

**T.C.
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE DENETİM ANABİLİM DALI
MUHASEBE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**İŞLETMELERDE VERGİ DENETİMİ VERGİ
UYUŞMAZLIKLARI VE ÇÖZÜM YOLLARI BİR
TÜRKİYE UYGULAMASI**

Yüksek Lisans Tezi

Hakan AKKAYA

100043645

İstanbul, 2017

**T.C.
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE DENETİM ANABİLİM DALI
MUHASEBE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**İŞLETMELERDE VERGİ DENETİMİ VERGİ
UYUŞMAZLIKLARI VE ÇÖZÜM YOLLARI BİR
TÜRKİYE UYGULAMASI**

Yüksek Lisans Tezi

Hakan AKKAYA

100043645

Danışman: Prof. Dr. Ahmet Hayri DURMUŞ

İstanbul, 2017

T.C.
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

ONAY SAYFASI

Yüksek lisans öğrencisi... Hakan Akkaya in "İşletmelerde Vergi, Muafiyet Vergi
Uyarımları ve Çözüm Yolları: Bir Teorik Uygulama"
konulu tez çalışması jürimiz tarafından Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans tezi olarak
(oybirliği / oyçokluğu) ile başarılı bulunmuştur.

Adı – Soyadı

İmza


Tez Danışmanı

: Prof. Dr. Akhmed Hacı: 

Jüri Üyesi

: Yrd. Doç. Dr. Ali Aktaş: 

Jüri Üyesi

: Yrd. Doç. Dr. Arif Saldaklı: 

Hazırlamış olduğum tez özgün bir çalışma olup YÖK ve İTİCÜ Lisansüstü Yönetmeliklerine uygun olarak hazırlanmıştır. Ayrıca, bu çalışmayı yaparken bilimsel etik kurallarına tamamıyla uyduğumu; yararlandığım tüm kaynakları gösterdiğimi ve hiçbir kaynaktan yaptığım ayrıntılı alıntı olmadığını beyan ederim. Bu tezin ihtiva ettiği tüm hususlar şahsi görüşüm olup İstanbul Ticaret Üniversitesinin resmi görüşünü yansıtmamaktadır.

TEŞEKKÜR

Tezimi hazırlama sürecinde beni bilgilendiren, yönlendiren, yazdıklarımı sabırla okuyup hatalarımı düzelten, eksikliklerimi tamamlamama yardım eden danışman öğretim üyesi Sayın Prof. Dr. Ahmet Hayri DURMUŞ' a öncelikle teşekkür ederim. İkinci sırada, tez izleme komitesi üyelerini Őükranla yâd etmek isterim. Araştırma aşamasında bana değerli bilgilerini ve tecrübelerini sunarak yolumu aydınlatan Sayın Prof. Dr. Emre BURÇKİN'e Sayın Hasan SARIBAŐ'a ve bana yardımcı olan isimlerini ayrıca sayamadığım tüm dostlarıma teşekkür ediyorum, bu tür bilimsel çalışmaların biraz da onların eseri olduğunu belirtmek istiyorum. Son olarak, bir yılını alan bu yorucu çalışmalar sırasında bana moral ve sevgi desteklerini hiç esirgmeden, cömertçe sunan Annem, Babam, Kardeşim ve EŐim' e özellikle her baktığımda umut ve neŐe kaynağım olan kızım Ela AKKAYA' yı saygıyla, Őükranla ve minnetle anmak istiyorum.

İÇİNDEKİLER

| | |
|--|-----------|
| Özet (Abstract) | iii |
| Tablo Listesi..... | v |
| Şekiller Listesi | vi |
| Kısaltmalar | vii |
| GİRİŞ | 1 |
| 1.DENETİME İLİŞKİN GENEL AÇIKLAMALAR | 3 |
| 1.1.DENETİM KAVRAMI VE UNSURLARI | 3 |
| 1.2. DENETİM TÜRLERİ | 4 |
| 1.2.1. Konusuna ve Amacına Göre Denetim Türleri | 4 |
| 1.2.1.1. Mali Tabloların Denetimi..... | 4 |
| 1.2.1.2. Uygunluk Denetimi | 5 |
| 1.2.1.3. Faaliyet Denetimi | 6 |
| 1.2.2. Statüsüne Göre Denetim Türleri | 7 |
| 1.2.2.1. İç Denetim..... | 8 |
| 1.2.2.2. Dış Denetim | 9 |
| 1.3. DENETÇİ TÜRLERİ | 13 |
| 1.3.1. Bağımsız Denetçiler:..... | 13 |
| 1.3.2. İç Denetçiler: | 14 |
| 1.3.3. Kamu Denetçisi:..... | 14 |
| 1.4. DENETİMİN AMAÇLARI..... | 15 |
| 1.5. DENETİMİN ULUSAL VE ULUSLARARASI GELİŞİMİ..... | 15 |
| 1.5.1. Dünyada Denetimin Gelişimi..... | 15 |
| 1.5.2. Türkiye’de Denetimin Gelişimi | 17 |
| 1.5.2.1. Cumhuriyet Öncesi Dönem..... | 17 |
| 1.5.2.2. Cumhuriyet Sonrası Dönem..... | 18 |
| 2.TÜRKİYE’DE VERGİ DENETİMİNİN GELİŞİMİ VE ÖRGÜT YAPISI ... | 27 |
| 2.1.VERGİ DENETİMİ KAVRAMI | 27 |
| 2.2. VERGİ DENETİMİNİN AMACI..... | 29 |
| 2.2.1. Mali Amaç..... | 30 |
| 2.2.2. Ekonomik Amaç..... | 30 |
| 2.2.3. Sosyal Amaç | 32 |
| 2.2.4. Hukuki Amaç | 32 |
| 2.3. VERGİ DENETİMİNİN FONKSİYONLARI | 33 |
| 2.3.1. Vergi Denetiminin Araştırıcı Fonksiyonu..... | 33 |
| 2.3.2. Vergi Denetiminin Önleyici Fonksiyonu | 33 |
| 2.3.3. Vergi Denetiminin Eğitici ve Düzeltici Fonksiyonu..... | 34 |
| 2.4. VERGİ DENETİMİNİN ÖZELLİKLERİ | 35 |
| 2.4.1. Hukuki Olma Özelliği | 35 |
| 2.4.2. Tarafsız Olma Özelliği | 36 |
| 2.4.3. Yaptırım Gücüne Sahip Olmak | 36 |

| | |
|---|------------|
| 2.4.4. Dış Denetim Olma Özelliği..... | 36 |
| 2.4.5. Vergi Denetiminin Bir Hesap Denetimi Olma Özelliği..... | 37 |
| 2.5. VERGİ DENETİMİNDE BAŞVURULAN YOLLAR..... | 37 |
| 2.5.1. Yoklama | 37 |
| 2.5.2. Vergi İncelemesi | 41 |
| 2.5.3. Arama/ Aramalı İnceleme | 41 |
| 2.5.4. Bilgi Toplama | 44 |
| 2.6. VERGİ İNCELEMESİ | 45 |
| 2.6.1. Vergi İncelemesi Kavramı | 45 |
| 2.6.2. Vergi İncelemesinin Amacı | 54 |
| 2.6.3. Vergi İncelemesinin Türleri | 54 |
| 2.6.4. Vergi İncelemesine Tabi Olanlar | 59 |
| 2.6.5. Vergi İncelemesinde Uyulacak Esaslar..... | 60 |
| 2.6.6. Vergi İnceleme Süreci..... | 61 |
| 2.6.7. Vergi İncelemesinde Kullanılan Teknikler | 69 |
| 2.7. TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN GELİŞİMİ | 71 |
| 2.7.1. Osmanlı Dönemindeki Vergi Sistemi | 72 |
| 2.7.2. Cumhuriyet Dönemi Vergi Sistemi..... | 73 |
| 2.8. TÜRKİYE' DE VERGİ DENETİMİ YAPMAYA YETKİLİ KURULUŞLAR..... | 75 |
| 2.8.1. 646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Kaldırılan Kuruluşlar..... | 76 |
| 2.8.1.1. Maliye Teftiş Kurulu (MTK) | 76 |
| 2.8.1.2. Hesap Uzmanları Kurulu (HUK) | 76 |
| 2.8.1.3. Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı | 78 |
| 2.8.1.4. Vergi Denetmenleri Büro Başkanlığı..... | 78 |
| 2.8.1.5. Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulu (VİDKK)..... | 79 |
| 2.8.2. Vergi Denetim Kurulu..... | 80 |
| 2.8.3. Gelir İdaresi Başkanlığı..... | 83 |
| 3.VERGİ UYUŞMAZLIKLARI KAVRAMI VE ÖNEMİ | 89 |
| 3.1.UYUŞMAZLIK KAVRAMI VE VERGİ UYUŞMAZLIĞI | 89 |
| 3.2 VERGİ UYUŞMAZLIĞININ ŞEKİLLERİ ve DOĞUŞ ZAMANI | 90 |
| 3.3. VERGİ UYUŞMAZLIĞININ TARAFLARI | 92 |
| 3.4. VERGİ UYUŞMAZLIĞINA NEDEN OLAN ETKENLER..... | 93 |
| 4.VERGİ DENETİMİNDE UYUŞMAZLIKLARIN ÇÖZÜM YOLLARI VE MÜKELLEF HAKLARI..... | 100 |
| 4.1.VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜM YOLLARI ve MÜKELLEF HAKLARI..... | 100 |
| 4.1.1. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlemesi | 102 |
| 4.1.1.1.Uzlaşma..... | 103 |
| 4.1.1.2.Cezalarda İndirim..... | 119 |
| 4.1.1.3.Vergi Hatalarının Düzeltilmesi | 120 |
| 4.1.1.4.Pişmanlık ve Islah | 123 |
| 4.1.1.5.Diğer İdari Çözüm Yolları | 126 |

| | |
|---|------------|
| 4.1.2. Vergi Uyuşmazlıklarının Yargısal Yolla Çözümü..... | 128 |
| 4.1.2.1.Vergi Yargısı..... | 129 |
| 4.1.2.2.Vergi Yargısında Örgütlenme..... | 130 |
| 4.1.2.3.Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözülmesi..... | 139 |
| 4.2. YARGI KARARLARINA KARŞI BAŞVURU YOLLARI | 144 |
| 4.2.1. İstinaf | 145 |
| 4.2.2. Temyiz..... | 146 |
| 4.2.3. Kanun Yararına Temyiz..... | 148 |
| 4.2.4 Yargılanmanın Yenilenmesi..... | 149 |
| 4.2.5. Açıklama İstenmesi ve Yanlışlıkların Düzeltilmesi Talebi | 151 |
| 5. ÖRNEK BİR TÜRKİYE UYGULAMASI..... | 152 |
| 6.SONUÇ..... | 159 |
| EKLER..... | 163 |
| KAYNAKÇA..... | 170 |

ÖZET

Bu çalışmada öncelikle denetim kavramına, denetimin unsurlarına türlerine, denetçi türlerine, denetimin gelişimine değinilmiş akabinde vergi denetimi kavramı tanımlanmış vergi denetimi ve vergi incelemesi kavramları detaylandırılarak anlatılmış, vergi denetiminin fonksiyonları ile birlikte vergi denetim yöntemleri anlatılmıştır. Bu yöntemler içerisinde en önemlisi ve en geniş kapsamlısı olarak değerlendirilen vergi incelemesi kavramı üzerinde detaylı durulmuş vergi incelemesi ile ilgili olarak yıllar itibari ile incelenen mükellef sayıları ve tarh istenilen vergi tutarları ile kesilmesi önerilen ceza tutarları karşılaştırılmış, vergi denetiminin amacına değinilerek başlıca dört amacı ile ilgili olarak detaylı açıklamalar yapıldıktan sonra, vergi denetiminde başvuru yolları anlatılmıştır. Ayrıca Gelir İdaresi Başkanlığının ve Maliye Bakanlığınca hazırlanmış rehberler aracılığı ile birçok uygulama sonucuna değinilmiştir.

Tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarında meydana gelen uyuşmazlıklara değinilerek, uyuşmazlıkların çözüm yolları hakkında gerekli çalışmalar yapılmıştır. Bu çalışmalar neticesinde meydana gelen uyuşmazlıkların çözüm yollarına değinilerek idari çözüm yollarından ve yargısal çözüm yolundan bahsedilerek idare ve mükellef açısından süreçler değerlendirilmiştir. Yargısal olarak çözüm yollarındaki süreç değerlendirilerek bir sonuca varılmıştır. Türkiye’de uyuşmazlıkların çözüm yollarından barışçıl mekanizmaların yeterince kullanılmadığı daha zor bir süreç olan yargı yolunun tercih edildiği ve bu sebep ile de idare ile mükellefin sürekli karşı karşıya geldiği gözlemlenmiştir. Sonuç olarak idarenin, mükellefi barışçıl çözüm yollarına teşvik ederek vergi gelirlerinde etkinliğin sağlanması gerektiği bunun çözümü olarak da mükellefin hakları da göz ardı edilmeden yeni ve birleştirici bir müessesinin kurulması gerekliliği vurgulanmıştır.

Anahtar Sözcükler; Vergi Denetimi, Vergi Uyuşmazlıkları.

ABSTRACT

In this study, the concept of audit, the types of audit, the types of auditors, the development of audit are mentioned in detail and the concepts of tax audit and tax examination are explained in detail followed by the functions of tax audit together with tax audit methods. Among these methods, the most important and the most comprehensive tax assessment concept, the taxpayers' numbers and the tax amounts requested to be deducted from the years examined and the penalty amounts proposed to be intercepted in relation to the detailed tax examination examined were compared and the main purpose of the tax audit was discussed. After detailed explanations are made, the ways in which the tax audit is applied are explained. In addition, many applications have been addressed through the guides prepared by the Revenue Administration Department and the Ministry of Finance.

The necessary work has been done about the ways of solution of the disputes by referring to the disagreements that occurred in the stages of tarh, communiqué, accrual and collection. In the light of these studies, the ways of resolving the incompatibilities are mentioned and the methods of administrative solution and judicial solution are discussed and the processes in terms of administration and taxpayer are evaluated. Judgmentally, the process of the solutions was evaluated and a result was reached. It has been observed that the judicial process, which is a more difficult process in Turkey, in which peaceful mechanisms are not used sufficiently in the solution of conflicts, is preferred and therefore the administrations and taxpayers constantly face to face. As a result, it was emphasized that a new and unifying organization should be established without ignoring the rights of taxpayers as a solution to this problem in which it should be effective in tax revenues by encouraging the beneficiaries to the taxpayers' peaceful solutions.

Key Words: Tax Audit, Tax Disputes

TABLÖLAR LİSTESİ

Sayfa No

| | |
|---|------------|
| Tablo 1. Vergi İnceleme Sonuçları..... | 42 |
| Tablo 2. 2016 Dönemi e- Yoklama İstatistikleri..... | 54 |
| Tablo 3. Konuları İtibariyle Alınan İhbarların Dağılımı..... | 56 |
| Tablo 4. Teftiş Edilen Birimlerin Dağılımı..... | 64 |
| Tablo 5. Vedebis Uygulama Sonuçları..... | 65 |
| Tablo 6. Midebis Uygulama Sonuçları..... | 65 |
| Tablo 7. Sadebis Uygulama Sonuçları..... | 66 |
| Tablo 8. Debis Kapsamında Yapılan e-Teftiş Uygulama Sonuçları..... | 66 |
| Tablo 9. Vergi Türü İtibariyle İnceleme Sonuçları..... | 82 |
| Tablo 10. İktisadi Buhran Vergisinin Mükellefleri Arasında Dağılımı..... | 88 |
| Tablo 11. Bağlı Buldukları Gruplara Göre Vergi Müfettişlerin Dağılımı..... | 96 |
| Tablo 12. 2016 Yılı Vergi Türleri İtibari ile Vergi Dairesi Müdürlerince Yapılan İnceleme Sonuçları..... | 101 |
| Tablo 13. Merkez ve Taşra Teşkilatı Çalışanları..... | 102 |
| Tablo 14. Merkez ve Taşra Teşkilatında Görev Yapan Personelin Unvanlar İtibari ile Dağılımı..... | 102 |

ŞEKİLLER LİSTESİ

| | Sayfa No |
|---|----------|
| Şekil 1.1 Denetim Türleri Arasındaki İlişkiler | 21 |
| Şekil 1.2 Bağımsız, İç ve Kamu Denetimlerinin Karşılaştırılması | 27 |
| Şekil 1.3 Denetimin Tarihsel Gelişimi | 31 |
| Şekil 2.1 Vergi İnceleme Süreci | 76 |
| Şekil 2.2 Vergi Dairesi Başkanlığı Organizasyon Şeması..... | 100 |
| Şekil 4.1 Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Süreci | 119 |
| Şekil 4.2 Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Süreci..... | 125 |

KISALTMALAR LİSTESİ

| | |
|---------------|--|
| a.g.e. | : Adı Geçen Eser |
| a.g.m. | : Adı Geçen Makale |
| a.g.t. | : Adı Geçen Tez |
| AATUHK | : Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkına Kanun |
| AB | : Avrupa Birliği |
| ABD | : Amerika Birleşik Devletleri |
| AICPA | : American Institute Of Certified Public Accountants Amerikan Yetkili Kamu Muhasebecileri Enstitüsü |
| BDDK | : Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu |
| BİMK | : Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun |
| BKK | : Bakanlar Kurulu Kararı |
| BKZ | : Bakınız |
| BSMV | : Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi |
| ÇUEHY | : Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik |
| GİB | : Gelir İdaresi Başkanlığı |
| GKMİ | : Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri |
| GMSİ | : Gayri Menkul Sermaye İradı |
| GMSİ | : Gayrimenkul Sermaye İradı |
| HSYK | : Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulu |
| HUK | : Hesap Uzmanları Kurulu |
| IFAC | : International Federation Of Accountants Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu |

| | |
|----------------|---|
| İYUK | : İdari Yargılama Usulü Kanunu |
| KDV | : Katma Değer Vergisi |
| KGK | : Kamu Gözetimi Kurumu |
| KHK | : Kanun Hükmünde Kararname |
| md. | : Madde |
| MİDEBİS | : Milli Emlak Denetim Bilgi Sistemi |
| MTK | : Maliye Teftiş Kurulu |
| MTV | : Motorlu Taşıtlar Vergisi |
| OECD | : Ekonomik İş Birliği ve Kalkınma Teşkilatı |
| ÖTV | : Özel Tüketim Vergisi |
| s. | : Sayfa |
| SADEBİS | : Saymanlıklar Denetim Bilgi Sistemi |
| SMMM | : Serbest Muhasebeci Mali Müşavir |
| SPK | : Sermaye Piyasası Kanunu |
| T.C. | : Türkiye Cumhuriyeti |
| TBMM | : Türkiye Büyük Millet Meclisi |
| TDKGTS | : Türk Dil Kurumu Güncel Türkçe Sözlük |
| TDS | : Türkiye Denetim Standartları |
| TFRS | : Türkiye Finansal Raporlama Standartları |
| TİDE | : Türkiye İç Denetim Enstitüsü |
| TMS | : Türkiye Muhasebe Standartları |
| TTK | : Türk Ticaret Kanunu |
| TÜİK | : Türkiye İstatistik Kurumu |
| UDS | : Uluslararası Denetim Standartları |
| vb. | : Ve Benzeri |
| VDK | : Vergi Denetim Kurulu |

- VEDEBİS** : Vergi Daireleri Denetim Bilgi Sistemi
VEDOP : Vergi Daireleri Otomasyon Projesi
VİDKK : Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulu
VİMER : Vergi İletişim Merkezi
VUK : Vergi Usul Kanunu
YMM : Yeminli Mali Müşavir



GİRİŞ

Denetim, çok köklü bir geçmişe sahip olmakla birlikte, zaman içerisinde çeşitli değişiklikler geçirerek günümüzdeki halini almıştır. Tüm bu değişiklikler ile birlikte her geçen gün denetime olan ihtiyaç artmıştır.

Vergi denetimi beyana dayalı vergi sisteminin ayrılmaz bir parçası ve onun bir bileşenidir. Vergi Denetimi, Devletin en önemli kaynağı olan vergi gelirlerinin ve vergi dışı bırakılmış kaynakların ortaya çıkarılması, vergi potansiyelinden tam olarak faydalanılması ve devleti mali açıdan önemli ölçüde rahatlatma özelliği taşımaktadır. Vergi denetiminin ilk ve en önemli amacı, devlete ek gelir sağlamaktır. Bununla birlikte vergi sisteminin etkili ve verimli işleyişini sağlamak, beyana dayalı vergi sisteminde mükelleflerin doğru bildirimde bulunmalarını teşvik ederek vergi kaybını önlemektir.

Vergi denetimini, vergi ile ilgili olayların zamanında kavranması, belge düzeninin yerleşmesi ve sağlıklı bir şekilde işleyişine devam edebilmesi, vergi kayıp ve kaçığının önüne geçilmesinde çok önemli bir işlev olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi denetiminin bir çok yöntemi mevcuttur. Bu yöntemlerin en önemlisi ve en kapsamlısı vergi incelemesidir. Vergi incelemeleri sonucunda mükellef ile idare arasında birtakım uyuşmazlıklar doğmaktadır.

Vergi uyuşmazlıkları, vergi idaresi ile mükellef arasında verginin tarhı, tebliği, tahakkuku, ceza kesme veya tahsil aşamalarında ortaya çıkan hukuki anlaşmazlıklardır.

Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde iki yol bulunmaktadır. Bunlardan ilki Barışçıl mekanizmalar olarak da adlandırılan İdari Çözüm Yolları diğeri ise Yargısal Çözüm Yoludur. İdari çözüm yolları; Uzlaşma, cezalarda indirim, vergi hatalarının düzeltilmesi, pişmanlık ve ıslahıdır. Yargısal çözüm yolu ise vergi idaresi ile mükellef arasında doğan uyuşmazlığın yargı aşamasına taşınarak vergi mahkemelerinde çözümlenmesidir.

Bu tez çalışmasının ana teması, mükellefleri vergi denetimi ve vergi denetiminde başvurulan en önemli ve en kapsamlı yol olan vergi incelemeleri hakkında bilgilendirmek, doğabilecek vergi uyuşmazlıkları ve bu uyuşmazlıkların barışçıl ve yargısal çözüm yollarını anlatmaktır. İdare yönünden ise inceleme sonucunda idare ve mükellefler arasında doğabilecek uyuşmazlıklarda mükelleflerin barışçıl çözüm yollarına yönlendirilmesinin önemi yargı sürecinin uzun bir zamana yayılması münasebetiyle oluşacak vergi kaybının önüne geçilmesidir. Bu amaca uygun olarak çalışmamız dört bölüm bir uygulama örneğinden oluşmaktadır.

Birinci bölümde, denetim kavramı ve unsurları, denetim türleri, denetçi türleri, denetimin amaçları, denetimin ulusal ve uluslararası gelişimine değinilmiş ve bu konular açıklanmıştır.

İkinci bölümde, vergi denetimi kavramına, vergi denetiminin amacına, vergi denetiminin fonksiyonlarına, vergi denetiminin özelliklerine, vergi denetiminde başvurulan yollara, vergi incelemesi kavramına, vergi incelemesinin amacına, türlerine, incelemeye tabi olanlara, vergi incelemesinde uyulacak esaslara, vergi inceleme sürecine, vergi incelemesinde kullanılan tekniklere, Türk vergi sisteminin gelişimine, Türkiye’de vergi denetimi yapmaya yetkili kuruluşlara, bu kuruluşların tarihçelerine değinilmiş ve detaylı bir şekilde açıklanmış ve şekilsel olarak anlatımı gerçekleştirilmiştir.

Üçüncü bölümde, uyuşmazlık kavramı ve vergi uyuşmazlığına, uyuşmazlığın doğuş şekilleri ve doğuş zamanına, vergi uyuşmazlığın taraflarına, uyuşmazlığa neden olan etkenlere değinilmiş konular ile ilgili açıklamalar yapılmıştır.

Dördüncü bölümde, vergi uyuşmazlıkların çözüm yolları ve mükellef haklarına değinilmiş, barışçıl çözüm yolları ve yargısal çözüm yolları detaylı olarak anlatılmış mükellefin idari aşamadaki ve yargı aşamasındaki haklarından bahsedilmiştir.

Beşinci bölümde, vergi inceleme süreci ile ilgili olarak bir örnek uygulamaya yer verilmiştir.

1.DENETİME İLİŞKİN GENEL AÇIKLAMALAR

1.1.DENETİM KAVRAMI VE UNSURLARI

Denetim, iktisadi faaliyet ve olaylara ilişkin önemli iddiaların önceden saptanmış ölçütler çerçevesinde incelenmesi ve sonuçların ilgi duyanlara aktarılması amacıyla tarafsız bir şekilde kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir.

Denetimin tanımından da anlaşılacağı üzere denetim 5 unsurdan meydana gelmektedir.

➤ **Denetim bir süreçtir:** Denetim faaliyeti çeşitli evreler halinde gerçekleştirilir. Denetim faaliyeti için gerekli hazırlık işlemleri, kanıt ve bilgilerin toplanması bunların işlenmesi ve değerlendirilmesi gibi birbirini izleyen bu evrelerin başlangıç ve sonucu arasındaki bu faaliyetler belirli bir plan dâhilinde sürdürülür. Denetim anlık bir olay değildir.

➤ **İktisadi faaliyet ve olaylara ilişkin iddialar:** İşletme yönetimi tarafından hazırlanan tüm raporlar, mali tablolar, bilgi ve belgelerin tamamı işletme yönetiminin iddiaları niteliğindedir. İşletme yönetimi tarafından hazırlanan tüm bu bilgi ve belgeler ilgi duyanlara sunulmuştur. Denetim, bu iddiaların doğruluğu ve güvenilirliğinin araştırılmasıdır.

➤ **Önceden saptanmış ölçütler:** Denetçi, işletme yönetiminin iddiaları niteliğindeki finansal tabloların doğruluğunu ve güvenilirliği araştırırken genel kabul görmüş muhasebe ilke ve standartlarına, kanun, tüzük, yönetmelik veya işletme tarafından belirlenen kurallara uygunluğunu araştırarak bu tabloların doğruluğuna ve güvenilirliğine karar verir.

➤ **Tarafsızca kanıt toplama ve kanıtları değerlendirme:** Denetçi işletme yönetiminin iddialarının doğruluğunu araştırmak için işletme içinden ve işletme dışından bağımsız olarak kanıt toplamak ve bu kanıtları objektif olarak değerlendirmek zorundadır.

➤ **İlgi duyanlara bildirme:** İşletme ile ilgili finansal olaylarla birçok kişi ve kuruluşun doğrudan veya dolaylı olarak ilgisi bulunmaktadır. İlgi duyanlar, işletme ile ilgili çıkar gruplarını ve genel olarak kamuyu ifade etmektedir.

Denetçi işletme yönetiminin iddialarının doğruluğunu ve geçerliliğini inceleyerek bu bilgileri onaylar veya reddeder. İnceleme ile ilgili bulguların ve denetçi görüş ve yargısının açıklanması yazılı bir rapor ile olur. Denetçi bu raporunda yaptığı incelemenin sonucuna dayanarak, denetlenen işletmenin yönetimi tarafından sunulan finansal tabloların, işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve düzenlilik açısından doğru ve dürüst bir şekilde, açıkça ve oldukça güvenilir bir biçimde yansıttığı hususundaki görüşünü açıklar. Denetçi raporunda hiçbir zaman finansal raporların yüzde yüzlük bir doğruluğunu onaylamaz, ya da bu konuda açıkça bir güvence vermez.¹

1.2. DENETİM TÜRLERİ

Genel olarak “konusuna ve amacına göre” ve “statüsüne göre” ikili bir ayrıma tabi tutulmaktadır.

Herhangi bir denetim çalışması yapabilmek için ilk iş olarak karşılaştırmaya konu olan bilgiler sağlanır, daha sonra denetimin türü belirlenir ve son olarak da kullanılacak karşılaştırma ölçüleri oluşturulur.²

1.2.1. Konusuna ve Amacına Göre Denetim Türleri

Denetim ulaşılmak istenen amaca göre, üç türde denetim faaliyetinden söz edilir. Bunlar finansal tablolar denetimi, uygunluk denetimleri ve faaliyet denetimleridir.

1.2.1.1. Mali Tabloların Denetimi

Mali tabloların denetiminde amaç, mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğunun ve bir bütün olarak gerçeği yansıtmayı yansıtmadığının denetimi ve bu denetimin neticesinde bir görüş bildirmektir. Denetçi tarafından denetim sürecinde genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri doğrultusunda hazırlanmaları gereken ve denetim kapsamına giren mali tablolar şunlardır:³

¹ Ersin Güredin, **Denetim ve Güvence Hizmetleri**, İstanbul, 14.Basım, Türkmen Kitabevi, 2014, s.12

² Hasan Türedi, **Denetim**, Trabzon, 1.Basım, Celepler Matbaacılık, 2007, s.25

³ Güredin, a.g.e. s.16

- Bilanço,
- Gelir Tablosu,
- Dağıtılmamış Kârlar Tablosu,
- Fon Akım Tablosu,
- Nakit Akım Tablosudur.

Mali tabloların denetiminin genel özellikleri şöyle sıralanabilir:⁴

- Bu denetim türünde amaç önemli hataların olup olmadığını tespit ederek incelenen mali tablolara güvenilirlik kazandırmaktır.
- Denetimin tamamen bağımsız kişi veya kişiler tarafından yapılır.
- Denetim sonunda, mali tablolar ile ilgili tek bir görüş oluşturulur, tek tek hataların neler olduğu ile uğraşılmaz.
- Oluşturulan görüş mantıklı bir güvenilirlik temeline oturtulur, hiçbir zaman mali tablolar hakkında %100 güvenilirdir sonucuna varılmaz.

Kamu Gözetim Kurumu tarafından yayınlanan Türkiye Denetim Standartlarından 200 numaralı Bağımsız Denetim Standardının 3. Maddesi Finansal tabloların denetiminin amacını, hedef kullanıcıların finansal tablolara duyduğu güven seviyesini arttırmak olarak açıklamaktadır. Bu amaca, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin denetçi tarafından verilen görüşle ulaşılır.

1.2.1.2. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetiminin amacı, yetkili bir üst makam tarafından belirlenmiş kurallara (ana sözleşme, yönerge, teknik düzenlemeler, yasal düzenlemeler, işletme politikaları vb.) uyulup uyulmadığının araştırılmasıdır. Uygunluk denetimi işletme içerisinden yürütülebileceği gibi işletme dışından denetçiler tarafından da yürütülebilir. Vergi müfettişleri tarafından yapılan denetimler işletme dışından yapılan, iç denetçiler tarafından yapılan denetimler ise işletme içinden yapılan denetimlere örnek olarak verilebilir.

⁴ Merve Erçiçek, **Türkiye’de Denetimin Gelişimi ve Yeni Gelişmeler Işığında Denetimin Dönen Varlıklara Etkisi ve Bir Uygulama**, T.C. Adnan Menderes Üniversitesi İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Aydın, 2016, s.16

1.2.1.3. Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi işletmenin bölümlerinin etkinlik ve verimliliklerinin değerlendirilmesi amacıyla o bölümlerin faaliyetlerine ilişkin yöntem ve yordamların gözden geçirilerek incelenmesi faaliyetidir. Temel amaç bölümlerin faaliyetlerinin etkinlik ve verimliliklerinin saptanmasıdır. Faaliyet denetimi sonunda yönetime ilgili bölüm faaliyetlerinin iyileştirilmesi konusunda önerilerde bulunulur.⁵

Nihai hedef işletme içindeki yöneticilere ve işletme dışındaki ilgi duyanlara kendi faaliyetleri hakkında objektif bilgiler sunmaktır. Bu denetime verimlilik denetimi, ekonomiklik denetimi, yönetimin denetimi gibi çeşitli isimlerde verilebilmektedir.

Faaliyet denetimi de tıpkı uygunluk denetimi gibi belirlenmiş kurallara uyulup uyulmadığını araştırır. Faaliyet denetiminin uygunluk denetiminden farkı ise faaliyet denetimin sadece parasal düzenlemeleri değil, parasal olmayan olaylarda denetlemesidir.

Bu denetim esas itibariyle danışmanlık şirketleri tarafından yerine getirilir. Bunların analizleri sadece muhasebe ve finans yönetimini ilgilendirmez. Pazarlama stratejileri, üretim yöntemleri, işletmenin organizasyonu gibi tüm fonksiyonlar inceleme konusu yapılır.

Bu yönleriyle faaliyet denetimi, dış denetçiler tarafından yerine getirilen **ihiyari** bir denetimdir.⁶

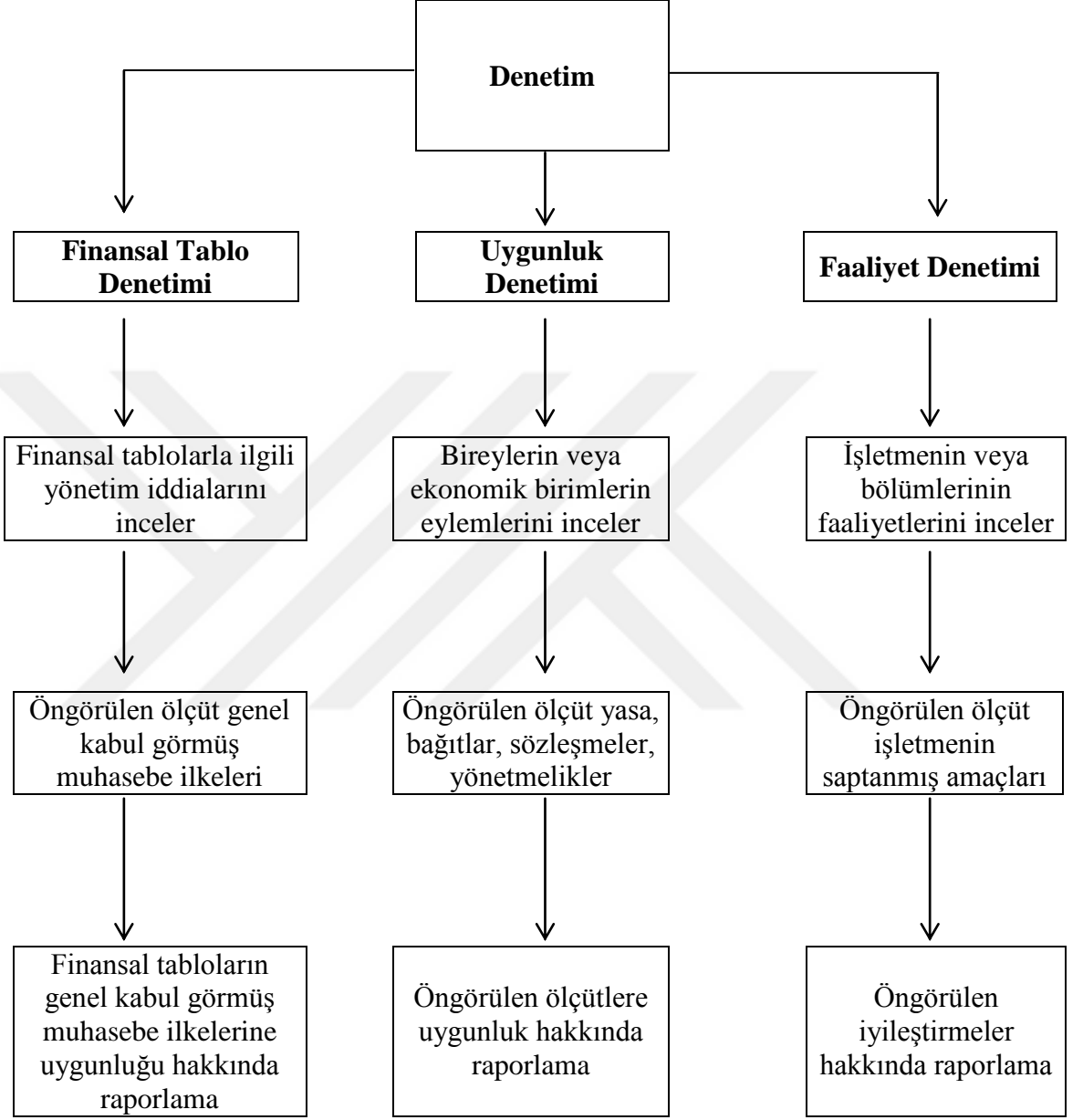
Faaliyet denetimi finansal tabloların denetiminden ve uygunluk denetiminden daha zordur. Başlıca zorluk faaliyetlerin etkinliğinin ve verimliliğinin nesnel olarak saptanmasındadır. Faaliyetlerin etkinliğinin ölçülmesi ve değerlendirilmesi işletmeden işletmeye hatta işletme içinde bölümden bölüme farklılık gösterir. Bu nedenle faaliyet denetimini genel anlamda tekdüze bir çalışma olarak nitelendirmek mümkün değildir. Faaliyet denetimi çok kapsamlı olduğundan, bunun türlerini saymak ve tanımlamak da zordur.⁷

⁵ Güredin, a.g.e. s.17

⁶ Ahmet Başpınar; “ Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış” **Maliye Dergisi**, Sayı : 148, s.35, 2005, https://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/maliyedergisi.asp?dergi_no=148, (Erişim Tarihi 25.01.2017).

⁷ Güredin, a.g.e. s. 19

ŞEKİL 1.1
DENETİM TÜRLERİ ARASINDAKİ İLİŞKİLER



Kaynak: Güredin, a.g.e. s.18

1.2.2. Statüsüne Göre Denetim Türleri

Denetim, denetimi yapan denetçi ile denetlenen işletme arasındaki ilişkiye göre “iç denetim” ve “dış denetim” olmak üzere ikiye ayrılır. Bunlardan dış denetim ise kendi arasında “bağımsız denetim” ve “kamu denetimi” olmak üzere ikiye ayrılır.

1.2.2.1. İç Denetim

İç denetim dar anlamda, işletmenin mali nitelikteki ve mali olmayan nitelikteki faaliyetlerini incelemek ve değerlendirmek üzere işletmenin kendi içerisinde oluşturulmuş birimdir.

İç denetim dünyada olduğu gibi ülkemizde de önce özel sektörde uygulamaya başlamıştır. Özel sektör iç denetçilerin meslek örgütü olarak 1995 yılında Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE) kurulmuştur. TİDE, iç denetim uygulamalarında uluslararası standartlar çerçevesinde meslektaşlar, kurumlar ve toplum için referans ve güvence kaynağı olarak katma değer yaratma misyonuyla mesleğin profesyonellerinin yetkinlikleri, finans ve reel sektör şirketleri ile kamu kurum ve kuruluşlarının kurumsal yönetim kalitesi, düzenleyici otoritelerinin düzenlemelerinin uygulamadaki uyum kalitesi, mesleğin gelişimi için sertifikasyon, uluslararası standartlar, eğitim, ulusal kongreler, yayıncılık, araştırma, kariyer gelişimi ve rehberlik gibi çok çeşitli hizmetler sunmaktadır.⁸

Türkiye İç Denetim Enstitüsünce iç denetim, “bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyeti” olarak tanımlanmıştır.⁹

İç denetimin amacı, İşletme faaliyetlerinin belirlenmiş politika, yönetmelik ve prosedürlerine uygunluğunu araştırmak, işletme varlıklarının her türlü zarara karşı korunduğunu araştırmak ve üst yönetimin belirlemiş olduğu çerçevede denetim fonksiyonunu yerine getirmektir.

İç denetçilerin faaliyetleri sonucu ulaştıkları bulgular doğrudan doğruya o işletmenin yöneticileri ve yönetim kurulu tarafından kullanılır. Bunun yanı sıra iç denetim kurulunun işletmedeki iç kontrol sistemi ile ilgili olarak hazırladığı rapor bağımsız denetçinin çalışmalarına ışık tutar. İç denetçiler, bağımsız denetçilerin gerekli gördüğü hallerde onlara yardımcı olur.¹⁰

⁸ Paşa Bozkurt, “ Denetim Kavramı ve Denetim Anlayışındaki Gelişmeler” **Denetim Dergisi** , Sayı :12, s.61, 2013/12, <http://kidder.org.tr/wp-content/uploads/denetisim/12.SAYI.pdf> (Erişim Tarihi, 27.01.2017)

⁹ <https://www.tide.org.tr/page.aspx?nm=IcDenetiminTanimi> (Erişim Tarihi : 25.01.2017)

¹⁰ Güredin, a.g.e. s.21

1.2.2.2. Dış Denetim

Dış denetim iç denetimin aksine işletmeden tamamen bağımsız kişi yada kurumlar tarafından yapılan bir denetim türüdür. Dış denetim kendi içerisinde ikiye ayrılır bunlar “kamu denetimi” ve “bağımsız denetim”dir.

1.2.2.2.1. Kamu Denetimi

Yasa, yönetmelik ve genelgeler doğrultusunda kamu haklarının korunması, kamu otoritesinin sağlanması kamu kaynaklarının etkili ve verimli kullanılıp kullanılmadığının tespiti bakımından kamu kurum ve kuruluşları tarafından yapılan ya da yaptırılan denetim çalışmalarıdır. Bu denetimler, kamu adına Bakanlık ve diğer kurum ve kuruluşlarca yapılır. Banka, sigorta şirketlerinin denetimi, vergi denetimi ve Sayıştay denetimi gibi.¹¹

Sayıştay Denetimi

1876 anayasasında yer alarak anayasal bir kuruluş haline gelen Sayıştay, Hazineye tabi kurumların gelir ve giderleri ile muhasebe kayıtlarının ve diğer işlemlerinin yıllık olarak denetlenmesi ve giderlerin harcamadan önce vize edilmesi işlerini yerine getirmeye başlamıştır. 1924 anayasasının 100. Maddesinde Sayıştayın TBMM'ye bağlı olduğu ve devletin bütün gelir ve giderlerini denetlemekle görevlendirildiği açıkça belirtilmiştir. 19.12.2010 tarihinde yürürlüğe giren 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile kamu kaynağı kullanılan tüm faaliyetler Sayıştayın denetim kapsamına alınmıştır. Sayıştay denetimlerinin ana amacı, Kamuda hesap verme sorumluluğu ve mali saydamlığı sağlamak üzere, uluslararası standartlara uyumlu denetimler yapmak ve adına denetim yaptığı TBMM ve kamuoyuna raporlar sunmaktır.

Sayıştay denetimi, düzenlilik denetimi ve performans denetimini kapsar.

Düzenlilik denetimi;

- Kamu idarelerinin gelir, gider, ve malları ile bunlara ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti,
- Kamu idarelerinin mali rapor ve tablolarının, bunlara dayanak oluşturan ve ihtiyaç duyulan her türlü belgelerin değerlendirilerek, bunların

¹¹ Türedi, a.g.e. ,s.29-30

güvenilirliği ve doğruluğu hakkında görüş bildirmesi,

➤ Mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi,

suretiyle gerçekleştirilir.

Performans denetimi ise hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergelerle ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi suretiyle gerçekleştirilir.¹²

Vergi Denetimi

Vergi Denetimi, var olan bir vergi sisteminin yaptırımlarının ve ekonomik etkilerinin ölçülmesindeki en önemli basamaklardan biridir.

Vergi denetimini çok çeşitli şekillerde tanımlamakla beraber, esas olarak, mükellefin işlem ve hesaplarının muhasebe ilkeleri ve vergi hukuku yönünden eleştirisel bir gözle, yetkili uzman kişilerce denetlenerek, hata, noksanlık ve hilelerin ortaya çıkarılması suretiyle ödenmesi gereken verginin doğruluğunun tespit edilmesi ve sağlanmasına yönelik bir denetim türüdür.¹³

Konu ile ilgili olarak Vergi Usul Kanunu (VUK) İkinci bölüm 134. Maddesi, “vergi incelemesinden maksat , ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır” şeklinde düzenlenmiştir. İlgili madde hükmünden de anlaşılacağı üzere vergi incelemesinde amaç ödenecek vergilerin doğruluğunu, araştırmak mükelleflerce vergi mevzuatına uyulup uyulmadığının tespit edilmesi ve tahakkuk eden vergilerin zamanında ve doğru ödenmesini sağlamaktır.

1.2.2.2.2. Bağımsız Denetim

Bağımsız denetim; finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması sürecidir.¹⁴

¹² <http://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=77> (erişim tarihi : 07.02.2017)

¹³ Hasan Abdioğlu, “Vergi Denetiminde Kırmızı Bayrakların Kullanımı”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı,36, s.162

¹⁴ Seval Kardeş Selimoğlu vd., **Bağımsız Denetim**, Ankara, 1.Baskı, Türmob Yayınları, Kasım-2015, s.12

Tanımda sözü edilen finansal bilgiler, işletmenin finansal tablolarında yer alan para birimi ile ifade edilen veya edilmeyen bilgilerden oluşur. Bağımsız denetimin konusu işletme tarafından düzenlenmiş finansal tablolar ve dipnotlardır. İşletmeler ekonomik faaliyetlerini sürdürdükleri farklı çevrelere ya da yönetim amaçlarına göre finansal tablo ve diğer bilgilerini hazırlarlar. Denetim sonucunda bir görüşün açıklanabilmesi için bu tabloların işletme yönetimince hazırlanmış olması gerekir.¹⁵

Son dönemde uluslararası örneklerine yaygın olarak rastlanan muhasebe hile ve usulsüzlüklerinden kaynaklanan ve halka açık büyük şirketlerin iflasına kadar varan ve olumsuz sonuçlarıyla yatırımcıları büyük zarara uğratan skandallar, tüm dünyada finansal raporlamanın etkinliğinin sağlanması açısından bağımsız denetim olgusunun önemini ortaya koymuştur. Yaşanan iflaslar ve önemli bilgilerin yatırımcılara açıklanmasındaki hatalar bağımsız denetim için yeni bir düzenleme yapılması sonucunu doğurmuştur. Bu nedenle SPK tarafından 2006 yılında Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayınlanan “Uluslararası Bağımsız Denetim Standartları(UDS)” ve Avrupa Birliğinin ilgili direktiflerinde öngörülen esaslarla tam uyumlu Seri X No 22 “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ” yayımlanmıştır.¹⁶

23 Ocak 2013 tarihli resmi gazetede yayınlanan 2012/4213 sayılı karar şirketler aşağıdaki kriterlerden en az ikisinin sınırlarını art arda iki hesap döneminde aşmaları durumunda müteakip hesap döneminden itibaren bağımsız denetime tabi olacağı hüküm altına alınmıştır.

- Aktif toplamı 150 milyon ve üstü Türk Lirası,
- Yıllık net satış hasılatı 200 milyon ve üstü Türk Lirası,
- Çalışan sayısı 500 ve üstü

Son olarak yapılan çalışmalar neticesinde bağımsız denetime tabi olma kriterleri, 19 Mart 2016 tarihli ve 29658 sayılı Resmi gazetede yayınlanan 2016/8549 sayılı karar ile yeniden belirlenmiştir.

¹⁵ Selimoğlu, vd., a.g.e. s.14

¹⁶ Ümit Gücenme ve Aylın Poroy Arsoy, “Türkiye’de Cumhuriyet Döneminde Muhasebe Eğitimi” **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı; 76, s.315

19 Mart 2016 tarihli resmi gazete 2016/8549 sayılı karar ile “Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Kararda Değişiklik Yapılması Hakkında Karar” ile aşağıdaki şartlardan **en az ikisini art arda iki hesap döneminde aşan şirketler 01.01.2016 tarihi itibarıyla bağımsız denetime tabi olacakları belirlenmiştir.**

- Aktif toplamı 40 milyon ve üstü Türk Lirası,
- Yıllık net satış hasılatı 80 milyon ve üstü Türk Lirası
- Çalışan sayısı 200 ve üstü

Yapılan tüm bu açıklamalar doğrultusunda TMS’ nı uygulama açısından şirketler şöyle sınıflandırılabilir;

Bağımsız denetime tabi olacak şirketler, Bakanlar Kurulu kararı ile belirlenir. Bu şirketlerin finansal tabloları da denetçi tarafından KGK tarafından yayımlanan standartlar ile uyumlu bir şekilde Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenir.

KGK, Türk Ticaret Kanunu’nun 88. Maddesinden almış olduğu yetki ile bazı düzenlemeler yapmış ve bazı şirketleri muhasebe standartlarını uygulamadan muaf tutmuştur.

KGK, aynı yetkiye dayanarak “denetim kapsamında olup TMS uygulamayan şirketlere” başka bir deyişle sadece dönem sonu finansal tablolarını TMS’ na göre uyarlayan şirketlere, bazı uygulama ve uyarlama kolaylıkları getirmiştir.

Bu açıklamalar doğrultusunda TMS’ nı uygulama açısından şirketler şöyle sınıflandırılabilir:

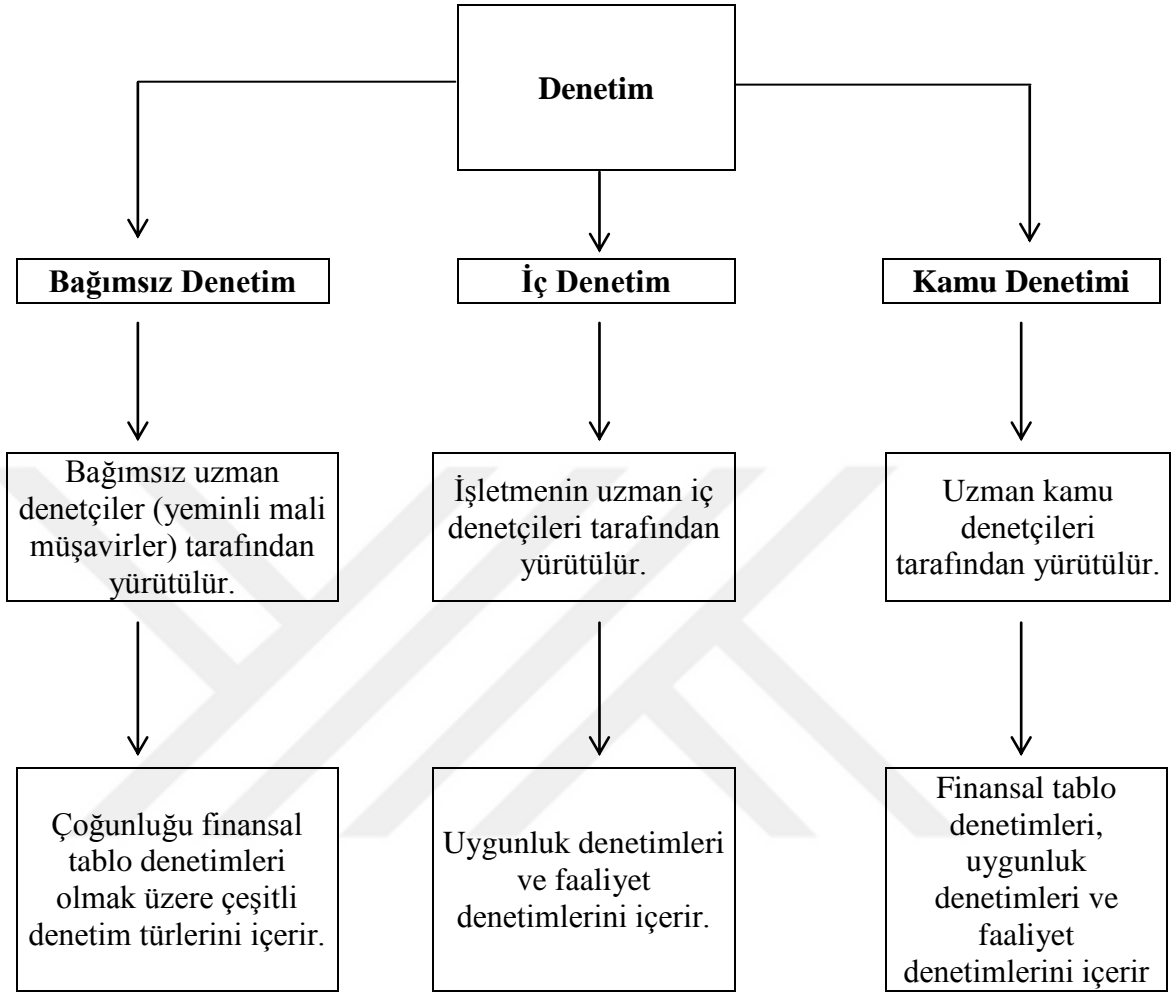
➤ **Bağımsız denetim kapsamında olan şirketler;**

- Bağımsız denetim kapsamında olup muhasebelerini, TMS’ na göre tutan şirketler.
- Bağımsız denetim kapsamında olup TMS uygulamayan şirketler (Dönem sonu bilançolarını TMS’ ye göre uyarlayan şirketler) bunlarda kendi arasında,
 - TMS’ nı tam uygulayan şirketler,
 - TMS’ nı kısmi uygulayan şirketler olarak ayrılabilir.

➤ **Bağımsız denetim kapsamında olmayan şirketler;**

Türkiye Muhasebe Standartları’ nı uygulamakla yükümlü olmayan şirketler. Bağımsız denetim kapsamında olmayan şirketler olarak nitelendirilebilir.

ŞEKİL 1.2
BAĞIMSIZ, İÇ VE KAMU DENETİMLERİ KARŞILAŞTIRMASI



Kaynak: Güredin, a.g.e. s.20

1.3. DENETÇİ TÜRLERİ

Denetçi, denetim faaliyetlerini yürüten, mesleki bilgi ve deneyime sahip bağımsız davranabilen ve yüksek ahlaki niteliklere sahip uzman kişidir.

Denetçiler genel olarak üç gruba ayrılır.

1.3.1. Bağımsız Denetçiler:

Bağımsız denetçiler, müşterilerine profesyonel denetim hizmeti sunan ve tek başına çalışan uzman kişiler ile bir denetim işletmesinde görevli kişilerdir. Bağımsız denetçiler eğitimleri, deneyimleri ve/veya bağımsız olma nitelikleri ile çeşitli denetim işlevlerini en iyi şekilde sürdürebilecek yetenekteki kişilerdir.

Bağımsız denetçilerin yapacakları denetimler, finansal tabloların denetimi, uygunluk denetimleri (şekil açısından denetim) ve faaliyet denetimleridir.¹⁷

1.3.2. İç Denetçiler:

İç denetçiler, bağlı buldukları işletmelerde doğrudan yönetim kuruluna veya genel müdüre bağlı olarak faaliyet gösteren denetçilerdir. İç denetçiler işletmenin finansal ve finansal olmayan tüm verilerini gözden geçirerek değerlendirir, bunu bir rapor halinde yönetime sunar varsa ilgili aksaklıkların giderilmesi ve faaliyetlerin iyileştirilme önlemleri hakkında yönetime tavsiyede bulunurlar.

İç denetçiler işletmelerde aşağıdaki çalışmaları yaparlar.¹⁸

- İşletme varlıklarının korunup korunmadığını araştırmak,
- Muhasebe bilgi ve belgelerinin güvenilir olup olmadıklarını belirlemek,
- İşletme faaliyetlerinin verimli ve etkin bir şekilde yürütülüp yürütülmediğini araştırmak,
- İşletme yönetimince belirlenmiş politika ve kurallara uyulup uyulmadığını araştırmak,
- İşletme yönetimince kendisinden istenen özel araştırmaları yapmak,
- Bağımsız denetçilere çalışmalarında yardımcı olmak.

1.3.3. Kamu Denetçisi:

Kamu denetçileri, kamusal örgütlere bağlı olarak çalışan denetçilerdir. Çeşitli devlet kurumları içinde kurulup örgütlenmiş olan bu denetim birimleri kamu ve özel işletmelerin yasalara, yönetmeliklere, devletin ekonomik politikasına ve kamu yararına bağlılık derecesini izler ve denetler.¹⁹

¹⁷ Güredin, a.g.e. s.19

¹⁸ Türedi, a.g.e. s.35

¹⁹ Güredin, a.g.e. s.21

1.4. DENETİMİN AMAÇLARI

Denetimin amacı, denetimin neden gerekli olduğu ile ilgilidir. Sorunun cevabı araştırıldığında denetim; mevcut duruma oranla daha iyi ve yararlıyı bulmak, uygulama farklılığını gidermek, olumsuzlukları ortaya çıkarmak ve kararlarda isabetli olabilmek için gerekli sonucuna varılmaktır. Bu konuda farklı görüşler bir araya getirilecek olursa denetimin amaçları;

- Sürekliliği sağlamak,
- Önleme ve sınırlama,
- Düzeltme, denetim sonucu yapılan öneriye göre reform yapma,
- Organlar arasındaki eşgüdümü sağlama,
- Verimlilik ve etkinliğin sağlanması,
- Çeşitli kararlarda isabet sağlamak,
- Denetlenen birim içinde mevcut duruma oranla daha iyi ve yararlıyı aramak, (olumlu gelişimi sağlamak)
- Denetlenen birimler arasında uygulama farklılıklarını saptayıp, önlemler almak,
- Uygulamadaki olumsuzlukların meydana çıkarılabilmesi vb. olarak sayılabilir.²⁰

1.5. DENETİMİN ULUSAL VE ULUSLARARASI GELİŞİMİ

Dünyada yaşanan krizler büyük ölçüde etkin olmayan mali yapılardan ve denetim eksikliğinden kaynaklanmaktadır. Krizlere dayanıklı bir yapının inşası ise, mali yönetimin güçlendirilmesi, kurumların yönetim kapasitelerinin artırılması ve denetim etkinleştirilmesine bağlıdır. Günümüzde, etkinlik, hem yönetimde hem de yönetimin denetiminde kilit kavram haline gelmiştir.²¹

1.5.1. Dünyada Denetimin Gelişimi

Tarihsel araştırmalar denetimin kökenlerinin, M.Ö. 3000 yıllarında Ninova kentine kadar uzandığını saptamıştır. Arkeolojik bulgulardan elde edilen bilgilere göre ise, eski Mezopotamya’da hüküm süren kralların, kraliyet tahıl ambarlarının sayımını yapmak ve buradaki görevlileri kontrol etmek için kâtiplerine yetki

²⁰ Bozkurt, a.g.m. s:58,

²¹ Recai Akyel ve Hacı Ömer Köse, “ Kamu Yönetiminde Etkinlik Arayışı: Etkin Kamu Yönetimi İçin Etkin Denetimin Gerekliliği” **Türk İdare Dergisi**, Sayı: 466 s.10, Mart / 2010

verdiklerini göstermektedir. Bu bulgular, kamu mallarına ait hesapların ve devlet yönetimindeki faaliyetlerin denetiminin orijinini oluşturmaktadır.

Hesap verme sorumluluğunun gelişimi 17. Yüzyıl İngiltere'sine dayanmaktadır. Bu yüzyılın sonlarında, 1690 yılında İngiltere'de önce Kamu Hesapları Komitesi oluşturulmuş ve İngiliz Sayıştay'ı kurulmuştur. Kamu maliyesindeki parlamentonun üstünlüğü ilkesi de ilk kez bu dönemde yaşama geçirilerek yasama organın yürütmeyi kontrolü esası benimsenmiştir.²²

ABD'de bugünkü anlamda bağımsız denetim anlayışı 1930'lu yıllarda başlamıştır. AICPA (American Institute Of Certified Public Accountants)' nın “Mali Tabloların Bağımsız Kamu Muhasebecilerince İncelenmesi”(Examination of Financial Statement by Independent Public Accountants) adlı komitesi 1936 yılında çalışmaya başlamıştır. ABD'de 1934 yılında yürürlüğe giren, Sermaye Piyasası Kanunu, (Securities Exchange Act), halka açık şirketlere, muhasebe denetiminden geçmiş mali tablolarını periyodik olarak yayınlama zorunluluğu getirerek, bağımsız denetimin önemini hüküm altına almıştır.

Denetçilik mesleğinin İngiltere'den sonra en uzun geçmişi bulunan ülke Almanya'dır. Fransa'da ise denetim fonksiyonu 1867 yılında çıkartılan “Companies Charter” yasası ile başlamıştır. Bu yasaya göre tüm kamu şirketlerinin hesapları bir ya da daha fazla hesap kontrolörü tarafından denetlenmek zorundadır. Daha sonra çıkartılan kanunlarla denetçilerin nitelikleri belirlenmiş ve denetimin kapsamı genişletilmiştir. Fransa'da muhasebe ve denetleme faaliyetleri 1966 yılında yayınlanan bir kararname ile birbirinden ayrılmıştır. 1988 yılında ise bağımsız denetimi örgütlemek için dernek kurulmuştur. Yunanistan'da “Yeminli Muhasepçilik Mesleği” 1955 yılında kurumsallaşmıştır. Türkiye'de ise, mali piyasaların gelişimiyle birlikte bağımsız denetim olgusu 1987 yılından itibaren Türk mali sisteminde de düzenleyici kurumların ilgi alanına girmiştir.²³

²² Muhammet Bezirci ve Fehmi Karasioğlu, “ Türkiye’de Denetimin Tarihsel Gelişimi” **Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, Sayı:21, s.573, 2011
<http://sead.selcuk.edu.tr/sead/article/view/101/100> (Erişim Tarihi, 27.02.2017)

²³ Şaban Uzay, Ahmet Tanç ve Mehmet Erciyes, “Türkiye’de Muhasebe Denetimi:Geçmişten Geleceğe” **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:95, s.128,129

ŞEKİL 1.3
DENETİMİN TARİHSEL GELİŞİMİ

| Zaman Dilimi | Denetim Yaklaşımı | Denetimin Amacı | İlgili Taraflar (Bilgiyi Kullananlar) |
|---|---|---|---|
| Sanayi Devrimi Öncesi | % 100'lük bir inceleme | Yanıltmaların Bulunması | İşletme Sahipleri |
| Sanayi Devrimi ile 1900'lü yıllar Arası | %100'lük bir inceleme | Yanıltmaların Bulunması | Ortaklar ve işletmeye borç verenler |
| 1900 ile 1930 yılları arası | %100'lük bir inceleme ve örnekleme başvurma | Bilançonun ve gelir tablolarının doğruluğunu onaylama | Ortaklar, işletmeye borç verenler ve Devlet |
| 1930'dan Bugüne | Finansal verilerin örnekleme yoluyla incelemesi | Finansal tabloların doğruluk ve dürüstlüğü hakkında bir görüş oluşturma | Ortaklar, işletmeye borç verenler, Devlet, sendikalar, Parlamento, tüketiciler ve diğer gruplar |

Kaynak: Güredin, a.g.e. s.14

1.5.2. Türkiye'de Denetimin Gelişimi

Türkiye'de denetimin tarihsel gelişimini Cumhuriyet öncesi ve Cumhuriyet sonrası olmak üzere iki şekilde incelemek mümkündür.

1.5.2.1. Cumhuriyet Öncesi Dönem

Osmanlı'da muhasebe düzeni devletin mali yönetiminin bir aracı olarak gelişmiştir. Dolayısıyla muhasebe denetimi mali denetim (kamu denetimi) niteliğinde olup, devlet gelirlerinin ve giderlerinin izlenmesi amacıyla gerçekleştirilmiştir. Günümüzde de varlığını sürdüren Maliye Bakanlığı Teftiş Kurulu, 1879 yılında kurulmuştur. Düyun'u Umumiye İdaresinin ise, piyasada muhasebeci ihtiyacının giderilmesine ve muhasebe eğimi alanında yeni hocaların yetiştirilmesine katkısı olmuştur.²⁴

Osmanlı Şeriye Sicilleri incelendiği zaman Osmanlı Devleti Hukuk Sisteminde amme menfaatinin gözetmek üzere her türlü mali içerikli konularda "kadı"lara tam olarak yetki verilmiş kadılar bu yetki çerçevesinde buldukları bölgelerdeki muhasebat ile ilgili her türlü işlemlerin yerine getirilmesinden veya yerine getirilen işlemlerin kontrol edilmesinden sorumlu tutulmuşlardır. Kadılar bu görevlerini yerine getirirken muhasebat ile ilgili bütün almış oldukları kararları

²⁴ Uzay, Tanç ve Erciyes, a.g.m. s.130

şeriye sicillerine kayıt ederlerdi.

II. Mahmut'tan sonraki dönemde Osmanlı merkezi hükümetinde Avrupa örneğine uygun olarak bakanlıklar (nezaretler) kurulmaya başlamıştır, bu kuruluşların temelini oluşturan “teftiş” birimlerinde görevlendirilenlere “müfettiş” dendiği ve böylece bu dönemden itibaren Türk Kamu Yönetiminde denetleme hizmetlerinin bağımsız bir birim tarafından yürütülmeye başlandığı anlaşılmaktadır.²⁵

1.5.2.2. Cumhuriyet Sonrası Dönem

Osmanlı döneminden sonraki Cumhuriyet döneminde denetim öncelerde mahkemelerde bilirkişilik faaliyetleri ile başlamıştır. Aşar (Osmanlı'da tarım ürünleri üzerinden alınan onda bir oranında vergi) Vergisinin kaldırılması ile 1926 ile 1934 yılları arasında defterdarlar veya vergi dairesi müdürleri 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanununun verdiği yetki ile iyi ve dürüst olarak tanınan muhasebecilere mükellefi denetleme yetkisi verilmiştir. Böylece Cumhuriyet sonrası dönemde kamu adına denetim açısından ilk örneklere rastlanmaktadır.

Dünyada yaşanan 1929 Ekonomik Buhranı Türkiye ekonomisini de olumsuz etkilemiştir.

Türkiye'de batıdaki anlamda denetim bir ölçüde iktisadi devlet teşekküllerinde başlamıştır. Ayrıca Maliye Bakanlığı tetkik elemanlarının ve bankalar yeminli murakıplarının yaptığı denetimler de özel amaçlı denetimlerdir. Türkiye'de bağımsız denetime ilişkin yasal düzenlemeler gerçekleşinceye kadar sadece anonim ortaklıkların devlet organlarıncı yapılan yasal denetimi yapılabilmekteydi. Bunun için gerekli hükümler TTK ve 1972 tarihli “Anonim Ortaklıkların Denetimine Ait Tüzük ve Teftiş Kurulu Tüzüğü” içerisinde bulunmaktadır. Söz konusu Tüzüklere göre denetleme görevini Ticaret Bakanlığı Müfettişleri yaparlar. Ayrıca TTK' da belirlenen bir denetim organıda denetim kuruludur. Anonim ortaklıkların bünyesi içinde yer alan denetim kurulunda bulunacak kişilerin mesleki uzmanlığı konusunda TTK' da herhangi bir hüküm yoktur ve şirket organı olan bu kurulun bağımsızlığından söz edilemez. Bu nedenle denetim kurulu tarafından anonim ortaklıkların TTK hükümlerine göre sağlıklı bir

²⁵ Bezirci ve Karasioğlu, a.g.m. s.575

denetimi gerçekleştirdiklerini söylemek zordur.²⁶

Ülkemizde bağımsız dış denetimin yapılmasına ilişkin zorunluluk ilk defa 1987 yılında bankaların denetimi ile geliştirilmiş ancak denetleme ilke ve kuralları ise, ilk kez Sermaye Piyasası Kurulunun 1988 yılında yayınladığı tebliğler ile yasal nitelik kazanmıştır. Bu süreçte ulusal ve yabancı kökenli 19 şirket tescil edilmiştir. Bu şirketler bir araya gelerek “Bağımsız Denetim Derneği”ni kurmuşlardır.

Türkiye’de muhasebe denetiminin gelişimi;

- Genel Kabul Görmüş Muhasebe ile ve Standartlarının Oluşturulmasına,
- Tek Düzen Hesap Çerçevesi finansal tablo düzenleme ve yayımlama ilkelerinin geliştirilmesine,
- Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının belirlenmesine,
- Mesleğin yerleşmesi ve gelişebilmesi için, mesleğe giriş sınavının uygulanması, meslek mensupları ve mesleğin geliştirilmesi ile ilgili düzenlemeleri yapacak mesleki bir örgütün kurulmasına,
- Meslek içi eğitimin yanı sıra, üniversitelerin gerek lisans, gerekse lisansüstü düzeylerde uzmanlaşmaya yönelik eğitim birimlerinin kurulmasına veya mevcutların geliştirilmesine,
- Muhasebe denetimine vergi denetim olarak bakmamaya,
- Finansal tabloların kamuya açıklanması ve açıklanan tabloların bağımsız denetçilere onaylanması zorunluluğunun getirilmesine bağlı olmuştur.²⁷

Türk Sermaye Piyasalarında Denetim Alanında Örgütsel Gelişim

A) 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Kapsamında Denetim Alanında Yaşanan Gelişmeler

1989 yılında 3568 sayılı kanun ile bağımsız denetim ve muhasebe mesleği ilk kez yasal bir dayanağa kavuşmuştur. Kanunun genel gerekçesinde devletin vergi ihtiyacının arttığı vurgulanmış ve yasa ile denetim uygulamalarının yaygınlaştırılarak vergi gelirinin artırılması hedeflendiği belirtilmiştir. Bu kanun ile muhasebe mesleği üç grup altında toplanmış, muhasebe ve denetim işlevlerini gerçekleştirecek meslek

²⁶ Gücenme ve Arsoy, a.g.m. s.315

²⁷ Bezirci ve Karasioğlu, a.g.m. s.577

mensupları birbirinden ayrılmıştır. Kanuna göre denetim görevini sadece SMMM veya YMM unvanına sahip olanlar yapabileceklerdir. Ancak YMM'ler için ayrıca bir tasdik müessesesi getirilerek, Maliye Bakanlığı özellikle vergi denetimiyle ilgili iş yükünün bir kısmını YMM'lere aktarılmıştır.²⁸

3568 sayılı kanun kapsamında, Yeminli Mali Müşavirler gerçek ve tüzelkişilerin veya bunların teşebbüslerinin ve işletmelerinin mali tablolarının veya beyannamelerin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik ederler Kanunları gereğince, kamu kurum ve kuruluşlarına verilen tasdik edilmiş mali tablolar, kamu idaresinin yetkili memurlarınca, tasdik kapsamı ölçüsünde incelenmiş bir belge olarak kabul edilir. Ancak, çeşitli kanunlarla kamu idaresine tanınan teftiş ve inceleme yetkilerinin kullanılmasına ve gerektiğinde tekrarına ait hususların saklı olduğu belirtilmiştir.

03.01.1990 tarih ve 20391 sayılı resmi gazete de yayımlanan, “*Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliği*” 48. Ve 60. Maddeleri arasında meslek mensuplarının yapacakları denetimler hakkında ilgili düzenlemeler yayımlanmıştır. Yönetmeliğin 48. Maddesinde denetim; kurum ve kuruluşların ekonomik faaliyetleri ile ilgili bilgilerin ilgili mevzuata ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun olarak ekonomik olayların gerçek mahiyetinin kayıtlarda yer alıp almadığını tarafsız olarak kanıtları ile araştırarak sonuçlandıran ve onaylayan sistematik bir çalışma olarak açıklamıştır. ÇUEHY 50. Madde, Denetim faaliyetleri ile ilgili olarak ; kurum ve kuruluşlarının ilgililere sundukları bilgilerin gerçeğe uygun doğru ve güvenilir olduğu tarafsız meslek mensubunca;

- Kurum ve kuruluşlarının varlıklarının, kurum ve kuruluşların yararına kullanılıp kullanılmadığının,
- Varlıkların adet ve değer olarak kayıtlarda gösterilip gösterilmediğinin,
- Varlıkların ilgili mevzuat ve muhasebe prensiplerine uygun ve doğru olarak değerlendirilip değerlendirilmediğinin,
- Varlıklara giren ve çıkan değerlerin kayıtlarda tam ve doğru olarak değerlendirilip değerlendirilmediği,

²⁸ Selimoğlu vd., a.g.e. s.29

- İşletmenin borç ve alacaklarındaki artış veya azalışların tam ve doğru olarak gösterilip gösterilmediğinin,
- Kurum ve kuruluşların ekonomik faaliyetleri sonucu varlık artış veya azalışlarının tam ve doğru olarak gösterilip gösterilmediğinin,
- Mali tabloların ilgili mevzuat ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun düzenlenip düzenlenmediğinin,
- Mali tablolara dayalı vergi beyannameleri ile diğer beyanname ve belgelerin ilgili mevzuata uygun olup olmadığının denetim standartlarına göre tespiti ile gerçekleşeceği ve bir kanaate varacağı açıklanmıştır.

B) Sermaye Piyasası Kanunu Kapsamında Denetim Alanında Yaşanan Gelişmeler

Türkiye’de 24 Ocak 1980 ekonomik kararları ile serbest piyasa ekonomisinin gerektirdiği kurumlar oluşturulmaya başlanmış, o yıllarda halkı yakından ilgilendiren “banker skandallarının” da bir daha yaşanmaması için sermaye piyasasını düzenlemeye yönelik tedbirler alınmıştır. Bu kapsamda 28 Temmuz 1981 yılında kabul edilen 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununun 16.maddesi gereğince; ihraççılar ve sermaye piyasası kurumlarına, düzenleyecekleri mali tablolardan Kurulca belirlenenleri daha önce kurulmuş ve bu kanun uyarınca kurulan bağımsız denetleme kuruluşlarına, bilgilerin doğruluk ve gerçeği dürüst bir biçimde yansıtmaya uygunluğu bakımından inceleyerek bir rapor almak zorunluluğu getirilmiştir.²⁹ İlgili kanunun 22/d maddesi Sermaye Piyasasında bağımsız denetime ilişkin esasları belirleme yetkisini SPK’ ya verilmiştir.

Sermaye piyasasında bağımsız denetime tabi işletmeler, 13.01.2011 tarihli ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 397. Maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca bakanlar kurulu kararı ile belirlenen işletmeler ve yatırım fonları ile konut ve varlık finansmanı fonları yıllık finansal raporlarını bağımsız denetime tabi tutmak zorundadırlar.

²⁹ Selimoğlu, vd. a.g.e. s.33

Aşağıdaki işletmelerin, kurul tarafından yayımlanan finansal raporlama standartlarına ilişkin düzenlemelerdeki özel hükümler saklı kalmak kaydıyla, altı aylık ara dönem finansal tabloları inceleme (sınırlı bağımsız denetim) kapsamındadır.³⁰

- Yatırım kuruluşları,
- Yatırım fonları hariç kolektif yatırım kuruluşları,
- İpotek finansmanı kuruluşları,
- Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer pazar yerlerinde işlem gören anonim ortaklıklar.

Sermaye piyasası mevzuatı kapsamında yürütülecek bağımsız denetim çalışmalarının, 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun 14 ve 36. Maddeleri uyarınca, Türkiye Denetim Standartları çerçevesinde yapılması gerekmektedir.

SPK ve TTK ile getirilen yeniliklere uyum sağlanması amacıyla Sermaye Piyasası Kurulu II-14.1 sayılı Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliğini 13.06.2013 tarihli ve 28676 sayılı Resmi Gazetede yayımlamıştır. Bu düzenleme ile finansal tabloların hazırlanmasında KGK tarafından yayımlanan TMS/TFRS'nin denetiminde ise TDS'nin esas alınacağı hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla SPK kapsamında yapılan denetimlerde de KGK tarafından belirlenen ve yayımlanan ulusal muhasebe, finansal raporlama ve denetim standartları esas alınacaktır.³¹

C) Bankacılık Kanunu Kapsamında Denetim Alanında Yaşanan Gelişmeler

16.01.1987 tarihli ve 19343 sayılı Resmi Gazetede Devlet Bakanı ve Başbakan yardımcılığı tarafından bankalarda inceleme yapacak bağımsız denetim kuruluşlarının belirlenmesiyle ilgili esas ve şartları belirlemek amacıyla “ Bağımsız Denetim Kuruluşlarına ilişkin Tebliği” bu denetimin esaslarını belirlemek amacıyla da T.C. Merkez Bankası 24 Aralık 1987 tarihinde “Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ” yayınlamıştır. Hazine Müsteşarlığı 21.03.1997 tarihinde “Bankalarda Bağımsız Denetim Yapacak Kuruluşlara İlişkin Esaslar Hakkında Yönetmeliği” yayınlamınca, 16.01.1987 tarihli ilk tebliğ yürürlükten kaldırılmıştır. 1994-1999

³⁰ www.spk.gov.tr

³¹ Selimoğlu, vd. a.g.e. s.38

döneminde Hazine Müsteşarlığı ve Merkez Bankası bankacılık sektörünün denetimini birlikte yürütmüş olup, bu parçalı yapıya son vermek için 18.06.1999 tarihli ve 4389 sayılı Bankalar Kanunu ile tek bir bağımsız düzenleyici ve denetleyici kurum kurulmasına karar verilmiştir. BDDK Ağustos 2000 tarihinde faaliyete başlamıştır.³²

BDDK tarafından yayınlanan 2015 faaliyet raporuna göre BDDK tarafından 39 şirkete bankalarda bağımsız denetim yetkisi verilmiştir. Türkiye’de 2015 yılı itibariyle denetim kapsamında, 52 Banka, 29 Finansal Kiralama Şirketi, 66 Faktoring Şirketi, 12 Finansman Şirketi, 127 Değerleme Kuruluşu, 48 Türkiye’deki Yabancı Banka Temsilcilikleri, 13 Varlık Yönetim Şirketi bulunmaktadır.³³

BDDK tarafından, Bankaların bağımsız denetimine ilişkin genel esasların, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yetkilendirilmiş bağımsız denetim kuruluşlarından istenecek ilave şartların, söz konusu şirketlerin ortaklarının ve bağımsız denetçilerin bankaların bağımsız denetiminde uymaları gereken yükümlülüklerin yanı sıra faaliyetlerine yönelik temel kuralların ve 5411 sayılı Bankacılık kanunu kapsamındaki bağımsız denetim faaliyetlerine ilişkin yapılacak kalite kontrol ve denetim çalışmaları neticesinde standart ve mevzuata aykırılıkları tespit edilenler hakkında uygulanacak idari tedbirlerin belirlenmesi amacıyla 02.04.2015 tarih ve 29314 sayılı resmi gazetede “ Bankaların Bağımsız Denetimi Hakkında Yönetmelik” yayımlanmıştır.

02.04.2015 tarih ve 29314 sayılı resmi gazetede yayınlanan yönetmeliğin 4. Maddesi bankaların bağımsız denetimi genel esaslarını belirlemiştir. Bu esaslar özetle şöyledir.

- Bankaların bağımsız denetimi, bankaların hesap ve kayıt düzeni ile finansal tabloların doğruluğu, güvenilirliği, Kanun uyarınca yürürlüğe koyulan düzenlemelere ve TMS’ ye uygunluğu hakkında makul güvence sağlayacak şekilde görüş oluşturması amacıyla yürütülür.
- Bağımsız denetim faaliyetleri, bankaların iç sistemlerinin, hesap ve kayıt düzeniyle ilgili birimlerin ve muhasebe sistemlerinin Kanun ve ilgili düzenlemelere uyumu, yeterliliği ve etkinliğinin değerlendirilmesini kapsayacak şekilde yürütülür ve bu amaçla TDS kapsamında gereken

³² Selimoğlu, vd. a.g.e. s.39

³³ BDDK 2015 Faaliyet Raporu, 2016, s.77

denetim prosedürleri uygulanır.

- Bağımsız denetim raporu, TDS' de öngörülen hususlara ilave olarak bankanın iç kontrol sisteminin; finansal tabloların Bankaların Muhasebe Uygulamalarına ve Belgelerin Saklanması İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik ve TMS hükümleri ile Kurul tarafından bankaların hesap ve kayıt düzenine ilişkin yayımlanan diğer düzenlemelere, Kurum genelge ve açıklamalarına uygun olarak, tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde hazırlanmasını ve sunulmasını sağlayacak nitelikte olduğu, uygun muhasebe politikalarının seçildiği ve uygulandığına ilişkin ibareleri de içerecek şekilde düzenlenir.
- Bankalar sözleşme imzaladıkları bağımsız denetim kuruluşuna, bu Yönetmelik ve TDS hükümlerine uygun olarak Mart, Haziran ve Eylül ayları sonu itibarıyla ara dönem sınırlı bağımsız denetim, hesap dönemleri sonu itibarıyla yıllık bağımsız denetim yaptırmak zorundadır.
- Kurum, kanun uyarınca yürürlüğe konulan düzenlemelerde öngörülen veya Kurumca belirlenecek özellik arz eden konulara münhasır olmak üzere bankalar veya bağımsız denetim kuruluşlarından özel amaçlı bağımsız denetim gerçekleştirilmesini istemeye yetkilidir.
- Özel amaçlı bağımsız denetime başlamadan önce, 01/11/2006 tarihli ve 26333 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan Bankalarca Yıllık Faaliyet Raporunun Hazırlanmasına ve Yayınlanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik kapsamında yapılacak denetim hariç olmak üzere, banka ile bağımsız denetim kuruluşu arasında bağımsız denetim türü ve düzenlenecek rapora ilişkin olarak sözleşme yapılır ve denetim faaliyetleri buna göre yürütülür.
- Kurum, özel amaçlı bağımsız denetimin bankanın yıllık ve ara denetimlerini gerçekleştiren farklı bir bağımsız denetim kuruluşuna yapılmasını talep etmeye yetkilidir.
- Hesap dönemi sonuna ilişkin konsolide ve konsolide olmayan bağımsız denetim raporları Nisan ayı sonuna kadar, ara dönemler itibarıyla düzenlenen bağımsız denetim raporlarından konsolide olmayanlar ilgili dönem sonunu izleyen kırkbeş gün içinde, konsolide olanlar ise yetmişbeş gün içinde, banka tarafından Kuruma ve Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasına gönderilir.

D) KGK Kapsamında Denetim Alanında Yaşanan Gelişmeler

Türkiye’de 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ve 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile bağımsız denetim alanında önemli adımlar atılmıştır.

Kamu gözetimi alanında uluslararası gelişmelerin gereği olarak yeni Türk Ticaret Kanunu uyarınca öngörülen bağımsız denetim alanını düzenlemek üzere 660 sayılı KHK ile 02 Kasım 2011 tarihinde Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu kurulmuş böylece Türkiye Muhasebe Standartları Kurumunun görevine son verilmiştir.

KGK’ nın temel amacı yatırımcıların çıkarlarını ve denetim raporlarının doğru ve bağımsız olarak hazırlanmasına ilişkin kamu yararını korumak ile doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal bilginin sunumunu sağlamaktır. Bu doğrultuda başta borsa şirketleri, bankalar, sigorta şirketleri, olmak üzere belirlenen büyük ölçekli şirketlerin denetimlerini gözetmek ve izlemek için kurulmuştur.

660 sayılı KHK ile kurulan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun başlıca görevleri aşağıdaki gibidir;

- Bağımsız Denetçiler ve Bağımsız Denetim kuruluşlarını yetkilendirmek,
- Bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak ve böylece bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak,
- Uluslararası Muhasebe Standartlarıyla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını (TMS) oluşturmak ve yayımlamak,
- Uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarını (TDS) oluşturmak ve yayımlamaktır.

26 Aralık 2012 tarihli 28509 sayılı Resmi Gazetede, KGK tarafından 51 madde’den Bağımsız Denetim Yönetmeliği yayımlanmıştır. Bu yönetmeliğin amacı; 13.01.2011 tarihli ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ve 26.09.2011 tarihli ve 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanunun Hükmünde Kararname çerçevesinde yapılacak bağımsız denetime, bağımsız denetim kuruluşlarına ve bağımsız denetçilere ilişkin usul ve esasları düzenlemektir.

Bağımsız Denetim Yönetmeliğince Denetimin amacı ve kapsamı 4 madde’de özetlenmiştir, Bunlar;

➤ Denetim finansal tablolar ve diğer finansal bilgiler dahil olmak üzere denetime tabi konuların belirlenmiş bir kıstasa uyumlu olup olmadığı hususunda kullanıcılarına TDS çerçevesinde güvence sağlayacak bir görüş oluşturulması amacıyla yapılır.

➤ Denetim, kullanıcılara denetim konusunun denetim kıstasına uyumuyla ilgili makul veya sınırlı güvence sağlar. Sınırlı güvence sağlayacağı ilgili mevzuatında veya denetim sözleşmesinde açıkça belirtilmemiş ise denetim makul güvence verecek şekilde gerçekleştirilir. Makul ve sınırlı güvence seviyesinin gerektirdiği denetim kapsamı TDS çerçevesinde belirlenir.

➤ Denetim, denetimin konusu hakkında, mesleki etik ilkelere bağlı kalmak ve mesleki şüphecilik içinde bulunmak suretiyle, TDS çerçevesinde yeterli ve uygun denetim kanıtı toplanmasını, bu kanıtlara dayandırılarak bir görüş oluşturulmasını ve görüşün raporlanmasını kapsar.

➤ Denetimin unsurlarını; denetimin konusu, tarafları, kıstası, kanıtları ve denetim raporu oluşturur.

Denetimin konusunu ise 6102 sayılı Kanun hükümlerine göre denetlenmesi öngörülen finansal tablolar, yıllık faaliyet raporları, riskin erken saptanması ve yönetimine ilişkin sistemler ile sair mevzuat uyarınca doğrudan ve dolaylı olarak denetim kuruluşları ve denetçiler tarafından denetlenmesi, incelenmesi veya değerlendirilmesi öngörülen diğer hususlara ilişkin konuları kapsar.

2017 yılının ilk çeyreğinde KGK tarafından yetkilendirilen toplam 14.856 Bağımsız Denetçi, 235 bağımsız denetim kuruluşu, Bağımsız Denetim Resmi Siciline kaydını yaptırmıştır.³⁴

KGK tarafından inceleme ve gözetim faaliyetleri sonucunda tespit edilen veya ilgili kurum ve kuruluşların bildirdikleri aykırılıklarına ilişkin olarak yürütülen süreçler sonucunda, mevzuata aykırı hareket ettikleri tespit edilen kişi ve kuruluşlara, aykırılıkların mahiyetine bağlı olarak Kurul tarafından idari yaptırımlar uygulanır. Bu yaptırımlar, 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ve Bağımsız Denetim Yönetmeliği uyarınca, “ uyarı” , “faaliyet iznini askıya alma” ve “faaliyet izni iptal etme” şeklinde uygulanmaktadır.

³⁴ www.kgk.gov.tr , Erişim Tarihi ; 17.03.2017

2.TÜRKİYE'DE VERGİ DENETİMİNİN GELİŞİMİ VE ÖRGÜT YAPISI

2.1.VERGİ DENETİMİ KAVRAMI

Vergi denetimi, anayasal vergilendirme ilkeleri/normları ve yasal vergi normları çerçevesinde, beyana dayalı vergi sisteminin ayrılmaz bir parçası ve onun tamamlayıcı bir bileşeni olarak, sistemin adil, doğru ve hukuka uygun şekilde işlemesi amacıyla, başta vergi yükümlüleri ve sorumluları olmak üzere bütün ilgililer nezdinde gerçekleştirilen bütün dış denetim faaliyetleri ile hukuka uygun davranıp davranmadıklarının, etkin ve verimli çalışıp çalışmadıklarının denetlenmesi amacıyla, vergi idaresinin bütün denetim birimleri ve personeli nezdinde gerçekleştirilen iç ve dış denetim faaliyetlerini kapsamaktadır.³⁵ Vergi denetimi kamusal mali denetimin bir parçasıdır. Mali denetim ise yasama, yürütme ve yargı erkleri ile kamu kuruluşları tarafından kamunun gelir, gider ve mevcutları üzerinde gerçekleştirilen, vergi denetimi dâhil, her türlü denetimi kapsayan bir denetim türüdür.

Kamu harcamalarının sürekli artış göstermesi, bu harcamaları karşılayan vatandaşların, yani vergi ödeyenlerin ağır yüklerle katlanmalarını zorunlu kılmıştır. Bu durum, devletçe toplanan vergilerin sınırlandırılması ve harcamaların kontrol altına alınmasına yönelik toplumsal baskıları yoğunlaştırmıştır. Tarihte ilk kez İngiltere'de Parlamento kurumunun oluşumuna kaynaklık eden bu süreç, kamu harcamalarının denetlenmesi ihtiyacının ortaya çıkması ve denetim işlevinin giderek artan bir önem kazanmasını sağlamıştır. Zira oluşturulan parlamentonun ilk ve en önemli işlevi, halktan toplanan vergilerin kontrol altına alınmasını ve daha sonraki aşamada da, kamu giderlerinin sınırlandırılmasını sağlamak olmuştur.³⁶

Vergi denetiminin amacı, türleri, işleyişi, görev ve yetki dağılımı gibi kuralları düzenleyen hukukî normlar da vergi denetimi kavramının esasını oluşturmaktadır. Ancak vergi denetimi kavramına ilişkin tanımların ortak noktası; vergi mükelleflerinin beyanlarının doğruluğunu saptamak ve vergi alacaklısı olan devletin vergiyi zamanında ve eksiksiz olarak tahsil edebilmesi için yapması gereken

³⁵ Başar Soydan, **Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi**, İstanbul, 1.Baskı, On iki Levha Yayıncılık, 2015, s.73

³⁶ Akyel ve Köse, a.g.m. s.11

görevler şeklinde tanımlanmaktadır.³⁷

Vergi denetimlerinin ilk aşamadaki sonucu, vergi, ceza, gecikme zam ve faizleriyle devlete önemli oranda finansman olanağı yaratmasıdır. Mevcut vergi potansiyelinden tam olarak faydalanılması, vergi dışı bırakılmış kaynakların ortaya çıkarılması devleti mali açıdan önemli ölçüde rahatlatma özelliği taşımaktadır. Denetimler bir yandan fiilen mevcut olan diğer yandan potansiyel vergi kayıp ve kaçacağını önlemek fonksiyonuna sahip olduklarından, denetimin ilk ve en önemli amacı devlete ek gelir sağlamaktır.³⁸Aşağıda sunulan tabloda 2013-2014 ve 2015 yılları itibari ile incelenen mükellef sayısı, tarhi istenilen vergi tutarı ve kesilmesi önerilen ceza (VUK uyarınca vergi ziyai cezası, usulsüzlük cezası ve özel usulsüzlük cezaları) tutarları belirtilmiştir.

Tablo 1 : Vergi İnceleme Sonuçları

| Yıllar | İncelenen Mükellef Sayısı | Tarhi İstenilen Vergi Tutarı (TL) | Kesilmesi Önerilen Ceza (TL) |
|--------|---------------------------|-----------------------------------|------------------------------|
| 2013 | 71.352 | 8.561.313.250 | 19.086.884.477 |
| 2014 | 55.284 | 7.939.389.423 | 16.582.633.968 |
| 2015 | 58.676 | 9.803.999.983 | 18.843.082.627 |
| 2016* | 49.817 | 7.234.873.130 | 15.904.492.736 |

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu, 2015 Faaliyet Raporu³⁹

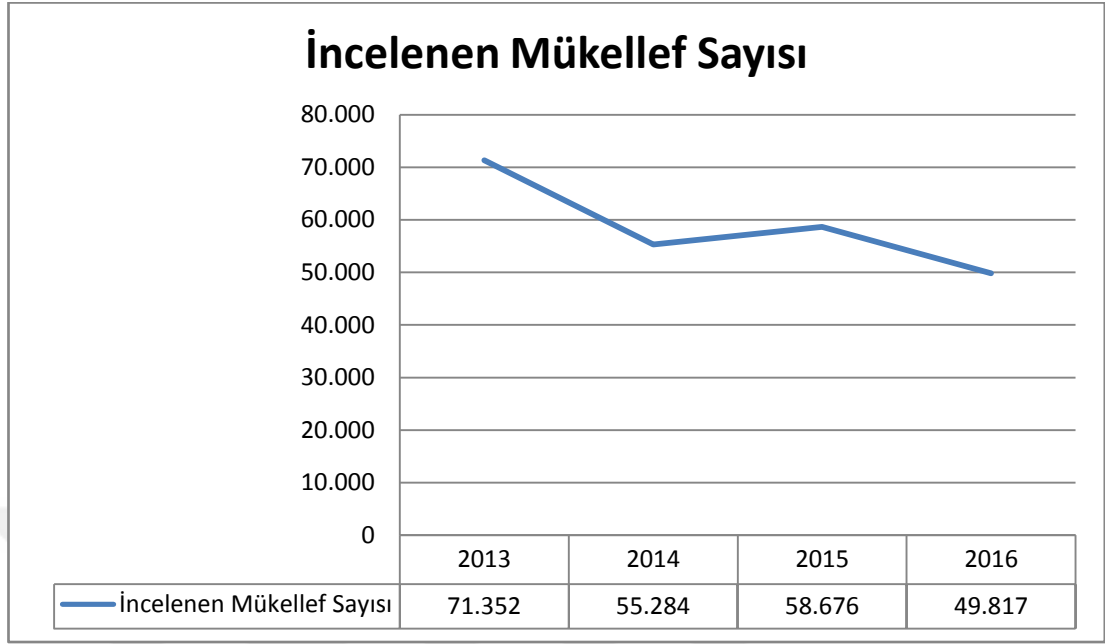
*T.C. Maliye Bakanlığı, 2016 Faaliyet Raporu

³⁷ Ahmet Somuncu, “Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi: Hukukî Yapı ve Uygulamanın Değerlendirilmesi” **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Sayı: 43, s.134, 2014

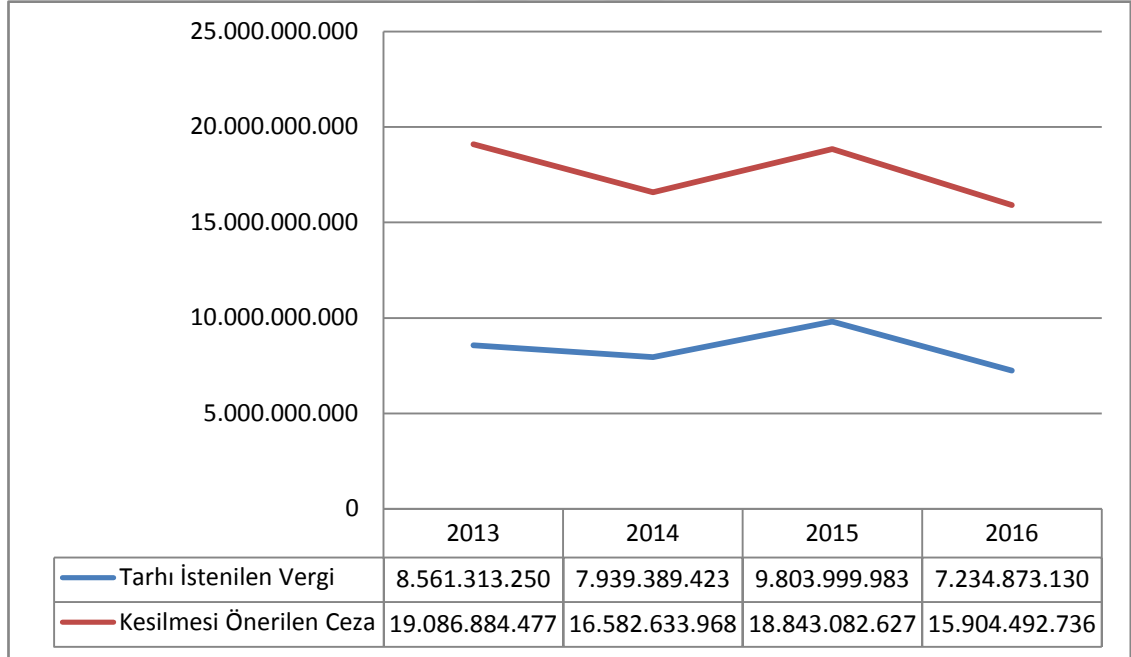
³⁸ Zuhale Ergen ve Leman Kılınçkaya, “ Türkiye’de Vergi Denetim Sistemi ve Sistemin Aksaklıklarının Değerlendirilmesi ” **Sosyoekonomi Dergisi**, Sayı:21, s.295, 2014, <<http://dergipark.ulakbim.gov.tr/sosyoekonomi/article/view/5000080689>>. Erişim Tarihi: 27 Mar. 2017

³⁹ http://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2f1%2fDocuments%2fDosya%2fFaaliyetRaporu_2015.pdf

Grafik 1 : İncelenen Mükellef Sayısı



Grafik 2 : Tarhı İstenilen Vergi , Kesilmesi Önerilen Ceza



2.2. VERGİ DENETİMİNİN AMACI

Vergi denetiminin amacı, bir taraftan vergi sisteminin etkili ve verimli işleyişini sağlamak iken, diğer taraftan mükelleflerin beyan esasına dayanarak doğru bildirimde bulunmasını teşvik ederek vergi kaybının önüne geçilmesidir. Tüm bunlarla beraber vergi denetiminin başlıca dört amacı bulunmaktadır. Bunlar, mali amaç, ekonomik amaç, sosyal amaç ve hukuki amaç şeklindedir.

2.2.1. Mali Amaç

Vergi denetimindeki mali amaç hazinenin bütçesine ek kaynak sağlamaktır. Denetlenen mükelleflerden tahsil edilen vergi ve cezalar ek gelir kaynağını oluşturmaktadır.

Vergi kaçakçılığı uygulamada çok çeşitli şekillerde gerçekleştirilebilmektedir. Bunlardan belli başlıcaları özetle şu şekildedir.⁴⁰

- Kazancın vergi yönetiminin bilgisi dışında bırakılması,
- Kazancın, bildirilmemesi veya eksik bildirilmesi,
- Yurt dışı kazançlarının gizlenmesi,
- Belge düzenlenmemesi veya kayıtlara geçirilmemesi,
- Kişisel giderlerin işletme giderleri arasında gösterilmesi,
- Kişisel ve işletmeye ait sabit değerlerin giderlerinin tamamının düşülmesi,
- Gerçekte olmayan kişiler adına belge düzenlenmesi ve hesap açılması,
- Sahte belge kullanılması,
- Alış ve satışlarda düzenlenen belgelerdeki miktarın yanlış gösterilmesi,
- Mal satışlarının borç vermek şeklinde gösterilmesi,
- Hayali ihracat karşılığı haksız vergi iadesi talep edilmesi,
- Şirket sermayesini borç almış gibi göstererek bunlara faiz yürütülmesi,
- Ana merkez giderlerinin vergi yükünün daha yüksek olduğu şubelere dağıtılması ya da tersi durumda şube giderlerinin ana merkezce üstlenilmesi,
- Ana şirket ile şubeler arasında örtülü sermaye ve örtülü kazanç transferi.

Bu ve benzeri vergi kaçakçılığı şekilleri ile mücadele etmenin ve dolayısıyla vergi gelir kaybını önlemenin en etkin ve etkili yöntemi vergi denetimidir.

2.2.2. Ekonomik Amaç

Vergi kayıp ve kaçağı nedeniyle gelirlerin giderleri karşılayamaması ve neticesinde borçlanma ve emisyonla gidilmesi, vergi oranlarının artırılması veya yeni vergilerin konulması ülke ekonomisini değişik biçimlerde etkilemektedir. Bu durumda vergilemeden beklenen fonksiyonlardan biri de ekonomik bazı amaçlara ulaşılabilmesi olup bunun yolu da vergi kanunlarının tam ve doğru olarak

⁴⁰ Fazıl Tekin ve Ali Çelikkaya, **Vergi Denetimi**, Ankara, 7.Baskı, Seçkin Yayıncılık, 2016, s.62

uygulanmasından dolayısıyla denetimden geçmektedir.⁴¹

Devletlerin; ekonomik sosyal ve kültürel alanlardaki görevlerini yerine getirmek zorunluluğu vergilerin öneminin hissedilmesine sebep olmuştur. Devlet vergi gelirlerini arttırmak için vergi kayıp ve kaçığının önüne geçmek zorundadır. Vergi kaçakçılığı ise;⁴²

- Faturasız ve belgesiz satış yapmak,
- Naylon faturalarla giderlerin şişirilmesi,
- Envanter kalemlerinin olduğundan farklı gösterilerek vergi kaçırılması,
- Gayrimenkul satışlarında tapu değerinin gerçek değer altında gösterilmesi,
- Gayrimenkul kiralarının hiç beyan edilmemesi veya olduğundan düşük beyan edilmesi,
- Olduğundan düşük veya yüksek faturalama yapılması,
- Kaçak işçi çalıştırarak, ücretlerden ödenecek gelir vergisinin hiç ödenmemesi veya eksik ödenmesi,
- Çalışanların ücretlerinin olduğundan düşük gösterilmesi,
- Özel harcamaların giderleştirilmesidir.

Vergi denetimi ile vergi kayıp ve kaçığı en aza indirilerek toplam vergi geliri arttırılmalıdır. Vergi denetiminin ekonomik amacı; devletin maliye politikalarına ulaşmasını sağlayarak hedeflenen ekonomik istikrara, büyümeye ve kalkınmaya ulaşmaktır. Bütçe açıklarının kapatılması, iç ve dış borç ödemeleri ve dolaylı olarak enflasyonun önlenmesi ancak tam ve gerçeği yansıtan vergilerin ödenmesiyle mümkün olacaktır. Bunun içinde etkin bir vergi denetimi şarttır.⁴³ Etkin bir vergi denetiminin olmadığı ortamda vergi kaçırma ve vergiden kaçınma eylemleri yükseliş gösterecektir, böylece devlet giderleri karşılamakta sorunlar yaşayacak ve bu sebeple vergi oranlarında artış, yeni vergiler veya emisyonla gidilmesi gibi yollardan birine başvuracaktır.

⁴¹ İsmail Hakkı Yücelen, **Türkiye’deki Vergi Denetim Teknikleri ve Bilgisayar Destekli Vergi Denetimi**, T.C. Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Bursa, 2009, s. 6

⁴² Zeynep Arıkan, Hakan Ay, “Vergiye Karşı Başkaldırı Nedenleri ve Çözüm Yolları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı; 83 s.88

⁴³ Burak Ali Han Tecim, **Kayıt Dışı Ekonomide Vergi ve Vergi Denetiminin Önemi**, T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Bursa, 2008, s. 58

Schneider, F. Tarafından Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD) üyesi ülkeler için yapılan bir araştırmaya göre Türkiye’de kayıt dışı ekonominin GSYİH içindeki payı 2003 yılından bu yana 6 puan azalarak 2013 yılı itibariyle **%26.5**’e gerilemiştir. Ancak bu oran **%18.4** olan Avrupa Birliği (AB) ülkelerinin ortalamasının üzerindedir.⁴⁴

2.2.3. Sosyal Amaç

Vergilemenin önemli amaçlarından biriside gelir dağılımında adaletin sağlanmasıdır. Gelir dağılımındaki adaletin sağlanması herkesin ödeme gücü oranında vergi vermesinden geçmektedir, çok kazananın az, az kazananın çok vergi alınması ödeneme gücü oranında vergi verme ilkesine aykırı ve bununla birlikte sosyal adalete de ters düşmektedir.

Türkiye’de gelir dağılımında sağlanan iyileşme sonucunda **Gini Katsayısı**⁴⁵ 2006 yılındaki 0,40’lar seviyesinden 2012 yılında **0,38’e** gerilemiştir. TÜİK’ in verilerine göre 2014 yılı itibariyle Gini Katsayısı **0,391** olarak ölçülmüştür. Ancak bu oran hâlâ OECD ortalamasının (**0,31**) ve AB ortalamasının (**0,30**) üzerindedir. Gini Katsayısı sifıra yaklaştıkça gelir dağılımındaki adalet artmakta, sifirdan uzaklaştıkça da gelir dağılımındaki adalet azalmaktadır.⁴⁶

Etkili bir vergi denetimi ile ülkedeki vergi kayıp ve kaçağı ne kadar düşük seviyelerde tutulursa adil gelir dağılımı ters orantılı olarak o kadar yüksek oranda sağlanacaktır. Bu ülkede sosyal refahı arttıracaktır.

2.2.4. Hukuki Amaç

Vergi denetiminin bir diğer amacı da vergi kanunlarının uygulanmasını sağlaması; özellikle devletin saygınlığını ve gücünü göstermesidir. Vergi denetimi, vergi toplamanın yanında devletin hükümdarlık gücünü de gösteren önemli bir unsurdur. Yani hukuk devleti olmanın bir gereği olarak vergi kanunlarının vatandaşlara eşit ve doğru bir şekilde uygulanması gerekir. Dolayısıyla, vergi kanunlarına herkesin uymasını sağlamanın bir yolu da vergilendirme sürecini vergi denetimi ile

⁴⁴ Tekin ve Çelikkaya, a.g.e. s.53

⁴⁵ Gini Katsayısı, bir ülkede milli gelirin dağılımının eşit olup olmadığını ölçmeye yarayan bir katsayıdır.

⁴⁶ Tekin ve Çelikkaya, a.g.e. s.54

desteklemektir.⁴⁷

Kanun koyucu, bir yandan ekonomik ve sosyal düzen ve ideolojilerin gelişmesine, diğer yandan vergi kurumunun mahiyet ve amaçlarında meydana gelen değişmelere paralel olarak düzenlemeler yapmaktadır. Bu husus devletin vergilendirme yetkisini, halk tarafından seçilen yasama organı aracılığıyla kullanılması ile kişilerin hak ve özgürlük alanlarına yapılan müdahalenin, anayasal hukuk düzeni içinde gerçekleşmesinin sonucudur. Böylelikle bir anlamda keyfilik önlenirken, diğer taraftan idarenin, kişilere bir vergi veya mali yükümlülük yüklemeye, kanunun izin verdiği durumlarda ve öngördüğü koşullar içerisinde yetkili olduğunun ifadesidir.⁴⁸

2.3. VERGİ DENETİMİNİN FONKSİYONLARI

Vergi kayıp ve kaçığının önlenmesinde etkili bir yöntem olan vergi denetimi çeşitli fonksiyonları da yerine getirmektedir. Vergi denetimi fonksiyonları itibariyle araştırmacı, önleyici, eğitici ve düzelticidir.

2.3.1. Vergi Denetiminin Araştırmacı Fonksiyonu

Vergi denetiminin bu fonksiyonu, mükelleflerin işlemlerini, defter ve belgelerde yapılan hata ve hilelerin araştırılmasını, gerek üçüncü kişiler üzerinde gerekse mükellef nezdinde hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasını ve düzeltilmesini sağlamaktır. Bu fonksiyon vergi denetiminin arayıcı ve bulucu fonksiyonu olarak da adlandırılır.

Vergi idaresi vergi denetimi aracılığı ile yapılan hata ve hilelerin araştırarak, tespitini yaparak ortaya çıkaramıyorsa vergi denetiminin sonuçları olarak bir yaptırım uygulanamayacak bunun neticesinde de vergi denetimlerinin caydırıcı özelliği ortadan kalkacaktır.

2.3.2. Vergi Denetiminin Önleyici Fonksiyonu

Vergi incelemelerinin önleme işlevi gerçekte araştırma işlevinin bir sonucu olarak karşımıza çıkmaktadır ve araştırma işlevinin önemi giderek önleme işlevinin lehine bir değişim göstermektedir. Vergi incelemelerinin vergi kayıplarını ve kaçaklarını önlemesi uzun dönemde gerçekleşen bir olaydır. Yalnızca bir defa

⁴⁷ Somuncu, a.g.m. s.137

⁴⁸ Tecim, a.g.t. s.60

inceleme yapılarak sürekli olarak vergi kayıplarının önüne geçilemez. Vergi incelemelerinde süreklilik ve tekrar, önleme işlevinin esasını oluşturur. Vergi incelemeleri sonucu yükümlülerin yapmış oldukları hatalar ve hileler ortaya çıkarılarak yükümlülere uyarılar yapılır ve gerekirse cezalar kesilir. Yine yükümlülerin tekrarlanan hataları üzerinde aydınlatılması, bilinçlendirilmesi yapılan hataların önlenmesini sağlayacaktır.⁴⁹

Vergi inceleme sonucunda ortaya çıkan yaptırım mükellef nezdinde hata ve hilelerin yapılmasını engelleyerek vergi kayıp ve kaçığına sebebiyet vermeyecektir. Bunun gerçekleşebilmesi ise vergi incelemelerinde süreklige ve tekrara dayanmaktadır.

Bu fonksiyon doğrultusunda bir başka önemli hususta mükelleflerin eğitimidir. Mükelleflerin karşılaştıkları sorunların yanı sıra vergi bilincinin oluşturulmasına yönelik olarak eğitilmesi, mükellefleri işlemlerde daha dikkatli olmaya ve daha dürüst bildirimlerde bulunmaya sevk edecektir.⁵⁰

2.3.3. Vergi Denetiminin Eğitici ve Düzeltici Fonksiyonu

Günümüzde vergi mükellefleri vergi denetimi sürecinde aynı zamanda eğitime de tabi tutulmaktadır.

Vergi denetimi sürecinde, denetim görevini yerine getiren memur, denetimi yapılan memuru veya mükellefi gerekli durumlarda uyarmak, onlara konuyla ilgili gerekli bilgileri vermek, yardımcı olmak, vergi yasalarını ihlal ettiğini veya kasıtlı olarak yaptıklarını tespit ettiğini gördüğü zaman onlara doğruyu ve olması gerekeni anlatmak zorundadır. Çünkü vergi denetiminin, her şeyden önce ikaz edici, denetim elemanından bilgi alıcı ve yapıcı yönleri bulunmaktadır. Bundan dolayı düzeltme işlevi, vergi denetiminde verginin doğruluğunu sağlaması bakımından mükellefleri bilgilendirme, konu ile ilgili olarak yetiştirme, vergi ahlakı ve bilincini yerleştirme görevlerini de üstlenmiştir.⁵¹

⁴⁹ Ayşe Şaan, **Türkiye’de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Denetiminin Etkinliği**, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Edirne, 2008, s.44

⁵⁰ Mehmet Emin Merter, **Türkiye’de Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinliğin Sağlanmasında Toplam Kalite Yöntemi**, , T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Doktora Tezi, 2004, s. 13

⁵¹ Mübeyna Doğan, **Türkiye’de Vergi Denetiminin Mükellefler Üzerindeki Etkisi**, T.C. Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Programı Yüksek Lisans Tezi, Manisa, 2010, s. 14

Gerçekten de vergi incelemesi sürecinde yükümlüleri aydınlatıcı ve bilgilendirici görüşmeler yapılması, yapıcı eleştiriler yapılması, onların eğitilmesini sağlayacak ve ilerideki beyanların doğruluğuna olumlu katkı sunacaktır. Bu bağlamda yükümlüler, incelemeye alındıkları zaman, bir eğitim sürecine de tâbi olmuş olacaklardır. Eğitim işlevinin yerine gelmiş olması sadece beyanların doğruluğu değil; bununla birlikte, vergi bilincinin de olgunlaşmasına ve dolayısıyla vergi kültürünün yerleşmesine katkı sağlayacaktır. Nitekim vergi incelemeleri sürecindeki bu eğitim faaliyeti, vergi idaresinin yükümlüleri eğitme görevinin de yerine getirilmesine katkı sunacaktır. Ancak bunun gerçekleşebilmesi belli davranışların yapılmasına bağlıdır. İnceleme elemanlarının asıl görevinin matrah farkı ya da hata bulmak değil, gerçeği aramak olduğunun bilincinde olmaları; yükümlülerin de incelemeye alındıkları için tedirgin olmamaları gerekmektedir. Bu meyanda belirtmek gerekir ki inceleme esnasında, fiilen, yükümlülerden ziyade onların malî müşavirleri daha aktif oldukları için; eğitime işlevine yönelik açıklamaları, bu kişileri de kapsayacak şekilde düşünmek gerekir.⁵²

2.4. VERGİ DENETİMİNİN ÖZELLİKLERİ

Vergi denetiminin sağladığı faydaların yanı sıra içermesi gereken bir takım özellikleri bulunmaktadır. Bu özellikler ile ilgili genel açıklamalar aşağıdaki gibidir.

2.4.1. Hukuki Olma Özelliği

Vergilendirme yetkisi diğer çağdaş demokrasilerde olduğu gibi temelini anayasadan almaktadır.

1924 anayasasının 85. Maddesinde “*vergiler ancak bir kanun ile tarh ve cibayet (salınması ve alınması) olunabilir*” ifadesiyle vergilerin yasallığı ilkesi ön plana çıkmıştır. Yine 1961 anayasasında da 1924 anayasasında olduğu gibi verginin tarh ve cibayetinin(salınması ve alınması) bir kanunla olabileceğini anayasal norm olarak kayıt altına almıştır.⁵³ Dolayısıyla kanuni bir yetkiye dayanılarak yine kanunlarla tespit edilen usul ve esaslar kapsamında yürütülen, muhtevasında mali ve cezai sonuçlara tabi olan vergi denetiminin hukuki olma vasfı öne çıkmaktadır.

⁵² Soydan, a.g.e. s.208

⁵³ Gözde Erkin, “Vergilendirme Yetkisinin Tabi Olduğu Anayasal İlkeler”, **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı;2012/3 s238 Erişim Tarihi : 29.03.2017

2.4.2. Tarafsız Olma Özelliği

Vergi denetimleri, kamu görevlileri tarafından devlet adına yapılmakla birlikte, ilgili denetimi yürüten kamu görevlilerinin temel amacının hazineye gelir sağlamak olmayıp, hazinenin yararı gözetilerek tam bir adalet içerisinde, objektif, sistemli, disiplinli ve tarafsızca hareket etmesidir. Yapılan denetimin sonucu mükellefin aleyhine olabileceği gibi idarenin aleyhine de olması söz konusudur. Bunun derecesini belirleyen en önemli özellik Vergi denetiminin tarafsız olma özelliğidir.

Tüm bunlarla birlikte 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 134.maddesi “ *Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır.*” Hükümüyle vergi incelemesinin tarafsızlık özelliğine vurgu yapmaktadır.

2.4.3. Yaptırım Gücüne Sahip Olmak

Vergi denetiminin en önemli ve caydırıcı özelliklerinden biriside yaptırım gücüne sahip olmasıdır.

Mükelleflerin vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket etmeleri neticesinde ve yapılan denetimler sonucunda ortaya çıkan VUK 344. Maddesinde vergi ziyayı, usulsüzlük cezaları ve hapis cezaları ile cezalandırılmaları hüküm altına alınmıştır.

Vergi denetimi neticesinde kamu görevlileri tarafından tespit edilen eksik ödenen veya hiç ödenmeyen vergilerin gerektiğinde devletin zor alım gücüne dayanılarak vergi ziyayı, gecikme faizi ve zamları ile beraber tahsil edilmesi mümkündür. Devlet bu alacaklar için gerektiğinde 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu'nun (AATUHK) 54. Maddesi hükmünce cebren tahsil yoluyla alacağını tahsil eder. Bu uygulama hükümleri vergi denetiminin yaptırım gücünün bir göstergesidir.

2.4.4. Dış Denetim Olma Özelliği

Kamu veya özel bir kuruluşun hesap, kayıt ve işlemlerinin işletme bünyesi dışındaki yetkililerce denetlenmesi dış denetimdir. Bağımsız dış denetim şeklinde tanımlanmasının nedeni denetimle yetkili olanların işletme bünyesinden olmamasından dolayıdır. 3568 sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu çerçevesinde yürütölen bağımsız dış

denetim meslek mensuplarınca yapılır. Vergi denetiminde; inceleme mükellefin işletmesinde çalışan görevlileri tarafından değil devletin istihdam ettiği inceleme elemanları eliyle yapılmaktadır. Bu özelliği nedeni ile vergi denetimi bağımsız dış denetim olmamakla birlikte yalnızca dış denetim fonksiyonu yerine getirmektedir.⁵⁴

2.4.5. Vergi Denetiminin Bir Hesap Denetimi Olma Özelliği

Vergi denetimi esas itibarıyla dış denetim niteliğinde bir hesap denetimidir. İşletmelerin mali tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine (GKMI), mali ve hukuki mevzuata uygun hazırlanıp hazırlanmadığının tespit edilmesine yönelik inceleme ve rapora bağlama işlemine hesap denetimi denir.

Vergi denetimi; hesap denetimini de içeren kapsamlı bir özelliği olduğundan, uygulanışı bakımından bir hesap denetimi özelliği göstermektedir fakat yapılan her hesap denetimi ise vergi denetimi olmamaktadır.⁵⁵

2.5. VERGİ DENETİMİNDE BAŞVURULAN YOLLAR

Birçok amaç ile gerçekleştirilen vergi denetiminin birçok yöntemi bulunmaktadır. Vergi denetimi vergi ile ilgili olayların zamanında kavranması, belge düzeninin yerleşmesi ile sağlıklı bir şekilde işlemesi ve vergi kayıp ve kaçığının önlenmesinde çok önemli bir işlev olarak karşımıza çıkmaktadır. İktisadi faaliyetlerle uğraşan hemen hemen tüm kesimlerin ya bizzat, ya da müşavirler aracılığıyla yakından takip ettiği mali düzenlemeler ve mevzuat, vergi denetiminin ayrılmaz bir parçasını oluşturmaktadır.⁵⁶ Ülkemizde vergi idaresi vergi denetimine ilişkin yöntemleri Vergi Usul Kanunu'nda; Yoklama, Vergi İncelemesi, Arama/Aramalı İnceleme ve bilgi toplama başlıkları ile hüküm altına almıştır.

2.5.1. Yoklama

Yoklama ile ilgili olarak Vergi Usul Kanunu'nda herhangi bir tanımlama yapılmamış maksadını 127.maddesi ile hüküm altına almıştır. Buna göre; *“Yoklamadan maksat, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir”* denmiştir.

⁵⁴ Şenol Gelen, **Vergi Denetiminde Yapısal Dönüşüm**, T.C. İstanbul Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe Finansman Anabilim Dalı Muhasebe ve Denetimi Programı Yüksek Lisans Tezi, 2015, s. 10

⁵⁵ Tecim, a.g.t. s. 63

⁵⁶ Şaan, a.g.t. s.45

Yoklama yapmaya yetkili kişiler Vergi Usul Kanunu 128.maddesinde belirtilmiştir bunlar;

- Vergi dairesi müdürleri,
- Yoklama memurları,
- Yetkili makamlarca yoklama işi ile görevlendirilenler,
- Vergi incelemesine yetkili olanlar,
- Gelir uzmanlarıdır.

Vergi Usul Kanunu 128. Maddesine göre Vergi incelemesine yetkili olanlar aynı zamanda yoklama yapmaya da yetkilidirler, ancak yoklama yapmaya yetkili Yoklama memurları ve gelir uzmanlarının vergi incelemesi yapmaya yetkileri bulunmamaktadır.

Yoklama sonuçları yoklama fişi ile tespit edilir. Yoklama fişi tutanak hükmündedir.⁵⁷ Bu fişler, yoklama yerinde ve iki örnek olarak düzenlenir. Yoklama muhatabının, orada ise imzasının alınması değil ise yoklama fişi yetkili adamına imzalatılır. Hakkında yoklama yapılan kimsenin yetkili adamı, umumî vekili, muhasebecisi, daimî personeli ve bunlara benzer kimselerdir. Yoklama muhatabının eşi tarafından imzalanan yoklama fişleri de muteber sayılır.⁵⁸

Yoklama vergilendirmeyi etkileyen ve vergi idaresinin bilgisi dışında bulunan olguları ortaya çıkarmak suretiyle vergi adaletine ve sosyal adalete katkıda bulunmayı ve hazineye ek gelir sağlamayı amaçlamaktadır. Şöyle ki; yoklama henüz yükümlülüğünü tesis ettirilmemiş kişilerin ve vergilendirilmeyen kaynakların ortaya çıkarılması yönleri ile vergi gelirini artırırken; vergi kaçırıcıları saptayıp vergilendirilmelerine aracılık etmesi yönü ile vergiyi ödeyenler nezdinde ticari rekabeti daha adil hale getirmekte ayrıca yükümlülerin vergi dışı kalmasını önlemesi dolayısıyla sosyal adalete hizmet etmektedir. Günlük hâsılat tespitleri, ödeme kaydedici cihaz kullanılıp kullanılmadığı, belge düzenine uyulup uyulmadığı gibi konular yoklama kapsamı içinde değerlendirilmektedir. Yoklamanın etkin hale getirilmesi vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi açısından son derece

⁵⁷ Vergi Usul Kanunu md.131

⁵⁸ Yılmaz Özbacı, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, 1.Baskı, Feryal Matbaacılık,1985,s.228

önemlidir.⁵⁹

Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB), e-devlet uygulamaları çerçevesinde yoklama ve denetim faaliyetlerini mobil teknolojilerden yararlanarak gerçekleştirilmesi amacıyla “Elektronik yoklama” projesini, 2013 yılında pilot uygulamasına, 2014 yılında test çalışmalarına başlanan proje, test çalışmalarının tamamlanmasına müteakip, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 132/A maddesinden alınan yetkiyle yayımlanan 453 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’ne istinaden tüm vergi dairesi başkanlıklarında ve defterdarlıklarda 01.09.2015 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanmıştır.

01.01.2016 – 31.12.2016 tarihleri arasında yapılan e-yoklama istatistikleri aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

⁵⁹ Şaan, a.g.t. s. 47

Tablo 2 : 2016 Dönemi e-Yoklama İstatistikleri

| 01.01.2016 – 31.12.2016 Dönemi e-Yoklama İstatistikleri | |
|---|------------------|
| Görev Türü | Yoklama Sayısı |
| İlk Defa İşe Başlama Yoklaması | 518.781 |
| Nakil İşe Başlama Yoklaması | 89.587 |
| Adres Değişikliği Yoklaması | 149.640 |
| Faal Mükellef Kontrol Yoklaması | 222.027 |
| İşi Bırakma Yoklaması | 330.446 |
| Nakil İşi Bırakma Yoklaması | 30.812 |
| Nakil Vasıtaları Yoklaması | 18.297 |
| Diğer Ücretli Çalışan Yoklaması | 14.700 |
| Kayıt Dışı Faaliyet Yoklaması | 5.912 |
| E- Tüzel Kişilik İşe Başlama Yoklaması | 13.907 |
| Ek İşi Bırakma Yoklaması | 4.142 |
| Resen Terk Yoklaması | 253.312 |
| GMSİ Yoklaması | 103.893 |
| Serbest Yoklama | 165.920 |
| Şube Açılış Yoklaması | 132.274 |
| Ek İşe Başlama Yoklaması | 48.499 |
| Şube Kapanış Yoklaması | 82.813 |
| Nakil Vasıta Terk Yoklaması | 6.856 |
| KDV İade (İmalatçı) Yoklaması | 1.681 |
| KDV İade (İmalatçı Olmayan) Yoklaması | 3.521 |
| KDV İade (İmalatçıların İhraç Kaydıyla Mal Teslimi) Yoklaması | 653 |
| MTV-1 Yoklaması | 9.154 |
| Diğer Ücretli Terk Yoklaması | 9.808 |
| TOPLAM | 2.216.635 |

Kaynak : Gelir İdaresi Başkanlığı, 2016 Faaliyet Raporu.⁶⁰

⁶⁰http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2016/2016_faaliyet_raporu.pdf

2.5.2. Vergi İncelemesi

Vergi incelemesi, vergi denetim türleri içerisinde en önemli, en kapsamlı ve en bilinen olanıdır. Vergi incelemesinin, hazinenin kaybının önlenmesinde büyük önemi bulunmaktadır. Bu nedenle Vergi Usul Kanunu'nda ayrıntılı olarak ele alınmıştır.

Vergi incelemesini, Vergi Usul Kanunu 134. Maddesinde “*ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır*” şeklinde tanımlamıştır.

Vergi incelemesi, kaçırılan vergiyi tespit eden dolayısıyla hazineye ek gelir sağlayan önemli ve hassas bir vergicilik hizmeti yanında, mükelleflerin bilerek veya bilmeyerek vergi kanunlarına aykırı hareketlerini yazılı olarak saptaması ve bu raporların ilgili mükelleflere tebliğinin sağlanması sonucunda mali mevzuat açısından yükümlülerin eğitimi işlevini de sağlamaktadır. Böylece, vergi incelemesiyle, hem yükümlü mali mevzuat yönünden eğitilmekte, hem de hazineye ek gelir kaynağı yaratılmaktadır.⁶¹

2.5.3. Arama/ Aramalı İnceleme

Vergi denetiminde kullanılan bir diğer yöntem ve en ağır olanı aramalı inceleme yöntemidir.

Vergi denetiminin amacına ulaşması için önemli olan bilgi ve belgelerin inceleme elemanlarına ulaşmadan önce yok edilmeleri tehlikesi göz önünde bulundurularak 213 sayılı Vergi Usul Kanununda vergi incelemesinin yanında aramalı incelemeye de yer verilmiştir. Aramalı inceleme, vergi incelemesinin gerçekleştirilmesine önemli katkılarda bulunan yardımcı bir denetim yöntemi olarak kabul edilmektedir.⁶²

İhbar veya yapılmakta olan incelemeler dolayısıyla, vergi mükelleflerinin veya vergiyi doğuran olayla ilgili kişi ve kuruluşların, işyerlerinde, evlerinde ve üzerlerinde yapılan ve vergi kaçırmaya delil teşkil eden her türlü belge ve bilgiye el konulmasına yönelik olan incelemeye **aramalı inceleme** denir.

⁶¹ Şaan, a.g.t. s. 46

⁶² Tekin ve Çelikkaya, a.g.e. s. 220

Aramalı incelemenin amacı, bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emarelerin var olma şüphesi ve bu emarelerin inceleme elemanına ulaşmadan yok edilmesine engel olmaktır.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 142. Maddesi arama yapılabilmesini şu iki şarta bağlamıştır.

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

Bu iki şarttan da anlaşılacağı üzere aramalı incelemenin gerçekleşebilmesi için arama kararına ihtiyaç duyulmasıdır.

İhbara dayanan aramalarda “**ihbar dilekçesi**” değerlendirilirken 3071 Sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun uyarınca dilekçe sahibinin adı soyadı ve imzası ile adresinin dilekçede bulunması zorunludur.⁶³

2016 yılına ilişkin VİMER (Vergi İletişim Merkezi) tarafından alınan ihbar bildirimleri aşağıdaki tabloda detaylandırılmıştır.

Tablo 3: Konuları İtibariyle Alınan İhbarların Dağılımı

| İHBAR KONUSU (01.01.2016-31.12.2016) | SAYI | ORAN (%) |
|---|---------------|--------------|
| Belge Düzeni | 17.363 | 45,83 |
| Mükellef Kaydı | 10.753 | 28,39 |
| GMSİ | 2.248 | 5,93 |
| Diğer | 2.143 | 5,66 |
| Asgari Geçim İndirimi | 2.017 | 5,32 |
| Sahte ve Yanıltıcı Belge | 1.650 | 4,35 |
| Vergi Dairesine Bildirim Yapılmamış İşçi Çalıştırılması | 960 | 2,53 |
| Ücret Ödemeleri | 754 | 1,99 |
| TOPLAM | 37.888 | 100,0 |

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, 2016 Faaliyet Raporu. s.93

⁶³ Tekin ve Çelikkaya, a.g.e. s.223

İhbar üzerine yapılan aramalarda ihbarın asılsız çıkması halinde nezdinde arama yapılan kimse ihbar edenin adının bildirilmesini isteme hakkına sahiptir. Vergi İdaresi muhbirin adını bildirmeye mecburdur.

İhbarcının da muhbir ikramiyesi alabilmesi için ihbar ettiği konuların incelemede ortaya çıkması ve bu nedenlerin vergi kaybıyla ilişkisi olduğunun kesinleşmesi gerekir.

Arama sırasında alınan defter ve belgeler üzerindeki incelemeler en geç üç ay içerisinde bitirilerek sahibine bir tutanakla iade edilir. İnceleme sürecinin haklı sebepler ile uzaması neticesinde sulh yargıcının vereceği karar ile üç aylık süre uzatılabilir.

Defter ve vesikaların incelenmesi sırasında kanuna aykırı görülen olaylar ve hesap durumları tutanakla tespit olunur. Mükellef bu tutanakları imzadan çekindiği takdirde, bahis mevzu olayları ve hesap durumlarını ihtiva⁶⁴ eden defter veya vesikalar aramanın mevzuu ile ilgili vergi ve cezalar kesinleşinceye kadar kendisine geri verilmez.

Arama sırasında kimlerin hazır bulunacağı konusunda 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda açık bir hüküm bulunmamakla birlikte bu konuda genel hükümler çerçevesinde 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nun aramayla ilgili hükümlerine atıfta bulunulmuştur.⁶⁵

Buna göre;

“Arama yapılan yerlerin sahibi veya eşyanın zilyedinin bizzat kendileri arama sırasında hazır bulunmazlarsa bu durumda bunların yerine vekili, temyiz kudretine sahip bir akrabası, kendisiyle birlikte oturanlardan birisi ya da komşusunun hazır bulunması gerekmektedir.”

“Hakim veya cumhuriyet savcısının hazır bulunmadığı, evde veya işyeri ile kapalı yerlerde yapılan aramalarda o mahallenin ihtiyar heyetinden veya komşularından iki kişinin bulundurulması yeterlidir.”

⁶⁴ **İhtiva** ; kapsamak, kapsamına almak.

⁶⁵ Tekin ve Çelikkaya, a.g.e. s.226

Aramalı incelemelerle ilgili diğer esaslar; ezcümle⁶⁶ alınan defter ve belgelerin tutanakla tespiti, tespit şekli, tutanak düzenlenmesinin mümkün olmadığı hallerde yapılacak işlem, mühür vaz'ı⁶⁷, mühürün fekki⁶⁸, defter ve belgelerin daire veya incelemeyi yapanın çalıştığı yere sevki, defter ve belgelerin muhafazası, aramalı incelemelerin usul ve süresi, süre uzatımı, inceleme sonuçları, tutanakların imza şekli, defter ve belgelerin alıkonulması, arama sebebi ile eksik kalan kayıtların ne şekilde tamamlanacağı Vergi Usul Kanunu'nun 142 ve müteakip maddelerinde ayrıntılı olarak tespit edilmiştir. Ayrıca 147. Maddede, açık olmayan hallerde Ceza Mahkemeleri Usulü Kanununun arama ile ilgili bulunan hükümleri uygulanacağı belirtilmiştir.⁶⁹

2.5.4. Bilgi Toplama

Vergi idaresi, mükellefler veya mükelleflerle ilişkide bulunan diğer gerçek ve tüzel kişilerden bilgi alma hakkına haizdir. Kendisinden bilgi istenen kişiler istenilen bilgiyi vermek zorundadırlar. Yanlış veya eksik bilgi veren kişiler, Maliye Bakanlığının veya incelemeye yetkili olanların istedikleri bilgileri vermemiş sayılır, haklarında Vergi Usul Kanunu mükerrer 355. Maddesi kapsamında özel usulsüzlük cezası tatbik edilir.

Bilgi edinmedeki amaç, beyan edilen matrahta dâhil olmak üzere, elde edilen tüm bilgilerin doğruluğunun saptanmasıdır. Bilgi edinme ile vergi idaresinin denetim fonksiyonunu sağlaması dışında, mükellefi psikolojik olarak doğru beyanda bulunmaya da yönlendirmektedir. Yetkililer tarafından bilgi yazılı veya sözlü olarak istenebilir.⁷⁰

⁶⁶ **Ezcümle;** Kısaca, özet olarak, özetle.

⁶⁷ **Mühür Vaz'ı;** Mühürleme işlemi.

⁶⁸ **Mühürün Fekki;** Mühürün açılması, mühürün bozulması.

⁶⁹ Özbalcı, a.g.e. s.234

⁷⁰ Servet Uçkan, **Türkiye'de Vergi İncelemesi**, T.C. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, 2010, s. 26

2.6. VERGİ İNCELEMESİ

2.6.1. Vergi İncelemesi Kavramı

Vergi incelemesi, beyanların ve ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu sağlamak amacıyla yükümlünün defter kayıtları, belgeleri ve envanteri üzerinde yapılan derinlemesine bir araştırmadır. Başka bir deyişle; vergi incelemesi, vergi mükellef ve sorunlarının vergi ile ilgili işlemlerinin, yapılmasından veya yapılmalari gereken aşamadan sonra, vergi idaresinin yetkili elemanlarınca denetlenmesidir. Vergi incelemesi 5 yıllık tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar, önceden bildirilmeksizin her zaman yapılabilir.⁷¹

Vergi incelemesi kavramı ve terimi mevzuatımıza ilk kez 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu ve 3843 sayılı Muamele Vergisi Kanunu ile girmiştir. Kavramın ve terimin kullanılma gerekçesi ise vergilendirmede beyan usulüne geçiştir. Ancak tekrar belirtmek gerekir ki bu geçiş bir anda olmamış; beyan usulü, söz konusu kanunlarda yıllar içinde yapılan değişikliklerle, “karine” ve “tahrir” usullerinin yerini almış; zamanla yerleşmiştir. Geçen zaman içinde beyannamelerin incelenmesi gerekliliği doğmuş ve bu ihtiyaç her geçen gün artmıştır. 2395 ve 3843 sayılı Kanun’larda ve bu Kanun’larda değişiklik yapan Kanun’larda “tetkik”, “beyannamelerin tetkiki” olarak kullanılan terim, bugünkü anlamıyla ilk kez, “1950 Büyük Vergi Reformu” kapsamında yürürlüğe giren 5432 sayılı: eski: VUK’ un Birinci Kitabı’nın “Yoklama ve İnceleme” başlıklı Yedinci Kısımının “Vergi İncelemeleri” başlıklı Birinci Bölümü’ nün 124 ilâ 131. Maddelerinde “vergi incelemesi” olarak düzenlenmiştir. Kanun’ da yapılan değişiklikler ve hâlen yürürlükte olan 213 sayılı VUK’ ta da terim ilk şekliyle, vergi incelemeleri (vergi incelemesi) olarak kullanılmış ve günümüze kadar gelmiştir.⁷²

Türk Vergi Sisteminde günümüzde vergiler, genellikle mükellefler tarafından beyan olunan matrahlar üzerinden alınmaktadır. Ancak, idare yalnızca bu beyanlarla yetinmemekte, zaman zaman mükelleflerin bildiriminin gerçeğe uygun olup olmadığını, vergi incelemesi yapmak suretiyle araştırmaktadır. İnceleme sonucu ödenen verginin gerçeğe uygun olmadığını fark edilmesi durumunda, düzenlenen vergi inceleme raporuna ya da buna dayanarak takdir olunan matrah ya da matrah

⁷¹ Ergen ve Kılınçkaya, a.g.m. s.285

⁷² Soydan, a.g.e. s.75

farkı üzerinden, vergi dairesince tarhiyat yapılmakta, mükellef ya da ceza sorumlularının ise, bulunan matrah veya matrah farkının gerçeğe uygun olmadığını öne sürmesi sonucu, uyuşmazlık doğmuş olmaktadır.⁷³

İncelemeye yetkili olan tarafından lüzum görüldüğü takdirde inceleme, işletmeye dâhil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılmasına ve beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurların tetkikine de teşmil⁷⁴ edilebilir.⁷⁵

213 sayılı Vergi Usul Kanunu (Değişik: 7/7/2011 –KHK -646/4.md.)135. Maddesi Vergi İncelemesine yetkili olanları aşağıdaki şekilde sıralamıştır.

- Vergi Müfettişleri,
- Vergi Müfettiş Yardımcıları,
- İlin en büyük mal memuru
- Vergi dairesi müdürleri.

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

Vergi incelemesi kavramına genellikle eş anlamlı olarak kullanılan pek çok kavram bulunmaktadır bunların en bilinenleri “revizyon”, “kontrol”, “teftiş” ve “murakabe”dir.

a) Revizyon

Revizyon, kelime anlamıyla gözden geçirme ve yeniden inceleme olarak tanımlanmaktadır. Revizyonda defter ve belgelerin mevcudiyeti gereklidir. Gerçek ve geniş anlamdaki vergi incelemesi için ise mutlaka defter ve belgelerin mevcudiyeti aranmaz. Defter ve belgeleri kaybetmiş olan veya ibrazdan imtina edenler hakkında da, değişik kaynaklardan toplanacak bilgilerin değerlendirilmesi suretiyle inceleme yapılır.⁷⁶

⁷³ Şükrü Kızılot ve Zuhâl Kızılot, “Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları”, Ankara, 14. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, 2008, s.54

⁷⁴ **Teşmil:** Kapsamına Almak, genişletme, yayma. www.tdk.gov.tr (erişim : 30.03.2017)

⁷⁵ T.C. Maliye ve Gümrük Bakanlığı İstanbul İli Defterdarlığı Vergi Kontrol Bürosu Başkanlığı Hizmet içi Eğitim Çalışmaları, 2.Kitap Vergi İncelemeleri, İstanbul Defterdarlığı Vergi Kontrol Bürosu Yayını, 1991, s. 3

⁷⁶ Özbalcı, a.g.e. s.229

Revizyonda, işletme faaliyetiyle ilgili olmak üzere, vesikalar üzerinden, muhasebe defterine kaydedilmiş muameleler tekrar gözden geçirilerek incelenmektedir. Bütün halinde veya sadece belirli olay ve uygulamalar için yapılabilecek bu revizyon, işlemlerin muhasebe kurallarına göre kaydedilip kaydedilmediğini; doğruluğunu ve düzenliliğini araştırmaya; tespit ve tasdik etmeye yöneliktir. Revizyonda ayrıca yapılmış hata ve hileler varsa, meydana çıkarılarak giderilmeleri ve işlemlerin düzeltilmeleri sağlanmaktadır. Revizyonla, işletme analizleri yapılarak; işletmenin malî ve iktisadi yönden durumu araştırılmakta ve tespit edilmektedir.⁷⁷

Vergi kanunlarına dayanılarak yapılan vergi revizyonu bir revizyon çeşidi olup genel revizyon esaslarına göre yapılır.

Vergi revizyonu, çift yanlı kayıt usulüne göre defter tutan mükelleflerin defter, kayıt ve belgeleri üzerinden inceleme yapılmasıdır. Vergi revizyonu işletme ile ilgili işlemlerin dayanaklarını, kayıtlarını ve sonuçlarını sistemli bir biçimde inceleyerek eğer varsa hata, hile ve kanuni ölçülere aykırı durumları tespit edip bunların düzeltilmesini ve gelecekte tekrar edilmesini önleyerek, vergi matrahının yasal ölçüler içerisinde tam ve doğru olarak tespitine yönelik eleştiri ve değerlendirmelerin tamamıdır. Vergi revizyonu işletme ile ilgili olup, işletme organizasyonu, teknoloji ve muhasebesi üzerinde çalışarak işletme ile ilgili olayların ve bunların sonuçlarının önceden belirlenmiş ilke ve kurallara uygun olarak kaydedilmesini sağlamaktadır. Vergi revizyonunun amacı geçmişteki işletme faaliyetlerinin muhasebe kayıtlarına hatasız, hilesiz ve kanuni ölçülere uygun aktarılıp aktarılmadığının araştırılmasıdır.⁷⁸

b) Kontrol

Kontrol kavramı, İngilizce ve Fransızca' daki "contrôle" sözcüğü ile aynen dilimize geçmiştir. Bu kavram, karşıt liste veya mukabil defter anlamına gelen Latince Contro-Rotulus sözlerinden türemiştir. Bugünkü anlamda ticari defterlerin tutulmadığı devirlerde yapılan her ticari işlem, birbirinden bağımsız olarak tutulan iki ayrı deftere kaydedilmekteydi. İstenildiği zaman bu iki defter karşılaştırılarak

⁷⁷ Soydan, a.g.e. s. 29

⁷⁸ Tecim, a.g.t. s. 96

herhangi bir hata veya hilenin olup olmadığı araştırılmaktaydı.⁷⁹

Yönetim faaliyetlerinde kontrol; bir işletmede yapılan tüm faaliyetlerin sonuçlarını tespit etme, sonuçları değerlendirme, sonuçların planlanan amaçlara uygunluğunu ölçme ve düzeltici önlemleri alma anlamlarında kullanılmaktadır.⁸⁰

Bir işletmede bütün faaliyetlerle ilgili kontroller yapılabilir. Örneğin, üretim kontrolü, stok kontrolü, fiyat kontrolü, kalite kontrolü, zaman kartları kontrolü, muhasebe kontrolü gibi muhasebe denetimi ile muhasebe kontrolü arasında çeşitli farklar vardır. Bu farklar şunlardır.⁸¹

- Kontrol faaliyetleri, işlemlerin yapıldığı ve belgelerin defterlere kaydedildikleri sırada yapılır. Denetim çalışmaları ise; kayıtların hesapların ve mali tabloların sonrada incelemeleri şeklinde uygulanır.
- Kontrollerde süreklilik söz konusudur. Denetimler, özellikle mali tablolar denetimi, genellikle hesap dönemi sonlarında ve bir kere (bir dönem için) yapılır.
- Denetim çalışmaları, tahlilci bir inceleme gerektirdiğinden insanlar tarafından yapılır. Ancak kontrollerin mutlaka insanlar tarafından yapılması gerekmez. Makinelerle de yapılabilir.
- Denetim çalışmaları; alanlarında uzman, deneyimli ve tarafsız kişilerce yapılır, kontroller ise işletme elemanları tarafından yapılır.

“Kontrol” sözcüğünün “vergi incelemesi” kavramıyla ilişkisini kurabilmek için bir sözcüğün anlamına daha bakmak gerekir ki; o da “kontrolör” sözcüğüdür. “Kontrolör” sözcüğü kontrol etmek işini yapan kimse anlamına gelmektedir. Türk Mali Tarihi’ne bakıldığında vergi incelemesiyle ilgili olmak üzere “kontrol ve kontrolör” sözcükleri yoğun bir şekilde ilk kez 29.05.1936 tarih ve 2996 sayılı Maliye Vekâleti Teşkilat ve Vazifeleri Hakkında Kanun ile mevzuata girmiş ve kullanılmaya başlanmıştır.⁸²

⁷⁹ Hasan Gürbüz, **Muhasebe Denetimi**, İstanbul, 4. Basım, Bilim Teknik Yayınevi, 1995, s.9

⁸⁰ Türedi, a.g.e. s.23

⁸¹ Türedi, a.g.e. s. 24

⁸² Soydan, a.g.e. s. 16

c) Teftiş

İnceleme kavramı ile yakından ilişkili olan bir diğer kavram da teftiş kavramıdır. Türk Dil Kurumu Güncel Türkçe Sözlük (TDKGTS) teftiş kavramına karşılık olarak “denetleme” sözcüğünü vermektedir. Teftiş kavramı; inceleme, gözden geçirme , denetleme anlamlarında kullanılan bir kavramdır.

Teftiş, zaman zaman yapılan bir gözden geçirme ile işlerin yasalara, emir ve yönergelere göre yürütölüp yürütölmediğini tespit etmektir. Teftişin ruhunda bir otorite gizlidir. Bu otoritenin kaynağı; yasalar, yönetmelikler olabileceğı gibi özel işletmelerde üst yönetimde olabilir. Günümüzde teftiş deyimi ile genellikle resmi kuruluşların incelemeleri kastedilir.⁸³ Teftiş, daha çok yetkilendirilmiş elemanlarca kamu kurum ve kuruluşlarının incelenmesi, soruşturulması ve denetlenmesinde kullanılmaktadır.

Denetim literatüründeki teftiş bir denetim tekniğı olarak ele alınır. Maddi varlığı olan iktisadi kıymetlerin gerçekten var olduklarını görmek ve kalitelerini tespit etmek işlemine “teftiş tekniğı” denir.

Teftiş asıl olarak idareye dönük bir biçimde yürütölür. Ancak, bu sırada sağlanan uygulama düzenliliğı sonucu, etkin bir vergileme gerçekeştirilerek dolaylı yönden mükellefler denetlenir. Yine, teftiş sırasında beyanname tetkiki sırasında mükellefler doğrudan doğruya da denetlenir.⁸⁴

Maliye Bakanlığınca yayımlanan 2016 yılı faaliyet raporu verilerine göre, 2014-2016 yılları itibariyle teftiş faaliyet sonuçlarına aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.

⁸³ Gürbüz, a.g.e. s.9

⁸⁴ Ali İyibil ve Nadir Arıca, **İşletmelerde Vergi Denetimi**, Ankara, Fon Matbaası, 1985, s.93

Tablo 4 : Teftiş Edilen Birimlerin Dağılımı

| Teftiş Edilen Birimler | YIL | | |
|--------------------------------|-----------|-----------|------------|
| | 2014 | 2015 | 2016 |
| Mal Müdürlükleri | 2 | 10 | 84 |
| Mal Müdürlükleri Gelir Servisi | - | 2 | 67 |
| Milli Emlak Müdürlüğü | 9 | 14 | 8 |
| Muhakemat Müdürlüğü | 7 | 10 | 7 |
| Muhasebe Müdürlüğü | 6 | 10 | 5 |
| Personel Müdürlüğü | 6 | 16 | 3 |
| Vergi Dairesi Başkanlığı | - | 7 | - |
| Vergi Dairesi Müdürlüğü | 35 | 6 | 33 |
| YMM/SMMM Odaları | 2 | - | - |
| VDK Grup Başkanlıkları | - | 6 | - |
| Döner Sermaye Saymanlığı | 3 | - | 2 |
| Diğer Birimler | 2 | - | - |
| TOPLAM | 72 | 81 | 209 |

Kaynak ; Maliye Bakanlığı , 2016 Faaliyet Raporu s. 70

Ayrıca 2016 yılında Vergi Daireleri Denetim Bilgi Sistemi (VEDEBİS) kapsamında yürütülen e-teftiş çalışmaları sonucunda 33 vergi dairesi, 67 mal müdürlüğü gelir servisi teftişe tabi tutulmuş, 1.659.994 mükellefe yönelik olarak toplam 348.598.732 adet çapraz kontrol yapılmıştır.⁸⁵

⁸⁵ T.C.Maliye Bakanlığı , 2016 Faaliyet Raporu, s.70
<https://www.maliye.gov.tr/Documents/Maliye%20Bakanlığı%202016%20Yılı%20Faaliyet%20Raporu.pdf> Erişim Tarihi : 25.03.2017

Tablo 5: Vedebis Uygulama Sonuçları

| Konusu | Tutar (TL) |
|--|-------------------|
| Bulunan Matrah Farkı (Vergi Daireleri Bazında Yapılan Teftişler)* | 39.825.946 |
| Tarhi İstenilen Vergi Tutarı | 4.421.222 |
| Azalan İade / Zarar Tutarı | 13.267.246 |
| İstenilen Ceza Tutarı | 10.573.007 |
| Hazineye İrat Kaydedilen Emanet Tutarı | 508.858 |
| Mükellef Borcuna Mahsup Edilen Emanet Tutarı (TL) | 12.104.126 |
| Bulunan Damga Vergisi Matrahı* | 1.692.559 |
| İstenilen Damga Vergisi | 30.612 |
| Diğer (Harç Tutarı, Mükellef Borcuna Tahsilât, Kamu Zararı vb.) | 34.924.222 |
| Vedebis Kapsamında Hazineye İntikali Sağlanan Toplam Tutar | 75.829.293 |

*Söz konusu tutarlar matrah farkı olduğu için toplama dahil edilmemiştir.

Kaynak; Maliye Bakanlığı, 2016 Faaliyet Raporu s. 70

2016 yılında Milli Emlak Denetim Bilgi Sistemi (MİDEBİS) kapsamında milli emlak birimleri e-teftişe tabi tutulmuştur. Gerçekleştirilen e-teftişle hazine taşınmazlarına ilişkin olarak yapılan tespitler neticesinde ulaşılan sonuçlara aşağıdaki tabloda yer verilmiştir

Tablo 6 : Midebis Uygulama Sonuçları

| Tahakkuk ve Tahsilatındaki Eksiklikleri Tamamlatılan Konular | Tutar (TL) |
|---|-------------------|
| Arz Bedeli, Kesin Teminat ve Hâsılat Payı, Fazla Aktarılan Paylar | 57.846 |
| Damga Vergisi, Karar Pulu, KDV Bedeli | 8.637 |
| Diğer (Gecikme Zammı/Tazminat, Kamu Konut Geliri, Elektrik –Su- Gaz Bedeli vb.) | 95.715 |
| Ecrimisil | 1.827.471 |
| Hazineye İntikali Sağlanan Toplam Tutar | 1.989.669 |

Kaynak; Maliye Bakanlığı, 2016 Faaliyet Raporu s. 71

2016 yılında Saymanlıklar Denetim Bilgi Sistemi (SADEBİS) kapsamında saymanlıklar e-teftişe tabi tutulmuştur. Gerçekleştirilen e-teftişle ilgili rakamsal sonuçlara aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.

Tablo 7: Sadebis Uygulama Sonuçları

| Konusu | Tutar (TL) |
|---|-------------------|
| Yersiz Ödenen Aylık, Zam, Tazminat, Harcırah, Tedavi, Rehabilitasyon ve Çeşitli Ücretler | 616.096 |
| Eksik Tahsil Edilen Gelirler (Eğlence Vergisi, Damga Vergisi, Gelir Vergisi ve KDV Tevkifatı, 2022 sayılı Kanun İadesi, Kefalet Aidatı) | 104.998 |
| Zamanaşımına Uğradığı Halde Gelir Kaydedilmeyen Adli ve Geçici Teminatlar | 43.896 |
| Diğer (Gelir Kaydedilmeyen Emanetler, vb.) | 378.685 |
| Hazineye İntikali Sağlanan Toplam Tutar | 1.143.675 |

Kaynak; Maliye Bakanlığı, 2016 Faaliyet Raporu s. 71

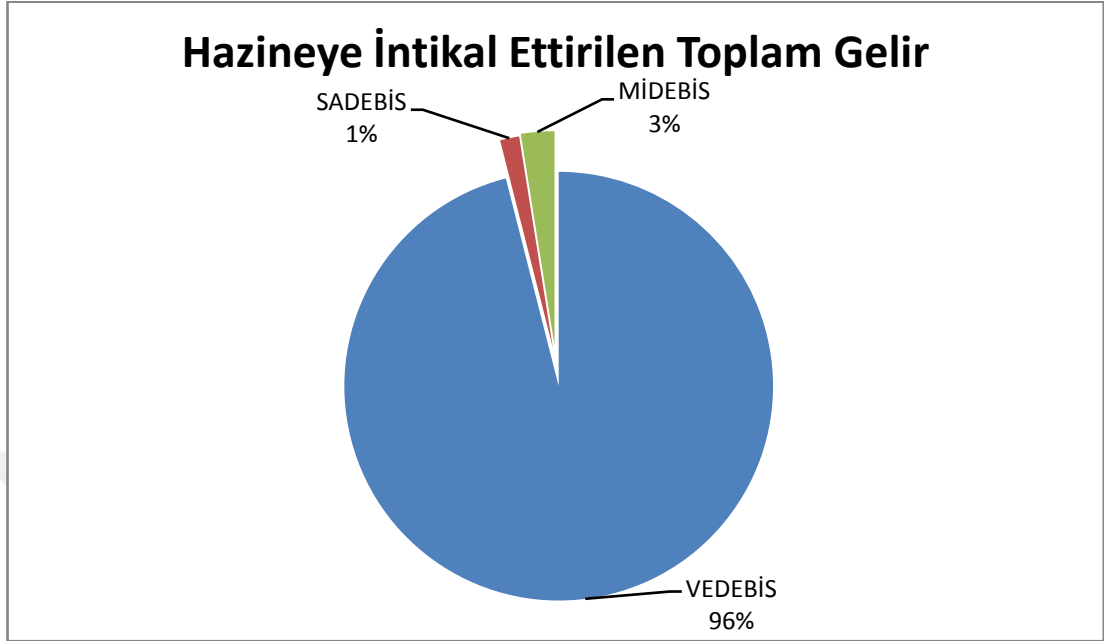
2016 yılında gerçekleştirilen Denetim Bilgi Sistemi (DEBİS) kapsamında yapılan e-teftiş uygulamaları neticesinde hazineye toplam 78.962.637 TL intikal ettirilmiştir. Hazineyi intikali sağlanan gelirlerin tablosal ve grafiksel yüzdeleri aşağıdaki şekildedir.

Tablo 8 : Debis Kapsamında Yapılan e-Teftiş Uygulama Sonuçları

| Konusu | Tutar (TL) |
|--|-------------------|
| VEDEBİS Uygulama Sonuçları | 75.829.293 |
| SADEBİS Uygulama Sonuçları | 1.143.675 |
| MİDEBİS Uygulama Sonuçları | 1.989.669 |
| Hazineye İntikali Sağlanan Toplam Tutar | 78.962.637 |

Kaynak; Maliye Bakanlığı, 2016 Faaliyet Raporu s. 72

**Grafik 3 : 2016 Yılı e-Teftiş Kapsamında Hazineye İntikal Ettirilen Tutarın
Grafiksel Dağılımı**



d) Murakabe

Vergi incelemesi kavramıyla ilgili bir diğer kavram murakabe kavramıdır. Murakabe kavramı, TDKGTS’ de denetleme olarak tanımlanmıştır.⁸⁶ Denetim açısından değerlendirildiğinde, fiili durumla olması gerekenin karşılaştırılması anlaşılmaktadır.⁸⁷

5432 sayılı VUK ve 213 sayılı VUK’ a baktığımızda “murakıp” ya da “murakabe” sözcüklerine rastlayamamaktayız. Ancak kavramın vergi incelemesi kavramıyla ilişkisini 30.05.1933 tarih ve 2243 sayılı Mevduatı Koruma Kanunu ile ihdâs edilen “ Bankalar Yeminli Murakıplığı” mesleğiyle kurmak mümkündür. 2243 sayılı Kanun’un 19. maddesinde iş bu Kanun’un hükümlerinin uygulanmasını gözetmek göreviyle yükümlendirilen Bankalar Yeminli Murakıpları, 23.06.1958 tarih ve 7129 sayılı :eski: Bankalar Kanunu ile Maliye Vekâleti altında kurul olarak örgütlemiştir. Murakabe sözcüğüne “inceleme; muhafaza ve kontrol etme; gözetleme” anlamını yükleyen meslek mensupları, murakıplığı, “ müfettişlikten

⁸⁶ TDK, (Erişim Tarihi : 01.04.2017)
http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&kelime=murakabe&uid=36844&guid=TDK.GTS.58dfad6d18f343.19948320

⁸⁷ Türedi, a.g.e. s.23

farklı olarak hem denetleyen hem de muhafaza eden (gözetleyen) anlamlarını içerecek şekilde denetim yapan meslek” olarak tanımlamaktadırlar.⁸⁸

2.6.2. Vergi İncelemesinin Amacı

Vergi incelemesinin amacı, vergi kayıp ve kaçacağını önleyerek, vergiyi doğuran olayın gerçekleşip gerçekleşmediğinin ve ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırarak mükellefin bu vergiyi ödeyip ödemediğini tespit edilmesini ve zamanında ödenmesini sağlamaktır.

Vergi incelemesi müessesinin varlığı ile hizmet ettiği amaçlardan ilki, devlet ile yükümlü arasında kurulan vergi ilişkisinden doğan hassas dengeyi korumaktır. Zira devletin, vergi incelemesi yetkisini elinde bulundurması, yükümlüler üzerinde psikolojik bir baskı unsuru olmakta ve beyanların doğru bir şekilde ve zamanında yapılmasına hizmet etmektedir. Ancak bununla birlikte, vergi incelemesi müessesinin varlığı, yükümlülere de hukuki güvenlik ortamı sağlamaktadır ki buda yükümlü psikolojisini dengeleyici bir unsur olarak nitelendirilebilir.⁸⁹

2.6.3. Vergi İncelemesinin Türleri

2.6.3.1. İncelemenin Kapsamı Bakımından Vergi İncelemesi

Kapsam bakımından vergi incelemesi, tam inceleme, kısa inceleme ve sınırlı inceleme olmak üzere üç şekilde ele alınır.

2.6.3.1.1. Tam inceleme,

Vergi mükellefinin bir hesap dönemi içerisinde gerçekleştirilen bir vergi türüne ilişkin tüm faaliyet ve işlemlerinin yasalara uygunluğunun araştırılması ve bu işlemlere ilişkin kayıt ve belgelerin incelenerek ödenmesi gereken verginin doğruluğunun tespit edilmesidir. Tam inceleme geniş kapsamlı olması, işlemlerinin uzun zaman alması ve masraflı bir denetim türü olması nedeniyle her zaman uygulanması mümkün olmayan bir denetim türüdür.

⁸⁸ Soydan, a.g.e. s.21

⁸⁹ Soydan, a.g.e. s.203

2.6.3.1.2. Kısa inceleme

Kısa inceleme, vergi mükellefinin bir vergilendirme döneminde bir vergi türüne ilişkin vergi matrahına ilişkin bir veya birkaç unsurunun incelenmesidir. Kısa vergi incelemesine örnek olarak, gelirini serbest meslek kazancı olarak elde eden ve aynı zamanda gayrimenkul sermaye iradı (GMSİ) geliri bulunan gelir vergisi mükellefinin elde etmiş olduğu kazançlarından gayri menkul sermaye iradının incelenmesi verilebilir.

2.6.3.1.3. Sınırlı inceleme

Bir vergilendirme döneminde bir vergi türüne ilişkin olmak üzere matrah unsurlarından sadece belli bir kısmına ilişkin ve belli bir konu ile sınırlı inceleme yapılmasıdır. Örneğin yükümlünün sadece ticari kazancı çerçevesinde ve amortisman uygulamasının ya da sadece indirilecek giderlerin incelemeye alınması sınırlı incelemedir.⁹⁰

Ayrıca 31.10.2011 tarihli 28101 sayılı resmi gazetede yayımlanan Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik sınırlı incelemeyi “tam inceleme dışında kalan vergi incelemesi” olarak tanımlamaktadır.

2.6.3.2. İncelemenin Kaynağı Bakımından Vergi İncelemesi

Vergi incelemesi kaynağı bakımından normal inceleme, ihbarlı inceleme ve karşıt inceleme olmak üzere üç şekilde ele alınır.

2.6.3.2.1. Normal İnceleme

Normal inceleme ya da diğer adıyla olağan inceleme, ihbar, şikâyet veya herhangi bir özel nedene dayanmaksızın zamanaşımı süresince yapılan önceden belirlenmiş ilke ve kriterlere göre seçilen mükellefler nezdinde gerçekleştirilen inceleme türüdür. Bu tür incelemeler sektörel veya belirli bir işkoluna yönelik olarak yapılabilir.

⁹⁰ Tekin ve Çelikkaya, a.g.e. s.178

2.6.3.2.2. İhbarlı İnceleme

İhbarlı inceleme vergi kayıp ve kaçağına dair hakkında ihbar, bilgi ya da bulgu bulunan mükellefler nezdinde özel nedenlerle başlatılan olağandışı incelemelerdir.⁹¹ İhbar neticesinde aramalı incelemeye başvurulması söz konusudur.

İhbarlı incelemelerde ihbar ikramiyesi söz konusu olup bu ikramiye 31.12.1931 tarihli resmi gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmiş ve halen uygulanmakta olan 1905 sayılı kanunun Menkul ve Gayrimenkul Emval ile Bunların İntifa Hakları ve Daimi Vergilerin Mektumatı Muhbirlerine Verilecek İkramiye Hakkında Kanunun ile düzenlenmiştir.

İlgili kanunun 6. Maddesi “ Bina, arazi ve arsalardan tahrir harici kalanlar ile kazanç, hayvanlar, veraset ve intikal, muamele, dahili istihlak ve damga gibi daimi vergilerden yanlış beyanname vermek veya çift defter tutmak veya sair suretlerle ketmedilmiş (saklanmış) olanları haber verenlere tahakkuk edecek vergi ve misil cezaları mecmuu(toplam) üzerinden aşağıdaki nispetler dahilinde ikramiye verilir:

| | |
|--|----------|
| 500 liraya kadar..... | yüzde 15 |
| 5.000 liraya kadar, 500 liradan yukarı olan kısım için..... | yüzde 30 |
| 15.000 liraya kadar, 5.000 liradan yukarısı olan kısım için..... | yüzde 20 |
| 15.000 liradan yukarı olan kısım için..... | yüzde 10 |

Bu nispetlere göre hesap olunacak ikramiyenin üçte biri verginin kati surette tahakkukunda ve üçte ikisi verginin tahsil edilmesinden sonra verilir.

Muhbirleri mevcut olup ta tahakkuk muamelesi henüz intaç edilmemiş olan bu kabil mektumların muhbirlerine dahi iş bu maddenin hükümlerine göre ikramiye verilir.

Bilumum mal memurları ile tahrir ve tahmin heyetleri mensuplarına ve tahakkuk muamelesinde vazifedar olanlara ikramiye verilmez”⁹² denmektedir.

İhbarlı incelemelerde ihbar ikramiyesinin hesaplanmasında dikkate alınacak vergi ve cezalar şöyledir.

⁹¹ Tekin ve Çelikkaya, a.g.e. s. 181

⁹² GİB, Muhbir İkramiye Oranları, <http://www.gib.gov.tr/yaritim-ve-kaynaklar/yararli-bilgiler/muhbir-ikramiyesi-oranlari> Erişim Tarihi : 02.04.2017

- Gelir ve Kurumlar Vergisi
- Gelir ve Kurum Stopaj Vergisi
- Katma Değer Vergisi
- Özel Tüketim Vergisi
- Damga Vergisi
- Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
- Motorlu Taşıtlar Vergisi
- Şans Oyunları Vergisi
- Yukarıda sayılan vergilere ait vergi ziyai cezaları

2.6.3.2.3. Karşıt İnceleme

Karşıt inceleme veya çapraz inceleme, yürütülen vergi incelemesine veri ve delil toplamak üzere mükellef ile ilişkisini nedeniyle diğer mükellefler nezdinde yapılan inceleme türüdür.

Vergi inceleme yetkisinin kapsamına dahil olan çapraz kontrol yetkisi VUK. Madde 256'ya da dayandırılmakta olup; idarenin iç işleyişinde, “karşıt kontrol ve/veya karşıt tespit” olarak nitelendirilen bu faaliyetin usulü, İnceleme Yönetmeliği madde 25/3'e dayanan “İç Genelge”lerde açıklanmıştır. Buna göre çapraz kontrol ve tespitlerin incelemeyi yürüten vergi müfettiş ya da müfettişlerince yapılması; nezdinde çapraz kontrol ve/veya tespit yapılacak kişi ya da kişilerin işyerinin aynı ilde olması durumunda ya bu kişinin işyerine gidilerek ya da defterlerini daireye getirmesi istenerek yapılması; başka bir ilde bulunması durumunda ise o ildeki birimden yazı ile istek (istinâbe) gerekmektedir.⁹³

Karşıt inceleme, yapılan vergi incelemesinin hukuki dayanağının sağlaştırılması yönünden oldukça önemlidir. Danıştay Vergi Dava Daireleri 12.11.1999 tarih ve E: 1999/100, K:1999/473 sayılı kararı; mükellefin alış ve satışlarının karşıt inceleme ile doğruluğunun tespit edilmesi mümkün iken bu yola gidilmeksizin, maliyet bedelleri üzerine belli bir karlılık oranı konularak saptanan matrah farkının, resen tarh nedeni oluşturmayacağına yönelik olmuştur.⁹⁴

Tüm bunlarla birlikte karşıt inceleme vergi incelemesine tabi tutulmak anlamına gelmemektedir.

⁹³ Soydan, a.g.e. s.425

⁹⁴ Uçkan, a.g.t. s.48

2.6.3.3. İncelemenin Sürekliliği Bakımından Vergi İncelemesi

İncelemenin sürekliliği bakımından vergi incelemesi sürekli inceleme ve dönemsel inceleme olmak üzere iki şekilde ele alınmaktadır.

2.6.3.3.1. Sürekli İnceleme

Sürekli inceleme, incelemeye alınan kuruluşların belirli bir dönem esas alınarak birkaç yıl arayla incelenecek şekilde ve her inceleme bir önceki incelemenin bitim tarihinden başlayacak şekilde sürekli olarak incelenmesidir.

Amaç yapılan işlemlerin gerçeğe uygunluğunun sürekli gözetim altında tutulmak suretiyle vergi kaybının önlenmesidir.⁹⁵

2.6.3.3.2. Dönemsel İnceleme

Dönemsel veya devresel inceleme, zamanaşımı süresi içerisinde mükelleflerin en az bir kez incelenmesidir.

2.6.3.4. İncelemenin Akışı Bakımından Vergi İncelemesi

İncelemenin akışı bakımından vergi incelemesi geriye doğru inceleme ve ileriye doğru inceleme olarak ele alınmaktadır.

2.6.3.4.1. Geriye Doğru İnceleme

Geriye doğru inceleme sonuç hesaplarından başlanarak beyandan, bilançoya oradan defter ve belgelere gidilerek yapılan inceleme türüdür.

2.6.3.4.2. İleriye Doğru İnceleme

İncelenecek mükellef tarafından gerçekleştirilen işlemlerde ilk veri olarak belgelerden başlanarak oradan kayıtlara, hesaplara, defterlere, bilançoya nihayetinde beyannameye gidilerek yapılan inceleme türüdür.

2.6.3.5. İncelemenin Yükümlü Sayısı Bakımından Vergi İncelemesi

İncelemenin yükümlü sayısı bakımından vergi incelemesi toplu inceleme ve münferit inceleme olarak iki şekilde ayrıma tabi tutmak mümkündür.

2.6.3.5.1. Toplu İnceleme

Toplu inceleme, belirli sektör veya iş kollarında faaliyet gösteren işletme ve mükelleflerin topluca incelenmesidir. Bu inceleme ile mükelleflerin arasındaki dikey

⁹⁵ Tekin ve Çelikkaya, a.g.e. s. 179

ve yatay ilişkilerin dikkate alınmasına göre yatay kesit incelemeleri veya dikey kesit incelemeleri olarak iki şekilde yürütülmektedir. Örnek olarak, 2016 yılı kurumlar vergisi yönünden sağlık sektörünün incelemesi verilebilir.

2.6.3.5.2. Münferit İnceleme

Münferit inceleme, önceden belirlenen kriterlere göre ferdi olarak incelemeye alınan mükelleflerin hesaplarının incelenmesidir.

Burada toplu incelemelerde olduğu gibi belirli sektörler veya iş kolları itibariyle inceleme yapılmamakta, tam tersi bireysel olarak incelemeye alınması ve sadece bu mükelleflerin defter, belge ve kayıtları üzerinde yapılması öngörülen incelemeler söz konusu olmaktadır. Ancak tabii ki bu durum bireysel inceleme yapılmasının toplu inceleme yapılmasına engel teşkil etmesi anlamı taşımamaktadır. Doğal olarak, incelemenin seyri bireysel inceleme sonucunda sektör veya işkolundaki diğer işletmelerin de bu suretle incelenebileceğine emare teşkil eden delillere rastlanırsa, toplu incelemeye geçilmesi ve bütün bir sektör veya iş kolunun incelemeye alınması yoluna gidilebilecektir.⁹⁶

2.6.4. Vergi İncelemesine Tabi Olanlar

Vergi İncelemesine tabi olanlar, Vergi Usul Kanunu 137. Maddesinde açıklanmıştır. Buna göre; defter ve hesap tutmak, evrakları ve belgeleri muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler vergi incelemesine tabidir.

İlgili madde hükmüne göre defter tutmak zorunda olan gerçek ve tüzel kişiler VUK 172. madde de sıralamıştır. VUK 137. Maddesinde de belirtildiği üzere defter tutmak zorunda olan;

- Ticaret ve Sanat Erbabı
- Ticaret Şirketleri,
- İktisadi Kamu Müesseseleri,
- Dernek ve Vakıflara ait İktisadi İşletmeler,
- Serbest Meslek Erbabı,
- Çiftçiler vergi incelemesine tabidirler.

⁹⁶ Yücelen, a.g.t. s.40

Tüm bunlarla birlikte VUK 137. Maddesinde evrakları ve belgeleri muhafaza ve ibraz etme yükümlüğü bulunan mükelleflerinde vergi incelemesine tabi tutulacakları hüküm altına alınmıştır. Buna göre evrak ve belgeleri muhafaza ve ibraz etmek görevi üstlendirilen mükellefler;

- Gelir vergisinden muaf esnaf,
- Gerçek Usulde Vergiye Tabi Olmayan Çiftçi,
- Kazancı Basit Usule Tabi Olanlar,
- Kurumlar Vergisinden Muaf İktisadi Kamu Müesseseleri,
- Kurumlar Vergisinden Muaf Dernek ve Vakıflar' da vergi incelemesine tabidirler.

2.6.5. Vergi İncelemesinde Uyulacak Esaslar

Vergi İncelemesi yapanlar yaptıkları inceleme sırasında aşağıda belirtilen esaslara uymaya mecburdurlar⁹⁷:

- İncelemeye tabi olana, bunun mevzuunu işe başlamadan evvel açık olarak izah ederler,
- Vergi incelemesine başlanıldığı hususunu bir tutanağa bağlayarak bir örneğini nezdinde vergi incelemesi yapılanaya verirler. Ayrıca, tutanağın bir örneğini bağlı olduğu birime, diğer örneğini de ilgili vergi dairesine gönderirler,
- Nezdinde inceleme yapılanın muvafakati olmadıkça resmi çalışma saatleri dışında inceleme yapamazlar veya buna devam edemezler. (Tutanak düzenlenmesi ve inceleme ile ilgili emniyet tedbirlerinin alınması bu hüküm dışındadır. Ancak bu gibi tedbirler, incelemelerin yapıldığı yerdeki faaliyet sekteye uğratılmayacak şekilde yapılır),
- İnceleme bitince, bunun yapıldığını gösteren bir vesika nezdinde inceleme yapıla verilir.
- Vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemezler. Ancak, bu düzenlemelerin vergi kanunlarına aykırı olduğu kanaatine varılırsa bu hususu bağlı oldukları birimler aracılığıyla Gelir İdaresi Başkanlığına düzenleyecekleri bir rapor ile bildirirler.

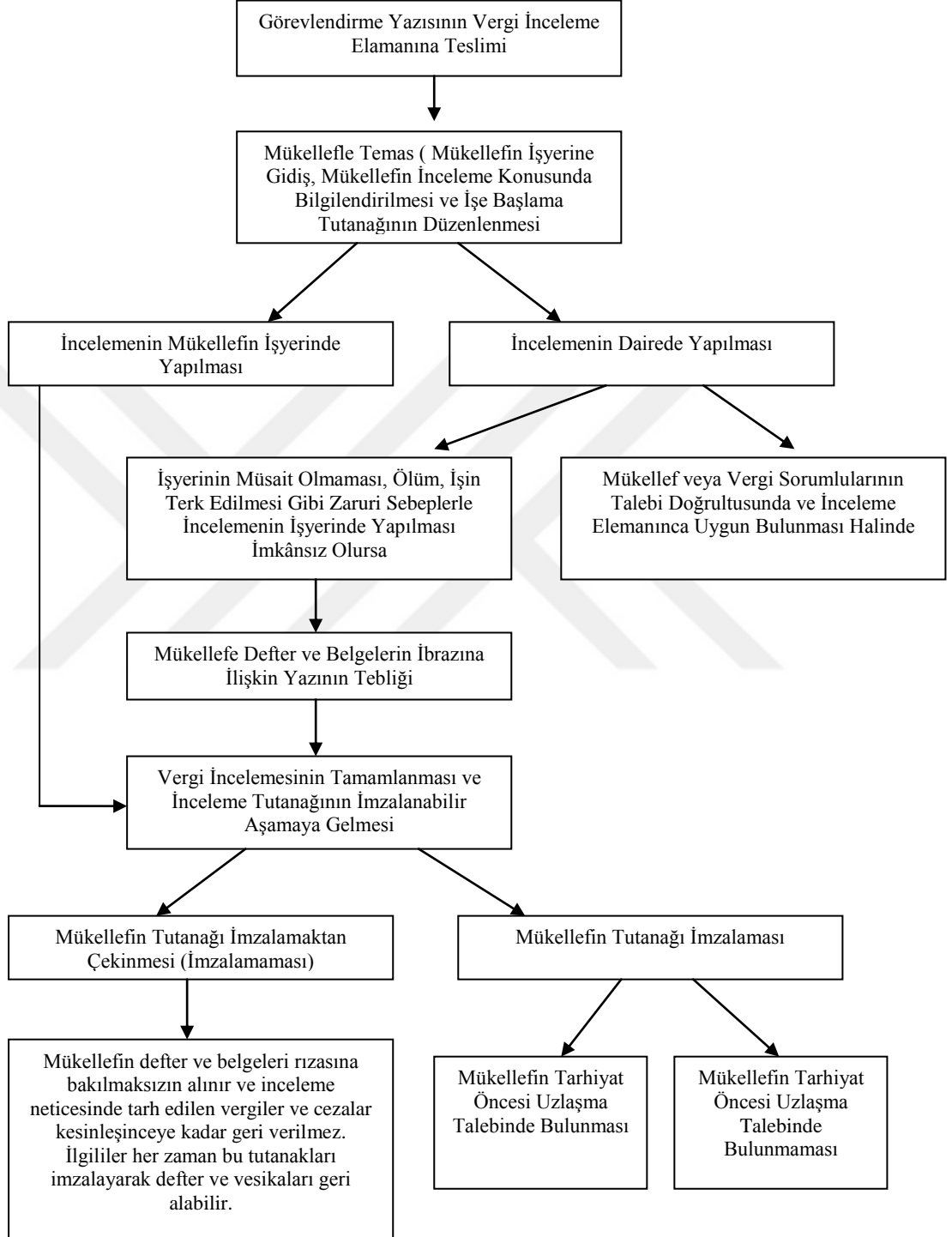
⁹⁷ Vergi Usul Kanunu Madde 140

- İncelemeye başlanıldığı tarihten itibaren, tam inceleme yapılması halinde en fazla bir yıl, sınırlı inceleme yapılması halinde ise en fazla altı ay içinde incelemeleri bitirmeleri esastır. Bu süreler içinde incelemelerin bitirilmemesi halinde ek süre talep edilebilir. Bu talep vergi incelemesine yetkili olanların bağlı olduğu birim tarafından değerlendirilir ve altı ayı geçmemek üzere ek süre verilebilir. Bu durumda, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların bağlı olduğu birimler vergi incelemesinin öngörülen süreler içinde bitirilmesi için gerekli tedbirleri alırlar.

2.6.6. Vergi İnceleme Süreci

Vergi Usul Kanunu inceleme sürecini açık bir şekilde ilgili maddeleri ile hüküm altına almıştır. Vergi inceleme süreci ile ilgili olarak Gelir İdaresi Başkanlığınca 2007 yılında yayımlanan tüm yönleriyle vergi inceleme rehberi' nde yer alan iş akış şeması ile vergi inceleme süreci ve bu süreç ile ilgili genel bilgiler aşağıdaki gibidir.

ŞEKİL 2-1
VERGİ İNCELEME SÜRECİ



Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, Tüm Yönleriyle Vergi İncelemesi, 2007,

2.6.6.1. Vergi İncelemesine Başlama

Vergi incelemesine başlama zamanı, gerek vergi idaresi gerekse incelenen vergi mükellefleri açısından önem arz etmekte olup; bu zamanın “mükellefin inceleme sürecine resmen ve fiilen katılımı ve bu süreçteki hakları,” “inceleme süreleri,” “pişmanlık hükümlerinden faydalanma,” “ıslah edici, malî af niteliğindeki kanunlardan yararlanma” gibi açılardan etkileri bulunmaktadır.⁹⁸

Vergi incelemesine başlangıç zamanının en önemli göstergesi incelemeye başlama tutanağının düzenlenmesidir. Ancak tutanağın düzenlenmesi aşaması mükellef açısından incelemenin başlangıcı olup inceleme elemanı açısından bir aşamadır. Bu aşamadan önce inceleme elemanı açısından incelemenin başlangıcı inceleme yazısının inceleme elemanına tebellüğ edilmesi ve inceleme elemanın inceleme ile ilgili gerekli hazırlıkları yapması icap eder.

Ayrıca Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan “5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılmasına İlişkin Kanuna ait 1 Seri No.lu genel tebliğinin 5,2. Kapsama Girmeyen İnceleme ve Tarhiyatlar” kısmına göre;

Vergi İncelemeleri;

- İşe başlama tutanağının düzenlenmesi,
- Vergi incelemesi yapılmak üzere mükellefin davet edilmesi,
- Yasal defter ve belge isteme yazısının tebliğ edilmiş olması veya matrah tesisine yönelik tutanak düzenlenmesi,
- Yada yasal defter ve belgelerin incelenmek üzere vergi incelemesine yetkili olanlara ibraz edilmiş olması durumunda başlamış sayılır.⁹⁹

2.6.6.2. Vergi İncelemesine Yetkili Olanlar

Vergi Usul Kanununun 135. Maddesine göre vergi incelemesine yetkili olanlar aşağıdaki gibi ifade edilmiştir.

Vergi incelemesi;

- Vergi Müfettişleri,
- Vergi Müfettiş Yardımcıları,

⁹⁸ Soydan, a.g.e. s.467

⁹⁹ <http://www.gib.gov.tr/node/88269> “5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanuna İlişkin Genel Tebliğ” (Erişim Tarihi : 02.04.2017)

- İlin en büyük mal memuru
- Vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır.

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

2.6.6.3. Vergi İncelemesinin Yapılacağı Zaman

Vergi Usul Kanunu 114. Maddesinde “ Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılında başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zaman aşımına uğrar” hükmü bulunmaktadır.

Bu hüküm neticesinde vergi incelemesi tarh zamanaşımı süresi içerisinde her zaman yapılabilir.

Vergi İncelemesinin ne zaman yapılacağından önceden haber verilmesi zorunlu değildir. Aksi takdirde vergi incelemesinden arzulanan amaca ulaşılması güçleşir. Bu sayede; kaçması, mallarını kaçırmaması, hileli yollara başvurması ve delilleri yok etmesi muhtemel olan mükelleflere de fırsat tanınmış olur.¹⁰⁰

2.6.6.4. Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer

Yapıldığı Yer Bakımından Vergi İncelemesi

Yapıldığı yer bakımından vergi incelemesi, işyerinde inceleme ve dairede inceleme olmak üzere iki şekilde sınıflandırılır.

a) İşyerinde inceleme, mükellefin defter, kayıt, belgelerinin ve diğer işlemlerin mükellefin işyerinde müsait ortam var olması durumunda ve inceleme elemanı ile birlikte mükellefin kendisi veya temsile yetkili olan temsilcisi ile karşılıklı anlayış çerçevesinde ve mükellefin talebi doğrultusunda mükellefin işyerinde yapılan inceleme türüdür.

b) Dairede inceleme, Vergi Usul Kanunu 139.maddesine göre vergi denetimi esas itibariyle incelemeye tabi olanın işyerinde yapılır. İşyerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin yerinde yapılması imkânsız olur veya mükellef ve vergi sorumluları isterlerse inceleme dairede yapılır. Bu takdirde incelemeye tabi olanın lüzumlu defter ve vesikalarını daireye getirmesini kendisinden yazılı olarak istenir. İncelemenin dairede yapılması halinde istenilen

¹⁰⁰ Tekin ve Çelikkaya, a.g.e. s. 189

defter veya vesikaları belli edilen zamanda mazeretsiz olarak getirmeyenler, bunları ibraz etmemiş sayılırlar. Tutukluluk, hastalık ve diğer mücbir sebepleri mazeret gösterenlere, defter ve vesikalarını daireye getirmesi için münasip bir mühlet verilir.¹⁰¹

2.6.6.5. Vergi İncelemesinin Tamamlanması ve Rapor Aşaması

Vergi incelemesinin maksadının, ödenmesi gereken vergilerin “araştırılması”, “tespit edilmesi” ve sağlanması olduğu ve bu maksadı gerçekleştirmek üzere yürütülen faaliyet ve işlemlerinde bu üç temel aşamadan oluştuğu sabittir. İşte, “malî kolluk” faaliyeti olarak ifade edilen, inceleme elemanının mükellef nezdinde veya gıyabında yürüttüğü bu faaliyet; yapılan araştırma ve incelemeler ile bunlar üzerinde inşa edilen ve tutanağa bağlanan tespitlerin, vergi mevzuatı bağlamında “değerlendirilmesini” yani raporlamasını kapsamaktadır. Faaliyet sırasında elde edilen bulgular ve tespitler, yazılan rapor ile anlam ve değer kazanmaktadır.¹⁰²

31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 21.maddesi incelemenin tamamlanma tarihi olarak “*vergi inceleme raporlarının rapor değerlendirme komisyonlarına intikal ettirilmek üzere ilgili inceleme ve denetim birimine teslim edildiği tarih, incelemenin tamamlandığı tarih*” olarak kabul edileceğini hüküm altına almıştır.

İnceleme kapsamında inceleme elemanının, incelemenin tamamlanması ile iki temel sonuca ulaşma olasılığı bulunmaktadır. Bunlardan ilki, vergi inceleme elemanının yapmış olduğu inceleme neticesinde herhangi bir ceza veya tarhiyata yer olmadığı, diğerinin ise yapılan araştırma ve incelemeler neticesinde mükellef hakkında vergi kaybına sebebiyet verdiği bunun sonucunda da mükellef hakkında ceza ve tarhiyat işleminin yapılmasını öneren ve bu durumu raporun sonuç kısmında açıkça belirten bir görüş oluşturmasıdır.

Yapılan incelemenin mükellefin aleyhine sonuçlanması halinde ikmalen ya da resen tarhiyat yapılması söz konusudur.

¹⁰¹ Özgür Çatıkkaş vd., **Tekdüzen Hesap Planı Çerçevesinde İşletmelerde Vergi (Usul) İncelemeleri ve Muhasebe Uygulamaları**/editör Cemal İBİŞ, İstanbul, İSMMM Yayınları, 2015, s.24

¹⁰² Soydan, a.g.e. s.557

İkmalen Tarhiyat, vergi usul kanunu 29. Maddesine göre; “ her ne şekilde olursa olsun bir vergi tarh edildikten sonra bu vergiye ilişkin olarak meydana çıkan defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak miktarı tespit olunan bir matrah veya matrah farkı üzerinden alınacak verginin tarh edilmesidir.”

İkmalen tarhiyat daha çok vergi incelemeleri esnasında tespit edilen ve kasıt unsuru taşımayan muhasebe hatalarının tespiti halinde söz konusudur. İşletmelerin muhasebe kayıtlarında karşılaşılan belli başlı muhasebe hataları aşağıdaki gibidir.¹⁰³

- Matematik (hesaplama) hataları,
- Kayıt hataları,
- Bir işlem yanlış algılanarak yanlış hesaba kaydedilmesi,
- Aktarma veya Nakil hataları,
- Daha önce kayıtlara alınan bir işlemin, unutulması ile tekrar kayıtlara intikal ettirilmesi,
- Değerleme Hataları.

Re’sen Tarhiyat, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olmasıdır.

Vergi Usul Kanun Madde 30 hükmü gereğince aşağıdaki hallerden herhangi birinin bulunması durumunda vergi matrahı re’sen tarh edilir.

- Vergi beyannamesi kanuni süresi geçtiği halde verilmemişse,
- Vergi Beyannamesi kanuni veya ek süreler içinde verilmekle birlikte beyannamede vergi matrahına ilişkin bilgiler gösterilmemiş bulunursa,
- Vergi Usul Kanunu’na göre tutulması mecburi olan defterlerin hepsi veya bir kısmı tutulmamış veya tasdik ettirilmemiş olursa veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir sebeple ibraz edilmezse,

¹⁰³ Tekin ve Çelikkaya, a.g.e. s.197

- Defter kayıtları ve bunlarla ilgili belgeler, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla hukuki delil niteliği taşımazsa,
- Tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunursa,
- 3568 sayılı kanuna göre yetki almış meslek mensuplarına imzalatırma mecburiyeti getirilen beyanname ve ekleri imzalatırılmazsa veya tasdik kapsamına alınan konularda yeminli mali müşavir tasdik raporu zamanında ibraz edilmezse.

Vergi incelemesi neticesinde inceleme elemanı tarafından düzenlenen vergi inceleme raporu, yapılan tüm denetim ve inceleme çalışmalarının bütün aşamalarını içeren, incelemenin muhatabı mükellef hakkında hangi yönde işlem yapılması gerektiğini belirten ve ulaşılan tüm bu sonuçları sistemli bir şekilde yansıtan inceleme elemanının görüşü ile birlikte önerileri ve kanaatini yansıtan belgelerdir. İnceleme raporu düzenlenen vergi ya da ceza ihbarnameleri ile birlikte mükellefe tebliğ edilmesi gerekmektedir.

Tarhiyat ve/veya ceza önerisi içeren vergi inceleme raporları, “giriş”, “usûl incelemeleri”, “hesap incelemeleri”, “eleştirilen hususlar” ile “sonuç” bölümlerinden oluşmaktadır. Mükellefin inceleme sırasında ileri sürdüğü hususlar ve bunlar ilişkin değerlendirmelere, “eleştirilen hususlar” bölümünde yer verilir. Mükellef hakkında tarhi önerilen vergiler ile bunlara ilişkin ceza tutarları, herhangi bir tereddüde mahâl vermeyecek açıklıkta ve anlaşılır bir şekilde, raporun “sonuç bölümü” içeriğinde gösterilir. Raporda yer verilen tespitler, ilgili mevzuata, elde edilen somut inceleme kanıtlarına ve düzenlenen tutanaklara dayandırılmalıdır.¹⁰⁴

İnceleme raporu, işleme konulmak üzere ilgili vergi dairesine gönderilmeden önce “**rapor değerlendirme komisyonları**” tarafından, uyuşmazlık halinde ise üst değerlendirme mercii olan “**merkezi rapor değerlendirme komisyonu**” tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygun olup olmadığı yönünde bir denetime tabi tutulmaktadır.¹⁰⁵

¹⁰⁴ Soydan, a.g.e. s. 562

¹⁰⁵ Tekin ve Çelikkaya, a.g.e. s. 197

2016 yılında vergi incelemeleri sonucunda tarhi istenilen toplam tutar 7.234.873.130 TL dir. Bu tutarın yüzdesel dağılımı aşağıdaki gibidir.

- % 53,24'ü Katma Değer Vergisi,
- % 14,14'ü Özel Tüketim Vergisi,
- % 13,05'i Kurumlar Vergisi,
- % 9,70'i Geçici Kurumlar Vergisi,
- % 4,29'u Gelir Vergisi Stopajı,
- % 1,55'i Gelir Vergisi,
- % 1,28'i Diğer Vergiler,
- % 0,83'ü Damga Vergisi,
- % 0,62'si Geçici Gelir Vergisi,
- % 0,51'i Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi,
- % 0,79'u Kurumlar Vergisi Stopajından Oluşmaktadır.¹⁰⁶

Tablo 9 – 2016 Vergi Türü İtibariyle İnceleme Sonuçları (TL)

| Vergi Türü | Bulunan Matrah Farkı | Tarhi İstenilen Vergi Tutarı | Kesilmesi Önerilen Ceza Tutarı |
|---|-----------------------|------------------------------|--------------------------------|
| Kurumlar Vergisi | 5.173.034.624 | 943.815.890 | 1.807.373.624 |
| Kurumlar Vergisi Geçici | 5.830.106.154 | *701.834.927 | 1.400.093.106 |
| Gelir Vergisi | 372.531.672 | 112.173.299 | 236.287.853 |
| Gelir Vergisi Geçici | 541.324.527 | *44.615.608 | 76.979.455 |
| Katma Değer Vergisi (KDV) | 8.279.902.913 | 3.851.763.512 | 9.467.689.012 |
| Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (BSMV) | 724.376.718 | 37.127.608 | 43.149.624 |
| Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) | 299.596.747 | 1.023.203.794 | 2.104.203.073 |
| Damga Vergisi | 7.865.177.769 | 59.817.921 | 55.437.385 |
| Gelir Vergisi Stopaj | 2.242.658.313 | 310.362.356 | 409.559.492 |
| Kurumlar Vergisi Stopaj | 463.776.414 | 57.248.243 | 59.166.278 |
| Diğer Vergiler | 848.575.502 | 92.909.972 | 244.553.834 |
| TOPLAM | 32.641.061.353 | 7.234.873.130 | 15.904.492.736 |

Kaynak; Maliye Bakanlığı, 2016 Faaliyet Raporu s. 66

¹⁰⁶ T.C. Maliye Bakanlığı, 2016 Yılı Faaliyet Raporu, s.66
<https://www.maliye.gov.tr/Documents/Maliye%20Bakanligi%202016%20Yili%20Faaliyet%20Raporu.pdf> Erişim Tarihi : 25.03.2017

2.6.7. Vergi İncelemesinde Kullanılan Teknikler

İnceleme elemanları incelemelerini yürütürken bir takım tekniklere müracaat ederler. Bu tekniklere aşağıda kısaca yer verilmiştir.

2.6.7.1. Fiili ve Kaydi Envanter İncelemesi Yapmak

Fiili envanter, bir iktisadi kıymetin veya varlığın belirli bir anda işletmede fiilen var olup olmadığının tespiti ve değerlendirilmesine yöneliktir.

Kaydi envanter ise, fiili bir sayım ve tespit yapılmadan envanter defterinde kayıtlı değerler üzerinden yapılan envanter işlemidir.

Vergi Usul Kanunu 134. Maddesi inceleme yapmaya yetkili inceleme elemanına lüzum görülmesi halinde işletmeye dâhil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılması yönünde yetki vermiştir.

2.6.7.2. Randıman İncelemesi Yapmak

Randıman incelemesi, üretilen mamuller ve bu mamullerin üretiminde kullanılan direkt ilk madde ve malzeme ve yardımcı malzemeler arasındaki matematiksel ilişki ve miktarsal denge olarak tanımlamak mümkündür.

Randıman incelemesinin amacı, üretimde kullanılan hammadde, enerji tüketimi, üretim teknolojisi ve fire oranlarını da dikkate alınmak suretiyle işletmenin normal üretim koşulları içerisinde elde edilmesi mümkün olan standart randımanı (gerçek üretim miktarını) tespit etmektir.¹⁰⁷

Randıman incelemesinde başlıca iki teknik kullanılmaktadır. Birinci teknik üretilen mamul miktarından yola çıkarak bunun için sarf edilmesi gereken hammadde miktarının bulunması, ikinci teknik olarak hammadde miktarına “fire” oranları uygulanmak suretiyle üretilmesi gereken mamul miktarının bulunmasıdır.¹⁰⁸

Vergi incelemelerinde çokça başvurulan bu yöntem sonucunda bulunan matrah farkları için re’sen tarh yoluna gidilebilmekle birlikte; söz konusu matrah farkının tek dayanağı, yapılan randıman incelemeleri olmaması gerekir. İnceleme elemanı, bulduğu randıman farkının hayatın olağan akışının yani işin gereğine aykırı olduğunu işletmedeki bütün üretim koşullarını tüm yönleriyle değerlendirmeli gerekirse mükelleften açıklama istemeli, bulduğu randıman farkını diğer

¹⁰⁷ Tekin ve Çelikkaya, a.g.e. s.208

¹⁰⁸ Tekin ve Çelikkaya, a.g.e. s.209

argümanlarla desteklemelidir.¹⁰⁹

2.6.7.3. Karşıt İnceleme Yapmak

Vergi incelemelerinde kayıtlarında gösterilen işlemlerin gerçek olup olmadığının tespitine yönelik olarak ticari ilişkide bulunan kimselerin bilgisine başvurulması da mümkündür. Bu sayede , paravan firmalar, vergi kaçırmaya yönelik eylemler, sahte faturalar gibi gerçek satış hasılatını gizlemeye yönelik fiiller tespit edilir.¹¹⁰

2.6.7.4. Mali Tabloları Analiz Etmek

Etkin bir vergi denetiminde muhasebe sisteminin ve dolayısıyla finansal tabloların vazgeçilmez bir önemi vardır. Finansal tablolar bir denetim aracıdır. Bu araçlardan etkin bir şekilde yararlanılabilmesi için bu tablolardan vergi denetiminde nasıl yararlanılabileceğinin çok iyi bilinmesi gerekir.¹¹¹

Uygulamada kullanılan belli başlı analiz teknikleri;

- Karşılaştırmalı Analiz,
- Dikey Yüzdeler Yöntemi ile Analiz,
- Eğilim Yüzdeleri (Trend) Analizi,
- Rasyo (Oran) Analizidir

Karşılaştırmalı analiz, ile işletmenin analiz edilecek ard arda iki döneme ait bilanço ve gelir tabloları birbirleri ile karşılaştırılır. Çıkarma işlemi yapılarak hesaplar ve kümeler arasındaki farklar bulunarak ikinci finansal tablonun yanında oluşturulan kolona, baş tarafına + veya – işareti konularak yazılır veya iki ayrı kolon olarak düzenlenir. Böylece her hesap ve kümelerdeki artış ve azalışlar tutar olarak görülür. İki hesap dönemi arasındaki gelişme veya daralma belirtilmiş olur.¹¹²

¹⁰⁹ Soydan, a.g.e. s.547

¹¹⁰ Tekin ve Çelikkaya, a.g.e. s.210

¹¹¹ Famil Şamiloğlu, Etkin Bir Vergi Denetiminde Temel Finansal Tabloların Analizinin Önemi, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı; 56 s.90

¹¹² Ahmet Hayri Durmuş, **Finansal Tablolar Analizi**, İstanbul, İstanbul Ticaret Üniversitesi Yayınları, Yayın No:42, 2015, s.163

Dikey yüzdeler yöntemi ile analiz, analiz edilecek mali tablolardaki tutarlardan birinin 100 kabul edilip o bütün içerisindeki bölüm ya da dilimlerin yüzde olarak payının hesaplanmasına denir.¹¹³

Eğilim Yüzdeleri (Trend) Analizi, finansal tablolardaki tutarların yıllar içindeki seyrini ortaya koyar. Bu yöntem “eğilim yüzdeleri yöntemi”, “değişim yüzdeleri yöntemi”, “endeks yöntemi”, “ indeks yöntemi”, adları da verilmektedir. Bu oran yüzde olarak hesaplandığından, buna “ trend yüzdeleri yöntemi” de denilmektedir. Birden fazla dönem finansal tablolarında yapıldığından, dinamik analiz niteliğindedir. Yöntemin uygulanmasında öncelikle temel dönem belirlenir ve tutarları 100 kabul edilir. İzleyen yıllardaki tutarların temel yıla göre değişimleri yüzde olarak hesaplanır.¹¹⁴

Rasyo (oran) analizi, en yaygın kullanılan analiz yöntemidir. Vergi incelemelerinde, incelenecek beyannamelerin seçiminde genellikle rasyo analizinden yararlanır. Sektörler itibariyle firmaların mali tabloları bilgisayara girilerek, beyanname seçiminde esas alınacak oranlar tespit edilir, böylece tipik oranlardan sapma gösteren firmaların beyannameleri öncelikle incelemeye alınır. Mali tablolarda yer alan kalemler arasında mukayeseler yapmak amacıyla gerçekleştirilir.¹¹⁵ En bilindik rasyo analiz oranları , “likidite oranları”, “finansal oranlar”, “faaliyet oranları”, ve “kârlılık oranlarıdır”.

2.7. TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN GELİŞİMİ

Vergi sistemi belirli amaçlara ulaşmak için bilimsel kurallara dayanılarak düzenlenmiş vergiler topluluğudur. Bu bağlamda Türk vergi sistemi, Türkiye’de uygulanan ve bilimsel kurallara dayanan vergiler topluluğudur.

Türk vergi sistemini Osmanlı Dönemindeki Vergi Sistemi ve Cumhuriyet Dönemi Vergi Sistemi olarak iki şekilde ele almak mümkündür.

¹¹³ Durmuş, a.g.e. s.166

¹¹⁴ Durmuş, a.g.e. s. 171

¹¹⁵ Tekin ve Çelikkaya, a.g.e. s.211

2.7.1. Osmanlı Dönemindeki Vergi Sistemi

Osmanlı devletinde vergiler örfî ve şer'î vergiler olmak üzere iki bölümden oluşuyordu.

Örfî vergiler (tekâlifi örfiye), devletin daimi ve fevkalade giderleri için hükümdarın iradesiyle toplanan vergilerdir. Örfî vergiler temelini işgal edilen ülkelerde eskiden beri var olan ve uygulanan vergiler oluşturur.

Şer'î vergiler (tekâlifi şer'îye) , İslam hukuku esaslarına göre düzenlenmiş vergilerdir. Şer'î kurallara yani dini temellere dayanan bu vergiler, zekât, öşür, haras ve cizye denilen dört vergiden oluşur.

Zekâtın özü, kendisi için gereğinden fazla malı olan kişilerin malın kırkta birini fakirlere ve muhtaç olanlara vermesidir.

Öşür, İslamiyet'ten öncede var olmasına rağmen, Müslüman yurttaşların elinde bulunan arazinin ürününden alınan devlet hissedir.

Haraç, işgal edilen ülkelerde Müslüman olmayanlara bırakılan topraklardan alınan devlet hissesidir.

Cizye, Müslüman olmayanlardan askerlik yapmamaları karşılığında alınan bir çeşit dereceli baş vergisidir.

Osmanlılarda mali konular fıkıh kitaplarından çıkarılan kural ve esaslara dayandırılmış ve Tanzimat dönemine kadar yürürlükte kalmıştır. Osmanlı devletinde, konulan bir verginin özellikle şeriata uygun olup olmadığı denetlenmiş ve denetim yetkisi Kadılara verilmiştir. Özellikle şer'î vergilerde, hangi konular üzerinden ve hangi oranda vergi alınacağı şer'î kaynaklarda belirtilmiş olması nedeniyle, Kadılar bu konularda sorumluluklar yüklenmişlerdir. Bu dönemde ayrı bir denetim örgütünün oluşturulmadığı görülmektedir. Ancak bu yüzyılın sonlarına doğru devletin tüm gelir ve giderlerini kontrol altına almak amacıyla bir denetim örgütü kurma ihtiyacı doğmuş ve 25 Temmuz 1879 tarihli "İrade-i Saniye" ye dayanılarak çıkarılan "Teftiş Muamelatı Maliye Nizamnamesi" ile "Heyet-i Teftiş-i Maliye" (Maliye Teftiş Kurulu) kurulmuştur.¹¹⁶

¹¹⁶ Merter, a.g.t. s.69

Osmanlı devletinde ilk kez 1804 yılında “senedi ittifak” ile padişah vergi toplama yetkisi ayanlar lehine sınırlandırmıştır. 1839 yılında Tanzimat Fermanı ile Padişah tek taraflı olarak vergilendirme gücünü sınırlandırmıştır. 1856 ıslahat fermanı, 1875 Adalet Fermanı ile yabancı ülkelerin baskısı ile padişah vergilendirme konusunda belli ilke ve kurallara uymayı kabul etmiştir. 1876 yılında Kanun-i Esasi yasaya dayanmadıkça vergi konulmasını yasaklıyordu. Osmanlı devleti 1881 yılında dış borçlarını ödeyememesi üzerine yabancılardan oluşan “Duyunu Umumiye” yi kurmayı kabul etmiştir. Osmanlı devleti 1920 yılında imzaladığı Sevr anlaşması ile Duyunu Umumiye kuruluşunun yetkisi dışında kalan diğer kamu gelirlerini İngiliz, Fransız ve İtalya’nın temsilcilerinden oluşan mali komisyona bırakarak ekonomik egemenliğini tamamen yitirdi.¹¹⁷

2.7.2. Cumhuriyet Dönemi Vergi Sistemi

1919 yılından ulusal kurtuluş savaşını başlatan Mustafa Kemal ATATÜRK ve arkadaşları başta kapitülasyonlar olmak üzere batılıların dayatması sonucu Osmanlı devletinde oluşturulan ayrıcalıklı mali kuruluşların kaldırılmasını istiyordu. Lozan antlaşması ile Atatürk ve arkadaşları bu isteklerine kavuştu. Türkiye Cumhuriyeti Devleti bağımsızlığına kavuştuktan sonra klasik Osmanlı vergi sistemini tasfiye ederek Batı Avrupa vergi sistemine uygun bir vergi sistemi getirmeye çalışmıştır.¹¹⁸

1923-1930 yılları arasında öşür, ağnam ve temettü vergileri kaldırılmış yerine sayım ve kazanç vergileri yürürlüğe konulmuştur.

Ayrıca 1929 yılında Gümrük Tarifesi İthalat Umumi Tarifesi Kanunu yürürlüğü girmiş olup böylece mali ve koruyucu amaçları birlikte gerçekleştirme imkanı sağlanmıştır. Ayrıca bu kanunla devlet bütçesi hasılatı bol bir vergiye kavuşmakta ve bağımsızlığına gölge düşüren bir durumdan kurtulmuş olmaktadır.¹¹⁹

1930-1939 döneminde yeni getirilen vergiler, İktisadi Buhran Vergisi, Muvazene Vergisi ve Hava Kuvvetlerine Yardım Vergisi olup, bu vergiler olağanüstü vergiler olarak adlandırılmakta ve üçü de ücretlileri esas almaktadır. Kazanç Vergisi’ne zam

¹¹⁷ Ayhan Kayan, “Verginin Tarihsel Gelişimi ve Sebep Olduğu Bazı Önemli Olaylar”, **Maliye Dergisi**, Sayı;135 s.84 Erişim Tarihi : 03.04.2017

¹¹⁸ Kayan, a.g.m. s.84

¹¹⁹ Fatih Saraçoğlu, “1930-1939 Döneminde Vergi Politikası”, **Maliye Dergisi**, Sayı; 157, s.136 Erişim Tarihi : 04.04.2017

getiren bu üç olağanüstü vergi ile Kazanç Vergisi'nin toplam hasılatın %79 ile %85'i sadece ücretlilerden karşılanmıştır.¹²⁰

Tablo 10 – İktisadi Buhran Vergisinin Mükellefleri Arasında Dağılımı (%)

| YILLAR | ÜCRETLİLER | BİNA VER.MÜK. | TİCARET ERBABI | TOPLAM |
|--------|------------|---------------|----------------|--------|
| 1931 | 100,0 | - | - | 100,0 |
| 1932 | 86,0 | 14,0 | - | 100,0 |
| 1933 | 84,3 | 15,7 | - | 100,0 |
| 1934 | 75,2 | 14,2 | 10,6 | 100,0 |
| 1935 | 74,8 | 13,2 | 12,0 | 100,0 |
| 1936 | 86,2 | - | 13,8 | 100,0 |
| 1937 | 84,1 | - | 15,9 | 100,0 |
| 1938 | 84,5 | - | 15,5 | 100,0 |

Kaynak: Saraçoğlu, a.g.m. s.137

1939-1949 tarihleri arasında varlık vergisi kanunu ve tarım mahsulleri ofisi kanunu çıkarılmıştır.

1950 yılından itibaren gerçek anlamda bir vergi reformuna gidilerek;

- Gelir Vergisi Kanunu,
- Kurumlar Vergisi Kanunu,
- Vergi Usul Kanunu kabul edilmiştir.

Alman vergi sisteminden, Türk Vergi sistemine aktarılan bu vergiler ile gerçek anlamda gelir üzerinden alınan vergilerin yasal temelleri atılmış ve vergileme ilkeleri yasal kurallara bağlanmıştır.

1953 yılında Tahsili Emval Kanunu kaldırılarak yerine 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun yürürlüğe konulmuş, böylece kamu alacaklarının takibi ve cebri tahsil esasları bir düzen altında toplanmıştır.

1970 yılında çıkarılan ve 10.08.1970 tarih 1375 sayılı resmi gazetede yayımlanan 1318 Sayılı Finansman Kanunu ile birlikte Taşıt Alım Vergisi, Bina İnşaat Vergisi gibi vergiler oluşturulmuştur. 1319 Sayılı kanun ile Emlak Vergisi

¹²⁰ Saraçoğlu, a.g.m. s.136

Kanunu 1971 yılında yürürlüğe girmiştir.

1984 yılında 02.11.1984 tarih ve 18563 sayılı resmi gazetede yayımlanarak 1985 yılından itibaren yürürlüğe giren ve dolaylı vergilerin en önemlisini teşkil eden Katma Değer Vergisi Kanunu (KDV) çıkarılmıştır.

Çıkarılan bu kanunlar itibariyle Türk Vergi Sistemi bugünkü genel yapısına erişmiştir.

2002 yılında Avrupa Birliği (AB) müktesebatına uyum sağlamak ve dağınık bir mevzuat çerçevesinde uygulanmakta olan vergi, fon ve payların tek çatı altında toplanması amacıyla, 06.06.2002 tarihinde TBMM tarafından kabul edilen 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Türk Vergi Sistemindeki yerini almıştır.

4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi (ÖTV)' nin yürürlüğe girmesi ile birlikte Taşıt Alım Vergisi, Akaryakıt Tüketim Vergisi gibi bir kısım dolaylı vergiler ve harçlar tek bir vergi kapsamına alınmış oldu.

Türk Vergi Sisteminde yer alan vergi kanunlarından en önemlilerini Gelir üzerinden alınan kanunlar ve Dolaylı vergilerden Katma Değer Vergisi oluşturmaktadır.

2.8. TÜRKİYE' DE VERGİ DENETİMİ YAPMAYA YETKİLİ KURULUŞLAR

Vergi denetim örgütünün temeli 22 Ocak 1880 tarihli “Maliye Nezareti Heyetinin Teşkilatı ile Vazifelerini Gösterir Nizamname” oluşturur. Bu örgütlenmede genel denetim görevi doğrudan bakana bağlı olan (bakan adına denetim yapan) “teftiş kuruluna”, vergilerin doğrudan yönetimi ve vergi yasalarının hazırlanması ise “Gelirler Genel Müdürlüğüne” bırakılmıştır.¹²¹

Vergi Usul Kanunu 135. Maddesi, 646 sayılı kanunun hükmünde kararname 4/a maddesi ile değişmeden önce vergi incelemesinin; hesap uzmanları, hesap uzman yardımcıları, ilin en büyük mal memuru, vergi denetmenleri, vergi denetmen yardımcıları veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılacağı ve Maliye müfettişleri, Maliye müfettiş muavinleri, Gelirler kontrolörleri ve stajyer gelirler kontrolörleri gelirler genel müdürlüğünün merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisine haiz olduğu

¹²¹ Tekin ve Çelikkaya, a.g.e. s.233

hüküm altına alınmıştır.

Ancak 10.07.2011 tarih ve 27990 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile doğrudan Maliye Bakanlığına bağlı “Vergi Denetim Kurulu” kurulmuş ve vergi incelemesine yetkili olanlar “vergi müfettişi” unvanı ile tek çatı altında toplanmış ve bu kurula bağlanmıştır.

2.8.1. 646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Kaldırılan Kuruluşlar

10.07.2011 tarih ve 27990 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanan 646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile kaldırılan kuruluşlar aşağıdaki gibidir.

2.8.1.1. Maliye Teftiş Kurulu (MTK)

Maliye Teftiş Kurulu Başkanlığının kuruluş tarihi Cumhuriyet öncesine, 9 Eylül 1879 tarihine dayandırılmaktadır. Maliye müfettişleri, bütün genel, katma ve özel bütçeli daireler ile döner sermayeli kuruluşlar, kuruluş statüsüne bakılmaksızın devletin iştirak ettiği tüm kuruluşları denetleme yetkisine sahip kılınmışlardır.¹²²

Maliye teftiş kurulu, bir başkan ile Maliye Başmüfettişi, Maliye Müfettişi, Maliye Müfettiş Yardımcılarından oluşur ve Bakanın emri ve onayı üzerine Bakan adına aşağıdaki işlemleri yapar;

- Genel, katma ve özel bütçeli dairelerde fonlar, döner sermayeli kuruluşlar, kuruluş ve statüsü ne olursa olsun sermayesinin en az yarısı Devlete ait olan kuruluşlar ve bütün bu daire ve kuruluşların birlikte veya ayrı ayrı sermayelerinin en az yarısına iştiraki olan kuruluşları teftiş etmek,
- İmtiyazlı şirketlerde sermayesinde (a) bendinde yer alan kuruluşların iştiraki bulunan kuruluşları, yetkili makamların isteği ve Maliye Bakanının izni ile teftiş etmek,
- Dernek ve Vakıfları mali yönden teftiş etmek
- Çeşitli kanun, tüzük, yönetmelik ve kararların Maliye Bakanına, Maliye Müfettişlerine tanıdığı teftiş ve inceleme yetkilerini kullanmak.

2.8.1.2. Hesap Uzmanları Kurulu (HUK)

1926 yılında yürürlüğe giren kazanç vergisi kanunu ile vergiler büyük ölçüde beyan esasına dayandığı bunun neticesinde geniş mükellef kitlesini kapsadığı için

¹²² Tekin ve Çelikkaya, a.g.e. s.239

vergi denetim konusunda yeni bir örgütlenme ihtiyacı doğmuştur.

İşte bunun sonucu olarak 29 Mayıs 1945 tarihinde 4709 sayılı özel bir kanun ile Hesap Uzmanları Kurulu (HUK) kurulmuştur.

Esas görevi merkeze bağlı olarak vergi incelemesi yapmak olan HUK ait görev ve yetkilerine ilişkin düzenleme 08.07.1970 tarih ve 13542 sayılı Resmî Gazete’ de yayımlanan “ Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu Yönetmeliği” ile yapılmış, bir takım değişikliklere maruz kalmasına rağmen uzun yıllar yürürlükte kalmıştır. İlgili yönetmelik gereğince Hesap Uzmanının görevleri;

- İşletmelerde vergi incelemesi yapmak,
- Vergi Kanunları ve Vergi Usul Kanununun ve diğer kanunların yetki verdiği her türlü vergi tekniği ile ve vergi suçlarıyla ilgili inceleme, kontrol ve işlemleri yapmak,
- Kamu teşebbüsleri ve Devletin ilgili bulunduğu diğer müessese ve teşekküllerde, derneklerde Maliye Bakanının gerekli göreceği vergi dışı incelemeleri yapmak,
- Mükellefleri, yetiştirmek ve aydınlatmak amacı ile danışma ve kurs yapmak, konferans vermek vesair benzeri çalışmaları yapmak ve yürütmek,
- HUK’ un Sınav komisyonuna, grup ve ekiplerine ve diğer komisyon ve komitelere katılmak,
- Çalışmalar sırasında rastlanan, mali hükümler ve bunların uygulamasında düzeltilmesi, değiştirilmesi ve açıklanması gerekli görülen hususlara dair gözlem ve görüşleri başkanlığa duyurmak,
- Maliye Bakanın isteği üzerine iktisat, maliye ve işletmecilik ve mali denetim konularında ilmi ve teknik araştırma ve etütler yapmak, tasarılar hazırlamak sair incelemelerde bulunmak,
- Hesap uzmanlarının hesap uzman muavinlerinin mesleki ve alanda yetişme ve yükselmelerini sağlayıcı konferans, kurs, seminer ve benzeri çalışmalar yapmak,
- İlgili makamlar tarafından yetkili kılınmak suretiyle soruşturmalar ve bilirkişi incelemeler yapmaktır.

2.8.1.3. Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı

Gelirler kontrolörleri 543 sayılı KHK ile değişik 178 sayılı KHK' nın 43.maddesine göre istihdam edilmiş olup; Gelirler Genel Müdürlüğü bünyesinde, yine aynı KHK' da sayılan görevlerini yerine getirmekle görevli idiler. Ancak daha sonra çıkan 5345 sayılı Kanun ile GİB bünyesinde merkez teşkilatı içinde çalışmaya başlamışlardır.¹²³

Gelirler Kontrolörleri Daire Başkanlığı 6009 sayılı kanununun 38. Maddesi ile adı Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı olarak değiştirilmiştir.

Gelirler Kontrolörleri Başkanlığının görevleri 5345 sayılı kanun kapsamında düzenlenmiş olup şöyledir;

- Yıllık vergi inceleme ve denetim planına uygun olarak, vergi inceleme ve denetimlerinin gelirler kontrolörleri ve stajyer gelirler kontrolörleri tarafından yerine getirilmesini sağlamak,
- Gelirler kontrolörleri ve stajyer gelirler kontrolörlerinin belirlenecek görev yerlerinde çalıştırılmasına ilişkin usul ve esasları belirlemek,
- Vergi inceleme ve denetimlerinin etkinlik ve verimliliğini arttırıcı tedbirler konusunda görüş ve önerilerde bulunmak,
- Belirlenecek konularda etüt, araştırma, ve incelemeler yapmak,
- Mevzuatla gelirler kontrolörlerine verilen görevleri yapmak ve yetkileri kullanmak,
- Başkan tarafından verilecek diğer görevleri yapmak.

2.8.1.4. Vergi Denetmenleri Büro Başkanlığı

Vergi denetmenleri ilk olarak 29.05.1936 tarihinde yürürlüğe giren 2996 sayılı “Maliye Bakanlığı Kuruluş ve Görevleri Kanunu”nun 35. Maddesi ile illerde defterdarlıkların emrinde gelir idaresinin teftişi ile görevli olmak üzere “Varidat Kontrol Memuru” unvanı ile görevine başlamıştır. Akabinde 1950 yılında 5655 sayılı kanun ile “Vergi Kontrol Memuru” na, 1994 yılında yayımlanan 543 sayılı KHK ile “Vergi Denetmeni” unvanı almışlardır.

¹²³ Soydan, a.g.e s.131.

VDK başkanlığı kurulmadan önce vergi dairesi başkanlıklarına bağlı olarak çalışan vergi denetmenleri ve vergi denetmen yardımcıları, vergi dairesi başkanlıkları teşkilatı içinde, yerine göre “Denetim Grup Müdürlükleri” yerine göre de “Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlükleri” çatısı altındaki “Vergi Denetmenleri Büro Başkanlıkları”nda faaliyet gösteriyorlardı. Bu şekilde çalıştıkları süreçte vergi denetmenlerinin görevlerinden bazıları şunlardı:¹²⁴

- GİB tarafından oluşturulan denetim planlarını uygulamak,
- Yetki alanındaki vergi inceleme ve denetimlerini gerçekleştirmek, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi konusunda gerekli tedbirleri almak,
- Vergi inceleme ve denetimine ilişkin yöntem ve tekniklerin geliştirilmesi, standart ve ilkelerin oluşturulması ile inceleme ve denetim rehberleri hazırlanması konusunda önerilerde bulunmak,
- Vergi denetim ve incelemelerinde kullanılacak bilgileri toplamak ve vergi inceleme elemanlarının kullanımına sunmak,
- Tarhiyat öncesi uzlaşma işlemlerini yürütmek.

2.8.1.5. Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulu (VİDKK)

13.12.1983 tarihli 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 33/B maddesine 6009 sayılı Yasanın 26. Maddesiyle eklenen 33/B maddesiyle Maliye Bakanlığı bünyesi içerisinde Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulu oluşturulmuştur. Buna göre;

“Bakanlığın vergi inceleme ve denetim amaçlarına ulaşmasını sağlamak, vergi inceleme ve denetimleri ile raporlamaya ilişkin standart, ilke, yöntem ve teknikleri geliştirmek, inceleme ve denetim rehberleri hazırlamak, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların uyacakları etik kuralları belirlemek, vergi inceleme birimleri arasında koordinasyonu, bilgi akışını ve uygulama birliğini temin etmek, Bakanlığın vergi inceleme ve denetim birimlerinin uygulayacağı yıllık vergi inceleme ve denetim planlarını hazırlamak ve uygulamayı izlemek üzere Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulu oluşturulmuştur.”

¹²⁴ Soydan, a.g.e. s.135

VİDKK, Bakanın veya tevkil etmesi halinde Müsteşarın başkanlığında, Gelir İdaresi Başkanı, Maliye Teftiş Kurulu Başkanı, Hesap Uzmanları Kurulu Başkanı, Gelir İdaresi Başkanlığı Denetim ve Uyum Yönetimi Daire Başkanlığının bağlı olduğu Gelir İdaresi Başkan Yardımcısı ve Gelirler Kontrolörleri Başkanından oluşur. Kurulun sekretarya görevi Gelir İdaresi Başkanlığı Denetim ve Uyum Yönetimi Daire Başkanlığı tarafından yerine getirilir.

Ancak Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulu VDK Başkanlığının kurulması ile pek çalışma fırsatı bulamadan lağvedilmiştir.

2.8.2. Vergi Denetim Kurulu

Günümüzde vergi denetimlerini gerçekleştirmeye yetkili ve görevli esas birim Vergi Denetim Kuruludur. 10.07.2011 tarihinde yayımlanan 646 sayılı KHK ile yapılan değişiklik neticesinde “Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı” kurulmuştur.

2.8.2.1. Vergi Denetim Kurulunun Yapısı

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, doğrudan Bakana bağlı olarak, Başkan, Başkan Yardımcıları, Grup Başkanları, ve Vergi Müfettişleri (Vergi Başmüfettişi, Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcısı)’dan oluşmakta merkezi Ankara’dadır.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı kendisine verilen görevleri etkin ve verimli bir şekilde yerine getirmek amacıyla, uzmanlaşma ve işbölümü göz önünde bulundurularak,

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

2.8.2.2. Vergi Denetim Kurulunun Görev ve Yetkileri

178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin, 646 sayılı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararnameyle değişik, 20. Maddesine göre kurulun görev ve yetkileri şunlardır.

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK) ve diğer gelir kanunları kapsamında vergi incelemeleri yapmak,
- Her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak suretiyle oluşturulacak VDK Risk Analiz Sistemi üzerinden mükelleflerin faaliyetlerini gruplar ve sektörler itibariyle analiz etmek, mukayeseler yapmak ve bu suretle risk alanlarını tespit etmek,
- Vergi yükümlülerine ilişkin ihbar ve şikâyetleri değerlendirmek,
- Vergi incelemelerinde Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) ile gerekli eşgüdümü ve işbirliği sağlamak,
- İnceleme ve denetim sonuçlarını izlemek, değerlendirmek ve istatistikler oluşturmak,
- Vergi inceleme ve denetimleri ile raporlamaya ilişkin standart, ilke, yöntem ve teknikleri geliştirmek, inceleme ve denetim rehberleri hazırlamak, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların uyacakları etik kuralları belirlemek,
- Vergi Müfettişlerinin mesleki yeterlilik ve yetkinliklerinin sağlanması ve artırılması için gerekli çalışmaları yapmak, bu amaca katkı sağlamak üzere kalite güvence sistemini geliştirerek uygulamak,
- Performansı değerlendirme sistemi oluşturmak ve Vergi Müfettişlerinin performansını bu sisteme göre değerlendirmek,
- Vergi kaçırma ve vergiden kaçınma alanındaki gelişmeler ile bunların ortaya çıkarılması ve önlenmesine yönelik yöntemler konusunda araştırmalar yapmak,
- Vergi mevzuatı ile ilgili görüş ve önerilerde bulunmak,
- Bakan tarafından verilen teftiş, inceleme, denetim ve soruşturmaları yapmak,
- Bakan tarafından verilen benzeri görevleri yapmak.

2.8.2.3. Vergi Denetim Kuruluna Bağlı Denetim Birimleri

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığına bağlı denetim birimleri; Vergi Başmüfettişi, Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcısı unvanlarına sahiptir.¹²⁵

Mesleğe alınmada “liyakat”; meslek içinde yükselmede de “kariyer” esasına dayanan vergi müfettişliği mesleki kariyeri; esasında “vergi müfettiş yardımcılığı” ile başlamakta ve eğer koşullar oluşursa “vergi başmüfettişliği” ile sonlanmaktadır.¹²⁶

Vergi müfettiş yardımcılığına atananlardan giriş sınavındaki başarısına göre en başarılı yüzde beşi yukarıda saydığımız (b), (c), ve (d) bentlerinde belirtilen grup başkanlıklarında görevlendirilir. Giriş sınavında ilk yüzde beşe giremeyenler ise (a) bendinde belirtilen grup başkanlığında görevlendirilir.

Vergi Denetim Kurulu’nun 2015 yılı faaliyet raporuna istinaden 31.12.2015 tarihi itibarıyla Vergi Müfettişlerinin bağlı buldukları gruplara göre dağılımı aşağıdaki gibidir.

Tablo 11 – Bağlı Buldukları Gruplara Göre Vergi Müfettişlerin Dağılımı

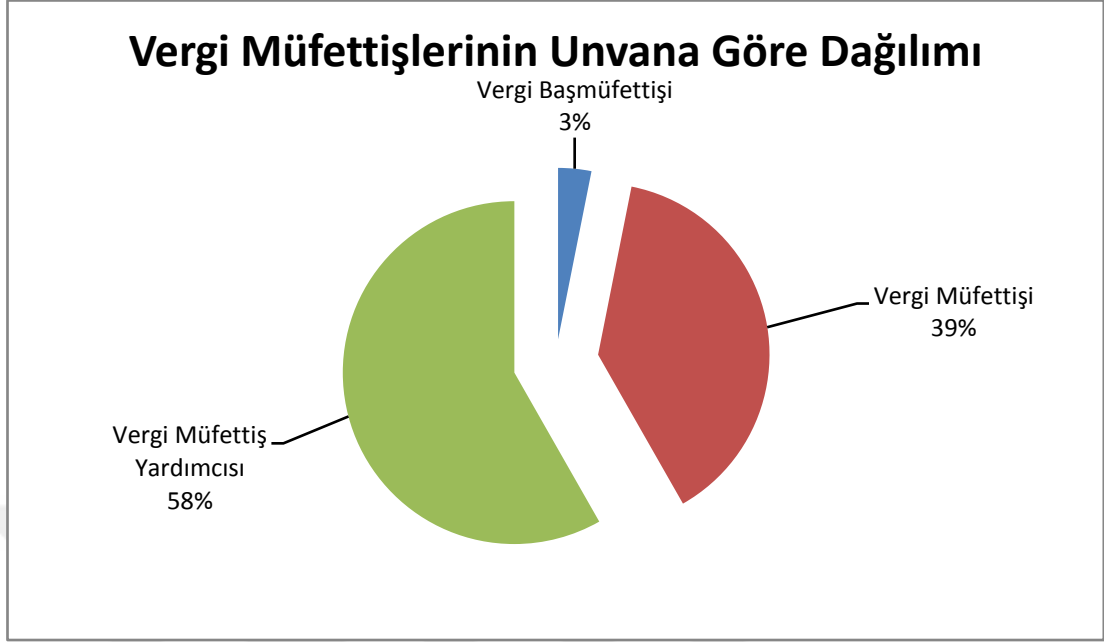
| Unvanı | A Grubu | B Grubu | C Grubu | D Grubu | Toplam |
|--------------------------------------|--------------|------------|-----------|-----------|----------------|
| Vergi Baş Müfettişi | - | 228 | 22 | 38 | 288 |
| Vergi Müfettişi | 3.148 | 310 | 53 | 44 | 3.555 |
| Vergi Müfettiş Yardımcısı | 5.090 | 271 | - | - | 5.361 |
| - Yetkili Vergi Müfettiş Yardımcısı | (1.033) | (45) | - | - | (1.078) |
| - Yetkisiz Vergi Müfettiş Yardımcısı | (4.057) | (226) | - | - | (4.283) |
| TOPLAM | 8.238 | 809 | 75 | 82 | 9.204 |

Kaynak; Vergi Denetim Kurulu, 2015 Faaliyet Raporu s.12

¹²⁵ Tekin ve Çelikkaya, a.g.e. s. 243

¹²⁶ Soydan, a.g.e. s.407

Grafik 4 – Vergi Müfettişlerinin Unvana Göre Dağılımı



2.8.3. Gelir İdaresi Başkanlığı

Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) vergi kanunlarının uygulanmasında ve vergi gelirlerinin toplanmasında önemli bir fonksiyona sahiptir.

GİB' in kurulmasından önce Maliye Bakanlığı'nın merkez teşkilatında yer alan ana hizmet birimlerinden biri olan Gelirler Genel Müdürlüğü, vergi denetim ve incelemeleri ve aynı zamanda da teftiş işlerini, merkezde istihdam ettiği Gelirler Kontrolörleri eliyle yürütmekte idi. Taşrada ise bu görevler, bakanlığın ildeki en yetkili temsilcisi/en büyük memuru olan Defterdar; ilin en büyük makamı olan Defterdarlıklar' a, Gelirler Bölge Müdürlükleri'ne ve Vergi Dairesi Başkanlıkları' na bağlı olarak onların emrinde çalışan Vergi Denetmenleri ve Vergi Dairesi Müdürleri aracılığıyla yürütülmekte idi.¹²⁷

2.8.3.1. Gelir İdaresi Tarihsel Gelişimi

1838 yılına kadar Osmanlı devletinde tam anlamıyla bir maliye bakanlığı yoktur. Devlet teşkilatı içerisinde resmen bir Maliye Nezareti 1838 yılında kurulmuştur. Bu Nezaretin yapısı her biri bir "Reis" başkanlığında "Daire"lerden oluşmaktadır. Bu daireler içerisinde Baş Vergisi veya Haraç Dairesi, "Avarız" ve "Bedeli Nuzul" denilen ve kentlerden mahalleler itibariyle alınan resimlerle ilgili

¹²⁷ Soydan, a.g.e. s.130

dairedir. Bir anlamda bugünkü Gelir İdaresi Başkanlığı'nın görevlerinin bu daire tarafından yürütüldüğü anlaşılmaktadır.

1838 yılında Avarız ve Bedel-i Nuzil Dairesi olarak kurulan bu gelir idaresi,

1936 yılında Varidat Umum Müdürlüğü'ne,

1942 yılında Vasıtasız Vergiler ile Vasıtalı Vergiler Umum Müdürlüğüne,

1946 yılında Gelirler Genel Müdürlüğü'ne dönüşmüştür.

2005 yılında ise 5345 sayılı kanunla gerçekleştirilen yeniden yapılanma sonucunda Gelirler Genel Müdürlüğü, Maliye Bakanlığına bağlı Gelir İdaresi Başkanlığına dönüştürülmüştür.¹²⁸

2.8.3.2. Gelir İdaresi Başkanlığının Görev ve Yetkileri

Gelir İdaresi Başkanlığı, gelir politikasını adalet ve tarafsızlık içinde uygulamak, vergi ve diğer gelirleri en az maliyetle toplamak, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlamak, mükellef haklarını gözeterek yüksek kalitede hizmet sunmak suretiyle yükümlülüklerini kolayca yerine getirmeleri için gerekli tedbirleri almak, saydamlık, hesap verilebilirlik, katılımcılık, verimlilik, etkililik ve mükellef odaklılık temel ilkelerine göre görev yapmak üzere kurulmuştur. Ayrıca 5345 sayılı kanun kapsamında Gelir İdaresi Başkanlığının Görevleri şunlardır;

- Bakanlıkça belirlenen Devlet gelirleri politikasını uygulamak,
- Mükelleflerin vergiye uyumunu kolaylaştırmak ve hizmetlerini yerine getirmek,
- Mükellef haklarının korunması ve mükellef ile Başkanlık ilişkilerinin karşılıklı güven esasına dayanması konusunda gerekli tedbirleri almak,
- Mükellefleri vergi mevzuatından doğan hakları ve ödevleri konusunda bilgilendirmek,
- Devlet gelirleri politikasıyla ilgili kanun ve kararname çalışmalarına katılmak,
- Devlet alacaklarının tahsilini sağlamak ve bu konuda gerekli tedbirleri almak,
- İşlem ve eylemlerinden dolayı idarî yargı mercilerinde yaratılan ihtilaflarla ilgili olarak bu merciler nezdinde talep ve savunmalarda bulunmak,

¹²⁸ Gelir İdaresi Başkanlığı, <http://www.gib.gov.tr/kurumsal/gelir-idaresi-baskanliginin-tarihi-gelisimi>, Erişim tarihi 05.04.2017

- gerektiğinde itiraz, temyiz ve tahsisi karar yoluna gitmek; temyiz yoluna gidilip gidilmeyeceği hususunda taşra teşkilâtına muvafakat vermek; şikayet başvurularını karara bağlamak, uygulamada ortaya çıkan ihtilafların en aza indirilmesine ve uygulama birliğinin sağlanmasına yönelik tedbirler almak,
- Vergilendirmeye ilgili bilgileri toplamak ve bilgi işlem faaliyetlerini yürütmek,
 - Vergi kanunlarında veya diğer mali kanunlarda yer alan her türlü istisna, muafık, ve indirimlerin maliyetlerini ölçmek, ekonomik, ve sosyal etkilerini analiz etmek,
 - Vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi konusunda gerekli tedbirleri almak,
 - Mahallî idare gelirleri politikası ile Devlet gelirleri politikasının uygulanmasında uyumu sağlayıcı tedbirler almak,
 - Gelirleri etkileyen her türlü kanun tasarısı ve tekliflerini, vergi tekniği ve uygulamaları açısından inceleyerek görüş bildirmek,
 - Gelir mevzuatının uygulanmasına ilişkin olarak diğer kurum ve kuruluşlarla iş birliği yapmak, bu amaçla veri alış verişini gerçekleştirmek,
 - Görev alanına giren konularda, uluslararası gelişmeleri izlemek ve Avrupa Birliği, uluslararası kuruluşlar ve diğer devletlerle işbirliği yapmak,
 - Terkini gereken vergiler ile tahsili zamanaşımına uğrayan Hazine alacaklarının kanunlar gereğince terkin edilmesiyle ilgili işlemlerin yerine getirilmesini sağlamak,
 - Nitelikli insan kaynağının kazandırılması, yetkinliklerin geliştirilmesi, kariyer planlarının yapılması ve performanslarının ölçülmesini sağlamak,
 - Kamu Görevlileri Etik Kurulunun belirlediği ilkeler çerçevesinde kurumsal etik kurallar düzenleyerek personele ve mükelleflere duyurmak,
 - Faaliyet sonuçlarını, düzenli aralıklarla kamuoyuna duyurmak ve yıllık faaliyet raporunu izleyen yıl kamuoyuna açıklamak,
 - Kanunla verilen diğer görevleri yapmak.¹²⁹

¹²⁹ Bkz. 5345 Sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun

2.8.3.3. Gelir İdaresi Başkanlığına Bağlı Denetim Birimleri

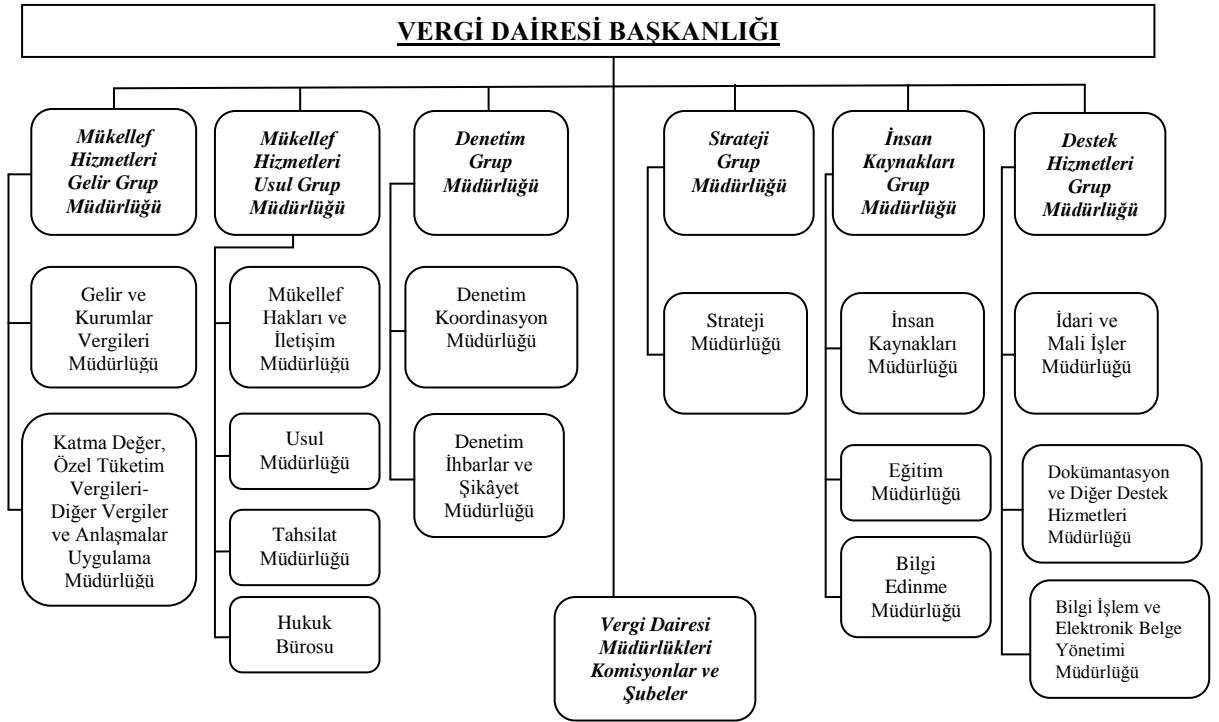
2.8.3.3.1. Vergi Dairesi Başkanları

16.05.2005 tarih ve 25817 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı’nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanunu’nun 23. Maddesi uyarınca; 06.07.2005 tarihli ve 25867 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 2005/9064 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (BKK) ile bulunduğu ilin adıyla 29 ilde Gelir İdaresi Başkanlığı’na doğrudan bağlı birer vergi dairesi başkanlığı kurulması kararlaştırılmış, 16.09.2005 tarihinde faaliyete geçmiştir. Ayrıca İstanbul’da büyük ölçekli mükelleflere doğrudan ve bütünsel bir yaklaşımla hizmet vermek üzere “Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı” kurulmuştur.

Vergi dairesi başkanlıklarının amacı, yetki alanları içinde ekonomik faaliyetleri ve gelişmeleri yakından takip etmek, sektör ve mükellef gruplarının ihtiyaçlarına uygun hizmetleri en iyi şekilde sunmak ve yetkinlikleri geliştirmek suretiyle vergi yükümlülüklerinin yerine getirilmesini sağlamaktır.

ŞEKİL 2.2

VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI ORGANİZASYON ŞEMASI



Kaynak: GİB, 2016 Faaliyet Raporu, s.18

2.8.3.3.2. Vergi Dairesi Müdürleri

Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki 5345 sayılı Kanun uyarınca vergi dairesi müdürlükleri, vergi dairesi başkanlığı kurulan yerlerde söz konusu Başkanlığa, kurulmayan yerlerde ise Defterdarlıklara bağlı olarak faaliyetlerini yürütmeye devam etmektedirler.¹³⁰ 213 sayılı VUK 135.maddesi vergi dairesi müdürlerine vergi inceleme yetkisi vermiştir. Bu doğrultuda vergi dairesi müdürleri tarafından 2016 yılı içerisinde toplam 6.861 mükellef incelenmiş, 7.758 adet vergi inceleme raporu düzenlenmiş, 2.118.233.018 TL matrah üzerinden 1.273.504.627 TL matrah farkı bulunmuş, bulunan matrah farkı üzerinden 150.406.830 TL vergi tarh edilmiştir.

Tablo 12 – 2016 Yılı Vergi Türleri İtibari ile Vergi Dairesi Müdürlerince Yapılan İnceleme Sonuçları

| Vergi Türü | İncelenen Mükellef Sayısı | Bulunan Matrah Farkı (TL) | Bulunan Vergi Farkı (TL) | Tarh Edilen Vergi (TL) | Kesilen Ceza Topamları (TL) |
|----------------------------|---------------------------|---------------------------|--------------------------|------------------------|-----------------------------|
| Gelir Vergisi | 911 | 51.160.730 | 7.710.321 | 9.880.627 | 19.909.031 |
| Kurumlar Vergisi | 415 | 34.354.471 | 7.713.268 | 7.990.737 | 15.470.695 |
| KDV | 1.216 | 131.313.682 | 32.447.718 | 33.035.260 | 63.020.586 |
| ÖTV | 62 | 629.371 | 676.829 | 753.153 | 810.749 |
| Banka ve Sig. Muam.Vergisi | 3 | 143.920 | 14.382 | 7.196 | 24.498 |
| Veraset ve İnt.Vergisi | 34 | 892.436.567 | 86.621.025 | 86.886.507 | 8.827 |
| Damga Vergisi | 28 | 7.911.362 | 448.125 | 686.776 | 808.679 |
| Geçici Vergi | 312 | 49.155.181 | 7.042.315 | 5.715.191 | 10.054.902 |
| Diğerleri | 3.880 | 106.399.344 | 5.389.012 | 5.451.384 | 11.512.937 |
| TOPLAM | 6.861 | 1.273.504.628 | 148.062.995 | 150.406.831 | 121.620.904 |

Kaynak: GİB 2016 Faaliyet Raporu, s. 119

¹³⁰ Tekin ve Çelikkaya, a.g.e. s.252

2.8.3.3.3. Merkez ve Taşra Teşkilatında Müdür Kadrosunda Çalışanlar

213 sayılı vergi usul kanunu' nun 135. Maddesi'ne göre incelemeye yapmaya yetkili olan bir diğer birim Merkez ve Taşra Teşkilatında Müdür Kadrosunda çalışanlardır. Gelir İdaresi Başkanlığının 2016 yılında 577'si merkez'de (%1,4), 40.659'u taşra teşkilatında olmak üzere 41.236 dolu kadrosu bulunmaktadır.

Tablo 13 – Merkez ve Taşra Teşkilatı Çalışanları

| | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 |
|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|
| MERKEZ | 688 | 748 | 765 | 721 | 577 |
| TAŞRA | 39.556 | 40.060 | 39.657 | 41.405 | 40.659 |
| TOPLAM | 40.244 | 40.808 | 40.732 | 42.126 | 41.236 |

Tablo 14 – Merkez ve Taşra Teşkilatında Görev Yapan Personelin Unvanlar İtibari ile Dağılımı

| MERKEZ | | TAŞRA | |
|------------------------------------|------------|--------------------------------|---------------|
| Gelir İdaresi Başkanı | 1 | Vergi Dairesi Başkanı | 19 |
| Gelir İdaresi Başkan Yardımcısı | 6 | Gelir İdaresi Grup Müdürü | 60 |
| Gelir İdaresi Daire Başkanı | 10 | Vergi Dairesi Müdürü | 485 |
| Gelir İdaresi Grup Başkanı | 28 | Müdür | 37 |
| Basın ve Halkla İlişkiler Müşaviri | 1 | Vergi Dairesi Müdür Yardımcısı | 967 |
| 1. Hukuk Müşaviri | 1 | Avukat | 194 |
| Başkanlık Müşaviri | 2 | Müdür Yardımcısı | 45 |
| Hukuk Müşaviri | 4 | Vergi İstihbarat Uzmanı | 4 |
| Müdür | 10 | Gelir Uzmanı | 17.341 |
| Devlet Gelir Uzmanı | 102 | Araştırmacı | 22 |
| Mali Hizmetler Uzmanı | 8 | Gelir Uzman Yardımcısı | 7.002 |
| Devlet Gelir Uzman Yardımcısı | 51 | Şef | 517 |
| Mali Hizmetler Uzman Yardımcısı | 10 | Memur ve Diğer Personel | 13.966 |
| Şef | 9 | | |
| Memur ve Diğer Personel | 334 | | |
| Merkez Toplamı | 577 | Taşra Toplamı | 40.659 |

Kaynak: GİB 2016 Faaliyet Raporu, s. 25

3.VERGİ UYUŞMAZLIKLARI KAVRAMI VE ÖNEMİ

3.1.UYUŞMAZLIK KAVRAMI VE VERGİ UYUŞMAZLIĞI

Uyuşmazlık kavramı' nı TDKGTS “uyuşamama” olarak tanımlamaktadır. Uyuşmazlık, karşılıklı iki tarafın, bir konu üzerinde, değişik görüşlere sahip olmaları nedeniyle, düşülen anlaşmazlığı ifade etmektedir. Uyuşmazlıkta çekişme konusu olay, asıl hakkın korunması ya da bir görüşün gerçekleşmesine ilişkindir.¹³¹

Vergi uyuşmazlığına geçmeden önce vergi uyuşmazlığı ile ilgili birkaç kavrama da açıklık getirmek gereklidir.

Kamu hizmetlerinin finansmanında kullanılmak üzere başvuru vergilerinin konulması ve toplanması sebebiyle Devlet ile kişiler arasında bir *kamu hukuku ilişkisi* ortaya çıkmaktadır. İşte Devlet ya da genel anlamda idare ile kişiler arasında vergilendirmeden doğan ilişkilere *vergi hukuku ilişkisi* denilmektedir. Bu ilişki, *kamu hukuku ilişkisinin vergi hukuku alanına özgü türünü* oluşturmaktadır. Vergi hukuku ilişkisi, vergi borcu ilişkisi ve / ya da vergi ödevi ilişkisi biçiminde somutlaşmaktadır. *Vergi ödevi ilişkisi*, vergi hukuku ilişkisi bağlamında bir şeyi yapmak veya yapmamak veya bir şeye katlanmak şeklinde ortaya çıkan ilişkiler bütünüdür. *Vergi Borcu İlişkisi* ise, vergi hukuku ilişkisinin daha çok mal varlığı ile ilgili hak ve ödevlere ilişkin kısmını ifade etmektedir. Vergi hukuku ilişkisinin ve bunun bir türünü oluşturan vergi borcu ilişkisinin kanunlara uygun bir biçimde yerine getirilmesi gerekmektedir. Nitekim vergi hukuku devletin akçalı ilişkilerinin önemli bir bölümünü kapsayan vergilendirme işlemlerinin belli kurallar çerçevesinde gerçekleştirilmesini amaçlamaktadır.

Vergi Ödevi, bir vergi borcunun ödenmesi ve/ ya da bu ödevle ilgili şekli yükümlülüklerin yerine getirilmesi biçiminde hem maddî hem şeklî boyuta ilişkin olabilmektedir. Geniş anlamda vergi ödevlisi, vergi hukuku ilişkisi içindeki hak ve ödevlere sahip olan kişiyi ifade etmektedir. Bu anlam da vergi ödevlisi tabiri, başta vergi yükümlüsü, vergi sorumlusu ve ceza muhatabı olmak üzere, vergi ödevi ilişkisine taraf olan kişileri kapsamaktadır.¹³²

¹³¹ Kızılot ve Kızılot, a.g.e. s. 49

¹³² Yusuf Karakoç, **Vergi Anlaşmazlıklarının /Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)**, Ankara, 3.Baskı, Yetkin Yayınları, 2015, s.31

Vergi uyuşmazlığı, vergi idaresiyle vergi ödevlisi arasında, verginin tarhi, tebliği, tahakkuk, ceza kesme veya tahsil aşamalarında ortaya çıkan hukuki anlaşmazlıklardır. Genel olarak vergi uyuşmazlıkları, vergi borçlusu ile vergi alacaklısı arasında vergiyi doğuran olay, mükellefiyet, tarh, tebliğ, tahakkuk, ceza kesme, tahsil işlemleri ve uygulamalarından ortaya çıkmaktadır.

Vergi kanunlarının sayısının çokluğu, sık sık değiştirilmeleri ve içeriklerinin uzmanlarınca dahi anlaşılmasının güçlüğü vergi ödevlerinin ve/veya vergi idaresinin yanlışlıklar yapmasına yol açmaktadır. Verginin tarh ve tahsil edilmesinde vergi memurlarının hazineci zihniyetle hareket etmeleri, vergi kanunlarını dar anlamda yorumlamaları, devlete fazla gelir temin etme eğilimlerinin bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. Bazı vergi ödevlilerinin de kanunen vermesi gereken vergiden daha az vergi vermek veya hiç vergi vermemek arzusuyla hareket etmeleri de anlaşmazlıkların/uyuşmazlıkların bir başka kaynağını oluşturmaktadır. Başka bir deyişle, kanundan doğan boşluklardan yararlanarak vergiden kaçınma, ve kanunlara uymamak biçiminde oluşan vergi kaçırma, vergi anlaşmazlıklarının önemli sebepleri arasında yer almaktadır.¹³³

Vergi anlaşmazlıklarının/uyuşmazlıklarının çözümünde genel bir yol olarak dava yolu tercih edilebileceği gibi alternatif çözüm yolları olan idarî aşamada gerçekleştirilebilecek barışçıl çözüm yolları da mevcuttur. Barışçıl çözüm yollarının kullanılmasında idarenin kendiliğinden hareket etmesi söz konusu olabileceği gibi, mükelleflerin başvurusu ile de gerçekleştirilebilmektedir. Barışçıl çözüm yollarına başvurmak idare yönünden; mahkemelerin iş yükünün azaltılması, tahsil edilmesi gereken vergiye zaman kaybetmeden ulaştırılması, mükellef yönünden ise anlaşmazlığın kısa sürede çözüme kavuşturulması ve ticari hayatına sekte vurmaktan devam edebilmesi yönünden olumlu sonuçlar doğuracaktır.

3.2 VERGİ UYUŞMAZLIĞININ ŞEKİLLERİ ve DOĞUŞ ZAMANI

Devletin kamu harcamalarını finanse etmek için kaynak elde etmesinin en önemli aracı vergidir.

Vergilerin ortaya çıkarılması ile vergileme yetkisinin kullanılması anayasal ve yasal düzenlemeler kapsamında ele alınmaktadır. Vergileme sosyal, ekonomik, siyasi boyutlu geniş bir kavram olup, ulusal ve uluslararası gelişmelerden

¹³³ Karakoç, a.g.e. s. 32

etkilenmektedir. Bu etkileşim, vergi mükellefleri ile vergi idaresi arasındaki işlemlerin gerçekleştirilmesinde bazı sorunların yaşanmasına neden olabilmektedir. Vergi uyuşmazlığı olarak nitelendirilen bu sorunlar; vergi idaresi ile vergileme işlemine muhatap olanlar arasındaki vergi uygulamalarına ilişkin ortaya çıkan görüş ve uygulama farklılıklarına dayanmaktadır. Çoğunlukla bu tür uyuşmazlıklar; vergiyi doğuran olay, mükellefiyet, vergileme işlemleri esnasında ve ceza kesilmesinden dolayı tarafları karşı karşıya getirilmesinden doğmaktadır.¹³⁴

Vergi matrahının tespitine ilişkin işlemlerin tamamlanması veya verginin taraflarına kanunla hangi aşamada itiraz hakkı tanınmışsa, o aşamadan itibaren vergi uyuşmazlığı doğmuş sayılmaktadır.¹³⁵

Uyuşmazlıklar, vergi idaresinin tutumundan kaynaklanan ve mükellefin tutumundan kaynaklanan uyuşmazlıklar olmak üzere iki şekilde karşımıza çıkmaktadır. Kural olarak vergilendirme işlemlerinin tarh, tahakkuk, tahsil aşamalarında doğmaktadır.

Vergi idaresinin tutumundan kaynaklanan uyuşmazlıklar, kanunların farklı yorumlanması, uygulanması veya kanunların uygulanmamasından kaynaklanmakta, mükellef kaynaklı uyuşmazlıklar ise vergi kanunlarının farklı yorumlanması, eksik uygulanması veya hiç uygulanmamasına yönelik görüş farklılıklarına dayanmaktadır.

Vergi idaresi ile vergi ödevlisi arasında ortaya çıkan anlaşmazlıklar / uyuşmazlıklar verginin tarh ve/ya da tahsil edilmesi aşamalarında yapılan işlemler ile ceza kesme işlemlerinden kaynaklanmaktadır.¹³⁶

Tarh aşamasına ilişkin anlaşmazlıklar/uyuşmazlıklar,

- Vergi tarhi ve/ Ya da ceza kesme işlemlerinde ortaya çıkan hesap ve/ya da vergilendirme hataları ile
- Bu işlemlerin ilgili tebliği gibi hususlarda;

Tahsil aşamasına ilişkin anlaşmazlıklar/uyuşmazlıklar ise,

- Teminat istenmesi,
- Tahakkuka ve/ya da ihtiyatî tahakkuka dayanan ihtiyatî haciz uygulaması,
- Ödeme emri,

¹³⁴ Ramazan Armağan, “Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Sürecinde Çözümü: Isparta İli Özelinde Bir Değerlendirme”, **Maliye Dergisi**, Sayı,156, s. 200

¹³⁵ Armağan, a.g.m. s. 201

¹³⁶ Karakoç, a.g.e. s.31

- Haciz,
- Ve malların paraya çevrilmesi,
- Tecil ve terkin taleplerinin reddi konularında ortaya çıkmaktadır.

Vergi kabahatleri ve/ya da suçlarının tespiti ve bunlara ilişkin cezaların ve/ya da yaptırımların uygulanması da yine vergi idaresi ile vergi ödevlisi arasında bazı anlaşmazlıkların/uyuşmazlıkların ortaya çıkmasına kaynaklık etmektedir. Bunlar dışında, vergiye ilişkin olarak yürürlüğe konulan ve uygulanan kanunların Anayasa'ya; tüzük, yönetmelik, genel tebliğ gibi genel düzenleyici işlemlerin kanunlara aykırılığı da çeşitli anlaşmazlıkların ortaya çıkmasına yol açmakta, hatta bir takım uyuşmazlıkların kaynağını oluşturmaktadır.¹³⁷

Çeşitli sebeplerle ortaya çıkan vergi uyuşmazlıkları, uyuşmazlığa neden olan idari işleme karşı doğrudan yargı sürecine başvurma yoluyla sona erdirilebileceği gibi tarhiyata yetkili vergi idaresi ile karşılıklı diyalog sonucu barışçıl bir şekilde de sona erdirilebilir.

3.3. VERGİ UYUŞMAZLIĞININ TARAFLARI

Her türlü uyuşmazlıkta olduğu gibi vergi uyuşmazlıklarında da biri davacı diğeri davalı olmak üzere iki taraf bulunmaktadır. Bunlar, alacaklı olan veya olduğu iddiasında olan kamu idaresi ile kendisine vergi borcu, vergi cezası düşen ve borçlu olmadığını iddia eden vergi mükellefleridir.

Vergi mükellefleri, VUK 8. Madde'de açıkça şöyle tanımlanmaktadır; vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek ve tüzel kişilerdir.

Hukuki düzenlemeler bakımından gerçek kişilik, sağ ve tam doğmak şartı ile kişinin anne karnına düşmesinden ölümüne kadar geçen süreçte hukuken kişiler için kullanılan terimdir. Tüzel kişilik ise kendilerine hukuki düzenlemeler neticesinde kişilik tanınan belirli bir amacı gerçekleştirmek maksadıyla bir araya gelmiş olan kişi veya kişilerin meydana getirdikleri kişi topluluklarıdır.

Çeşitli vergi kanunları açısından verginin mükellefi aşağıda açıklanmaktadır.¹³⁸

¹³⁷ Karakoç, a.g.e. s.32

¹³⁸ Özge Türkbay, "Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Kanun Yolları", Ankara, 1.Baskı, Seçkin Yayıncılık, 2012, s.47

- Gelir Vergisi Kanunu'na göre gerçek kişiler (madde 3),
- Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ve isteğe bağlı iş ortaklıkları (madde 1),
- Emlak Vergisi Kanunu'na göre bina ve arazinin maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa binaya malik gibi tasarruf edenler (madde 3,13),
- Damga Vergisi Kanunu'na göre kağıtları imza edenler (madde3),
- Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'na göre veraset yoluyla ya da karşılıksız bir şekilde mal iktisap edenler (madde5),
- Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'na göre trafik, liman, sivil hava vasıtaları... Sicilinde adlarına motorlu taşıt kayıt ve tescil edilmiş olan gerçek ve tüzel kişiler (madde 3),
- Katma Değer Vergisi Kanunu'na göre mal teslim eden, hizmet ifa eden, ve ithalatta bulunan kişiler (madde 8).

3.4. VERGİ UYUŞMAZLIĞINA NEDEN OLAN ETKENLER

Vergi uyumsuzluğuna neden olan etkenler; vergilendirme işleminin hukuka aykırılığı, vergi incelemeleri, hatalı vergi tarhiyatı ve ceza uygulaması, matrahın düşük beyan edilmesi olarak karşımıza çıkmaktadır.

3.4.1. Vergilendirme İşleminin Hukuka Aykırılığı

Vergilendirme işleminin yetki, konu, şekil, sebep yönünden her birinin ayrı ayrı veya birkaçının bulunması halinde vergi uyumsuzluğu ortaya çıkmaktadır. Uyuşmazlıkla ilgili bu konular aşağıda irdelenmiştir.

3.4.1.1. Vergilendirme İşleminin Yetki Yönünden Hukuka Aykırılığı

Vergi düzenlemeleri hemen hemen tüm hak ve özgürlükleri ilgilendirip etkileyen yasama işlemleridir. Devletin akçalı olanaklarının en önemli kaynağı olmak yönünden vergi, bu hak ve özgürlükleri kullanma ve bunlardan yararlanmayı, tümüyle ya da bir bölümüyle olanaklı ya da olanaksız kılar. Yetkilerle güçlendirilen devlet, vergilendirme konusunda gerekli düzenlemeleri gerçekleştirirken de hak ve özgürlükleri özenle koruyacak, devlete kaynak sağlamak amacıyla hukuksal ilkelerin yıpranıp yıkılmasına duyarsız kalmayacaktır. Gelir elde edilmesi amacıyla hukuk

devleti niteliklerinden vazgeçilemez.¹³⁹

Vergi kanunları, Anayasadan sonra vergi hukukumuzun en önemli, zorunlu ve bağlayıcı kaynağıdır. Anayasa'ya aykırı olmamak koşuluyla; orada yer alan temel ilkeler doğrultusunda, vergi koyma yetkisi, kural olarak yasama organına verilmiştir. Yasama organı, vergi ve benzeri yükümlülükleri ancak kanunla koyabilecektir.¹⁴⁰

Verginin kanuniliği ilkesi, vergilere ilişkin düzenlemelerin gerek şekli gerek maddi anlamda kanunla yapılmasını emretmektedir. **Şekli anlamda kanun**, Anayasa ile belirlenen usule uygun olarak yasama organı tarafından kabul edilerek yayımlanan hukuki düzenlemelerdir. **Maddi anlamda kanun ise**, genel, soyut, kişisel olmayan hukuk kurallarını içeren düzenleyici işlemlerdir. Bu anlamları ile yasama organının bütün düzenleyici işlemleri **şekli anlamda kanun** olabileceği gibi, yürütme organınca kabul edilen düzenleyici işlemlerde **maddi anlamda kanun** olabilir. Vergilerin kanuniliği ilkesi, devletin vergilendirme yetkisinin hem şekli hem de maddi anlamda kanunla kullanılmasını öngörmektedir. Dolayısıyla yasama organı biçimsel anlamda Kanun ile belli kişi ve gruplara vergi yükleyemez. Bir başka deyişle, vergilerin kanuniliği ilkesi, Devletin vergilendirme yetkisinin genel, soyut, kişisel olmayan vergiye ilişkin esaslı unsurları içeren ve yasama organı tarafından anayasal usullere uygun olarak çıkartılan kanunlarla kullanılması anlamını taşımaktadır.¹⁴¹

Verginin kanuniliği ilkesi, devlet açısından verginin alınması zorunluluğu ve verginin cebri icra yoluyla alınmasının sınırlarını belirlerken, aynı zamanda da birey yararına da “temsilsiz vergi olmaz”, “verginin belirgin olması”, “kanunsuz vergi olmaz” gibi ilkelere dikkat ederek sınırları belirlemektedir.

¹³⁹ Billur Yaltı Soydan, “Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları ile Okumak” **XII Türkiye Maliye Sempozyumu: Anayasal Mali Düzen**, 14-16 Mayıs 1998, İstanbul: Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No:12, 2000, s.98

¹⁴⁰ Kızılot ve Kızılot, a.g.e. s. 51

¹⁴¹ Bumin Doğrusöz, “Yargı Kararları Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi” **XII Türkiye Maliye Sempozyumu: Anayasal Mali Düzen**, 14-16 Mayıs 1998, İstanbul: Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No:12, 2000, s.137-138

Vergi idaresinin kanunlara uygun bir şekilde işlem yapabilme gücüne yetki denmektedir. Vergi idaresinin yetkisi konu, zaman ve yer bakımından olmak üzere üçe ayrılarak incelenmektedir.¹⁴²

Konu bakımından yetki, yasalarla belirlenmiş kararların hangi idari makam veya mercilere alınabileceğini ifade etmektedir. Örneğin, belediyelerce yürütülen emlak vergisi ile ilgili işlemlerin, sadece gelir vergisine ilişkin yetkili kılınmış bir idari birim tarafından yapılması, bu işlemleri konu bakımından yetki yönünden hukuka aykırı kılmaktadır.

Zaman bakımından yetki ise, konu bakımından yetkinin kullanılabilmesi süreyi ve zamanı ifade etmektedir. Yetkinin kullanılması konusunda zamana yönelik kısıtlamaların bulunması halinde, idari organ bu kısıtlamalara uygun işlem tesis etmek durumundadır. Zamanaşımına uğramış olan bir verginin tahsiline ilişkin işlemler zaman bakımından yetersizliğe örnek verilebilir.

Yer bakımından yetki ise, vergi dairesinin konu bakımından yetkisini kullanabileceği coğrafi alanı ifade etmektedir. Örneğin Kanunda belirtilen istisnai durumlar haricinde vergi dairesinin kendi coğrafi sınırları haricinde vergi toplayamayacağı hüküm altına alınmıştır.

3.4.1.2. Vergilendirme İşleminin Konu Yönünden Hukuka Aykırılığı

Vergiler genel olarak adlarını, üzerine konuldukları konulardan almaktadırlar. Sağlıklı bir vergi uygulaması bakımından, verginin nasıl uygulanacağı kadar, neyin üzerinden alınacağını belirlemenin de büyük önemi vardır. Verginin konusu; verginin üzerine konulduğu, doğrudan ya da dolaylı olarak kaynağını oluşturduğu iktisadi unsurdur. Verginin ne üzerinden alınacağını, belirten verginin konusu kavramı, mükellefiyetin hedefini ve amacını da önemli ölçüde gösterir. Uygulanacak olan verginin neyin üzerinden alınacağı, yasa koyucu tarafından belirlenmekte olup, yasalarda gösterilmiş olmadıkça, herhangi bir unsur ya da işlem vergilendirilemez. Ayrıca, verginin konusu göz önünde tutulmak suretiyle, kıyas yoluyla diğer bazı işlem ya da iktisadi unsurların vergilendirilmesi olanağı yoktur.¹⁴³

¹⁴² Kızılot ve Kızılot, a.g.e. s.51

¹⁴³ Kızılot ve Kızılot, a.g.e. s. 52

Yukarıda yapılan açıklamalar doğrultusunda vergilendirme işleminin konu yönünden hukuku aykırılığı, yapılan işlemin konusuna göre vergi alınması gerekirken başka bir konu üzerinden vergilendirilmesidir.

Örneğin, Türk Vergi Sistemi içerisinde yer alan gelir vergisi ve kurumlar vergisi kanunları geliri vergilendirirken, gelir elde eden bir kişinin gelir vergisi yerine harcama vergisi alınması vergilendirme işleminde konu yönünden hukuka aykırılık teşkil etmektedir.

3.4.1.3. Vergilendirme İşleminin Şekil Yönünden Hukuka Aykırılığı

Vergilendirme işleminin şekil yönünden hukuka aykırılığı, işlemin kesin ve yürütülmesi zorunlu hale gelinceye kadar yapılması gereken hazırlık, inceleme izlenmesi gereken yol gibi unsurları ifade etmektedir.

Verginin kanuniliği ilkesinin bir sonucu olarak, vergilendirme işlemlerinin belirli usul kurallara göre yapılması hem vergi mükelleflerinin hukuki güvenliğini sağlar, hem de vergi alacağının güven altına alınması için vergi idaresine izlemesi gereken yolu gösterir. Vergilendirme işlemlerinde yetki kuralları ile şekil kuralları, birlikte usul kurallarını oluşturmaktadır. Vergilendirme işleminin yapılmasından önce bazı hazırlıklara girişilmesi yasada öngörülmüş olabilir. Bu işlemlerin yasaya uygun bir şekilde yapılmamaları veya hiç yapılmamaları halinde, şekil açısından hukuka aykırılık söz konusu olmaktadır.¹⁴⁴

3.4.1.4. Vergilendirme İşleminin Sebep Yönünden Hukuka Aykırılığı

Vergilendirme işlemleri ile ilgili olarak uyuşmazlıkların ortaya çıkmasının bir diğer etkeni de vergilendirme işleminin sebep yönünden hukuka aykırılığıdır.

İdari bir işlemin yapılmasına neden olan hukuki durum ve maddi olaya sebep denir.

Vergilendirmenin tarh işleminde sebep unsuru “hukuki sebep” ve “maddi sebep” olmak üzere ikiye ayrılarak incelemek mümkündür.

Hukuki sebep yürürlükteki kanun hükmünü, maddi sebep ise vergiyi doğuran olayı ifade etmektedir. Devletin alacak hakkının doğmasına neden olan vergiyi doğuran olay ise, kanunda belirtilen fiilin bir olay ya da hukuki bir durumun gerçekleşmesiyle şeklinde ortaya çıkmaktadır. Vergilendirme işleminin, sebep

¹⁴⁴ Kızılot ve Kızılot, a.g.e. s. 53

unsuru bakımından sakat olmaması için, hem vergiyi doğuran olayın hem de hukuki durumun, yürürlükteki kanun hükmüne uygun olması gerekmektedir. Vergiyi doğuran olayın başka bir anlatımla, maddi olayın, kanun hükmüne uygun olmasına “tipiklik” denilmektedir.¹⁴⁵

3.4.2. Vergi İncelemeleri

Vergilendirme, mükelleflerin beyan ettikleri matrah üzerinden yapılmaktadır. Vergi incelemesi ise, beyan edilen matrahın doğruluğunun araştırılması sürecidir.

İnceleme sonucu ödenen verginin gerçeğe uygun olmadığı fark edilmesi durumunda, düzenlenen vergi inceleme raporuna ya da buna dayanarak takdir olunan matrah ya da matrah farkı üzerinden, vergi dairesince tarhiyat yapılmakta, mükellef ya da ceza sorumlularının ise, bulunan matrah veya matrah farkının gerçeğe uygun olmadığını öne sürmesi sonucu, uyuşmazlık doğmuştur. Vergi incelemesi genellikle satışların, alışların, giderlerin ve gelirlerin araştırılması amacıyla yönelik olduğundan, bazı durumlarda defter, kayıt ve belgelerin yanı sıra kanuni ölçülere göre de matrah ya da matrah farkı bulunmakta veya buna olanak bulunmayan durumlarda, re’sen matrah ya da matrah farkı takdir olunmaktadır. Mükellefler ise, inceleme elemanlarının öne sürdüğü tutarda satış yapmadıklarını, alıcılar nezdinde karşıt inceleme yapılmasını, fire durumunun göz önüne alınması ya da randıman hesaplanması yapılmasını öne sürerek bulunan matrah farkını kabul etmeyerek salınan vergilere kesilen cezaları uyuşmazlık konusu yapabilmektedirler.¹⁴⁶

3.4.3. Hatalı Vergi Tarhiyatı ve Ceza Uygulaması

Verginin hatalı biçimde tarh edilmiş olması, vergi idaresi ile mükellefler arasında uyuşmazlık doğmasının en önemli nedenlerinden biridir. Vergilendirmenin hatalı yapılmış olması veya vergiye tabi olmayan iktisadi unsur hakkında vergi kesilmesi, vergi oranının ya da tarifinin yanlış uygulanması, verginin döneminde yanlışlık yapılması gibi hataların sonucu haksız yere fazla veya eksik vergi tarh edilmesi ve ceza kesilmesi şeklinde ortaya çıkmaktadır.

Hatalar hesap hatası ve vergilendirme hatası olarak ikiye ayrılmaktadır. Hesap hataları VUK madde 117’de hüküm altına alınmış olup aşağıdaki gibidir.

¹⁴⁵ Kızılot ve Kızılot, a.g.e. s.53

¹⁴⁶ Kızılot ve Kızılot, a.g.e. s.54-55

- **Matrah hataları:** Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekalif cetveli, ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır.
- **Vergi miktarında hatalar:** Vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması birinci bentte yazılı vesikalarda verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olmasıdır.
- **Verginin mükerrer olması:** Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır.

Vergilendirme hataları VUK madde 118’de hüküm altına alınmış olup aşağıdaki gibidir.

- **Mükellefin şahsında hata:** Bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır.
- **Mükellefiyette hata:** Açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır.
- **Mevzuda hata:** Açık olarak vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır.
- **Vergilendirme veya muafiyet döneminde hata:** Aranan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibarıyla eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır.

3.4.4. Matrahın Düşük Beyanı

Mükellefin beyan ettiği matrahın vergi dairesince düşük bulunması, vergi uyumsuzluğunu doğuran diğer bir nedendir. Vergi dairesinin, mükellef tarafından beyan edilen matrahın düşük olduğu gerekçesi ile ek bir vergi almak istemesi, mükellefin böyle bir matrah farkının olmadığını ya da vergi dairesince belirlenen matrahın çok yüksek olduğunu öne sürmesiyle uyumsuzluk doğmuş olmaktadır.¹⁴⁷

Günümüzde uygulanan Vergi Daireleri Otomasyon Projesi (VEDOP) sistemi ile mükelleflerin geçmiş yıllarda beyan ettiği matrahlar karşılaştırılmakta, düşük beyan ettiği yıllardaki defterleri incelemeye alınmakta, gerekirse aynı iş kolunda

¹⁴⁷ Kızılot ve Kızılot, a.g.e. s.57

kıyaslamalar yapılmakta ve benzer iş koluna göre düşük matrah beyan ettiği tespit edilen mükellefler adına, yapılan inceleme ve tespitler sonucu vergi tarhi uygulaması söz konusu olabilmektedir.¹⁴⁸

Uyuşmazlığın doğmasına neden olan bir başka uygulama da, mükellef beyanının, benzer iş kollarıyla kıyaslanmasıdır. Fransa ve Almanya uygulamalarının örnek gösterilebileceği bu matrah belirleme yönteminde, aynı dalda faaliyette bulunan mükellefler için kâr oranı belirlenmekte ve bildirimler buna göre denetlenmektedir. Fransa’da perakende satışlarda ve elde edilen hasılda bir gizleme olup olmadığı, aynı dalda faaliyette bulunan işletmelerin gayrisafî kâr oranlarının araştırılması ile anlaşılmakta, Almanya’da ise, aynı dalda faaliyette bulunan mükellefler için belirli bir kâr oranı saptanmakta ve bildirimler bu oranlara göre, satış tutarları esas alınmak suretiyle denetlenmektedir.¹⁴⁹

3.4.5. Verginin Ödenmemesi

Vergi idaresi, mükellefin kesinleşmiş veya kesinleşmek üzere olan vergi borcu ile cezalarını, tahsil edebilmek amacıyla gerektiğinde bazı zorlayıcı yollara başvurmakta, mükellefin ise böyle bir borcunun olmadığını, istenen borcun gereğinden fazla olduğu veya önceden kendilerine bir tebligatın yapılmadığını öne sürmeleri neticesinde uyuşmazlık doğmuş olmaktadır.

Böyle bir uyuşmazlık halinde vergi alacağının tahsili aşamasında mükellefler yapılan işlemlere karşı dava açabilirler.

¹⁴⁸ Aziz Ulupınar, **Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarının Karşılaştırılması**, T.C. Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, 2011, s.11

¹⁴⁹ Kızılot ve Kızılot, a.g.e. s.58-59

4.VERGİ DENETİMİNDE UYUŞMAZLIKLARIN ÇÖZÜM YOLLARI VE MÜKELLEFLERİN HAKLARI

4.1.VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜM YOLLARI ve MÜKELLEFLERİN HAKLARI

Vergi idaresi ile vergi mükellefleri arasında vergilendirme işlemleri neticesinde bazı uyuşmazlıklar/anlaşmazlıklar ortaya çıkmaktadır. Bu uyuşmazlıkların giderilmesi ve idare açısından, vergi alacağının bir an önce tahsil edilebilmesi, mükellef açısından ise doğan uyuşmazlığın bir an evvel çözümlenebilmesi ve doğabilecek çeşitli sorunların ortadan kaldırılabilmesi için bir takım çözüm yolları ve haklar mevcuttur.

Çözüm kelime anlamı itibariyle, bir sorunun çözülmesinden alınan sonuç, hal olarak tanımlanmaktadır. Uyuşmazlıkların sona erdirilmesi için başvuru yollarla bir sonuca ulaşılması “çözüm” kavramı ile ifade edilmektedir. Çözüm, taraflar arasındaki uyuşmazlığı sona erdiren ve tarafların da bu sonuçla tatmin olduğu durumu ifade etmektedir.¹⁵⁰

Vergi uyuşmazlıklarının çözümü genel çerçevede olağan ve sürekli çözüm usulleri itibariyle itiraz, uzlaşma, hataların düzeltilmesi, ve ceza indirimi gibi idari aşamadaki çözüm imkanları ile dava kapsamında yargı yolu olmakla birlikte, yasamanın da vergi barışı, ceza affı, mali yeniden yapılandırma, ve özel uzlaşma gibi olağanüstü ve geçici nitelikte kabul edilebilecek yasal düzenlemelerle vergi uyuşmazlıklarının çözümüne alternatifler oluşturması mümkündür.¹⁵¹

Haklarında vergi, ceza, faiz veya zam uygulamasına gidilen mükelleflerin önünde bir takım yollar mevcuttur:¹⁵²

- Mükellef, 30 gün içinde, vergi idaresinden cezada indirim talebinde bulunabilir. Böylelikle cezanın bir bölümünden kurtulabilir. Geriye kalan borcu öder.
- Mükellef, 30 gün içinde, uzlaşma komisyonuna başvurabilir. Uzlaşma durumunda vergi veya varsa cezanın bir kısmından kurtulabilme yoluna

¹⁵⁰ Tahir Erdem, **Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları (Türkiye ve ABD Karşılaştırmalı)**, Ankara, 1.Baskı, Seçkin Yayıncılık, 2012, s.35

¹⁵¹ Erdem, a.g.e. s.254

¹⁵² Türkbay, a.g.e. s. 51

gidebilirler. Geriye kalan borcu öder.

- Bir vergilendirme hatasının varlığı durumunda, mükellef hata düzeltme dilekçesi verebilir.

Tüm bunlarla birlikte mükellef doğrudan yargıya başvurma hakkını da kullanabilir.

Türk vergi hukukunda vergi anlaşmazlıklarının ve/ya da uyuşmazlıklarının çözüm yollarının özelliklerini belirtmekte yarar vardır.¹⁵³

- Kural olarak, vergi anlaşmazlıklarının çözüm yolları vergilendirme işlemlerinin tarh/tahakkuk ile tahsil olarak ifade edilen iki değişik aşamasını kapsamaktadır. Ancak bunun belli istisnaları vardır. Örneğin, tahsil aşamasında uzlaşma söz konusu değildir. Tahsil aşamasında hata düzeltme yoluna başvurulmasının mümkün olup olmadığı ise tartışmalıdır.
- Vergi anlaşmazlıklarının çözüm yolları yine genelde hem vergi borcunun aslını hem de vergi cezalarını kapsamaktadır. Ancak kaçakçılık fiili ile vergi kaybına yol açılması halinde, hem vergi aslının hem de kayba uğratılan verginin üç katı olarak kesilen vergi ziyai cezasının uzlaşma kapsamına dahil olmadığını unutmamak gerekir.
- Vergi anlaşmazlıklarının çözüm yollarında sadece Vergi Usul Kanunu kapsamındaki vergi, resim ve harçların denetlenmesi söz konusudur. Bu itibarla, Gümrük idarelerince tarh ve tahsil edilen vergiler Vergi Usul Kanunu kapsamı dışında kaldığından, bu vergiler açısından Vergi Usul Kanunu'nda yer alan anlaşmazlık çözüm yolları geçerli değildir. Ancak, Gümrük Kanunu ve ilgili mevzuat çerçevesinde gümrük vergilerine ilişkin olarak uzlaşma ve düzeltme gibi anlaşmazlık çözüm yollarının var olduğunu belirtmekte yarar vardır. Buna karşılık, yargısal çözüm yoluna, vergi mahkemelerinin görevine ilişkin hükümler nedeniyle gümrük vergileri de dâhildir. Öte yandan, Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun, kapsamı itibarıyla Vergi Usul Kanunundan daha geniştir. Bu itibarla, tahsil aşamasındaki uyuşmazlıkların daha geniş kapsamlı olduğu unutulmamalıdır.
- Son olarak, vergi anlaşmazlıklarının ve/ya da uyuşmazlıklarının çözüm yolları işlendiğinde ve sonuçlar kesinlik kazandığında, ulaşılan sonuçlar,

¹⁵³ Karakoç, a.g.e. s.40-41

vergi borcu ve cezası bakımından maddî hukuk anlamında borcu ortadan kaldıracı etki yapmaktadır.

4.1.1. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözülmesi

Vergilendirme işlemlerinden kaynaklanan ve vergilendirme işleminin tarafları olan vergi idaresi ile vergi ödevlisi arasında farklı anlayışların ortaya çıkması mümkün ve muhtemeldir. Vergi idaresi ile vergi ödevlisi arasında vergi hukuku uygulamalarına ilişkin olarak ortaya çıkan anlayış farklılığına ve/ya da aynı konuda tarafların aynı yönde düşünmemeleri haline vergi anlaşmazlığı denilmektedir. Bu anlaşmazlığın giderilerek vergi alacağının zamanında ve eksiksiz olarak tahsil edilebilmesi için vergi hukukunda bazı çözüm yollarına yer verilmektedir. Anlaşmazlıkların, uyuşmazlık haline getirilip yargı yoluna başvurulmasına gerek kalmaksızın, idarenin kendiliğinden veya ilgililerin başvurusu üzerine çözüme kavuşturulmasına “barışçıl yollar” ya da “vergi anlaşmazlıklarının idarî aşamada çözüm yolları” denilmektedir. Bu yollara başvuru hakkının tanınmasının amacı, vergi yargısı organlarına başvurmaya gerek kalmaksızın bazı anlaşmazlıkların bir an önce sona erdirilmesi suretiyle yargı organlarının iş yükünü hafifletmektir.¹⁵⁴

Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözülmesi genellikle yargı yolundan daha basit, daha hızlı ve daha az maliyetlidir. İdari çözüm yolları ile ilgili olarak; Vergi Usul Kanunu'nun, 116 ile 126. Maddelerinde, vergi hatalarının düzeltilmesi, VUK 376. Maddesinde cezalarda indirim, VUK 371. Maddesinde de pişmanlık ve ıslah, VUK ek 1 ile 12. Maddelerde ise uzlaşma müesseseleri karşımıza çıkmaktadır.

Vergi uyuşmazlıklarının çözüm yolları genelde hem vergi borcunun aslını hem de vergi cezalarını kapsamaktadır. Pişmanlık ve Islah, vergi ziyayı cezası ile kaçakçılık ve kaçakçılığa iştirak suçlarında hürriyeti bağlayıcı cezadan tamamen; cezalarda indirim, vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarından kısmen kurtulmayı sağlamaktadır. Kaçakçılık suçunu oluşturan fiillerle vergi kaybına yol açılması halinde kesilecek vergi ziyayı cezası hem tarhiyat öncesi uzlaşma hem de tarhiyat sonrası uzlaşma; usulsüzlük cezaları ise, tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamı dışında kalmaktadır. Uzlaşma konusu yapılabilen ve üzerinde uzlaşılan vergi ve/ ya da vergi cezasından kısmen ve/ya da tamamen kurtulmak mümkündür. Hata, vergi

¹⁵⁴ Karakoç, a.g.e. s.35

aslına ve/ya da kesilen cezaya ilişkin işlemlerde ortaya çıkabilmekte; tamamen veya kısmen düzeltme yapılabilmekte; yapılan düzeltmenin kapsamına bağlı olarak vergi aslı ve/ya da ceza kısmen ya da tamamen ortadan kalkmaktadır.¹⁵⁵

4.1.1.1. Uzlaşma

Uzlaşma, mükelleflerin adlarına yapılan tarhiyatı yargıya taşımadan önce, vergi idaresi ile tahakkuk edecek vergi ve ceza hususunda anlaşmak için başvurabilecekleri idari ve barışçıl bir çözüm yoludur.

Yargı kararlarında uzlaşma, vergi idaresi ile mükellefler ya da adlarına ceza kesilenler arasında, vergi kanunlarının uygulanması nedeniyle doğan uyuşmazlıkların, tarafların karşılıklı görüşmeleri yolu ile, daha başlangıçta, ödenecek olan vergi ceza miktarı üzerinde mutabakat sağlanarak ortadan kaldırılması, yargısal yol ve usullerin uygulanmasına gerek bırakılmaksızın çözüme kavuşturulması; vergilemeden dolayı mükellef ile vergi idaresi arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların barışçı yollarla taraflar arasında uzlaşarak kesin olarak çözümlendirilmesi olarak ifade edilmektedir.¹⁵⁶

Uzlaşma müessesesi; ilk olarak 205 sayılı kanun ile 1963 yılından itibaren uygulanmak üzere Türk vergi hukukuna girmiş, 2365 Sayılı kanun ile mahalli komisyonların miktar itibariyle yetkilerini aşan vergi ve cezalarda uzlaşma yapmak üzere Maliye Bakanlığına merkez uzlaşma komisyonu kurma yetkisi verilmiş, 3239 sayılı Kanun ile Tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi getirilmiş, 4008 sayılı Kanun ile kaçakçılık suçu uzlaşma kapsamı dışında tutulmuş, 4369 sayılı Kanun ile vergi cezaları uzlaşma kapsamı dışına çıkarılmış ve kısmi uzlaşma hakkı getirilmiş, 4444 sayılı Kanun ile vergi cezaları tekrar uzlaşma kapsamına alınarak günümüzde uygulanan son şeklini almıştır. Uzlaşma müessesesiyle; mükellefin dava yoluna başvurmadan, idare ile vergi ve cezanın tutarı konusunda pazarlık ederek uyuşmazlığın sona erdirilmesi amaçlanmaktadır.¹⁵⁷

¹⁵⁵ Karakoç, a.g.e. s.40

¹⁵⁶ Hakan Arslaner, “Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği Sorunu”, Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi, Sayı,17, s. 280
<http://dergipark.gov.tr/download/article-file/202092> Erişim Tarihi : 06.04.2017

¹⁵⁷ Funda Buz, “Vergi Uyuşmazlıklarda Bir Çözüm Yolu: Uzlaşma Müessesesi ve Türkiye’deki Etkinliği”, II. Türkiye Lisansüstü Çalışmaları Kongresi – Bildiriler Kitabı V, 06-08 Mayıs 2013, İstanbul: Star Ajans Matbaacılık, 2013, s.1371

Türk vergi sisteminde uzlaşma, tarhiyat öncesi uzlaşma ve tarhiyat sonrası uzlaşma olmak üzere iki şekilde düzenlenmiştir. Uzlaşmada mükellefi temsil edecek kişinin avukat olma zorunluluğu bulunmamaktadır, noterden düzenlenen bir vekâletname ile ve bu vekâletnamede yer alacak “uzlaşmaya girmeye yetkilidir” şerhi ile yetki verilmiş bir kişide mükellefi temsilen uzlaşmaya girebilir.

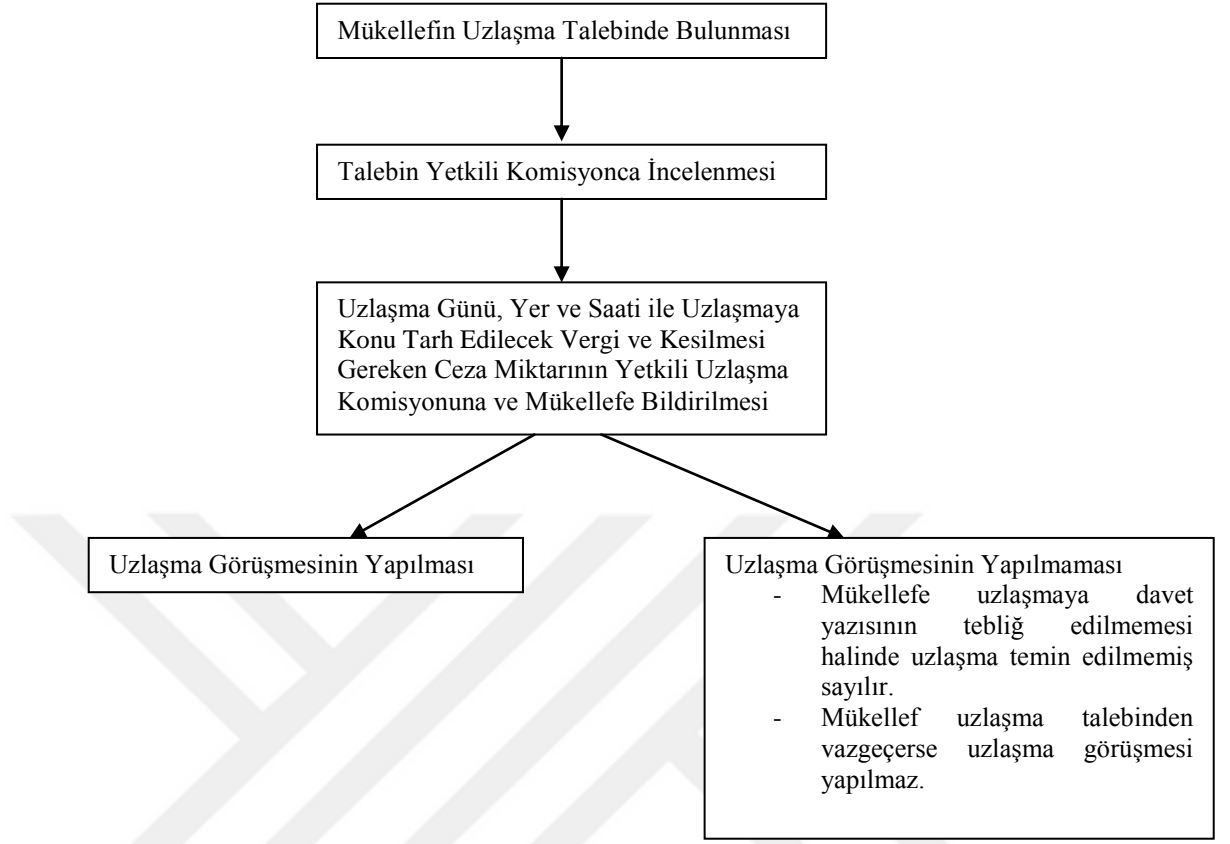
Vergilendirme ve ceza kesme işlemleri vergi idaresi tarafından yürütülmektedir. Bu bağlamda, vergi mevzuatının ve vergisel düzenlemelerin bir yandan hukuki çerçeveye uygun olarak usul ve esas yönünden en doğru şekilde uygulanması hedeflenirken, diğer yandan içerik olarak da vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı çerçevesinde vergilendirmeden beklenen toplumsal yararın sağlanması için vergi konusuna giren vergiyi doğuran olaylar gerçek mahiyeti ile kavranarak mali güce paralel vergileme düşüncesi hayata geçirilmektedir. Uzlaşma, bir yönüyle, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile hukuken varlık kazanan vergi alacağının idare eliyle tutar ve yükümlü boyutuyla belirginleştirilip tahsil edilerek devlet kasasına aktarılması sürecinde ortaya çıkan ihtilafların, usul ekonomisi ön planda tutularak, en doğru vergilemenin en az maliyetle yapılmasına aracılık etmektir.¹⁵⁸

4.1.1.1.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

Vergi Usul Kanunu Ek 11. Maddesine göre, “Maliye Bakanlığı, vergi incelemesine dayanılarak, tarh edilecek vergilere kesilecek cezalarda tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir” hükmü gereğince mükellefler ile vergi idaresi kesilecek vergi cezalarına ilişkin tarhiyat öncesi uzlaşma yoluna gidebilir. Kaçakçılık fiilleri ile vergi ziyana sebebiyet verilen durumlarda kesilen vergi ziyayı cezası için uzlaşma yolu kapalı tutulmuştur. Tarhiyat öncesi uzlaşmaya varılması halinde, mükellef tutanakla tespit edilen durum hakkında dava açma hakkı ve şikayet hakkından feragat etmektedir.

¹⁵⁸ Erdem, a.g.e. s.388

Şekil 4.1 Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Süreci



Kaynak, GİB, Vergi Dairesince Yapılan Tarhiyatlarda Mükellefin İdari Başvuru Yolları, s.16

Tarhiyat öncesi uzlaşma, kapsam olarak tarhiyat sonrası uzlaşmadan farklıdır. İlk olarak, tarhiyat öncesi uzlaşma sadece vergi incelemesine dayalı vergi ve cezalar için söz konusudur. Yani işlemin dayanağı vergi incelemesi olmalıdır. Vergi incelemesine dayanmayan vergileme ve ceza kesme işlemleri tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamında değildir. Tarhiyat öncesi uzlaşma ile tarhiyat sonrası uzlaşmanın bir diğer farkı ise uzlaşma kapsamına giren ceza türü ile ilgilidir. Usulsüzlük cezaları tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamına girmemekte, VUK ek m.11'e göre vergi incelemesine dayanılarak kesilen bütün cezalar (344/3 hariç), tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamındadır.¹⁵⁹

¹⁵⁹ Kızılot ve Kızılot, a.g.e. s. 233

Tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamındaki vergi ve cezalar şunlardır:¹⁶⁰

- Vergi incelemeleri sonucunda bulunan matrah veya matrah farkları üzerine salınacak vergi, resim ve harçlar,
- Yukarıda belirtilen vergi, resim ve harçlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyai cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları.

Tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamı dışında kalan vergi ve cezalar şunlardır:

- Kaçakçılık suç ve cezalarından dolayı vergi ziyana sebebiyet verilmesi nedeniyle tarh edilecek vergiler ile kesilecek cezalar,
- Kaçakçılık suç ve cezalarına iştirak nedeniyle vergi ziyana sebebiyet verilmesi halinde tarh edilecek vergi ile kesilecek cezalar,
- Vergi incelemesine yetkili olmayanlar tarafından yapılan tespitlere göre tarh edilecek vergi ve cezalar.

Tarhiyat öncesi uzlaşmaya talep, vergi incelemesi yapan vergi inceleme elemanlarına veya bu elemanların bağlı bulunduğu ekip veya grup başkanlığına incelemenin başlangıcından inceleme ile ilgili son tutanağın düzenlenmesine kadar geçen tüm süre zarfında yapılabilmekte ve yazılı olarak yapılması zorunlu olup uzlaşma talebinin inceleme tutanağında yer alması da talep niteliğinde sayılmaktadır. İnceleme elemanlarınca yapılacak uzlaşmaya davet hallerinde davet yazısının mükellefe tebliğinden itibaren **15 gün içerisinde** uzlaşma talebinde bulunulabilir.

Mükellefin uzlaşma talebinden sonra, talebin usulüne uygun ve süresi içerisinde yapıldığının tespit edilmesi halinde uzlaşma görüşmesi için gün belirlenir. Uzlaşmaya konu hesaplanacak vergi ve kesilmesi öngörülen ceza miktarı, inceleme elemanının düzenleyeceği bir raporla uzlaşma gününden en az **15 gün önce** yetkili uzlaşma komisyonuna ve mükellefe bildirilir. Yapılacak olan uzlaşma görüşmesinin yeri, günü ve saati, bir yazı ile uzlaşma gününden en az **15 gün önce** mükellefe bildirilir veya inceleme tutanağına yazılır. Mükellefin talebi doğrultusunda 15 günlük süreye bağlı kalmaksızın daha önceki bir tarihte uzlaşma günü olarak belirlenebilir. Uzlaşma talebinden vazgeçilmesi halinde ise bu husus mükellef tarafından idareye uzlaşma gününden önce yazılı olarak bildirilir. Bu bildirim neticesinde tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunulmamış sayılır.

¹⁶⁰ GİB, “**Vergi İdaresince Yapılan Tarhiyatlarda Mükellefin İdari Başvuru Yolları**”, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No: 127, 2011, s. 10

Tarhiyat öncesi uzlaşmaya varılması halinde, tarhiyat öncesi uzlaşma yönetmeliği madde 16 hükümlerince, uzlaşma tutanak ile kayıt altına alınmakta ve bu tutanak, komisyon başkan ve üyeleri ile mükellef veya vekili tarafından imzalanmaktadır. Tutanağın bir sureti ilgiliye verilirken bir sureti de **3 gün** içerisinde rapor ve ekleriyle birlikte ilgili vergi dairesine gönderilmektedir.

Uzlaşma tutanağında;

- Mükellefin adı, soyadı varsa unvanı, adresi, bağlı olduğu vergi dairesi, vergi kimlik numarası veya T.C. Kimlik numarası,
- İncelemenin konusu, dönemi, bulunan matrah farkı, tarh edilmesi öngörülen vergi tutarları,
- Üzerinde uzlaşılan vergi miktarı,
- Uzlaşılan ceza miktarı,
- İncelemeyi yapanın adı, soyadı ve unvanı gibi hususların yanı sıra uzlaşma ile ilgili açıklamalar yer alır.

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın sonuçları aşağıdaki gibidir:

- Uzlaşma görüşmesi neticesinde düzenlenen tutanakları kesindir ve ilgili vergi daireleri tarafından gerekli işlemlere hemen başlanır.
- Üzerinde uzlaşma sağlanan veya tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açılma ve hiçbir merciye şikâyette bulunulamaz.
- Tarhiyat öncesi uzlaşmadan yararlanan mükellef, üzerinde uzlaşılan ceza için cezalarda indirim hakkından yararlanamaz.
- Uzlaşma görüşmeleri sonucunda uzlaşma temin edilemez veya uzlaşma vaki olmazsa mükellefler verginin tarhı ve cezanın kesilmesinden sonra tarhiyat sonrası uzlaşma talep edemezler.
- Uzlaşılamayan vergi ve cezaya ilişkin olarak vergi dairesince düzenlenen ihbarnameye karşı, ihbarnamenin tebliğ tarihini takip eden **30 gün** içerisinde yargıya başvurma hakkı ve cezada indirim hakkı devam eder.

Tarhiyat öncesi uzlaşılan vergi ve cezaların ödenmesi ise, uzlaşma tutanağı, vergi ve cezaların ödeme sürelerinden önce mükellefe tebliğ edilmiş ise; kanuni ödeme sürelerinde, ödeme süreleri kısmen veya tamamen geçtikten sonra mükellefe tebliğ edilmiş ise; uzlaşma tutanağının tebliğ tarihinden itibaren **1 ay** içinde ödenir. Ayrıca VUK 112. Maddesi hükmünce; üzerinde uzlaşılan vergi miktarına ve bu

verginin normal vade tarihinden tutanağın imzalandığı tarihe kadar geçen süre için gecikme faizi hesaplanacağı belirtilmiştir.

4.1.1.1.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

Türk vergi sistemine' uzlaşma müessesesi, ilk kez 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 4'üncü Kitabının 3'üncü kısmına 19.02.1963 tarih ve 205 sayılı Kanun'un 22'nci maddesiyle eklenen 3'üncü Bölüm ile getirilmiştir. Uzlaşmanın bu tarih ile sistemde yer alan türü tarhiyat sonrası uzlaşmadır. Verginin tarh edilmesinden sonra tahakkuk edilmesinden önce işlemektedir.¹⁶¹

Tarhiyat sonrası uzlaşmayı düzenleyen 213 sayılı VUK Ek-1. Maddesine göre; mükellef tarafından ikmalen, re'sen, veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyayı cezalarının (359. Maddede yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen ceza hariç) tahakkuk edecek miktarları konusunda,

- Vergi ziyasına sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten,
- VUK' un 369. Maddede yazılı yanılmadan kaynaklandığının,
- Vergi Usul Kanununun, 116, 117 ve 118'inci maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunduğu,
- Yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi durumunda, idare VUK' un uzlaşmaya ilişkin hükümleri çerçevesinde mükellefler ile uzlaşabilir. Uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibariyle bölünebildiği durumlarda uzlaşma sadece toplam matrah farkının bu bölüme isabet eden vergi kısmı içinde yapılabilir.

Uzlaşma kurumunun tarh yöntemi bakımından konusunun, VUK' un 29,30 ve mükerrer 30. Maddelerinde düzenlenen ikmalen, re'sen, ve idarece vergi tarhları ile sınırlı olduğunun, diğer yöntemlerle tarh edilen vergilerin uzlaşma konusu yapılmasının mümkün olmadığı kabul edilmesi gerekir. Bununla birlikte, Danıştay, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerin dava konusu edilebilir olma özelliklerinden hareketle, ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilen vergilerin de tarhiyat sonrası uzlaşmaya konu olabileceğini

¹⁶¹ Türkbay, a.g.e. s.57

kabul etmektedir.¹⁶²

Uzlaşma talebi vergi ödevlisi tarafından vergi/ceza ihbarnamesinin tebliği tarihinden başlayarak **30 gün** içinde yapılmalıdır. Uzlaşmaya başvuru süresi, dava açma süresi kadardır. Ancak, dava açma süresini durduran ve/ya da kesen haller uzlaşmaya başvurma süresini kural olarak etkilememektedir. Kaldı ki, uzlaşmaya başvurulması halinde dava açma süresi durmamaktadır. Tarh edilen vergiler ve/ya da kesilen cezalar hakkında uzlaşma talep etme ve/ya da cezalarda indirim hükümlerinden yararlanmak amacıyla yapılacak başvuru sürelerinin son gününün Mâli Tatile (01-20 Temmuz) rastlaması halinde, süreler Mâli Tatilin son gününü izleyen tarihten (başlayarak) itibaren **7 gün** uzamış sayılmaktadır.¹⁶³

Mükellefler tarafından yasal süresinden sonra verilen beyannameler ile Vergi Usul Kanununun 371 nci maddesine göre pişmanlık talepli olarak kabul edilen ancak şartların ihlali nedeniyle kanuni süresinden sonra verilen beyanname olarak işleme tabi tutulan beyannameler üzerinden tahakkuk fişi ile tahakkuk ettirilen vergilere ilişkin kesilen vergi ziyai cezaları da uzlaşma kapsamındadır.

Tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamı dışında kalan vergi ve cezalar şunlardır:

- Kaçakçılık suçlarından dolayı vergi ziyai cezası kesilen tarhiyatlar ve bunlara ilişkin 3 kat kesilen vergi ziyai cezaları,
- Usulsüzlük cezaları(Vergi Usul Kanununun 336. Maddesi hükmüne göre kesilen usulsüzlük cezaları dahil)
- Özel usulsüzlük cezaları

Tarhiyat sonrası uzlaşma talebi, yetkili uzlaşma komisyonuna veya mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine dilekçe ile yapılır. Uzlaşma talebine ilişkin dilekçenin taahhütlü posta ile gönderilmesi de mümkündür.

Tarhiyat sonrası uzlaşma talebinin incelenmesi; uzlaşma görüşmelerine başlamadan önce, talebin uygun şekilde ve süresi içinde yapılıp yapılmadığı ve uzlaşmanın komisyonun yetkisi dâhilinde olup olmadığı sekreteryaya hizmeti veren birimlerce incelenmesidir.

¹⁶² Karakoç, a.g.e. s.73

¹⁶³ Karakoç, a.g.e. s.81

Ön inceleme sonucunda;

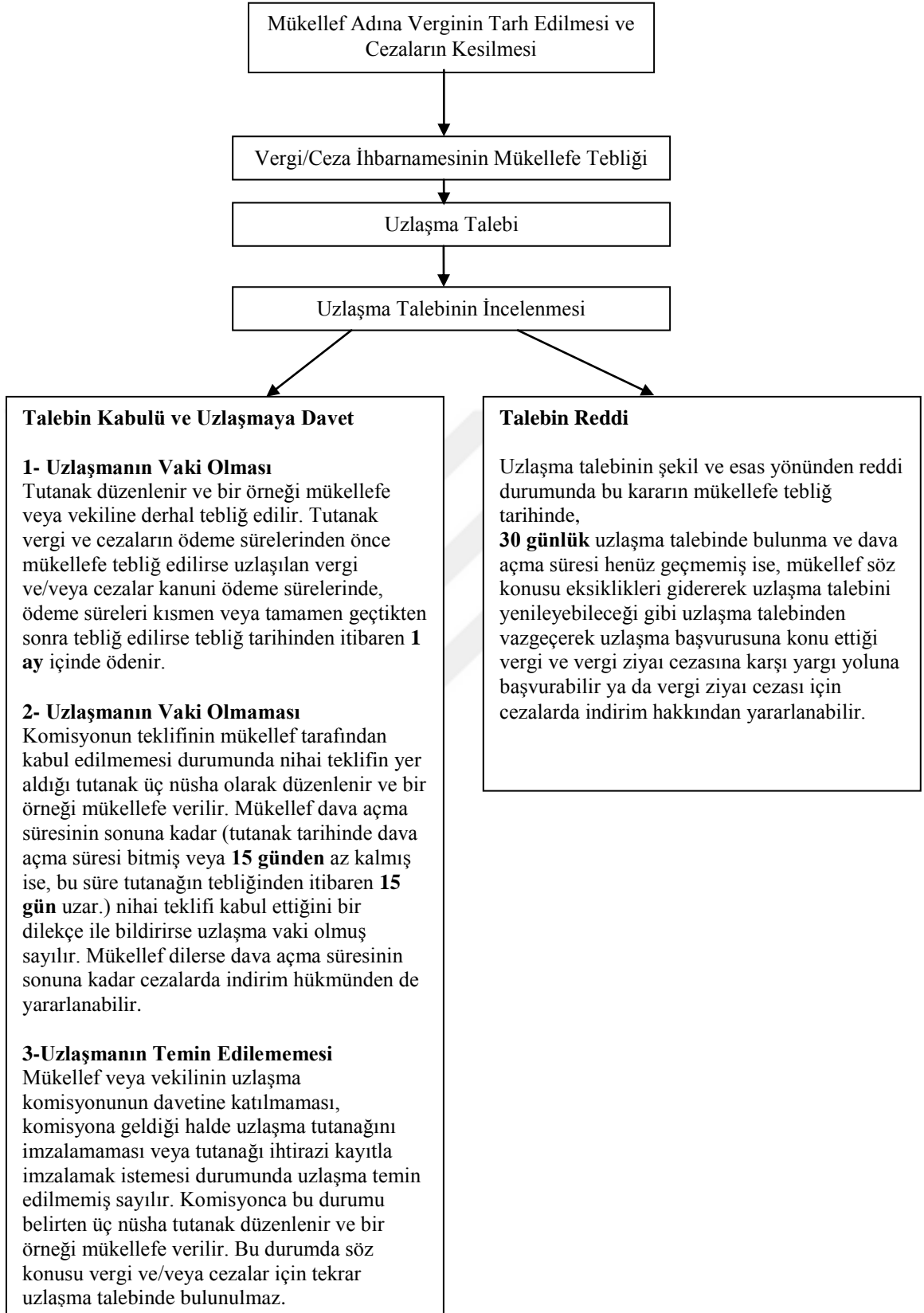
- Uzlaşma talebinin süresi içerisinde yapılmadığının,
- Talebin mükellef, vekili veya kanuni temsilcisi tarafından gerçekleştirilmediğinin tespit edilmesi durumunda talep reddedilir.

Ön inceleme sırasında, uzlaşma talebinin komisyon yetkisi dışında bulunduğu tespit edilirse; söz konusu uzlaşma talebi yetkili uzlaşma komisyonuna intikal ettirilir.

- Uzlaşma talebinin şekil ve usul yönünden reddi halinde henüz 30 günlük uzlaşma talebinde bulunma süresi geçmemiş ise red yazısının mükellefe tebliğ edilmiş olması koşuluyla mükellef söz konusu aykırılığı gidererek ikinci bir başvuruda bulunabilir.
- Mükellef red kararının kendisine tebliğ edildiği tarihte, dava açma süresi henüz sona ermemişse; uzlaşma talebini yenileyebileceği gibi uzlaşma talebinden vazgeçerek uzlaşma başvurusuna konu ettiği vergi ve vergi ziyai cezasına karşı yargı yoluna da başvurabilir ya da,
- Vergi ziyai cezası için cezalarda indirim hakkından yararlanabilir.¹⁶⁴

¹⁶⁴ GİB, “**Vergi Uyuşmazlıklarının İdare ile Çözümünde Uzlaşma**”, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No: 22, 2007, s. 19

Şekil 4.2 Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Süreci



Kaynak, GİB, Vergi Dairesince Yapılan Tarhiyatlarda Mükellefin İdari

Başvuru Yolları, s.24

Uzlaşmaya davet, talebin geçerli olması halinde uzlaşma görüşmesine katılmak üzere mükellefe veya mükellefin kanuni temsilcisine uzlaşmaya davet yazısı gönderilir. Uzlaşmaya davet yazısında, görüşmenin yeri, tarihi, saati, görüşmelere bizzat katılımı veya resmi vekaletle sahip vekilin bulundurulması hususlarını içerir.

Uzlaşma talebinin kabulü üzerine işleyecek süreç “uzlaşmanın vaki olmaması” veya “uzlaşmanın temin edilememesi” ile de sonuçlanabilir: “uzlaşmanın temin edilememesi”, mülga VUK Ek madde 5’de “mükellefin veya adına ceza kesilen uzlaşma komisyonunun davetine icabet etmemesi, komisyona geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalamaması veya bu tutanağı ihtirazi kayıtla imzalamak istemesi hali...” olarak tanımlanmıştır. Her iki işlemde aynı hukuki sonucu doğuran bir ret işlemidir. Bu sonuç, uyuşmazlığın tarh edilen vergi ve kesilen ceza miktarı üzerinden devam etmesidir. Nitekim Danıştay İBK E:1986/2, K:1986/2’de, uzlaşma temin edilmemesiyle uzlaşmanın vaki olmaması arasında herhangi bir fark bulunmadığı ifade edilmiştir.¹⁶⁵

Uzlaşma yönetmeliği madde 11’e göre, belirlenen uzlaşma günü bildirildikten sonra komisyonun o gün toplanamayacağını anlaşıldığı halinde yeni bir uzlaşma günü belirlenerek mükellefe bildirilir. Uzlaşma görüşmesinin belirlenen günde sonuçlandırılmaması veya daha ayrıntılı bir inceleme ya da araştırma yapılmasını gerektirmesi halinde uzlaşma görüşmesi ya aynı gün belirlenen yada sonradan belirlenerek mükellefe bildirilecek bir başka tarihe ertelenebilir. Bu durum komisyon başkan ve üyeleri tarafından imzalanan bir tutanakla tespit olunur ve bu tutanak uzlaşma dosyasında saklanır.

Uzlaşma talebinde bulunanın çağrıya uyması, uzlaşmanın temin edilememesi ve uzlaşmanın vaki olmaması halleri uzlaşma yönetmeliği 10. Maddesi hükümlerince belirlenmiştir. Buna göre;

Mükellefin veya resmî vekaletini haiz vekilinin uzlaşma davetiyesinde belirtilen yer, tarih ve saatte toplantıya katılması halinde uzlaşma görüşmelerine başlanır. Mükellef, uzlaşma görüşmelerinde, bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 01/06/1989 tarihli ve 3568 sayılı Kanuna göre kurulan meslek odasından

¹⁶⁵ Oytun Canyaş, “Türkiye’de Uzlaşma Yolu: Vergi İdaresinin Takdir Yetkisi Üzerine Tartışmalar”, *Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümü: Barışçıl Mekanizmalar*, Editör: Billur YALTI Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları Serisi-3 (International Tax Law Conference Series - 3) , İstanbul: Beta Basım, 2015, s.164

bir meslek mensubu bulundurabilir. Bu kişiler uzlaşma komisyonu toplantısına görüşlerini açıklamak üzere katılabilirler. Uzlaşma tutanağına imza atamazlar.

Yapılan görüşme sonucunda uzlaşma sağlandığı takdirde uzlaşma komisyonu durumu üç nüsha düzenlenen tutanakla tespit eder. Bu tutanağın üç nüshası da komisyonun başkan ve üyeleri ile mükellef veya vekili tarafından imzalanır. Bu tutanağın bir nüshası mükellef veya vekiline derhal verilir. Bir nüshası gerekli işlem yapılmak üzere **üç gün** içerisinde ilgili vergi dairesine gönderilir. Bir nüshası da uzlaşma komisyonunda oluşturulan dosyada muhafaza edilir. Tutanağın alt kısmında bir yere (bu tutanağın bir nüshasını uzlaşma komisyonunda .././.... tarihinde aldım.) ibaresi ile mükellef veya vekilinin adı soyadı yazıldıktan sonra imzası karşılığında tebliğ edilerek tebliğ işlemi gerçekleştirilir.

Uzlaşma temin edilemediği takdirde (mükellef veya vekilinin uzlaşma komisyonunun davetine icabet etmemesi, komisyona geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalamaması veya tutanağı ihtirazi kayıtlı imzalamak istemesi halinde uzlaşma temin edilmemiş sayılır.) komisyonca bu husus belirtilmek üzere üç nüsha tutanak düzenlenir. Tutanağın bir nüshası mükellefe verilir. Mükellefin uzlaşma davetine icabet etmemesi veya tutanağı almaktan imtina etmesi halinde tutanağın iki nüshası gereği yapılmak üzere **üç gün** içerisinde ilgili vergi dairesine gönderilir. Uzlaşmanın temin edilememesi halinde, 24.08.1999 tarih ve 23796 sayılı Uzlaşma Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmeliğin 6.maddesiyle değişen fıkra hükmünce aynı vergi ve cezalar için yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz.

Uzlaşmanın vaki olmaması halinde (komisyon teklifinin mükellefçe kabul edilmemesi durumunda) : komisyon nihai teklifi tutanağa geçirir. Mükellef, dava açma süresinin son günü akşamına kadar komisyonun nihai teklifini kabul ettiğini bir dilekçe ile vergi dairesine bildirdiği takdirde bu tarih itibariyle uzlaşma vaki olmuş sayılır ve buna göre işlem tesis edilir.

Tarhiyat sonrası uzlaşmanın sonuçları, aşağıdaki gibidir.

Uzlaşmanın kesinliği ve dava konusu edilememesi, tarhiyat sonrası uzlaşmanın vaki olması halinde düzenlenen uzlaşma tutanakları kesindir ve komisyon tarafından düzenlenen uzlaşma tutanakları ile ilgili vergi daireleri tarafından gerekli işlemlere hemen başlanır.

Üzerinde uzlaşma sağlanan ve tutanakla tespit edilen hususlar hakkında (uzlaşılan vergi ve vergi ziyayı cezası) dava açılmaz ve hiçbir merciye şikayette bulunulamaz. Mükellef, uzlaşma tarihinden önce dava açmış ise uzlaşmaya varıldığı hususu ilgili mahkemeye bildirilir ve davanın incelenmeksizin reddedilmesi sağlanır.

Taraflar arasında uzlaşma sağlanarak anlaşmazlık sona erdikten sonra, vergi dairesince matrahın arttırılması yoluna gidilemez. Vergi dairesinin uzlaşma sonuçlarını uygulama ve yerine getirme zorunluluğundan vazgeçip yargı yoluna başvurmak suretiyle uyuşmazlık yaratması kanunun ruhuna ve amacına aykırı düşmektedir. Danıştay' a göre, uzlaşma tüm dönem matrahına ilişkin vergi ve cezayı kapsamaktadır. Aynı dönem için ikmalen tarh edilen vergiler hakkında uzlaşmaya varılmış olması, yükümlü hakkında re'sen takdire gidilmesine engel değildir. Buna karşılık, **Danıştay'ın İctihadı Birleştirme Kararına** göre takdir komisyonları tarafından takdir olunan matrah üzerinden tarh edilen vergi ve cezası hakkında uzlaşılması, matrahın arttırılması dileğiyle vergi dairesi tarafından açılan davanın görülmesini engeller; uzlaşmaya varılmış olması, vergi idaresinin o matrahın miktarı konusundaki davadan vazgeçtiği, bu konudaki anlaşmazlığın da uzlaşma yoluyla son bulduğu anlamına gelir. Uzlaşmanın bütünlüğü olarak ifade edilebilecek olan, uzlaşmanın anlaşmazlığın tamamını kapsayacağı ilkesi de, vergi ve cezada uzlaşma olması halinde, matrahın arttırılması talebiyle vergi dairesince dava açılmayacağı sonucuna götürmektedir. **Danıştay'a** göre, uzlaşmanın bütünlüğü ilkesi uyarınca, vergi ve cezayı içeren anlaşmazlıkta sadece ceza hakkında uzlaşmaya giden ve uzlaşan vergi ödevlisinin uzlaşmaya gitmediği vergi aslı hakkında dava açma hakkından söz edilemez.¹⁶⁶

Yargı yoluna başvurulması, uzlaşma talebinde bulunan mükellef, uzlaşma talep ettiği vergi ve vergi ziyayı cezası için ancak uzlaşma vaki olmadığı veya temin edilmediği durumda yargı yoluna başvurabilir. Bu durumda mükellef, tutanağın tebliğinden itibaren genel hükümler dairesinde yetkili vergi mahkemesine dava açabilir. Bu durumda mükellefin tutanağı tebellüğ ettiği tarihte dava açma süresi bitmiş veya **15 günden az kalmışsa**, dava açma süresi tutanağın tebliğinden itibaren **15 gün** olarak uzar.

¹⁶⁶ Karakoç, a.g.e. s. 85

Aynı vergi ve vergi ziyai cezası için uzlaşma talebinin yanı sıra dava da açılmışsa, dava uzlaşma işleminin sonuca bağlanmasından önce vergi mahkemesince incelenemez, herhangi bir nedenle incelenir ve karara bağlanırsa da bu karar hükümsüz sayılır.¹⁶⁷

Uzlaşma talebin şekle aykırılık veya süre aşımı nedeniyle uzlaşma komisyonunca reddi halinde uzlaşma komisyonu kararının iptali talebiyle dava açılabilir. Çünkü, uzlaşma komisyonunun bütün kararları kamu gücüne dayalı, kesin ve yürütülmesi zorunlu kararlardandır. **Danıştay'a** göre, bu davanın vergi mahkemesinde görülmesi gerekir. Çünkü bir verginin tarh ve tahakkuku üzerinden açılan davalara bakmakla vergi mahkemeleri görevli kılınırken, bu tarh ve tahakkuktan ayrılabilir nitelikte olup davaya konu oluşturulabilecek vergiye ilişkin idarî işlemler hakkında açılacak davaların idare mahkemelerinde görülmesini kabul etmek, kanunun sistem ve amacıyla bağdaşmaz. Ancak bu davanın açılması tarh edilen vergi ve cezanın tahsilini kendiliğinden durdurmaz.¹⁶⁸

Uzlaşma ve Cezalarda indirim talebi, mükellef, tarh edilen vergi ve kesilen cezalar için uzlaşma veya Vergi Usul Kanunu'nun 376. Maddesince cezalarda indirim talebinde bulunma haklarından sadece birinden yararlanabilmektedir. Uzlaşma talebinde bulunan mükellef, uzlaşma tutanağını imzalayınca kadar uzlaşma talebinden vazgeçtiğini beyan edilerek kesilen vergi ziyai cezaları için indirimden yararlanabilir. Uzlaşma tutanağı imzalandıktan sonra söz konusu indirim hakkı ortadan kalkar.

Mükellef, yapılan tarhiyat dolayısıyla kesilen cezaya karşı vergi/ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihini takip eden **30 günlük** dava açma süresi içerisinde cezalarda indirim hakkından yararlanmak üzere ilgili vergi dairesine başvurarak vadesine veya 6183 sayılı AATUHK' da belirtilen türde teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren **üç ay içinde** ödeyeceğini bildirirse;

- Vergi ziyai cezası mükellef adına ilk kez kesilmiş ise yarısı, takiben kesilenlerde üçte biri,
- Usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezalarının üçte biri, indirilir.¹⁶⁹

¹⁶⁷ 03.02.1999 tarih 23600 numaralı resmi gazete de yayımlanan; Uzlaşma Yönetmeliği madde 13

¹⁶⁸ Karakoç, a.g.e. s.88

¹⁶⁹ GİB, a.g.e. s.21

Uzlaşılan vergi ve cezaların ödenmesi, uzlaşma konusu yapılan vergi ve cezalar;

- **Uzlaşmanın vaki olması halinde**, buna ilişkin düzenlenen uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce mükellefe tebliğ olunmuşsa normal vade tarihlerinde, ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra tebliğ olunmuşsa ödeme süreleri geçmiş olanlar uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren **1 ay** içinde,
- **Uzlaşma vaki olmamış ve yargı yoluna gidilmemiş ise**; taksit zamanlarından önce tahakkuk etmiş olması halinde, **taksit süreleri içerisinde**, taksit sürelerinin tamamen geçmesinden sonra tahakkuk etmiş olması halinde, **tahakkuk tarihinden itibaren bir ay içerisinde**, taksit süresinin kısmen geçmesinden sonra tahakkuk etmiş olması halinde, yalnızca süresi geçen taksit için tahakkuk tarihinden itibaren **bir ay içerisinde**, memleketi terk edenler, ölüm ve benzeri haller dolayısıyla mükellefiyetleri kalkanlar adına ikmalen, re'sen veya idarece tarh olunan vergiler bakımından, **tahakkuk tarihinden itibaren bir ay içerisinde**, uzlaşma başvurusuna konu edilen vergi ve vergi ziyai cezasının, **dava açma süresinin bittiği tarihten itibaren bir ay içerisinde**, ödenmesi gerekir.

Uzlaşılan vergi miktarına, normal vade tarihinden uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için ayrıca Vergi Usul Kanunu'nun 112. Maddesine göre gecikme faizi hesaplanmaktadır.

Uzlaşma kurumunun asıl yararı uyuşmazlığın taraflarının olası bir davayı kaybetme riskini ortadan kaldırmasıdır. Hiç şüphesiz gecikme faizi, yargı harçları ve diğer yargılama giderlerini düşündüğümüzde, olası bir yargısal uyuşmazlığın aleyhe sonuçlanmasının asıl etkisinin vergi ödevlilerinin nezdinde gerçekleşeceği aşikârdır. Bununla birlikte, yargısal uyuşmazlığın idare aleyhine sonuçlanmasının, alacağına kısmen veya tamamen kavuşamama, resmi vekâlet ücreti ödeme gibi davalı taraf nezdinde doğuracağı iktisadi sonuçlar da bulunmaktadır. Dolayısıyla maliyet perspektifli bir yaklaşımla, uzlaşma kurumunun uyuşmazlığın her iki tarafı bakımından da yararları olduğu söylenebilir.¹⁷⁰

¹⁷⁰ Canyaş, a.g.e. s.160

4.1.1.1.3. Uzlaşma Komisyonları ve Yetki Sınırları

Uzlaşma komisyonlarının türleri, ne şekilde kurulacağı ve üyelerin kimlerden oluşacağı, Uzlaşma Yönetmeliği'nin "Uzlaşma Komisyonlarının Teşkili" başlıklı 6. Maddesi kapsamında belirlenmiştir. Bu bağlamda, Uzlaşma komisyonları yetki sınırlarına göre;

- Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonu,
- Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu,
- Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu,
- Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu ile
- Merkezi Uzlaşma Komisyonu olarak belirlenmiştir.

Uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri en çok vergi, resim ve harç miktarının tayini hususunda Maliye Bakanlığı (il özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar için İçişleri Bakanlığı) yetkili kılınmıştır.

Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonu, vergi dairesi müdürlüklerinde; vergi dairesi müdürünün başkanlığında, vergi dairesi müdürü tarafından belirlenen, vergi dairesi müdür yardımcıları ve/veya şefler ve/veya gelir uzmanı ve/veya memurdan oluşur. Vergi dairesi müdürlüklerinde, vergi dairesi müdür yardımcısı veya şef bulunmaması halinde komisyonda bunların yerine görev yapanlar; mal müdürlüklerinde ise şef bulunmaması halinde yerine gelir uzmanı ve/veya memurlardan birisi üye olur.

Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu, vergi dairesi başkanlığı bulunmayan yerlerde kurulan bu komisyon, defterdarın veya tevkil edeceği defterdar yardımcısının başkanlığında gelir müdürü ile vergi dairesi müdüründen oluşur. Vergi Dairesi Başkanlığı kurulmayan yerlerdeki Vergi Dairesi Müdürlükleri ve Malmüdürlükleri bünyesinde oluşturulan uzlaşma komisyonlarının yetki sınırlarını aşan fakat Defterdarlık Uzlaşma Komisyonları için belirlenmiş yetki sınırları içinde kalan uzlaşma talepleri, ilgili **Defterdarlık Uzlaşma Komisyonunca** sonuçlandırılır.

Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu: Vergi dairesi başkanı veya tevkil edeceği grup müdürünün başkanlığında, vergi dairesi başkanı tarafından belirlenen grup müdürleri, koordinatör olarak görevlendirilen avukatlar, vergi dairesi müdürlerinden veya müdürlerden oluşur. Kanunun 4. Maddesinde yazılı vergi dairesinin görev ve yetkilerini haiz olarak faaliyete geçen vergi dairesi başkanlıklarında ise komisyon, vergi dairesi başkanı veya tevkil edeceği grup

müdürü, vergi dairesi müdürü ya da müdürün başkanlığında, vergi dairesi başkanı tarafından belirlenen grup müdürleri, koordinatör olarak gönderilen avukatlar, vergi dairesi müdürleri, müdürler, vergi dairesi müdür yardımcıları, ve/veya şeflerden teşekkül ettirilir. Vergi Dairesi Başkanlığı kurulan yerlerdeki Vergi Dairesi Müdürlükleri ve Malmüdürlükleri bünyesinde oluşturulan uzlaşma komisyonlarının yetki sınırlarını aşan ancak Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma komisyonları için belirlenen limitler içinde kalan uzlaşma talepleri, ilgili **Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonunca** sonuçlandırılmaktadır.

Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu: Vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonları ile defterdarlık uzlaşma komisyonlarının uzlaşma yetkisini aşan, ancak merkezi uzlaşma komisyonuna ilişkin yetki sınırının altında kalan uzlaşma taleplerinin incelenmesi için kurulan bu komisyon, Gelir İdaresi Başkanı tarafından belirlenen Gelir İdaresi Başkan Yardımcısı veya Gelir İdaresi Daire Başkanlarından birinin veya I. Hukuk Müşavirinin başkanlığında, gelir idaresi daire başkanı ve/veya grup başkanları ve/veya hukuk müşavirleri ve/veya müdürlerden oluşur.

Merkezi Uzlaşma Komisyonu: Mahallî uzlaşma komisyonlarına tanınan yetki sınırlarını aşan vergi resim ve harçlarda uzlaşmak üzere kurulan Merkezî Uzlaşma Komisyonu, Gelir İdaresi Başkanının Başkanlığında, bir Gelir İdaresi Başkan Yardımcısı ve Gelir Yönetimi Daire Başkanından oluşur.

Komisyonlar, üyelerin tamamının katılımıyla toplanır ve çoğunlukla karar verir. Komisyon başkan ve üyelerinin herhangi bir nedenle görevlerinin başında bulunmamaları halinde, bunlara vekâlet edenler komisyonda görev yaparlar.¹⁷¹

Uzlaşma görüşmesinin yapılacağı komisyon, vergi/ceza ihbarnamesinde yer alan vergi miktarına göre belirlenmektedir. Birden fazla vergi/ceza ihbarnamesinin bulunduğu durumlarda ise yetki sınırı, en yüksek vergi miktarını içeren vergi/ceza ihbarnamesine göre belirlenir ve diğer ihbarnamelerle birlikte uzlaşma birliğinin sağlanması amacıyla yetkili uzlaşma komisyonunda görüşülür.¹⁷²

¹⁷¹ Uzlaşma Yönetmeliği madde 6

¹⁷² GİB, **Vergi Dairesince Yapılan Tarhiyatlarda Mükellefin İdari Başvuru Yolları**, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No: 127, 2011, s. 25

4.1.1.2. Cezalarda İndirim

Mükelleflerle vergi idaresi arasında çıkabilecek uyuşmazlıkların yargı yoluna gitmeden çözümlenmesinin diğer bir barışçıl yöntemi ise cezalarda indirim uygulamasıdır.

İndirim müessesinde, cezalandırılan fiillerin, cezalarında indirim yapılmak suretiyle bir anlamda mükelleflere hoşgörü, anlayış gösterilmesi ya da affedici olunması sonucu yaratılmaktadır ki bu durum yasa hükümlerinin etkinliğini azaltıcı nitelikte görülebilir. Buna karşın; yasa koyucunun ceza tutarı ile ilgili gerçek amacının, indirim öncesi ya da sonrası olan ceza tutarıyla ilgili bir hedef olmayıp asıl odak teşkil eden unsurun vergi yükümlülüğünün yerine getirilmesi olduğu ileri sürülebilir.¹⁷³

Mükellefler, Vergi Usul Kanunu kapsamına giren tüm vergi, resim, ve harçlara ilişkin cezalar hakkında ihbarnamenin kendilerine tebliğ tarihinden itibaren **30 gün içinde** cezada indirim için bağlı buldukları Vergi Dairesi Müdürlüğü'ne başvurabilirler. İndirim uygulamasından yararlanılabilecek cezalar vergi ziyai cezası ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarıdır.

Tarhiyata karşı Vergi Usul Kanunu'nun 376. Maddesinde öngörülen ceza indirimi talebinde bulunan mükellefe talepte bulunduğu vergi ve ceza indirim uygulaması sırasında vergi aslı miktarında herhangi bir indirim söz konusu olmayıp, sadece cezada indirim uygulanmaktadır. Talepte bulunan mükellefin, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkı ile vergi ziyai cezası ya da usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının indiriminden sonra kalan kısmını bağlı olduğu vergi dairesine başvurarak, vadesinde ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunun 10. Maddesinde sayılan teminatlardan herhangi birini göstermek koşuluyla vadenin bitiminden itibaren **3 ay** içinde ödeyeceğini bildirmesi durumunda;

- Vergi ziyai cezası mükellef adına ilk kez kesilmiş ise yarısı, takiben kesilenlerde üçte biri (1/3'ü),
- Usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezalarının üçte biri (1/3'ü) indirilir.¹⁷⁴

¹⁷³ Erdem, a.g.e. s.376

¹⁷⁴ GİB, “**Vergi Dairesince Yapılan Tarhiyatlarda Mükellefin İdari Başvuru Yolları**”, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No: 127, 2011, s. 29

VUK 376. maddesinin kapsamı tarhiyat ve ceza türleri bakımından belirlenmiştir. Bu çerçevede, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi ve vergi farkına ilişkin vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ile vergi aslına bağlı olmadan kesilen usulsüzlük cezaları indirim kapsamına girmektedir. Bu noktada, daha önce 2686 sayılı Kanun' la yapılan değişiklik kapsamında özel usulsüzlüklerin ceza indiriminden yararlanamayacağı öngörülmesine karşın, daha sonra özel usulsüzlükler de kapsama alınmıştır. İndirim müessesinin konusu, vergi cezalarıdır.

175

Cezalarda indirim uygulamasından yararlanılması belirli şartlara bağlıdır.

Bunlar;

- Vergi İhbarnamelerine karşı dava açılmaması,
- İhbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren **30 içinde** İndirimli ödeme talebinde bulunulması,
- Vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren 3 ay içinde Vergi aslı ile indiriminden kalan cezanın süresi içerisinde ödenmesi,
- Mükellefin, dava açma süresi içinde uzlaşma isteminde bulunmuş olmasına rağmen uzlaşma tutanağı imzalanmadan uzlaşma talebinden vazgeçtiğini beyan etmesi halinde cezada indirim talebinde bulunma hakkı vardır.

4.1.1.3. Vergi Hatalarının Düzeltilmesi

Vergiye doğuran olayın gerçekleşmesi ile doğan bir vergi alacağının tahsil edilebilir hale gelmesi için tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamalarından geçmesi gerekmektedir. Bu aşamalarda vergi ödevlisinin ya da vergi idaresinin lehine veya aleyhine hatalar yapılabilmektedir. Bu hatalar, vergi idaresinin vergi kanunlarını yanlış yorumlayıp uygulamasından veya vergiyi doğuran olayı yanlış nitelendirmesinden kaynaklanabileceği gibi, vergi ödevlilerinin vergi ile ilgili ödevlerinin yerine getirilmesindeki dikkatsizliğinden de doğabilmektedir. Bu hatalardan vergi ödevlisi aleyhine sonuç doğuranların düzeltilmesi için doğrudan yargı yoluna başvurulması mümkündür. Ancak kanun koyucu, idarenin re'sen ve/ya da ilgilinin başvurusu üzerine düzeltilebileceği hatalar nedeniyle yargı yoluna

¹⁷⁵ Erdem, a.g.e. s. 377

gidilmesi yerine, idarenin bu hataları düzeltmesini benimsemektedir. İşte, Vergi Usul Kanunu'nun 116 ilâ 126'ncı maddelerinde düzenlenen ve belli bir teknik içeriğe sahip bazı işlem sakatlıkları yüzünden ortaya çıkan vergi anlaşmazlıklarının çözümünü sağlayan barışçıl çözüm yoluna hata düzeltme denilmektedir.¹⁷⁶

Vergi hatası, vergiye ilişkin hesaplarda ve vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden mükelleften haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi ve alınmasıdır. Vergi Hataları, hesap hataları ve vergilendirme hataları olmak üzere ikiye ayrılır.

Hesap hataları, Vergi Usul Kanunu'nun 117. Maddesinde, matrah hataları, vergi miktarında hatalar ve verginin mükerrer olması şeklinde belirtilmiştir.

Vergilendirme hataları, Vergi Usul Kanunu'nun 118. Maddesinde mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata, mevzuda hata ve vergilendirme veya muafiyet döneminde hata olarak sayılmıştır.

Mükellefler, vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini bağlı oldukları vergi dairesinden yazı ile isteyebilirler. İdarece tereddüt edilmeyen açık ve mutlak vergi hataları re'sen düzeltilir. Kendi aleyhlerine düzeltme yapılan kimselerin düzeltmeye karşı vergi mahkemesinde dava açma hakları bulunmaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 114. Maddesinde belirtilen ve vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayan **beş yıllık** zamanaşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hataları düzeltilemez. Düzeltme zamanaşımı süresi;

- Zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı,
- İlan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği,
- İhbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde 6183 sayılı kanuna göre haczin yapıldığı tarihten başlayarak 1 yıldan aşağı olamaz. Başka bir ifadeyle yukarıda belirtilen durumların oluşması halinde, bu durumların meydana geldiği tarihten itibaren zamanaşımı süresi 1 yıl uzamaktadır.

¹⁷⁶ Karakoç, a.g.e. s.89-90

Hatalar aşağıdaki yollarla meydana çıkabilir;¹⁷⁷

- İlgili memurun hatayı bulması veya görmesi ile;
- Üst memurların yaptıkları inceleme neticesinde hatanın görülmesi ile;
- Hatanın teftiş sırasında meydana çıkarılması ile;
- Hatanın vergi incelemesi sırasında meydana çıkarılması ile;
- Mükellefin müracaatı ile.

Vergi Usul Kanunu'nun 123. Maddesi düzeltme talebinin incelenmesi süreci ile ilgili olarak, “vergi dairesinin ilgili servisi düzeltme talebini kendi mütalaasını da ilave ederek, düzeltme merciine gönderir. Düzeltme mercii talebi yerinde gördüğü takdirde, düzeltmenin yapılmasını emreder; yerinde görmediği takdirde, keyfiyet düzeltmeyi isteyene yazı ile tebliğ edilir. “ der.

Ayrıca, vergilendirme sürecince yapılan hataların dava yoluna başvurulmadan giderilmesi amacını taşıyan düzeltme yolu, Vergi Usul Kanunu'nda özel olarak açıkça düzenlenmiştir. Bu çerçevede, hatalı vergilendirme işlemlerinin düzeltme yoluyla ıslahına imkan tanınmıştır. Bu kapsamda, hatalı işlemlerin ıslahı için düzeltme yolunun dava açma süresi geçirildikten sonra da işlerlik kazanması açısından şikâyet yoluyla başvuru düzenlenmesinde yer verilmiştir.¹⁷⁸

Vergi Usul Kanunu 124. Maddesi kapsamında düzenlenen şikâyet yoluyla düzeltme, vergilendirme işlemlerine karşı dava açma süresi geçtikten sonra düzeltme yoluna başvurulması halinde düzeltme işlemi reddedilenlerin şikâyet yoluyla Maliye Bakanlığına müracaat edebileceklerini hüküm altına almıştır. Müracaat neticesinde Maliye Bakanlığının olumsuz yanıtı veya 60 günlük cevap süresi içerisinde cevap vermemek suretiyle zımni ret cevabı vermesi üzerine, bu işlemin iptali istemiyle mükellefler dava açabileceklerdir. Şikâyet yoluyla düzeltme maddesinin açık olan hükmünce şikâyet yoluna başvurmanın ilk ve ön koşulu vergi mahkemesine dava açma süresinin geçmiş olmasıdır.

¹⁷⁷ Erdem, a.g.e. s.356

¹⁷⁸ Erdem, a.g.e. s.357

Şikayet yoluyla Maliye Bakanlığına başvurulmasında dava açma süresi, özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde Danıştay'da ve İdare Mahkemelerinde **60 gün**, Vergi Mahkemelerinde ise **30 gündür**.¹⁷⁹ Bu süreler;

- İdari uyuşmazlıklarda yazılı bildirim yapıldığı,
- Vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda; tahakkuku tahsile bağlı olan vergilerde tahsilâtın; tebliğ yapılan hallerde veya tebliğ yerine geçen işlemlerde tebliğin; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin; tescile bağlı vergilerde tescilin yapıldığı ve idarenin dava açması gereken konularda ise ilgili merci veya komisyon kararının idareye geldiği, tarihi izleyen günden başlar.

4.1.1.4. Pişmanlık ve İslah

Vergi uyuşmazlıklarının yargıya intikal etmeksizin idari aşamalarda çözümlenmesine olanak sağlayan barışçıl mekanizmaların biriside pişmanlık ve ıslah müessesesidir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 371. Maddesinde düzenlenen pişmanlık ve ıslah müessesesi ; beyana dayanan vergilerde vergi ziyayı cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi halidir.

Pişmanlık ve İslah, vergi kanunlarına aykırı hareketleriyle vergi kaybına yol açmak ve/ya da belge düzenini bozmak suretiyle suç işleyenlerin duydukları pişmanlığı hukukîleştirmektedir. Pişmanlık ve ıslah müessesesi, yükümlülere kanunun sert hükümleri karşısında güç ve çaresiz durumda bırakmadan, belli bir hoşgörü ile hareket edilerek yükümlüyü idareye yaklaştırmayı, vergiye karşı direnci kırmayı ve vergi ödeme bilincinin yerleşmesi ve kökleşmesini sağlamayı amaçlamaktadır.¹⁸⁰

Beyana dayanan vergilerde vergi ziyayı cezasını gerektiren yasaya aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber veren mükelleflere aşağıda belirtilen kayıt ve şartlarda vergi ziyayı cezası kesilmez. Kaçakçılık suçlarından birini işlemek suretiyle neden oldukları vergi ziyayı için pişmanlık talebiyle beyanname veren ve aşağıda belirtilen şartları taşıyan mükellefler hakkında

¹⁷⁹ GİB, “**Vergi Dairesince Yapılan Tarhiyatlarda Mükellefin İdari Başvuru Yolları**”, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No: 127, 2011, s. 32

¹⁸⁰ Karakoç, a.g.e. s. 57

bu suçlardan dolayı suç duyurularında bulunulmaz ve adlarına vergi ziyai cezası kesilmez.¹⁸¹ Pişmanlık uygulanabilmesi için, vergi ziyanının doğmuş olması gerekir. Ayrıca aşağıda belirtilen şartların da gerçekleşmesi gerekmektedir. Bu şartlardan birinin gerçekleşmemesi halinde pişmanlık hükümlerinden yararlanılamaz.¹⁸²

- Mükellefin kanuna aykırı davranışını, üçüncü bir şahıs tarafından resmi bir makama ihbar edilmeden önce kendiliğinden haber vermesi,
- Mükellefin kanuna aykırı davranışını, idarece herhangi bir vergi incelemesine başlanılmadan önce veya takdir komisyonuna başvurulmadan önce kendiliğinden haber vermesi,
- Mükellefin hiç verilmemiş vergi beyannamelerini pişmanlık talebine ilişkin dilekçenin veriliş tarihinden itibaren **15 gün** içinde vermesi,
- Mükellefin daha önce eksik ya da yanlış yaptığı bir beyanın pişmanlık talebine ilişkin dilekçenin veriliş tarihinden itibaren **15 gün** içinde tamamlanması veya düzeltilmesi,
- Mükellefin pişmanlık ve ıslah hükümlerine göre tahakkuk ettirdiği vergilerini ve bunlara ilişkin pişmanlık zammını (ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51. Maddesinde belirtilen nispete uygulanan tutar) ile birlikte haber verme tarihinden başlayarak **15 gün** içinde ödemesi gerekmektedir.

Pişmanlık ve Islah hükümlerinin ;

- Gelir Vergisi,
- Kurumlar Vergisi,
- Katma Değer Vergisi,
- Beyana Dayalı Belediye Vergileri,
- Özel Tüketim Vergisi,
- Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi,
- Veraset ve İntikal Vergisi gibi beyana dayalı vergiler yönünden uygulanabilmesi mümkündür.¹⁸³

¹⁸¹ GİB, “**Vergi Hatalarında Düzeltme İşlemleri ile Pişmanlık ve Islah Hükümlerinin Uygulanması**” Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No: 066, 2008, s.12-13

¹⁸² Vergi Usul Kanunu 371. Maddesi

¹⁸³ Kızılot ve Kızılot, a.g.e. s. 171

Pişmanlık ve Islah hükümlerine göre verilen beyannameler üzerinde yapılacak işlemler,¹⁸⁴

- Pişmanlık hükümlerine göre verilen beyannamelerin Vergi Usul Kanunu'nun 371. Maddesinde yazılı koşullara uyup uymadığı araştırılır.
- Beyanname ister dilekçe ile birlikte, ister anılan maddede öngörülen **15 günlük** süre içinde verilmiş olsun gerekli vergi "**TAHAKKUK FİŞİ**" kuralına göre, 6183 sayılı Kanun'un 51. Maddesinde belirtilen oranda pişmanlık zammı ile birlikte tahakkuk ettirilir.
- Haber verme tarihinden başlayarak **15 günlük** ödeme süresinin son günü tahakkuk eden vergi ve pişmanlık zammının **vadesi tahakkuk fişine** yazılır. Ayrıca beyanname, süresinde verilmediğinden bir kat da "**birinci derece usulsüzlük cezası**" kesilir.
- Pişmanlık dilekçesi ile birlikte veya 15 günlük süre içinde verilen beyanname, **matrah beyan edilmemişse** (zarar beyanı ve matrah olmamakla beraber mahsuplar nedeniyle ödenecek vergi olmaması durumu dahil) veya pişmanlık isteminin kabul edilmesine engel olacak bir durum varsa, beyanname pişmanlıkla kabul edilmez ve nedeni mükellefe de yazılı olarak bildirilir. Ayrıca **iki kat usulsüzlük cezası kesilir ve matrah takdir için gerekli işlemler yapılır.**
- Pişmanlık istemiyle verilen beyannameler üzerine, tahakkuk fişi beyannamenin alındığı anda kesilir. **PTT ile gönderilmiş olması durumunda,** tahakkuk fişinin mükellef yazılı nüshası, adi posta ile mükellefin adresine gönderilir.
- Pişmanlık hükümlerine göre tahakkuk ettirilen vergi ve pişmanlık zammının, **süresi içinde tamamen ödenmediği tespit edildiğinde,** pişmanlık zammı terkin edilir ve beyanname hiç verilmemiş kabul edilerek gerekli ceza ihbarname kuralına göre, daha önce kesilen bir kat usulsüzlük cezası ile diğer cezalar arasında kıyaslama yapılarak en ağır kesilir. Takdir komisyonuna veya incelemeye, matrah tespiti için sevk edilir.
- Verginin vadesi de bir aya tamamlanır ve durum hesap kartına işlenir.
- Pişmanlık isteminde bulunduğu ve bu talebi kabul edildiği durumda, **15 günlük** süre içinde verilmeyen beyanname, daha önce verilmiş olan

¹⁸⁴ Kızılot ve Kızılot, a.g.e. s. 194

beyannamenin tamamlanması veya değiştirilmesi için verilecek ek beyanname niteliğinde ise re'sen takdir işlemi yapılmaz, bu dönemin vergi incelemesine tâbi tutulması sağlanır.

- Vergisi kanuni sürede ödenmiş olmakla birlikte, beyanname kanuni süreden sonra pişmanlıkla verilirse, bu beyanname kabul edilir. Pişmanlık zammı tahakkuk ettirilmez. Ancak beyannamenin süresinde verilmemesi nedeniyle, bir kat usulsüzlük cezası kesilir.

4.1.1.5. Diğer İdari Çözüm Yolları

Vergi uyuşmazlıklarında diğer idari çözüm yolları olarak terkin ve af olarak adlandırılan idari çözüm yolları da mevcuttur.

4.1.1.5.1. Terkin

Verginin terkinini, tahakkuk ettirilmiş bir verginin tahakkuk işleminin iptal edilmesi ya da tahakkuk ve tahsil edilen bir verginin yükümlüye geri verilmesi yoluyla, vergi alacağının ortadan kalkmasıdır.

Vergi hukukunda terkin olumsuz bazı şartların gerçekleşmesi sebebiyle mükellefin vergi borçlarının silinmesi anlamını taşımaktadır.

Terkin kendiliğinden gerçekleşen bir idari çözüm yolu değildir. Yararlanmak isteyen vergi mükellefi bunun için başvuruda bulunmak zorundadır. Mükelleflerin terkinden yararlanabilmeleri için vergi dairelerine başvurmaları gerekmektedir. Terkin işleminin yapılmaması ya da yapılan tespitin yeterli görülmemesi halinde mükelleflerin yargı kuruluşlarına başvurma hakları vardır.¹⁸⁵

Terkin bazı koşulların varlığı halinde vergi alacağını bütün hukuki sonuçları ile birlikte ortadan kaldıran idari bir işlemdir.

Başlıca terkin nedenleri olarak;

- Doğal afetler nedeniyle terkin,
- Vergi hatalarının düzeltilmesi nedeniyle terkin,
- Tahakkuktan vazgeçme ile terkin
- Yargı organlarının kararına dayanan terkin, sayılabilir.

¹⁸⁵ Türkbay, a.g.e. s. 65

Doğal Afetler Nedeniyle Terkin

Doğal afetler nedeniyle terkin, Vergi Usul Kanununun 115. Maddesinde düzenlenmiştir. Anılan hükme göre; yangın yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, muzir hayvan ve haşarat istilası ve bunlara benzer afetler yüzünden;

- Varlıklarının en az üçte birini kaybeden mükelleflerin bu afetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili bulunan vergi borçları ve vergi cezaları;
- Mahsullerinin en az üçte birini kaybeden mükelleflerin, afete maruz arazi için zararın tahakkuk ettiği hasat ve devşirme zamanına tesadüf eden yıla ait olarak tahakkuk ettirilen Arazi vergisi borçları ve vergi cezaları; Maliye Bakanlığınca zararlarla mütenasip olmak üzere, kısmen veya tamamen terkin olunur.

Kanun metninde de açık bir şekilde anlaşılacağı üzere, doğal afetler nedeniyle terkin yapılabilmesi için, varlıkların ve mahsullerin en üçte birinin kaybedilmiş ve zarar görmesi gerekmektedir.

Vergi Hatalarının Düzeltilmesi Nedeniyle Terkin

Vergi Usul Kanunu 120. Maddesinde mükellef aleyhine yapılan bir takım hatalar sebebiyle fazla tahakkuk edilen ya da tahsil edilen verginin terkinine ilişkin hükümler düzenlenmiştir. İlgili madde hükmünce ; hatalar düzeltme fişine dayanılarak düzeltilir. Hatanın mükellef aleyhine yapılmış olması halinde, fazla vergi aynı fişe dayanılarak terkin ve tahsil olunmuş ise mükellefe reddolunur. Düzeltme fişinin bir nüshası, reddedilecek miktarla müracaat edeceği muhasebe ve müracaat süresi zikredilmek suretiyle mükellefe tebliğ edilir. Mükellef tebliğ tarihinden başlayarak bir yıl içinde parasını geri almak üzere müracaat etmediği takdirde hakkını kaybeder.

Tahakkuktan Vazgeçme ile Terkin

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 115. Maddesi hükmünce; ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi ve bunlara ilişkin cezaların toplam miktarı 476 seri numaralı VUK genel tebliği ile 01.01.2017 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, 24 TL aşmaması ve tahakkukları için yapılacak giderlerin bu miktardan fazla olacağının tespiti halinde, Maliye ve Gümrük Bakanlığınca belirlenecek usul ve esaslar dâhilinde tahakkuktan vazgeçilebilir.

Yargı Organlarının Kararına Dayanan Terkin

Mükellefin, yapılan işlemin haksızlığını ileri sürerek yargı organlarında başvurması ve haklılığını kısmen veya tamamen kabul ettirmesi halinde, vergi idaresinin yargı kararı doğrultusunda terkin işlemi gerçekleştirmesi gerekmektedir. Bu yolla verginin terkin edilebilmesi için; yargı organının verdiği kararın kesin nitelikte olması, süresi içinde üst yargı yollarına başvurulmadığı için kararın kesinleşmiş olması veya süresi içinde üst yargı organına başvurmuş ise, vergi mahkemesi kararının onaylanmış olması gerekmektedir.¹⁸⁶

4.1.1.5.2. Mali Af

Vergi affı, “devletin politik nedenlerle kamu alacağından vazgeçmesi olup, vergi borcunun ortadan kaldırılması yani silinmesi” olarak ifade edilmektedir. Af, esas itibariyle vergi cezalarını sona erdiren bir nedendir. Ancak, devlet bazen af ile tek taraflı olarak alacağından vazgeçebilmekte, cezaların yanında vergi asıllarının bir kısmını da affedebilmektedir. Vergi afları, bireylerin ve şirketlerin geçmişteki vergi borçları nedeniyle ortaya çıkan vergi cezalarının veya asıllarının kısmen veya tamamen ortadan kaldırılmasına müsaade eder.¹⁸⁷

Vergi aflarının bir boyutunu da sistemde yaşayan uyuşmazlıkların yarattığı tikanıkların sona erdirilmesi oluşturmaktadır. Nitekim, hemen hemen bütün mali af yasalarının temel gerekçelerinden biri olarak doğrudan doğruya ya da ilk sıralar arasında sistemde yaşanan uyuşmazlıkların çözümü yapılan düzenlemenin nedeni ve bir boyutu olarak ifade edilmektedir. Bu kapsamda, affa yönelik düzenlemelerde genel olarak uyuşmazlık aşamasında olan ya da uyuşmazlık konusu edilebilecek işlemlere yönelik olarak uyuşmazlıkları sonlandırmaya ilişkin çözüm mekanizmaları içeren hükümler de öngörülmektedir.¹⁸⁸

4.1.2. Vergi Uyuşmazlıklarının Yargısal Yolla Çözümü

Yargısal çözüm yolu, vergi anlaşmazlıklarının çözüm yollarının bir tamamlayıcısı, bir alternatifi olarak, anlaşmazlıkların uyuşmazlık haline dönüştürülerek yargı organı önünde bir dava konusu yapılması suretiyle kesin çözüme bağlanmasını içeren bir yoldur. Vergi anlaşmazlıklarının çözüm yolları ile

¹⁸⁶ Türkbay, a.g.e. s.67

¹⁸⁷ Türkbay, a.g.e. s.67

¹⁸⁸ Erdem, a.g.e. s.468

karşılaştırıldığında, yargısal çözüm, kapsam itibariyle daha geniş bir alanı içermektedir. Çünkü objektif düzenleyici işlemlerin kanuniliğinin denetlenmesi de yargısal çözüm mekanizması ile gerçekleştirilmektedir. Buna karşılık, vergi anlaşmazlıklarının çözüm yollarına ise, sadece bireysel işlemler hakkında başvurulabilmektedir. Vergi hukukunun taraflar arasındaki çıkarlar dengesini korumaya yönelik bir dal olduğu bilinmektedir. Vergi yargısı söz konusu olduğunda da vergi ödevlisi vergi idaresi karşısında korunmaktadır. Vergi hukuku vergi yargısı aracılığıyla idarenin kanuna aykırı işlemlerini denetleyerek çıkarlar dengesini korumaya çalışmaktadır.¹⁸⁹

4.1.2.1. Vergi Yargısı

Genel anlamıyla, yargı sözcüğü, bir nesne/olay/durum hakkında varılan kesin kanıyı ifade etmektedir. Bu yönüyle yargı, bir önermenin doğrulanmış (kanıtlanmış) sonucudur. Kural olarak, bir yargıya varılabilmesi için önermenin ileri sürdüğü sav üzerinde dikkatli bir araştırma ve inceleme yapılarak verilerin saptanması ve bu verilerin sağlıklı bir düşünme ve değerlendirme sürecinden geçirilmesi gerekmektedir.¹⁹⁰

Vergi yargısı, vergi uyuşmazlıklarının yargı organları tarafından gerekli usuller çerçevesinde çözümlenmesini sağlayan yoldur. Vergi ile ilgili bir uyuşmazlığın vergi yargısı içerisinde dava konusu edilerek çözümlenebilmesi için **213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 378. Maddesi düzenlenmiştir** buna göre; verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonları kararlarının tebliğ edilmiş olması, tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemelerin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması lazımdır.

Türkiye'de vergi yargısı bağımsız bir kolu olmayıp, idari yargı sistemi içerisinde yer almaktadır. Bugünkü uygulamada yargının örgütlenmesi bakımından iki önemli sistem bulunmaktadır. Bunlardan birincisi, Anglo-Sakson ülkelerinde uygulanan “yargı birliği” sistemidir. Diğeri ise Almanya, Fransa, İtalya gibi Kara Avrupa'sı ülkelerinde uygulanan ve Türkiye'nin de dahil olduğu “yargı ayrılığı” sistemidir. Fransız sisteminden etkilenen Kara Avrupa'sı, idari yargı-adli yargı

¹⁸⁹ Karakoç, a.g.e.s.132-133

¹⁹⁰ Doğan Bayar, “**Mali Yargı Nedir**”, Maliye Dergisi, Sayı,157, s. 35
https://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/157/02.Dogan.BAYAR.pdf Erişim Tarihi : 20.04.2017

ayrımına dayanmaktadır. Bu sistemde iki ayrı hukuk, iki ayrı yargı yeri ve iki ayrı yargılama usulü esastır; idari yargı, adli yargının dışında, kendisine özgü kurallara ve usullere göre yargılama yapar.¹⁹¹

Vergi yargısında, ikmalen ve re'sen salınan vergiler kural olarak bir vergi inceleme raporuna dayanılır. Vergi yargısında, bu inceleme raporları önemli bir yere sahiptir.

Kendisine intikal eden uyuşmazlıklar hakkında hüküm vermek suretiyle, **uyuşmazlığı bir sonuca bağlaması**, vergi yargısının esas fonksiyonunu oluşturur. Vergi yargısı organınca verilen kararlara taraflar uymak zorundadırlar. Aynı nedene dayanılarak tekrar dava açılmaz, ancak verilen karara karşı bir üst yargı organına gidilebilir. Bir üst yargı organına intikal ettirilemeyen uyuşmazlıklara ilişkin mahkemelerce verilmiş kararlar, kesin karar sonuçlarını doğurur.¹⁹²

Vergi yargısının diğer ve çok önemli bir işlevi de içtihat oluşturmasıdır. Vergi yargısı, yargısal kararlar yoluyla, karmaşık ve ayrıntılı bir özellik taşıyan mali mevzuat ile ilgili, çeşitli sorunları açıklığa kavuşturmakta ve kanunların hukuksal ve bilimsel bir anlayışa göre uygulanmasına ışık tutarak, vergiciliğe bu şekilde yön vermektedir. Bu durum, vergi yargısının önemi açık bir şekilde ortaya koymaktadır.¹⁹³

4.1.2.2. Vergi Yargısında Örgütlenme

Türkiye’de mevcut vergi yargısı 06.01.1982 tarihinde kabul edilmiş bulunan üç kanunla düzenlenmektedir. Bunlar 2575 sayılı Danıştay Kanunu, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun ve 2577 sayılı İdarî Yargılama Usulü Kanunu’dur.

İlk düzenleme çerçevesinde, vergi uyuşmazlıklarının, kural olarak iki dereceli bir yapı içinde çözüme bağlanması benimsenmektedir. Buna göre, uyuşmazlıkları ilk derece yargı organı olarak **vergi mahkemeleri** çözmekte; bunların kararları, **itiraz** yoluyla **Bölge İdare Mahkemelerinde**; Bölge İdare Mahkemesinin yetkisi dışında kalan davalar içinde temyiz yoluyla **Danıştay’** da denetlenmektedir. Ancak, 18.06.2014 tarih ve 6545 sayılı Türk Ceza Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, idarî/vergi yargısında köklü bir değişiklik yapmaktadır.

¹⁹¹ Türkbay, a.g.e. s. 29

¹⁹² Kızılot ve Kızılot, a.g.e. s. 73

¹⁹³ Kızılot ve Kızılot, a.g.e. s. 67

Buna göre, Kanunun yayımlandığı tarihten itibaren üç ay içinde mevcut Bölge İdare Mahkemelerinin görevine son verilmesi; bir kısmının **İstinaf Mahkemesi** olarak yapılandırılmasına; vergi yargısının üç mercili ve iki dereceli olmaktan çıkarılarak üç mercili üç dereceli hale getirilmesi gerekmektedir. Bu yapılanma ile, Bölge İdare Mahkemeleri **istinaf mercii** olarak görev yapacaktır. İtiraz kanun yolunun, istinaf kanun yoluna dönüşmesi; bu kanun yolu denetiminde verilen kararların bir kısmının temyiz kanun yolu denetimine tâbi olmasını sağlamaktadır.¹⁹⁴

4.1.2.2.1. Vergi Mahkemeleri

Mükellefler vergi idaresi ile uyuşmazlıklarını yargı aşamasında öncelikle vergi mahkemelerinde çözümlenmeye çalışmaktadırlar. Vergi mahkemeleri, ilk derece mahkemeleri olarak görev yapmaktadırlar. Vergi mahkemeleri, genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin uyuşmazlıklar ile bu konularda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un uygulanmasından doğan uyuşmazlıkları ve diğer kanunlarla verilen işleri çözümler.¹⁹⁵

Vergi mahkemelerinde kararlar bir başkan ve iki üyeden oluşan heyet tarafından alınmaktadır. Alınan vergi mahkemesi kararlarına karşı itiraz mercii **Danıştay'dır.**

Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'un (BİMK) 2. Maddesinin 3. Bendine göre vergi mahkemelerinin kaldırılmasına veya yargı çevrelerinin değiştirilmesine, İçişleri, Maliye Bakanlıkları ile Gümrük ve Tekel Bakanlığının görüşleri alınarak, Adalet Bakanlığının önerisi üzerine Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulu¹⁹⁶ (HSYK) yetkilidir.

BİMK madde 2/4 hükmünce, aynı yargı çevresinde birden fazla idare veya vergi mahkemesinin faaliyet gösterdiği hallerde, özel kanunlarda başkaca hüküm bulunmadığı takdirde, ihtisaslaşmanın sağlanması amacıyla, gelen işlerin yoğunluğu ve niteliği dikkate alınarak, mahkemeler arasındaki iş bölümü HSYK tarafından belirlenebilir. Bu kararların Resmi Gazete'de yayımlanması ve mahkemelerin tevzi

¹⁹⁴ Karakoç, a.g.e. s. 142

¹⁹⁵ Buz, a.g.m. s.1368

¹⁹⁶ Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulu, 16 Nisan 2017 tarihinde gerçekleştirilen Anayasa değişikliği referandumu sonrası Hâkimler ve Savcılar Kurulu olarak değiştirilmiştir.

edilen davalara bakması zorunludur.

Vergi mahkemeleri, kural olarak, kurul halinde çalışmalarına rağmen BİMK 7/2. Maddesi hükmünce,

- Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri malî yükümler ve bunların zam cezaları ile tarifelere ilişkin uyuşmazlıklar,
- Yukarıda belirtilen konularda 6183 Sayılı AATUHK uygulamasına ilişkin uyuşmazlıklardan kaynaklanan toplam değeri yirmibeşbin¹⁹⁷ Türk Lirasını aşmayan davalar, vergi mahkemesi hâkimlerinden biri tarafından çözümlenir.

BİMK 7/3 hükmünce, bu tür davaların hâkimler arasında dağılımına ilişkin esaslar, işlerde denge sağlayacak biçimde mahkeme başkanı tarafından önceden tespit edilir.

Tek hâkim tarafında çözümlenmesi gereken bir uyuşmazlığın vergi mahkemesi kurulu tarafından görevi dışında karara bağlanması, **istinaf yoluna** başvurulması halinde bozma nedenidir.¹⁹⁸

Vergi mahkemesi başkanlarının ve üyelerinin görevleri BİMK madde 10 ve 11'de düzenlenmiştir. Buna göre; Mahkeme başkanları ve üyelerinin görevleri aşağıdaki gibidir;

Mahkeme Başkanları;

- Görüşme ve duruşmaları yönetirler, düşünce ve görüşlerini bildirirler, oylarını verirler. Mahkemelerinde görevli bulunanların görevlerine devamlarını, düzenli çalışmalarını, mahkeme işlerinin verimli bir şekilde yürütülmesini sağlarlar,
- Her takvim yılı sonunda, mahkemelerindeki işlerin durumu ve bunların yürütülmesinde aksaklıklar varsa sebepleri hakkında bölge idare mahkemesi başkanlığına bir rapor verirler ve alınması lüzumlu gördükleri tedbirleri bildirirler.
- Diğer kanunlarla verilen görevleri yaparlar.

¹⁹⁷ Tek hâkimle çözülecek vergi davalarına ilişkin parasal sınırların artışı, her takvim yılı başından geçerli olmak üzere 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 298. Maddesi hükmünce Maliye Bakanlığınca tespit edilen yeniden değerlendirme oranında artış sergilemektedir. 2017 yılı için bu miktar 32.000,00 TL dir. Artışın yürürlüğe girdiği tarihten önce idare ve vergi mahkemelerince nihaî olarak karara bağlanmış davalar ile Danıştay'ın bozma kararı üzerine bozulan mahkemece yeniden bakılan davalarda uygulanmaz.(2576 sayılı Kanun Ek.md.1)

¹⁹⁸ Karakoç, a.g.e. s. 145

Vergi mahkemesi üyeleri, buldukları mahkemelerde başkanlar tarafından kendilerine verilen dosyaları geciktirmeden inceleyerek mahkeme kuruluna gerekli açıklamaları yaparlar, düşünce ve görüşlerini bildirirler, oylarını verirler, kararlarını yazarlar ve mahkeme ile ilgili olmak üzere kendilerine başkan tarafından verilen diğer işleri görürler.

4.1.2.2.2. Bölge İdare Mahkemeleri

Bölge İdare Mahkemeleri, 06.01.1982 tarih 2576 numaralı BİMK' nun 2. Maddesinin 1. Fıkrasına göre, bölgelerin coğrafi durumları ve iş hacmi göz önünde tutularak Adalet Bakanlığınca kurulur ve İçişleri, Maliye Bakanlıkları ile Gümrük ve Tekel Bakanlıklarının görüşleri alınarak yargı çevreleri tespit edilir.¹⁹⁹

Bölge İdare Mahkemeleri, başkanlık, başkanlar kurulu, daireler, bölge idare mahkemesi adalet komisyonu ve müdürlüklerden oluşur. Bölge idare mahkemelerinde biri idare diğeri vergi olmak üzere en az iki daire bulunur. Gerekli hallerde dairelerin sayısı, Adalet Bakanlığının teklifi üzerine Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca artırılıp azaltılabilir. Dairelerde bir başkan ile yeteri kadar üye bulunur. Bölge idare mahkemesi başkanı ve üyeleri HSYK tarafından atama yapılır.²⁰⁰

Bölge İdare Mahkemelerinin görevleri ve Bölge İdare Mahkemesi Başkanının görevleri BİMK madde 3/A-3/B kapsamında düzenlenmiş ve aşağıdaki gibidir.

Bölge İdare Mahkemelerinin Görevleri;

- İstinaf başvurularını inceleyip karara bağlamak,
- Yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemeleri arasında çıkan görev ve yetki uyumsuzluklarını kesin karara bağlamak,
- Diğer kanunlarla verilen görevleri yapmaktır.

Bölge idare mahkemesi başkanlar kurulu, Bölge İdare Mahkemesi başkanı ile daire başkanlarından oluşur. Bölge idare mahkemesinin başkanı bulunmadığı hallerde kurula daire başkanlarından en kıdemli olan başkanlık eder. Daire başkanının mazereti halinde, o dairenin en kıdemli üyesi kurula katılır.²⁰¹

¹⁹⁹ BİMK m.2/2

²⁰⁰ BİMK m.3

²⁰¹ BİMK m.3/C

Başkanlar kurulu eksiksiz toplanır ve çoğunlukla karar verir. Oyların eşitliği halinde başkanın bulunduğu taraf çoğunluğu sağlamış olur.²⁰²

Bölge idare mahkemesi dairelerinin görevleri şunlardır:²⁰³

- İlk derece mahkemelerince verilen ve istinaf yolu açık olan nihai kararlara karşı yapılan **istinaf başvurularını** inceleyerek karara bağlamak,
- İlk derece mahkemelerince verilen yürütmenin durdurulması istemleri hakkında verilen kararlara karşı yapılan itirazları inceleyerek karara bağlamak,
- Yargı çevresi içerisinde bulunan ilk derece mahkemeleri arasındaki görev ve yetki uyuşmazlıklarını çözmek,
- Yargı çevresi içinde bulunan yetkili ilk derece mahkemenin bir davaya bakmasına fiili veya hukuki bir engel çıktığı veya iki mahkemenin yargı çevresi sınırlarında tereddüt edildiği veya iki mahkemenin de aynı davaya bakmaya yetkili oldukları karar verdikleri hallerde; o davanın bölge idare mahkemesi yargı çevresi içinde bulunan başka bir mahkemeye nakline ve yetkili mahkemenin tayinine karar vermek,
- Kanunlarla verilen diğer görevleri yapmaktır.

Her daire, bir başkan ve iki üyenin katılımıyla toplanır. Görüşmeler gizli yapılır kararlar çoğunlukla verilir. Hukuki veya fiili nedenlerle bir daire toplanamazsa, başkanlar kurulunun kararıyla diğer dairelerden; bu da mümkün olmazsa, Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca diğer bölge idare mahkemelerinden yetkili olarak görevlendirilen üyelerle eksiklik tamamlanır. Daire başkanının hukuki veya fiili nedenlerle bulunmaması halinde dairenin en kıdemli üyesi daireye başkanlık yapar.²⁰⁴

Bölge idare mahkemeleri, bu maddede sayılan görevleri yerine getiren mahkemelerdir. **Vergi yargılaması hukuku** bakımından bölge idare mahkemelerinin ilk derece mahkemesi olarak herhangi bir görevi bulunmamaktadır. Bu itibarla, vergi yargılaması hukukunda doğrudan doğruya bölge idare mahkemesinde **dava açılması mümkün değildir**. Bölge idare mahkemeleri, yukarıda belirtilen görevler yanında idare ve vergi mahkemelerinin yürütmeyi durdurma taleplerine ilişkin olarak

²⁰² BİMK m. 3/C-6

²⁰³ BİMK m.3/D

²⁰⁴ BİMK m.3/F

verdikleri kararları **itiraz üzerine** incelemektedir. Bölge idare mahkemeleri **istinaf mercii** olarak vergi mahkemelerinin kararlarının kanun yolu denetimini yapmakla görevlidir. Bölge idare mahkemelerinin İdari Yargılama Usulü Kanunu (İYUK) 'nun 46. Maddesine göre temyize açık olmayan kararları kesindir.²⁰⁵

2017 yılı için İstinaf mahkemelerinin konusu 120.000,00 TL nı aşmayan davalarına ilişkin kararları kesindir. Bu kararlara karşı **Danıştay'a temyiz** yoluna gidilememektedir.

4.1.2.2.3. Danıştay

Danıştay 1868 yılında kurulmuş, kuruluşundan bugüne kadar çeşitli aşamalardan geçmiş son olarak 20.01.1982 tarih 17580 sayılı resmi gazetede yayımlanan 2575 sayılı kanun ile düzenlenmiş, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası ile görevlendirilmiş Yüksek İdare Mahkemesi, danışma ve inceleme merciidir.

İdare mahkemeleri ile vergi mahkemelerince verilen nihai kararlar ve ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da görülen davalarla ilgili nihai kararlar Danıştay'da temyiz yoluyla incelenir ve karara bağlanır.

Danıştay'ın karar organları şunlardır:²⁰⁶

- Daireler,
- Danıştay Genel Kurulu,
- İdari İşler Kurulu,
- İdari Dava Daireleri Kurulu,
- Vergi Dava Daireleri Kurulu,
- İçtihatları Birleştirme Kurulu,
- Başkanlar Kurulu,
- Başkanlık Kurulu,
- Yüksek Disiplin Kurulu,
- Disiplin Kuruludur.

İdari ve Vergi yargısında en üst düzey yargı organı olarak Danıştay görev yapmaktadır. Danıştay: 2575 sayılı Danıştay Kanunu'nda 01.07.2016 tarih ve 6723 sayılı Kanunun 3. Maddesiyle yapılan değişiklik sonucu dokuzunda biri idari olmak üzere on daireden oluşmaktadır. Dava dairelerinden Üçüncü, Dördüncü,

²⁰⁵ Karakoç, a.g.e. s. 148

²⁰⁶ Danıştay Kanunu m.5

Yedinci ve Dokuzuncu daireler vergi dava dairesi; diğer dava daireleri ise idari dava daireleri olarak görev yapar.

2575 sayılı Danıştay Kanununun 27. Maddesi hükümlerine göre dava dairelerinin görevleri aşağıdaki gibidir.

İdari dava daireleri ile vergi dava daireleri kendi arasında işbölümü esasına göre çalışır. Özel kanunlarda başkaca hüküm bulunmadığı takdirde dava daireleri arasındaki iş bölümü aşağıdaki esaslar uyarınca Başkanlık Kurulu tarafından belirlenir.

- İptal davaları ve idari sözleşmelerden doğan davalar yönünden, daireler arasındaki iş bölümünün belirlenmesinde uyumsuzluğun kaynaklandığı mevzuat esas alınır.
- Tam yargı davaları yönünden işbölümü;
 - a) Zarara neden olan idari işlemde doğan uyumsuzluğu çözmekle görevli daireye göre,
 - b) Zarar idari eylemden kaynaklanmışsa hizmetin niteliğine göre, belirlenir.
- Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlere ilişkin davalarda vergi dava daireleri arasındaki işbölümünün belirlenmesinde uyumsuzluğun kaynaklandığı mevzuat esas alınır,
- Temyiz incelemesi yapmakla görevli daire, aynı konuda ilk derece mahkemesi olarak Danıştay’ da görülecek davalara bakmak ve olağanüstü kanun yolları incelemelerini de yapmakla görevlidir.
- İdare mahkemeleri arasında görev ve yetkiye ilişkin uyumsuzluklarda ve bağlantılı davalarda merci tayini, uyumsuzluğun esasını çözümlemekle görevli idari dava dairesince yapılır.
- Vergi mahkemeleri arasında görev ve yetkiye ilişkin uyumsuzluklarda ve bağlantılı davalarda merci tayini, uyumsuzluğun esasını çözümlemekle görevli vergi dava dairesince yapılır.
- İşbölümünde idari ve vergi dava dairelerinden herhangi birinin görevinde olduğu belirlenmemiş davalara bakmak üzere birer idari ve vergi dava dairesi görevlendirilir.
- İşbölümünde aynı mevzuattan kaynaklanan uyumsuzlukların birden fazla dairede çözümlenmesi konusunda farklı esaslar belirlenebilir.

Dairelerden birinin yıl içinde gelen işleri normal çalışma ile karşılanamayacak oranda artmış ve daireler arasında iş bakımından bir dengesizlik meydana gelmiş ise takvim yılı başında ikinci fıkrada belirlenen usullere göre bir kısım işler başka daireye verilebilir.

Vergi Dava Daireleri Kurulu, vergi dava dairelerinin başkanları ile her vergi dava dairesinden iki yıl için Başkanlık Kurulu tarafından görevlendirilen üç asıl ve üç yedek üyeden oluşur. (Danıştay Kanunu m.17) Toplantı ve görüşme yeter sayısı **Vergi Dava Daireleri Kurulu** için on birdir. Vergi dava dairelerinin ilk derece mahkemesi olarak verdikleri kararların temyiz veya itiraz yoluyla incelenmesinde ve iki dava dairesinin birlikte yapacağı toplantıda verilen kararların incelenmesinde, bu dairelerde karara katılmış olanlar idari ve vergi dava daireleri kurullarında bulunamazlar.

Danıştay Vergi Dava Dairelerinin görevlerine ilişkin Danıştay Başkanlık Kurulu'nun 31.12.2016 tarih 29935 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2016/72 sayılı kararına göre;

- Dava dairelerinde **Üçüncü, Dördüncü, Yedinci, Dokuzuncu Daireler vergi dava dairesi**; diğer dava daireleri ise idari dava dairesi olarak görev yapar,
- İdare mahkemeleri arasında görev ve yetkiye ilişkin uyuşmazlıklarda ve bağlantılı davalarda merci tayini, uyuşmazlığın esasını çözümlenmekle görevli idari dava dairesince yapılır,
- Vergi mahkemeleri arasında görev ve yetkiye ilişkin uyuşmazlıklarda ve bağlantılı davalarda merci tayini, uyuşmazlığın esasını çözmekle görevli vergi dava dairesince yapılır,
- Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasına ilişkin davalar ve temyiz başvuruları, alacağın tahakkukuna ilişkin davalara bakmakla görevli dairesince çözümlenir.

Vergi davalarına bakmak ile görevlendirilmiş olan **Üçüncü, Dördüncü, Yedinci ve Dokuzuncu dairelerin** görevleri aşağıdaki gibidir.

Üçüncü Daire;

- Gelir, kurumlar ve katma değer vergisi (ithalde alınan katma değer vergileri hariç) ile ilgili olarak, Gaziantep Bölge İdare Mahkemesinin vergi dava dairelerince verilen kararlara, İstanbul Anadolu Yakası vergi dairelerinin taraf olduğu davaları çözümleyen vergi mahkemeleri ile Bursa, Edirne, Kocaeli, Sakarya, Tekirdağ vergi mahkemelerince verilen kararların **istinaf yoluyla** incelemesini yapan İstanbul Bölge İdare Mahkemesinin vergi dava dairelerince verilen kararlara karşı yapılan temyiz başvurularını,
- Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlere ilişkin olup diğer vergi dava dairelerinin görevi dışında kalan işleri çözümler.

Dördüncü Daire;

- Gelir, kurumlar ve katma değer vergilerine ilişkin Bakanlar Kurulu kararları ile düzenleyici diğer işlemlere karşı açılan davaları,
- Gelir, kurumlar ve Katma Değer Vergisi (ithalde alınan katma değer vergileri hariç) ile ilgili olarak, Ankara Bölge İdare Mahkemesi vergi dava dairelerince ve İstanbul Avrupa Yakası vergi dairelerinin taraf olduğu davaları çözümleyen vergi mahkemelerince verilen kararların **istinaf yoluyla** incelemesini yapan İstanbul Bölge İdare Mahkemesinin vergi dava dairelerince verilen kararlara karşı yapılan temyiz başvurularını çözümler.

Yedinci Daire;

- Gümrük ve İthalat ilişkili vergiler, gider vergileri, motorlu taşıtlar vergisi, veraset ve intikal vergisine ilişkin davalar ile temyiz başvurularını çözümler.
- Özel tüketim vergisine ilişkin davalar ile temyiz başvurularını çözümler.

Dokuzuncu Daire;

- Gelir, kurumlar ve katma değer vergisi (ithalde alınan katma değer vergileri hariç) ile ilgili olarak, Erzurum, İzmir, Konya ve Samsun Bölge İdare Mahkemelerinin vergi dava dairelerince verilen kararlara karşı yapılan temyiz başvurularını,
- Damga vergisine, emlak vergisine, köy, belediye ve özel idare vergi, resim, harç ve payları ile bunların diğer gelirlerine ve bunlara ait tarifeler, Harçlar Kanunu'na ilişkin davalar ile temyiz başvurularını çözümler.

İçtihadı Birleştirme Kurulu;

İçtihadı birleştirme kurulu, Danıştay Başkanı, Başsavcı, başkanvekilleri, dava daireleri başkanları ve üyelerinden kurulur. Toplanma ve görüşme sayısı en az **otuz birdir**. Toplantıda hazır bulunanlar çift sayıda olursa en kıdemsiz üye kurula katılmaz. Esas hakkındaki kararlar, birinci toplantıda kurul üye tam sayısının salt çoğunluğu ile, bu toplantıda karar yeter sayısı sağlanamaz ise ikinci toplantıda mevcudun salt çoğunluğu ile verilir. Kurulun diğer kararları oyçokluğu ile verilir. İçtihatları Birleştirme Kuruluna yeteri kadar tetkik hâkimi ve memur verilir.²⁰⁷

İçtihatları birleştirme kurulunun görevleri Danıştay Kanunu 39. Maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre; İçtihatları Birleştirme Kurulu, dava dairelerinin veya idari ve vergi dava daireleri kurullarının kendi kararları veya ayrı ayrı verdikleri kararlar arasında aykırılık veya uyuşmazlık görüldüğü veyahut birleştirilmiş içtihatların değiştirilmesi gerekli görüldüğü takdirde, Danıştay Başkanının havalesi üzerine, Başsavcının düşüncesi alındıktan sonra işi inceler ve lüzumlu görürse, içtihadın birleştirilmesine karar verir.

İçtihatların birleştirilmesi veya birleştirilmiş içtihatların değiştirilmesi, Danıştay Başkanı, konu ile ilgili daireler, idari ve vergi dava daireleri kurulları veya Başsavcı tarafından istenebilir. Aykırı kararlarla ilgili kişiler, içtihadın birleştirilmesi için Danıştay Başkanlığına başvurabilirler. Kurulun, içtihatların birleştirilmesi veya değiştirilmesi hakkındaki kararları, gönderildikleri tarihten itibaren **bir ay** içerisinde Resmi Gazete’de yayımlanır. Bu kararlara Danıştay daire ve kurulları ile idari mahkemeler ve idare uymak zorundadır.²⁰⁸

4.1.2.3. Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözümlemesi

Mükellef ile idare arasında doğan uyuşmazlığın, idari aşamada çözümlenememesi durumunda, olay, “**vergi davası**” şeklinde yargısal denetime tabi tutulmak üzere, mükellefçe yargı organına aktarılır. Vergi uyuşmazlıklarının yargı aşamasında “**vergi davası**” şeklinde incelenmesi sonucunda yargı organınca verilen kararlar, taraflar açısından kesin hüküm niteliğindedir. Böylece, uyuşmazlık yargının kararı doğrultusunda, çözümlenmiş olur. Mükellef ya da idare, ancak bir üst yargı organına başvurarak bu kararın bozulmasını isteyebilir.²⁰⁹

²⁰⁷ Danıştay Kanunu m.18

²⁰⁸ Danıştay Kanunu m.40

²⁰⁹ Kızılot ve Kızılot, a.g.e. s.75

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 7. Maddesine göre, **dava açma süresi** özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde Danıştay'da ve idare mahkemelerinde **altmış** ve vergi mahkemelerinde **otuz gündür**. Bu süreler;²¹⁰

- İdari uyuşmazlıklarda; yazılı bildirim yapıldığı,
- Vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda; tahakkuku tahsile bağlı olan vergilerde tahsile bağlı olan vergilerde tahsilatın; tebliğ yapılan hallerde veya tebliğ yerine geçen işlemlerde tebliğin; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin; tescile bağlı vergilerde tescilin yapıldığı ve idarenin dava açması gereken konularda ise ilgili merci veya komisyon kararının idareye geldiği; tarihi izleyen günden başlar.

Adresleri belli olmayanlara özel kanunlarındaki hükümlerine göre ilan yoluyla bildirim yapılan hallerde, özel kanunda aksine bir hüküm bulunmadıkça süre, son ilan tarihini izleyen günden itibaren **on beş gün sonra** işlemeye başlar.²¹¹

İlanı gereken düzenleyici işlemlerde dava süresi, ilan tarihini izleyen günden başlar. Ancak bu işlemlerin uygulanması üzerine ilgililer, düzenleyici işlem veya uygulanan işlem yahut her ikisi aleyhine birden dava açabilirler. Düzenleyici işlemin iptal edilmemiş olması bu düzenlemeye dayalı işlemin iptaline engel olmaz.²¹²

İdari davaların açılması ile ilgili olarak dava dilekçesinde yer alması gereken hususlar, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 3. Maddesinin 1.ve 2. Fıkralarında hüküm altına alınmıştır. Buna göre;

İdari davalar, Danıştay, idare mahkemesi ve vergi mahkemesi başkanlıklarına hitaben yazılmış imzalı dilekçelerle açılır.

Dava konusu kararın ve belgelerin asılları veya örnekleri dava dilekçesine eklenir. Dilekçeler ile bunlara ekli evrakın örnekleri karşı taraf sayısından bir fazla olur.

Dava dilekçeleri ve savunmalar ile davalara ilişkin her türlü evrak, Danıştay veya ait olduğu mahkeme başkanlıklarına veya bunlara gönderilmek üzere idare veya vergi mahkemesi başkanlıklarına, idare veya vergi mahkemesi bulunmayan yerlerde büyükşehir belediyesi sınırları içerisinde kalıp kalmadığına bakılmaksızın asliye

²¹⁰ İYUK Md.7/2

²¹¹ İYUK Md. 7/3

²¹² İYUK Md.7/4

hukuk hâkimliklerine veya yabancı memleketlerde Türk konsolosluklarına verilebilir.²¹³

Vergi uyuşmazlıklarında yetkili mahkeme;²¹⁴

- Uyuşmazlık konusu vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren, zam ve cezaları kesen,
- Gümrük kanununa göre alınması gereken vergilerle Vergi Usul Kanunu gereğince şikâyet yoluyla vergi düzeltme taleplerinin reddine ilişkin işlemlerde; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren,
- Amme Alacaklarının Tahsil Usulü kanunun uygulanmasında, ödeme emrini düzenleyen,
- Diğer uyuşmazlıklarda dava konusu işlemi yapan dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir.

Yürütmenin Durdurulması;

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27 maddesi 1. Fıkrası hükmünce, Danıştay'da veya idari mahkemelerde dava açılması dava edilen idari işlemin yürütülmesini durdurmaz.

Danıştay veya idari mahkemeler, idari işlemin uygulanması halinde;

- telafisi güç veya imkânsız zararların doğması ve
- idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması

şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda, davalı idarenin savunması alındıktan veya savunma süresi geçtikten sonra gerekçe göstererek yürütmenin durdurulmasına karar verebilir. Uygulanmakla etkisi tükenecek olan idari işlemlerin yürütülmesi, savunma alındıktan sonra yeniden karar verilmek üzere, idarenin savunması alınmaksızın da durdurulabilir. Yürütmenin durdurulması kararlarında idari işlemin hangi gerekçelerle hukuka açıkça aykırı olduğu ve işlemin uygulanması halinde doğacak telafisi güç veya imkânsız zararların neler olduğunun belirtilmesi zorunludur. Sadece ilgili kanun hükmünün iptali istemiyle Anayasa Mahkemesine başvurulduğu gerekçesiyle yürütmenin durdurulması kararı verilmez.²¹⁵

²¹³ İYUK Md. 4

²¹⁴ İYUK, md.37

²¹⁵ İYUK m.27/2

Dava dilekçesi ve eklerinden yürütmenin durdurulması isteminin yerinde olmadığı anlaşılırsa, dava idarenin savunması alınmaksızın istem reddedilebilir.²¹⁶

Vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini **durdurur**. Ancak, işlemde kaldırılan vergi davası dosyalarında tahsil işlemi devam eder. Bu şekilde işlemde kaldırılan dosyanın yeniden işleme konulması ile ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar, tahsil işlemini durdurmaz. Bunlar hakkında yürütmenin durdurulması istenebilir.²¹⁷

Yürütmenin durdurulması istemleri hakkında verilen kararlar; Danıştay dava dairelerince verilmişse konusuna göre İdari veya Vergi Dava Daireleri Kurullarına, bölge idare mahkemesi kararlarına karşı en yakın bölge idare mahkemesine, idare ve vergi mahkemeleri ile tek hakim tarafından verilen kararlara karşı kararın tebliğini izleyen günden itibaren **yedi gün** içinde karar vermek zorundadır. İtiraz üzerine verilen kararlar kesindir.²¹⁸

Yürütmenin durdurulması kararı verilen dava dosyaları öncelikle incelenir ve karara bağlanır.²¹⁹

Yürütmenin durdurulmasına dair verilen kararlar **on beş gün** içinde yazılır ve imzalanır. Aynı sebeplere dayanılarak ikinci kez yürütmenin durdurulması isteminde bulunulamaz.²²⁰

Mahkeme kararlarının sonuçları ve uygulanması;

Vergi mahkemesi kararların sonuçlarını davanın vergi ödevlisi ya da vergi dairesi tarafından açılmasına; lehte ya da aleyhte sonuçlanmasına göre incelemekte yarar vardır.²²¹

Vergi ödevlisi tarafından açılan davada,

- Kısmen ya da tamamen vergi ödevlisinin lehine karar verilmesi (davanın kabul edilmesi halinde); karar uyarınca dava konusu işlem iptal edilmekte ve terkin işlemi gerçekleştirilmektedir. Çünkü, böyle bir durumda mahkeme, vergi idaresinin düzenlediği işlemi hukuka aykırı bulmakta ve bu işlemi kısmen ya da

²¹⁶ İYUK m. 27/3

²¹⁷ İYUK m. 27/4

²¹⁸ İYUK m.27/7

²¹⁹ İYUK m.27/8

²²⁰ İYUK m.27/9-10

²²¹ Karakoç, a.g.e. s. 236

tamamen iptal etmektedir. Bu karar sonucunda yapılan vergi tarhının kısmen ya da tamamen **terkin** edilmesi; tahsil edilmiş/ödenmiş bir vergi varsa, kısmen ya da tamamen iade edilmesi gerekmektedir.

- Kararın vergi ödevlisi aleyhine verilmesi (davanın reddi) halinde, vergi idaresinin vergilendirme işleminin hukuka uygun olduğu sonucu doğmaktadır. Bu durumda, davanın açılmasıyla tahakkuk edemeyen vergi ve / ya da cezalar tahakkuk etmekte ve tahsil aşamasına geçilmektedir. Ancak, ilk derece mahkemesinin nihaî kararlarına kanun yolu denetimi söz konusu olduğundan, tahakkuk eden vergi ve/ya da cezanın kesinleşmesi, bu denetim yoluna başvurulup başvurulmamasına göre gerçekleşmektedir. Ayrıca, davanın açılması yüzünden geç tahakkuk etmiş olan vergi için gecikme faizi uygulanması da söz konusu olmaktadır.

Vergi idaresi tarafından açılan davanın,²²²

- Lehe sonuçlanması (davanın kabul edilmesi) halinde, takdir ve tadilat komisyonlarının kararları iptal edilmekte ve hükümsüz hale gelmektedir. Aynı şekilde Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 49. Maddesi uyarınca açılan davaların lehte sonuçlanması halinde yapılan bedel ve değer tespitleri iptal edilmektedir.
- Aleyhe sonuçlanması (davanın reddedilmesi) halinde, dava konusu işlemin hukuka uygun olduğunun kabul edilmesi nedeniyle, idarenin mahkeme kararının, dolayısıyla dava konusu işlemin gereğini, kanunda belirtilen sürede yerine getirmesi gerekir.

Mahkeme kararlarının sonuçları ve uygulamasına ilişkin hükümler, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28. Maddesi kapsamında düzenlenmiştir. İlgili maddeye göre;

- Danıştay, Bölge İdare Mahkemeleri, İdare ve Vergi Mahkemelerinin esasa ve yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlarının icaplarına göre idare, gecikmeksizin işlem tesis etmeye veya eylemde bulunmaya mecburdur. Bu süre hiçbir şekilde kararın idareye tebliğinden başlayarak **otuz günü geçemez**. Ancak disiplin hükümleri saklıdır.
- Konusu belli bir miktar paranın ödenmesini gerektiren davalarda hükmedilen miktar ile her türlü davalarda hükmedilen vekalet ücreti ve yargılama giderleri, davacının veya vekilinin davalı idareye yazılı şekilde bildireceği banka hesap

²²² Karakoç, a.g.e. s. 237

numarasına, bu bildirim tarihinden itibaren, birinci fıkrada belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde yatırılır. Birinci fıkrada belirtilen süreler içinde ödeme yapılmaması halinde, genel hükümler dairesinde infaz ve icra olunur.

- Danıştay, Bölge İdare Mahkemeleri, idare ve vergi mahkemeleri kararlarına göre işlem tesis edilmeyen veya eylemde bulunulmayan hallerde idare aleyhine Danıştay ve ilgili idari mahkemede maddi ve manevi tazminat davası açılabilir.
- Mahkeme kararlarının süresi içinde kamu görevlilerince yerine getirilmemesi hâlinde tazminat davası ancak ilgili idare aleyhine açılabilir.
- Vergi uyuşmazlıklarına ilişkin mahkeme kararlarının idareye tebliğinden sonra bu kararlara göre tespit edilecek veri, resim, harçlar ve benzeri mali yükümler ile zam ve cezaların miktarı ilgili idarece mükellefe bildirilir.
- Tazminat ve vergi davalarında idarece, mahkeme kararının tebliğ tarihi ile ödeme tarihi arasındaki süreye 21/07/1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 48. Maddesine göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanacak faiz ödenir. Ancak mahkeme kararının davacıya tebliği ile banka hesap numarasının idareye bildirildiği tarih arasında geçecek süre için faiz işlemez.

4.2. YARGI KARARLARINA KARŞI BAŞVURU YOLLARI

Uyuşmazlıklara bakmakla görevli ilk derece mahkemelerinin verdikleri nihaî kararların hukuka ve gerçeğe uygunluğunun denetiminin sağlanması amacıyla bazı başvuru yolları benimsenmektedir. Bu başvuruların bazıları ilk derece mahkemesi kararının denetimi amacıyla üst derece yargı merciine; bazıları da karar veren yargı organına yapılmaktadır. Bu başvuruların bir kısmı, mahkeme kararının üst derece yargı mercii ve/ya da kararı veren mahkeme tarafından denetimi amacına yöneliktir. Bu amaçla yapılan denetimlere **kanun yolu denetimi**; bu denetimin yapılması talebiyle yapılan başvurulara da **kanun yolu başvurusu** denilmektedir.²²³ Bu kanun yolları ile ilgili açıklamalar aşağıdaki gibidir.

²²³ Karakoç, a.g.e. s. 289

4.2.1. İstinaf

İstinaf kanun yoluna, ilk derece mahkemesi olarak görev yapmakta olan vergi ve idare mahkemesinin görmekte/bakmakta oldukları davalara ilişkin nihaî kararlara karşı başvurulabilmektedir.²²⁴

İstinaf kanun yolu ile ilgili olarak, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu 45. Maddesince gerekli düzenlemeler yapılmıştır. Buna göre;

- İdare ve vergi mahkemelerinin kararlarına karşı, başka kanunlarda aksi hüküm bulunsa dahi, mahkemenin bulunduğu yargı çerçevesindeki bölge idare mahkemesine, kararın tebliğinden itibaren **otuz gün** içinde istinaf yoluna başvurulabilir. Ancak, konusu beş bin Türk Lirasını geçmeyen vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemlere karşı açılan iptal davaları hakkında idare ve vergi mahkemelerince verilen kararlar kesin olup, bunlara karşı istinaf yoluna başvurulamaz.
- İstinaf, temyizın şekil ve usullerine tabidir. İstinaf başvurusuna konu olacak kararlara karşı yapılan kanun yolu başvurularında dilekçelerdeki hitap ve istekle bağlı kalınmaksızın dosyalar **bölge idare mahkemesine** gönderilir.
- Bölge idare mahkemesi, yaptığı inceleme sonunda ilk derece mahkemesi kararını hukuka uygun bulursa istinaf başvurusunun reddine karar verir. Karardaki maddi yanlışlıkların düzeltilmesi mümkün ise gerekli düzeltmeyi yaparak aynı kararı verir.
- Bölge idare mahkemesi, ilk derece mahkemesi kararını hukuka uygun bulmadığı takdirde istinaf başvurusunun kabulü ile ilk derece mahkemesi kararının kaldırılmasına karar verir. Bu hâlde bölge idare mahkemesi işin esası hakkında yeniden bir karar verir. İnceleme sırasında ihtiyaç duyulması halinde kararı veren mahkeme veya başka bir yer idare ya da vergi mahkemesi istinabe olunabilir. İstinabe olunan mahkeme gerekli işlemleri öncelikle ve ivedilikle yerine getirir.
- Bölge idare mahkemesi, ilk inceleme üzerine verilen kararlara karşı yapılan istinaf başvurusunu haklı bulduğu, davaya görevsiz veya yetkisiz mahkeme yahut reddedilmiş veya yasaklanmış hâkim tarafından bakılmış olması hâllerinde, istinaf başvurusunun kabulü ile ilk derece mahkemesi kararının kaldırılmasına karar vererek dosyayı ilgili mahkemeye gönderir. Bölge idare mahkemesinin bu fıkra uyarınca verilen kararları kesindir.

²²⁴ Karakoç, a.g.e. s. 293

- Bölge idare mahkemelerinin İYUK 46. Maddesine göre temyize açık olmayan kararları kesindir.
- İstinaf başvurusuna konu edilen kararı veren ya da karara katılan hâkim, aynı davanın istinaf yoluyla bölge idare mahkemesince incelemesinde bulunamaz.
- İvedi yargılama usulüne tabi olan davalarda istinaf yoluna başvurulamaz.

4.2.2. Temyiz

Temyiz, yargı kararlarına karşı başvuru yollarının en önemlisidir. Çünkü, temyiz mercii, vergi yargılaması hukukunda en yüksek mercii olan Danıştay'dır.

Temyiz mercii, yeniden yargılama yapılan mahkeme niteliği taşımamaktadır. Temyiz merci hüküm mahkemesince incelenen vakıaları/olguları, kural olarak, yeniden inceleme konusu yapmaz. Temyiz incelemesinde işin maddi yönü ile değil, hukukî yönü ile ilgilenilmektedir. Çünkü, ilk derece mahkemesinde ve istinaf merciinde uyuşmazlık konusu olay yargılandığı hâlde, temyiz incelemesinde **mahkemenin kararı** yargılanmaktadır. Bu bağlamda, kararın hukuka ve usule uygun olarak verilip verilmediği araştırılmaktadır.²²⁵

Danıştay dava dairelerinin nihai kararları ile bölge idare mahkemelerinin aşağıda sayılan davalar hakkında verdikleri kararlar, başka kanunlarda aksine hüküm bulursa dahi **Danıştay'da**, kararın tebliğinden itibaren **otuz gün içinde** temyiz edilebilir.²²⁶

- Düzenleyici işlemlere karşı açılan iptal davaları,
- Konusu yüz bin Türk Lirasını aşan **vergi davaları**, tam yargı davaları ve idari işlemler hakkında açılan davalar.

Temyiz istemleri Danıştay Başkanlığına hitaben yazılmış dilekçeler ile yapılır.²²⁷ Temyiz dilekçeleri ile ilgili olarak;

- Temyiz dilekçeleri, İdari Yargılama Usulü Kanunu 3. Maddesinde belirtilen esaslara göre düzenlenmesi gereklidir. Düzenlenmemiş ise eksikliklerin **on beş gün** içinde tamamlanması husus, kararı veren Danıştay veya bölge idare mahkemesince ilgiliye tebliğ olunur. Bu sürede eksiklikler tamamlanmazsa temyiz isteminde bulunulmamış sayılmasına Danıştay veya bölge idare

²²⁵ Karakoç, a.g.e. s. 306

²²⁶ İYUK m.46

²²⁷ İYUK m.48

mahkemesince karar verilir.

- Temyiz dilekçeleri, ilgisine göre kararı veren bölge idare mahkemesine, Danıştay'a veya İYUK 4.madde'de belirtilen mercilere verilir ve kararı veren bölge idare mahkemesi veya Danıştay'ca karşı tarafa tebliğ edilir. Karşı taraf tebliğ tarihini izleyen **otuz gün içinde** cevap verebilir. Cevap veren, kararı süresinde temyiz etmemiş olsa bile düzenleyeceği dilekçesinde, temyiz istemine bulunabilir. Bu takdirde bu dilekçeler temyiz dilekçesi yerine geçer.
- Kararı veren Danıştay veya bölge idare mahkemesi, cevap dilekçesi verildikten veya cevap süresi geçtikten sonra dosyayı dizi listesine bağlı olarak, Danıştay'a veya kurula gönderir.
- Yürütmenin durdurulması isteği bulunan temyiz dilekçeleri, karşı tarafa tebliğ edilmeden dosya ile birlikte, yürütmenin durdurulması istemi hakkında karar verilmek üzere kararı veren bölge idare mahkemesince Danıştay Başkanlığına, Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak baktığı davalarda, görevli dairece konusuna göre İdari veya Vergi Dava Daireleri Kuruluna gönderilir. Danıştay'da görevli daire veya kurul tarafından yürütmenin durdurulması istemi hakkında karar verildikten sonra tebligat bu daire veya kurulca yapılarak dosya tekemmül ettirilir.
- Temyiz dilekçesi verilirken gerekli harç ve giderlerin tamamı ödenmemiş olması halinde kararı veren; mercii tarafından verilecek **yedi günlük** süre içerisinde tamamlanması, aksi halde temyizden vazgeçilmiş sayılacağı hususu temyiz edene yazılı olarak bildirilir. Verilen süre içerisinde harç ve giderlerin tamamlanmadığı takdirde, ilgili mercii, kararın temyiz edilmemiş sayılmasına karar verir. Temyizin kanuni süresi geçtikten sonra yapılması veya kesin bir karar hakkında olması halinde de kararı veren mercii, temyiz isteminin reddine karar verir. İlgili mercii bu maddenin 2. Fıkrasında (a maddesi) belirtilen temyiz isteminde bulunulmamış sayılmasına ilişkin kararlarına karşı, tebliğ tarihini izleyen günden itibaren **yedi gün** içinde temyiz yoluna başvurulabilir.

Temyiz incelemesi sonunda Danıştay'ın kararı onama nedenleri aşağıdaki gibidir;²²⁸

²²⁸ İYUK m.49/1

- Kararı hukuka uygun bulursa onar. Kararın sonucu hukuka uygun olmakla birlikte gösterilen gerekçeyi doğru bulmaz veya eksik bulursa, kararı, gerekçesini değiştirerek onar.
- Kararda yeniden yargılama yapılmasına ihtiyaç duyulmayan maddi hatalar ile düzeltilmesi mümkün eksiklik veya yanlışlıklar varsa kararı düzelterek onar.

Temyiz incelemesi sonunda Danıştay'ın kararı bozma nedenleri aşağıdaki gibidir;²²⁹

- Görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması,
- Hukuka aykırı karar verilmesi,
- Usul hükümlerinin uygulanmasında kararı etkileyecek nitelikte hata veya eksikliklerin bulunması, sebeplerinden dolayı incelenen kararı bozar.

Temyiz edilerek verilen karar üzerine yapılacak işlemler aşağıdaki gibidir.²³⁰

- Temyiz incelemesi sonunda verilen karar, dosyayla birlikte kararı veren mercie gönderilir. Bu karar, dosyanın geldiği tarihten itibaren, **yedi gün içinde** taraflara tebliğ edilir.
- Temyiz incelemesi sonucunda verilen bozma kararı üzerine ilgili merci, dosyayı öncelikle inceler ve varsa gerekli tahkik işlemlerini tamamlayarak yeniden karar verir.
- Bölge idare mahkemesi, Danıştay'ca verilen bozma kararına uyabileceği gibi kararında ısrar da edebilir.
- Danıştay'ın bozma kararına uyulduğu takdirde, bu kararın temyiz incelemesi, bozma kararına uygunlukla sınırlı olarak yapılır.
- Bölge idare mahkemesi, bozmaya uymayarak kararında ısrar ederse, ısrar kararının temyizi hâlinde, talep, konusuna göre Danıştay İdari veya Vergi Dava Daireleri Kurulunca incelenir ve karara bağlanır. Danıştay İdari ve Vergi Dava Daireleri Kurullarına kararlarına uyulması zorunludur.

4.2.3. Kanun Yararına Temyiz

Yargılama sürecinde oluşturulan kanun yolu denetimi, ilk derece mahkemelerinin kararlarının hukuka uygunluk denetimine tâbi tutulması suretiyle, yargı kararlarında oluşan hukuka aykırılıkların giderilmesini ve kararın Hukuk

²²⁹ İYUK m.49/2

²³⁰ İYUK m.50

Düzeninde yaratmış olduğu bozulmanın onarılmasını sağlamaktadır. Bununla birlikte, kanun yollarının şu ya da bu nedenle kullanılmamış veya kullanılamamış olması ve bu suretle kararın şekli anlamda kesinleşmesi sebebiyle, Hukuk Düzeninde ki bozulmanın bir tür dokunulmazlık kazanması da mümkün ve muhtemeldir. İşte, hukuka aykırılık içeren yargı kararıyla bozulan Hukuk Düzeninin onarılması, olağan kanun yollarının işletilmemesi veya işletilememesi durumlarında kanun yararına temyiz kurumu ile sağlanmaktadır.²³¹

İdare ve Vergi mahkemeleri ile bölge idare mahkemelerinin kesin olarak verdiği kararlar ile istinaf veya temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş bulunan kararlardan niteliği bakımından yürürlükteki hukuka aykırı bir sonucu ifade edenler, ilgili bakanlıkların göstereceği lüzum üzerine veya kendiliğinden Danıştay Başsavcısı tarafından kanun yararına temyiz olunabilir.²³²

Temyiz isteği yerinde görüldüğü takdirde karar, kanun yararına bozulur. Bu bozma kararı, daha önce kesinleşmiş olan merci kararının hukuki sonuçlarını kaldırmaz. Bozma kararının bir örneği ilgili bakanlığa gönderilir ve Resmi Gazete’ de yayımlanır.²³³

4.2.4. Yargılanmanın Yenilenmesi

Yargılamanın yenilenmesi, Hukuk Usulü Mahkemeleri Kanunu’ndan esinlenerek İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 53. Ve 55. Maddelerinde düzenlenmiştir. Yargı organlarının kararlarının, zamanında ileri sürülmemiş veya ileri sürülmüş olsa dahi bilgi ve belgelerin gerçeği kavranamamış olması veya başka bazı hukukî nedenlerle, haksız olarak verilmiş olması mümkün ve muhtemeldir. Yargılamanın yenilenmesi yoluyla, kanunda belirtilen nedenlerin varlığı halinde, yargılamanın yeniden yapılması, davanın tekrar görülmesi ve görüşülmesi suretiyle, gerçeğe ulaşılması ve hukuka uygun karar verilmesi sağlanmaya çalışılmaktadır. Bu itibarla, yargılamanın yenilenmesi, kesinleşmiş yargı kararlarındaki hatalardan, yanlışlıklardan ve hukuka aykırılıklardan dönmeyi mümkün kılmaktadır.²³⁴

²³¹ Karakoç, a.g.e. s. 328

²³² İYUK M.51/1

²³³ İYUK M.51/2-3

²³⁴ Karakoç, a.g.e. s.330

Danıştay ile bölge idare, idare ve vergi mahkemelerinden verilen kararlar hakkında, aşağıda yazılı sebepler dolayısıyla yargılamanın yenilenmesi istenebilir.²³⁵

- Zorlayıcı sebepler dolayısıyla veya lehine karar verilen tarafın eyleminden doğan bir sebeple elde edilemeyen bir belgenin kararın verilmesinden sonra ele geçirilmiş olması,
- Karara esas olarak alınan belgenin, sahteliğine veya sahte olduğu mahkeme veya resmi bir makam huzurunda ikrar olunmuş veya sahtelik hakkındaki hüküm karardan evvel verilmiş olup da, yargılamanın yenilenmesi isteyen kimsenin karar zamanında bundan haberi bulunmamış olması,
- Karara esas olarak alınan bir ilam hükmünün, kesinleşen bir mahkeme kararı ile bozularak ortadan kalkması,
- Bilirkişinin kasıtlı gerçeğe aykırı beyanda bulunduğu mahkeme kararıyla belirlenmesi,
- Lehine karar verilen tarafın, karara etkisi olan bir hile kullanmış olması,
- Vekil veya kanuni temsilci olmayan kişiler ile davanın görülüp karara bağlanmış bulunması,
- Çekinmeye mecbur olan başkan , üye veya hakimin katılmasıyla karar verilmiş olması,
- Tarafları, konusu ve sebebi aynı olan bir dava hakkında verilen karara aykırı yeni bir kararın verilmesine neden olabilecek kanuni bir dayanak yokken, aynı mahkeme yahut başka bir mahkeme tarafından önceki ilamın hükmüne aykırı bir karar verilmiş bulunması,
- Hükmün, İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetlerini Korumaya Dair Sözleşmenin veya eki protokollerin ihlâli suretiyle verildiğinin, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin kesinleşmiş kararıyla tespit edilmiş olmasıdır.

Yargılamanın Yenilenmesi Talebinde Süreler

Yargılamanın yenilenmesi ile ilgili olarak İYUK 53. Madde kapsamında yargılamanın yenilenmesi talebinde bulunulabilmesi için bazı sürelerle yer verilmiştir. Bu süreler;

- Tarafları, konusu ve sebebi aynı olan bir dava hakkında verilen karara aykırı yeni bir kararın verilmesine neden olabilecek kanuni bir dayanak yokken, aynı

²³⁵ İYUK m.53

mahkeme yahut başka bir mahkeme tarafından önceki ilamın hükmüne aykırı bir karar verilmiş bulunması halinde **on yıl**,

- Hükümün, Avrupa İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetlerini Korumaya Dair Sözleşmenin veya eki protokollerin ihlâli suretiyle verildiğinin, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin kesinleşmiş kararıyla tespit edilmiş olması halinde Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararının kesinleştiği tarihten itibaren **bir yıl** ve diğer sebepler için **altmış gündür**.

4.2.5. Açıklama İstenmesi ve Yanlışlıkların Düzeltilmesi Talebi

İdari Yargılama Usulü Kanunu 29. Maddesi hükmünce; Danıştay, Bölge İdare Mahkemeleri, İdare ve Vergi Mahkemelerince verilen kararlar yeterince açık değilse, yahut birbirine aykırı hüküm fıkralarını taşıyorsa, taraflardan her biri kararın açıklanmasını veya aykırılığın giderilmesini isteyebilir.

Kararı vermiş olan daire veya mahkeme işi inceler ve gerek görmesi halinde dilekçenin bir örneğini, belirleyeceği süre içinde cevap vermek üzere, karşı tarafa tebliğ eder, cevap iki nüsha olarak verilir. Bunlardan biri, açıklama veya aykırılığın kaldırılmasını isteyen tarafa gönderilir. Görevli daire veya mahkeme bu husustaki kararı, taraflara tebliğ edilir. Açıklama veya aykırılığın kaldırılması, kararın yerine getirilmesine kadar istenebilir.

Yanlışlıkların düzeltilmesi;

Kararlarda yapılan önemli olmayan bazı yanlışlıkların giderilmesi amacıyla kabul edilen yanlışlıkların düzeltilmesi yolu ile mahkeme kararlarında yer alan maddî nitelikli yanlışlıkların düzeltilmesi sağlanmaktadır. Yanlışlıkların düzeltilmesi yolu ile kararın özünde herhangi bir değişiklik yapılamaz. Başka bir deyişle, kararın kapsamının genişletilmesi veya daraltılması mümkün değildir. Çünkü yanlışların düzeltilmesi yolu, ancak maddî yanlışlıkların düzeltilebilmesi için başvurulabilecek bir yoldur. Bu yola, kararda yer alan hukukî yanlışlıkların düzeltilmesi için başvurulamaz.²³⁶

İki tarafın adı ve soyadı ile sıfatı ve iddiaları sonucuna ilişkin yanlışlıklar ile hüküm fıkrasındaki hesap yanlışlıklarının düzeltilmesi de istenebilir. Yanlışlıkların düzeltilmesine karar verilirse, düzeltme ilamın altına yazılır.

²³⁶ Karakoç, a.g.e. s.336

5. ÖRNEK BİR TÜRKİYE UYGULAMASI

XYZ Tüketim Ürn. Tic. Ltd. Şti. Bakırköy / İstanbul adresinde faaliyetini sürdürmekte olan Bakırköy vergi dairesinin 999 999 9999 sicil numaralı kurumlar vergisi mükellefidir. Şirket hakkında yapılan 2015 dönemine ilişkin tam inceleme süreçleri ile ilgili olarak genel değerlendirmeler yapılmış ve inceleme süreci anlatılmıştır. Buna göre;

XYZ Tüketim Ürn. Tic. Ltd. Şti. ile ilgili olarak şirket yetkilisi Oğuz bey, **20 Mart 2016** tarihinde inceleme elemanı tarafından aranarak **2015** dönemine ilişkin yasal defter ve belgelerinin incelemeye tabi tutulacağı hakkında bilgi verilmiş ve şirket yetkilisi incelemeye başlama tutanağı düzenlenmek üzere inceleme elemanın çalışma odasına davet edilmiştir.

Bilgi; Öte yandan iş evrakı inceleme elemanına **12 Mart 2016** tarihinde tebliğ edilmiştir. İnceleme elemanı tebliğ evrakını aldıktan itibaren 31 Ekim 2011 tarihli 28101 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin” 7. Maddesinin 2. Fıkrası hükmünce, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından mükellefin kendisine veya bulunduğu sektöre yönelik olarak yapılan her türlü araştırma, inceleme, bilgi isteme ve yazışma gibi faaliyetler işe başlandığını gösterir.

İnceleme elemanı ve şirket yetkilisi ekte bir örneği sunulan incelemeye başlama tutanağını düzenlemek üzere **11 Nisan 2016** tarihinde sözleşmişler ve bu tarihte inceleme elemanının odasında incelemeye başlama tutanağı düzenlemiştir. Yapılan görüşme neticesinde inceleme elemanı tarafından **Sahte ve Muhteviyatı İtibari ile Yanıltıcı Belge** yönünden inceleme yapılacağı şirket yetkilisine sözlü olarak beyan edilmiştir.

Aynı zamanda inceleme elemanı tarafından XYZ Tüketim Ürn. Tic. Ltd. Şti. 2015 yılı yasal defter ve belgelerinin inceleneceğine dair defter belge isteme yazısı 01 Nisan 2016 tarihinde şirket adresinde şirket yetkilisi Oğuz Beye, tebliğ edilmiştir. Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 12. Maddesince ; tebliğ edilen yazıda, ibraz edilecek defter ve belgeler ile **on beş günden az olmamak üzere ibraz süresine**, ibraz yerine ve ibraz edilmemesi halinde uygulanacak müeyyidelere yer verilir.

Oğuz Bey, **01 Nisan 2016** tarihinde tebliğ almış olduğu defter belge isteme yazısına istinaden **Vergi Usul Kanunu'nun 256.** Maddesine göre; "Gerçek ve tüzel kişiler muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda oldukları bilgilere ilişkin fiş, mikro film, manyetik teyp, disket 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 zorundadır." Buna göre defter ve belge isteme yazısına istinaden Oğuz beye verilen **15 günlük süreyi' de** göz önünde bulundurarak en geç **16 Nisan 2016** tarihinde mesai saatinin bitimine kadar defter ve belgelerini ibraz etmek zorundadır. Mesai bitimi hafta sonuna veya resmi tatile denk gelmesi halinde hafta sonunu takip eden ilk iş günü mesai bitimine kadar ibraz etmek zorundadır. **(16 Nisan 2016 Cumartesi gününe denk geldiğinden dolayı defter ve belgeler 18 Nisan 2016 tarihi mesai bitimine kadar ibraz edilmelidir.)** Oğuz bey tarafından şirketin defter ve belgeleri 14 Nisan 2016 tarihinde ibraz edilmiştir. İbraz edilen defter ve belgeler ise aşağıdaki gibidir;

İbraz edilen defterler 2015 yılına ilişkin;

- Yevmiye Defteri,
- Defter-i Kebir,
- Envanter Defteridir.

İbraz edilen belgeler ise;

- Alış ve Satış Faturaları,
- Perakende Satış Fişleri,
- Serbest Meslek Makbuzları,
- Gider Pusulaları,
- Ücret Bordroları,
- Sevk İrsaliyeleri,
- Sözleşmeler, Taahhütnameler, Kefaletnameler, Mahkeme İlamları, İhbarname, Karar Örnekleri, Vergi Makbuzları ve Diğer Hukuki Belgelerdir.

Bilgi: 11 Nisan 2016 tarihinde düzenlenen ve ekte örneği sunulan inceleme başlama tutanağında aşağıdaki unsurların bulunması zorunludur.

İncelemeye başlama tutanağı muhteviyatında;

- Nezdinde inceleme yapılanın kimlik bilgileri, unvanı, adresi ve faaliyet konusu,
- İncelemenin türü (tam/sınırlı inceleme),
- İncelemeye alınma gerekçesi,
- İncelemenin konusu,
- İnceleme dönemi,
- İnceleme dairede yapılacaksa buna ilişkin nezdinde inceleme yapılanın muvafakati,
- Tutanağın düzenlenme yeri ve tarihi, inceleme elemanının ve hazır bulunması halinde mükellefin veya temsile yetkili olan kişilerin imzası,
- Mükelleflerin incelemeyle ilgili hak ve yükümlülükleri hakkında bilgi, olması zorunludur.

11 Nisan 2016 tarihinde düzenlenen inceleme tutanağında şirket yetkilisi ve inceleme elemanı arasında incelemenin mükellefin işyerinin müsait olmaması münasebetiyle ve mükellefçe de uygun bulunarak Vergi Usul Kanununun 139. Maddesi uyarınca incelemenin dairede yapılmasına karar verilmiştir.

Şirket yetkilisi Oğuz Bey ve inceleme elemanı arasında düzenlenen inceleme tutanağına istinaden inceleme dairede yapılacak, defter ve belgeler Vergi Usul Kanununun 139. Maddesine göre daireye getirilecek, incelemenin dairede yapılması halinde istenilen defter ve belgeler defter belge isteme yazısı ile talep edildikten sonra mazeretsiz olarak ibraz etmez ise ilgili defter ve belgeleri bu kanun hükmüne dayanarak ibraz etmemiş sayılacaktır.

11 Nisan 2016 tarihinde imzalanan incelemeye başlama tutanağına istinaden incelemenin tam inceleme olduğu göz önünde bulundurularak ve Vergi Usul Kanunu'nun 140. Maddesinin 6. Fıkrasına göre incelemeye başlandığı tarihten itibaren tam inceleme yapılması halinde sürenin en fazla **1 yıl** olduğu dikkate alındığı takdirde incelemenin **11 Nisan 2017** tarihine kadar bitirilmesi gerekmektedir. Bu sürede incelemenin tamamlanamaması halinde inceleme elemanı tarafından ek süre talep edilebilir ve idare tarafından **6 ayı geçmemek üzere** ek süre verilebilir.

Bu durumda, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların bağı olduğu birim tarafından incelemenin bitirilememe nedenleri yazılı olarak XYZ Tüketim Ürünleri Tic. Ltd. Şti. ne bildirilir.

İbraz edilen defter ve belgeler üzerinde inceleme devam etmekte iken inceleme elemanı Vergi Usul Kanunu 257. Maddesinin 2. Fıkrasına istinaden şirket yetkilisinden stok envanteri ve Amortisman listelerine ilişkin ayrıntılı bilgi talep etmiş olup Oğuz Bey tarafından tablolar eksiksiz olarak inceleme elemanına 1 hafta içerisinde ibraz edilmiş ve gerekli açıklamalar yapılmıştır.

İnceleme elemanı tarafından yapılan çalışmalar neticesinde inceleme süresi içerisinde tamamlanmış, Katma Değer Vergisi yönünden tarhiyata ilişkin tespitler yapılmıştır. Mükellefin Sahte ve Muhteviyatı İtibari ile Yanıltıcı Belge kullandığı yönünde yapılan vergi incelemesinde sadece KDV yönünden eleştiri tutanağı düzenlenmiş düzenlenen tutanakta Kurumlar Vergisi yönünden tarhiyat önerilmemiştir. Bu tespitler ekte sunulan inceleme tamamlama tutanağında KDV matrahı yönünden belirtilmiştir. İncelemenin tamamlanmasına müteakiben inceleme elemanı tarafından şirket yetkilisi Oğuz Bey sözlü veya yazılı olarak inceleme tutanağını imzaya davet edilmiştir.

Bilgi: İncelemenin tamamlanmasına ilişkin tutanağın şirket yetkilisince imzalanmaması yani şirket yetkilisinin davete icabet etmemesi durumunda Vergi Usul Kanunu'nun 141 maddesine istinaden şirket yetkilisinin imzadan imtina ettiği bahisle inceleme elemanı tarafından vergi inceleme tutanağı düzenlenir ve tutanak kesinlik kazanır. Böylece mükellef Tarhiyat Öncesi Uzlaşma hakkını kaybetmiştir. Ayrıca incelemeye ibraz edilen defter ve belgeler mükellefe teslim edilmez mükellefin bağı bulunduğu vergi dairesine gönderilir.

İncelemenin tamamlanmasına ilişkin tutanağın şirket yetkilisinin davete icabet etmesi ile imzalanması halinde, mükellefe bir takım haklar tanınır bunlar;

- Rapor Değerlendirme Komisyonunda dinlenme talebinin olup olmadığı,
- Tarhiyat Öncesi Uzlaşma talebinin olup olmadığı,
- Yapılan tespitlere ilaveten başka bir itirazının ve görüşünün olup olmadığı sorulur.

İnceleme elemanı ile yapılan görüşmeler neticesinde, Oğuz Bey tarafından tarhiyat öncesi uzlaşma istenmediği belirtilmiş ve **06.12.2016** tarihinde tutanak imzalanmıştır. İmzalanan tutanağın bir örneği incelemeye ibraz edilen defter ve belgeler ile birlikte Oğuz beye teslim edilmiştir. Bundan sonraki süreçte Şirket vergi dairesinden gelecek vergi ceza ihbarnamelerini beklemek zorundadır.

Vergi inceleme elemanı tarafından yapılan incelemeye istinaden düzenlenen vergi inceleme raporu mükellefin bağlı bulunduğu Bakırköy vergi dairesine gönderilmiştir. Vergi dairesi bu vergi inceleme raporuna istinaden 1 nolu vergi/ceza ihbarnameleri düzenlemiş ve **20.12.2016 tarihinde mükellefe tebliğ etmiştir.**

XYZ Tüketim Ürn. Tic. Ltd. Şti. vergi dairesinden kendi adına düzenlenmiş vergi/ceza ihbarnamelerinin tebellüğ tarihinden itibaren, 30 gün içerisinde vergi mahkemelerine dava açma hakkına ve Tarhiyat Sonrası Uzlaşma dilekçesi ile Uzlaşma Talebinde bulunma hakkına sahiptir. Tarhiyat sonrası uzlaşmanın da gerçekleşmemesi halinde XYZ Tüketim Ürn. Tic. Ltd. Şti. uzlaşmanın gerçekleşmediğine dair komisyon tarafından düzenlenen tutanağın tebellüğ edildiği tarih itibari ile dava açma süresi bitmiş veya **15 günden az kalmışsa**, dava açma süresi tutanağın tebliğinden itibaren **15 gün** olarak uzar.

Şirket yetkilisi, Bakırköy Vergi Dairesinden gelen Vergi Ceza İhbarnamelerine istinaden mükellef XYZ Tüketim Ürn. Ltd. Şti. nin Tarhiyat sonrası uzlaşma hakkından faydalanmak istediğini beyan etmiş ve Tarhiyat Sonrası Uzlaşma dilekçesi ile vergi idaresine **21.12.2016 tarihinde** müracaat etmiştir. Vergi idaresince yapılan ön inceleme neticesinde uzlaşma talebinin süresi içerisinde ve mükellef temsilcisi tarafından usulüne uygun olarak yapıldığı tespit edilmiş ve uzlaşma talebi kabul edilerek mükellef **23.12.2016 tarihinde** uzlaşmaya davet edilmiştir. Vergi idaresi tarafından şirket yetkilisi ile yapılan uzlaşma görüşmeleri neticesinde şirket yetkilisi uzlaşma komisyonunun teklifini kabul etmemiştir. Yapılan görüşmeler neticesinde uzlaşmanın vaki olmaması münasebetiyle mükellef kurum yetkilisi 30 günlük dava açma süresi içerisinde **28.12.2016 tarihinde** vergi mahkemesine dava açmıştır.

Vergi mahkemesince, mevcut dava dilekçesinin İYUK 3,6 ve 7. Maddeleri kapsamında ilk incelemeyi yapan hâkim tarafından re'sen ilgili maddelere uyumlu olduğu, eleştiri konusu yapılacak bir durum olmadığı tespit edilmiş ve dava dilekçesinin bir örneği davalı idare vergi dairesine ilk savunması alınmak üzere

gönderilmiştir. Davalı idarenin 30 günlük savunma süresi içerisinde savunması beklenmiş vergi idaresi süresi içerisinde savunmasını ilgili vergi mahkemesine sunmuştur. Vergi mahkemesine sunulan savunma örneği davacı mükellef kuruma vergi mahkemesince gönderilmiştir. Tüm bu sürecin sonunda hâkim belgeler ve savunmalar üzerinde yapmış olduğu incelemeler neticesinde vergi idaresinin yapmış olduğu bir kat vergi ve cezalı tarhiyatların yerinde olduğu gerekçesi ile mükellef XYZ Tüketim Ltd. Şti. tarafından açılan davanın reddine **31.01.2017 tarihinde** karar vermiştir. Karar mükellef XYZ Tüketim Ürn.Tic. Ltd. Şti. ne **06.02.2017** tarihinde tebliğ edilmiştir. (Davanın reddi kavramı, vergi mahkemesince mükellef tarafından yapılan başvurunun incelenerek, hakim tarafından bir karara varılmasını ve kararın mükellefin aleyhine vergi idaresinin lehine sonuçlandığı anlamını taşımaktadır.)

Vergi mahkemesi mükellef XYZ Tüketim Ltd. Şti. tarafından açılan ve vergi idaresince **Sahte Muhteviyatı İtibari İle Yanıltıcı Belge Kullandığına** İstinaden düzenlenen vergi inceleme raporu ile KDV yönünden tarh edilen vergilerin kaldırılmasına yönelik davanın reddi sonrası vergi dairesi 2 nolu Vergi / Ceza İhbarnameleri düzenlemiş ve mükellefe tebellüğ etmek üzere göndermiştir. 2 nolu Vergi / Ceza İhbarnamelerinin düzenlenmesi ile vergi mahkemesi süreci başlamadan vergi inceleme raporuna istinaden düzenlenen 1 nolu vergi/ ceza ihbarnameleri idare tarafından kaldırılmıştır. Mükellef XYZ Tüketim Ltd. Şti. ne tebellüğ edilmek üzere gönderilen 2 nolu vergi/ceza ihbarnamelerinde verginin vade tarihinden mahkemenin kararının vergi dairesine tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için hesaplanan gecikme faizi de yer alır. İdare vergi raporu ile tarh edilen vergi ve vergi ziyayı cezası ile birlikte gecikme faizini de mükellef firmadan talep eder. Tebellüğ tarihinden itibaren XYZ Tüketim Ltd. Şti. ne **1 ay** vade verilmiştir.

Vergi İdaresi tarafından düzenlenen 2 nolu vergi / ceza ihbarnamelerine karşı VUK 371 ve 376 .maddelerinde yer alan pişmanlık ve cezalardan indirim hükümlerinden yararlanılamaz.

Mükellef XYZ Tüketim Ürn. Ltd. Şti. temyiz yoluna gideceğini belirtmesine rağmen idare tarafından tebliğ edilen vergi ve cezalara istinaden mükellef kurumdan vergi alacağını garanti altına almak amacıyla ve temyiz süreci sonucunda alacağına bir an önce kavuşmak amacıyla **2.000.000,00 TL bedelli süresiz banka teminat mektubu** alınmıştır.

Tüm bu süreçte mükellef XYZ Tüketim Ürn. Ltd. Şti. vergi mahkemesinin vermiş olduğu karara istinaden mahkemenin bulunduğu yargı çerçevesindeki bölge idare mahkemesine otuz günlük süresi içerisinde, **27.02.2017 tarihinde** istinaf yoluna başvurmuştur.

Bölge idare mahkemesince yapılan incelemeler sonucunda ilk derece mahkemesi olan vergi mahkemesinin kararını hukuka uygun bularak **10.03.2017 tarihinde** istinaf başvurusunun reddine karar vermiştir.

İstinaf başvurusunun reddi ile birlikte mükellef XYZ Tüketim Ürn. Ltd. Şti. Danıştay'a **30 gün** içerisinde **31.03.2017 tarihinde** temyiz talebinde bulunmuştur. Temyiz talebi sonucu yapılan incelemelerde Danıştay **10.04.2017 tarihinde kararı** onamış ve karar kesinleşmiştir.

Danıştay tarafından mükellefin aleyhine karar verilmesi ve kararın kesinleşmesi ile birlikte vergi idaresi teminat olarak almış olduğu süresiz banka teminat mektubunu bankaya yazı yazarak nakde çevrilmesini talep etmiş ve vergi dairesinin hesabına aktarılmasını sağlamıştır.

EK :

- 1-) Defter Belge İsteme Yazısı
- 2-) Vergi İncelemesi Başlama Tutanağı
- 3-) Vergi İnceleme Tutanağı

6.SONUÇ

Denetimin tarihi gelişimi ve bugünkü sistem içerisindeki yeri incelendiğinde ülkelerin ekonomik fonksiyonları ve işletmelerin yönetimleri bakımından ne kadar önemli bir yapıya sahip olduğu ve dünyada yaşanan ekonomik krizlerin büyük ölçüde denetim eksikliğinden kaynaklandığı tespit edilebilir. Krizlere dayanıklı bir mali yapının oluşturulabilmesi ve mali yönetimin güçlendirilmesi denetimin etkinleştirilmesi ile sağlanabilir.

Geçmiş çok köklü olan vergi denetiminin en yoğun olan bölümü vergi incelemesidir. Vergi incelemesi, devletin gelir kaynağı olması münasebetiyle stratejik bir öneme sahiptir. Vergi gelirlerinin bu kadar stratejik bir öneme sahip olmasına rağmen yapmış olduğumuz araştırmaların bir göstergesi de **vergi incelemelerinin zamanında yapılamamasıdır**. Yapılan incelemelerin ağırlıklı olarak zamanaşımı sürelerinin dolmasına yakın tarihlerde gerçekleştirildiği gözlemlenmiştir. Her ne kadar Vergi Usul Kanunu'nun 138. Maddesinde "incelemenin tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabileceği" belirtilmiş olsa da vergi incelemelerinin zaman aşımı süresinin son dönemlerinde yapılması devletin bir an önce kavuşması gereken vergi gelirlerinin zamanında tahsil edilememesi anlamını taşımaktadır. **Bu sebep ile vergi incelemelerinin geciktirilmeden mükelleflerin beyanlarını takip eden dönemler içerisinde gerçekleştirilmesi hem mükellef nezdinde hem de idare nezdinde olumlu sonuçlanacaktır.**

Vergi denetiminde 2016 yılı içerisinde yapılan incelemeler kapsamında, 7.234.873.130 TL tutarında vergi tarhi istenmiş, tarhi istenilen vergilerin dağılımın da ise dolaylı vergilerin %68,72 gibi bir paya sahip olduğu bu pay içerisinde de en önemli kalemin %53,24 ile Katma Değer Vergisi olduğu görülmüştür.

Vergi incelemeleri sonucunda rapor sonrası vergi idaresi tarafından tarh edilen vergi ceza ihbarnamelerine karşı ağırlıklı olarak dava yolunun tercih edildiği, dava sonuçlarının ise yüksek oranda idare aleyhine sonuçlandığı gözlemlenmiştir. Vergi davalarının vergi idaresinin aleyhine sonuçlanmasındaki temel etkenin vergi inceleme elemanları tarafından düzenlenen raporların içerik olarak yetersiz kalması ve Vergi Usul Kanunu'nun 3. Maddesinde belirtilen "ispat külfeti bunu iddia edene aittir" hükmünce, Vergi inceleme elemanları tarafından yapılan incelemelerin somut verilerden ziyade soyut verilere dayanmasından kaynaklanmakta olduğu, iddiaları

destekleyici verilerin bulunmadığından sebeple ağırlıklı olarak vergi davaları vergi idaresi aleyhine sonuçlanmaktadır.

Vergi sisteminde gün geçtikçe gerçekleştirilen teknolojik iyileştirmelerin de inceleme sürecine olumlu katkıları göz ardı edilmemelidir. Maliye Bakanlığı bünyesinde, teknolojiye uyum sağlama çalışmaları kapsamında gerçekleştirilen teknolojik ilerlemeler neticesinde, yapılan çalışmaların incelemelerde süre bakımından, bilgi alış verişi bakımından, bir çok olumlu katkı sağladığı görülmüştür. Yapılan tüm bu olumlu hamleler, teknolojik iyileştirme hareketlerinin hız kesmeden devam edeceği ve ilerleyen zaman dilimi içerisinde incelemelerin mümkün olduğunca otomasyon sistemi ile sağlanacağı izlenimi vermiştir. .

Vergi sistemimiz çağdaş vergi sistemlerinde olduğu gibi beyan esasına dayanan bir sistemdir. Beyana dayanan vergi sisteminde mükellefin beyanı aksi ispatlanmadığı sürece doğru kabul edilmektedir. Bu bağlamda bu çalışmanın içeriğini oluşturan ve devletin en önemli gelir kaynaklarından olan vergi gelirlerinin denetimi irdelenmiş süreçler anlatılarak inceleme ve ortaya çıkan uyumsuzluklar değerlendirilmiştir. Sonuç olarak vergi inceleme sürecinin neticesinde mükelleflerin vergi idaresi ile ihtilafa düştükleri konularda başvuru yolları değerlendirilerek uyumsuzlukların çözümlenmesi ve mükellef haklarından bahsedilmiştir.

Vergi inceleme sürecinin, asıl amacının sadece devlete ek gelir sağlamak olmadığı bilincinin yerleştirilmesi ve bu süreç ile ilgili olarak mükellef nezdinde de vergi bilincinin yerleştirilmesi gerektiği, vergi denetiminin önleyici fonksiyonun artırılması gerektiği tüm bu çalışmaların mükellefleri yaptıkları işlerde daha dikkatli ve daha dürüst davranmaya sevk edeceği göz önünde bulundurulmalıdır.

Ülkemizde vergi incelemesi kapsamında bulunan mükelleflerin öncelik sırasının olmaması vergi denetiminin etkinliğini bozan nedenlerdendir.

Ülkemizdeki vergi mevzuatının sık değişikliklere uğraması sebebi ile vergi mevzuatının gün geçtikçe karmaşık bir hal aldığı görülmektedir. Bu konuda mükellef nezdinde de sıkıntılar söz konusu olmakta vergi kanunlarının anlaşılması ve uygulanması ile ilgili bir takım sıkıntılar yaşanmaktadır. **Bu nedenle çok sık değişikliğe uğrayan vergi mevzuatının dili mümkün oldukça sadeleştirilmeli ve anlaşılabilir bir hale getirilmelidir.** Böylelikle mükellef nezdinde de anlaşılabilir bir vergi mevzuatının olması mümkün kılınabilir ve mükellefte hangi hallerde incelemeye tabi tutulacağını, incelemelerin kapsamının neler olduğunu, inceleme

sırasında ve inceleme sonrasında haklarının neler olduğunu daha açık ve daha net bir şekilde anlaması sağlanmalıdır.

Tüm bu araştırmalar neticesinde de görüldüğü üzere vergi incelemeleri kayıtlı mükellefler üzerinde yoğunlaştırılmaktadır. Tüm işlemleri sistemli bir şekilde kayıt altına alan mükelleflerin bile veri sistemleri nedeniyle küçük hatalar yapabilecekleri yapmış oldukları bu hatalar nedeniyle incelemeye takılabilecekleri görülmüştür. Buna rağmen vergi kaçırma ve vergiden kaçınma eğiliminde olan mükelleflerin kayıt dışı yöntemleri benimsedikleri, bunun neticesi olarak da ekonomide büyük kayıplar verildiği aşikârdır. **Netice olarak başta kayıtlı mükelleflerden ziyade kayıt dışı mükelleflerin kayıt altına alınması ve tüm mükelleflerin gerekli vergi bilincine kavuşturulmaları yapılacak düzenlemeler ile elzemdir.**

Son dönemlerde mükellefler vergi idaresi ile arasındaki uyuşmazlıklar hakkında idari aşamada yapmış oldukları başvurularının bir çözüme kavuşturulamaması sebebi ile yargı yolunu tercih etmekte bunun neticesinde ise, vergi mahkemelerinde vergi uyuşmazlıkları ile ilgili olarak yük oldukça artmış **idari aşamada çözümlenemeyen uyuşmazlıklar yargı aşamasına taşınarak uyuşmazlıklar ile ilgili dava süreleri uzamıştır, dava yükünün artması ile yargı aşamasında dava sürelerinin uzaması hem mükellef nezdinde hem de idare nezdinde birçok kayba sebebiyet vermektedir.** Bu nedenle vergi uyuşmazlıklarının barışçıl mekanizmalar ile çözümlenmesine ağırlık verilmeli, **uyuşmazlıkların çözümünde mükellefçe yargıya başvurmadan önce barışçıl yolların kullanılması teşvik edilerek idarenin uyuşmazlıklarda çözüm kabiliyeti arttırılmalı bir takım düzenlemeler ile barışçıl mekanizmalara arabuluculuk müessesesi dâhil edilmeli, yargı aşamasına gelmeden birçok uyuşmazlığın çözümlenmesine olanak sağlanmalıdır.**

Yapılacak çalışmalar ile **kurulacak müessese için uyuşmazlığın tutarı ile ilgili bir tavan sınır belirlenmeli belirlenen tavan sınıra kadar arabuluculuk müessesesi tam yetkili ve son başvuru noktası olmalıdır, ayrıca belirlenen limitlerin üzerindeki uyuşmazlıklar için ise mükellefin yargı aşamasına gitmeden önce bu müesseseye müracaat etmesi teşvik edilmeli, uyuşmazlığın barışçıl yöntemler ile çözümlenebilmesi sağlanmalıdır. Ayrıca mükellefin hakları da gözetilmek suretiyle kurulacak arabuluculuk müessesinde, idareyi temsilen bulunacak kişi veya kurumlar ile birlikte, mükellefi de temsil edecek meslek**

odalarından temsilcilerin varlığına özen gösterilmeli, oluşturulacak karma komisyon ile idare ve mükellef arasındaki uyuşmazlık barışık bir şekilde çözüme kavuşturulmalıdır. Böylece idare, uyuşmazlıkların yargı aşamasına taşınması ile kaybedilen süre içerisinde **elde edemediği vergi gelirine** bir an önce kavuşmuş olacak, mükellef ise sürenin uzaması sebebi ile ticari hayatında bir takım sıkıntılara sebep olabilecek süreçten bir an önce kurtulmuş olacak ve ticari hayatına devam edebilecektir.

Çağdaş vergi sistemleri beyan esasına dayalı vergilendirmeyi benimsemektedir. Bunun sonucu olarak da bir ülkenin mali politikalarının başarısı beyan esasına dayalı vergi sisteminin doğruluğuna, eksiksiz ve zamanında ödenmesine bağlıdır. Yapılacak olan tüm bu çalışmalar ile idare, mükellefi vergi konusunda bilinçlendirmeli, kayıp ve kaçığın önüne geçmeli, uyuşmazlıklar konusunda sadece hazinenin geliri değil mükellefin yararının da göz ardı edilmediği hissettirilmelidir.

EKLER;

EK 1 Defter Belge İsteme Yazısı;

T.C.
MALİYE BAKANLIĞI
VERGİ DENETİM KURULU
(..... Grup Başkanlığı)

Sayı : BHG-5898/45-45

İSTANBUL

Konu : Defter Belge İsteme

28/03/2016

XYZ TÜKETİM ÜRÜNLERİ TİC.LTD.ŞTİ.

Bakırköy / İstanbul

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 134. Maddesi uyarınca 2015 dönemine ait hesap ve işlemlerinizi vergi kanunları yönünden incelenecektir. Bu nedenle, aynı kanunun 256 ve 257. Maddeleri uyarınca belirtilen döneme ait defter ve belgelerinizi (gelir ve giderlerinizi işlediğiniz defterler, gelir ve giderlerinize ait fatura, senet, bordro, makbuz vs. belgeler) bu yazının tarafınıza tebliğ edildiği tarihten itibaren 15 gün içinde aşağıda yazılı adresimize ibraz etmeniz gerekmektedir.

Diğer yandan, aynı kanunun 139.maddesi uyarınca, işyerinizin müsait olması şartıyla, incelemenin iş yerinizde yapılması da mümkündür. Ancak bu husustaki talebinizi aynı süre içinde Grup Başkanlığımıza yazılı olarak bildirmeniz gerekmektedir.

Gereği tebliğ olunur.

Vergi Müfettişi

Not :

Yukarıda belirtilen hususlar çerçevesinde, defter ve belgelerinizi incelemeye ibraz etmemeniz halinde;

1. Vergi Usul Kanunu'nun 30/3 maddesi uyarınca, vergi matrahlarınız re'sen takdir edilecektir.
2. Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355. Maddesi uyarınca, özel usulsüzlük cezası kesilecektir.

3. Vergi Usul Kanunu'nun 359/a-2 maddesinde belirtilen kaçakçılık suçunu işlemiş olacağınızdan, aynı kanunun 367. Maddesi uyarınca ilgililer hakkında Cumhuriyet Savcılığına suç duyurusunda bulunulacaktır.
4. Yapılan inceleme sonucunda adınıza tarh edilecek vergi ve kesilecek cezalardan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Ek 11. Maddesi kapsamına girenlerle ilgili "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma" hakkınız bulunmaktadır. Ancak, bu yazıda belirtilen süre içinde ibraz ödevini yerine getirmediğiniz veya Grup Başkanlığımıza yazılı müracaatta bulunarak uzlaşma talep ettiğinizi bildirmediğiniz takdirde "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma" hükümlerinden yararlanmanız mümkün olmayacaktır.

Vergi İncelemesine İbrazı İstenilen Kanuni Defter ve Belgeler:

1. 2015 hesap dönemine ait tutmuş bulunduğunuz kanuni defterleriniz (**Yevmiye Defteri, Defteri Kebir, Envanter Defteri**)
2. 2015 yılı Geçici ve Kesin Mizanlarının manyetik ortamda hazırlanmış dosyaları,
3. 2015 hesap dönemine ait tüm hesaplarınızın muavin kayıtlarının manyetik ortamda dökümü.
4. Yetkili makamlardan alınmış özelge/özelgeler.
5. 2015 Yılına ait KDV Beyannameleri ve ekleri.
6. Kanunen kabul edilmeyen giderler tablosu,

İNCELEMeye BAŞLAMA TUTANAĞI

| | | |
|--------------------|--|--|
| MÜKELLEF | Adı-Soyadı/Unvanı | : XYZ Tüketim Ürünleri Ticaret Limited Şirketi |
| | Vergi Kimlik Numarası | : 999 999 9999 |
| | TC Kimlik Numarası | : - |
| | Vergi Dairesi | : Bakırköy |
| | Faaliyet Konusu | : Tütün ve Tütün Ürünlerinin Toptan Ticareti |
| | Adres Bilgileri | : Bakırköy / İstanbul |
| | Telefon Numaraları | : 212 – 222 22 22 |
| | E-posta Adresleri | : |
| İNCELEME BİLGİLERİ | İnceleme Türü | : Tam İnceleme |
| | İnceleme Gerekçesi | : Merkez Takipli |
| | İnceleme Konusu | : Katma Değer Vergisi |
| | İnceleme Dönemi | : 2015 |
| | İnceleme Yeri (Üç alternatiften uygun olan doldurulacak ve diğer iki alternatif bu açıklamayla birlikte silinecek) | : <ul style="list-style-type: none"> • Vergi incelemesi mükellefin “.....” daki işyeri adresinde yapılacaktır. • “İşyerinin müsait olmaması” sebebi ile incelemenin işyerinde yapılması imkansız olduğu için vergi incelemesi Müfettişliğin “İstanbul” çalışma adresinde yapılacaktır. • Vergi incelemesi mükellefin isteği üzerine Müfettişliğin “.....” çalışma adresinde yapılacaktır. |

1. Yukarıda inceleme bilgileri de belirtilen mükellef nezdinde 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine istinaden vergi incelemesine başlanılmıştır.
2. Yukarıda bilgileri yer alan mükellefe, vergi incelemesine ilişkin hak ve yükümlülükleri hakkında bilgi verilmiş ve bu bilgilere www.gib.gov.tr internet adresinden erişebileceği belirtilmiştir.
3. Mükellefe, yetkili makamlardan vergi mevzuatı ile ilgili kendilerince alınan özelve olup olmadığı soruldu ve mükellef cevaben; “ herhangi bir özelve talebimiz olmadı” dedi.

Durumu tespit eden bu tutanak bir (1) sahifede dört (4) örnek olarak düzenlendi, mükellefle birlikte okundu, içerdiği hususların doğruluğu, ifade ve beyanlara uygunluğu anlaşıldıktan sonra birlikte imzalandı ve Vergi Müfettişi mührü ile mühürlendi. Tutanağın imzalı ve mühürlü bir örneği mükellefe verildi. Yer, İstanbul 11/04 /2016

Mükellef

Vergi Müfettişi

EK 3- Vergi İnceleme Tutanağı

VERGİ İNCELEME TUTANAĞI

Bakırköy Vergi Dairesinin 999 999 9999 vergi kimlik numaralı mükellefi olan ve Bakırköy / İstanbul adresinde Tütün ve Tütün Mamulleri Toptan Ticareti faaliyetinde bulunan XYZ Tüketim Ürn. Tic. Ltd. Şti. .'nin 2015 vergilendirme dönemine ilişkin 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu yönünden kanuni defter, belge ve kayıtları üzerinden Sahte Muhteviyatı İtibari İle Yanıltıcı Belge kullanımı kapsamında hesaplarının Müfettişliğimizce Tam olarak incelenmesinde aşağıda belirtilen hususlar mükellef ile birlikte tespit edilmiştir:

1. Bu tutanakta yer alan hususların, vergi kanunları karşısında yapılması muhtemel işlemler bakımından ispatlama vasıtası olduğu tutanağın düzenlenmesinden önce mükellefe açıklanmıştır.

2. İnceleme; mükellef 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 139. Maddesi uyarınca mükellef kurum kanuni temsilcisinin rızası üzerine Müfettişliğin ".....İstanbul" çalışma adresinde yapılmıştır.

3. Mükellefin Müfettişliğimize ibraz ettiği kanuni defterlere ilişkin bilgiler aşağıda yer almaktadır.

| Yılı | Defterin Türü | Tasdik Tarihi ve Numarası | Tasdik Makamı |
|------|------------------|---------------------------|------------------------|
| 2015 | Yevmiye Defteri | 31.12.2014 – 11111 | Bakırköy 58. Noterliği |
| 2015 | Defter-i Kebir | 31.12.2014 – 11112 | Bakırköy 58. Noterliği |
| 2015 | Envanter Defteri | 31.12.2014 – 11113 | Bakırköy 58. Noterliği |

4. Mükellef kurumun ortaklık paylarına ilişkin bilgiler aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

| TC Kimlik No | Ortak Adı | Hisse | Giriş Tarihi |
|--------------|-------------|--------|--------------|
| 11111111111 | Oğuz T..... | 100,00 | 01/07/2011 |

5. Mükellef kurumun Bakırköy Vergi Dairesi Müdürlüğüne vermiş olduğu 2015 hesap dönemine ait Katma Değer Vergisi Beyannameleri özeti aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

| Dönemi (2015) | Matrah Toplamı | Hesaplanan KDV | Toplam KDV | Önc. Dön. Dev. Kdv | Bu Dön. Ait İndirilecek KDV | İndirimler Toplamı | Ödenmesi Gereken KDV | Son. Dön.Dev. KDV |
|---------------|----------------|----------------|------------|--------------------|-----------------------------|--------------------|----------------------|-------------------|
| Ocak | 771.818,92 | 138.927,40 | 138.927,40 | 41.685,68 | 111.878,65 | 153.564,33 | 0,00 | 14.636,93 |
| Şubat | 1.276.128,00 | 229.703,04 | 229.703,04 | 14.636,93 | 244.990,04 | 259.626,97 | 0,00 | 29.923,93 |
| Mart | 668.875,25 | 120.397,54 | 120.397,54 | 29.923,93 | 136.890,05 | 166.813,98 | 0,00 | 46.416,44 |
| Nisan | 897.658,58 | 161.578,54 | 161.578,54 | 46.616,44 | 127.551,10 | 174.167,54 | 0,00 | 12.589,00 |
| Mayıs | 658.565,28 | 118.541,75 | 118.541,75 | 12.589,00 | 136.418,41 | 149.007,41 | 0,00 | 30.465,66 |
| Haziran | 1.650.248,68 | 297.044,76 | 297.044,76 | 30.465,66 | 282.658,65 | 313.124,31 | 0,00 | 16.079,55 |
| Temmuz | 952.653,12 | 171.477,56 | 171.477,56 | 16.079,55 | 195.378,56 | 211.458,11 | 0,00 | 39.980,55 |
| Ağustos | 1.171.060,05 | 210.790,80 | 210.790,80 | 39.980,55 | 187.810,29 | 227.790,84 | 0,00 | 17.000,04 |
| Eylül | 659.548,32 | 118.718,69 | 118.718,69 | 17.000,04 | 144.618,58 | 161.618,62 | 0,00 | 42.899,93 |
| Ekim | 441.358,31 | 79.444,49 | 79.444,49 | 42.899,93 | 45.698,65 | 88.598,58 | 0,00 | 9.154,09 |
| Kasım | 125.000,00 | 22.500,00 | 22.500,00 | 9.154,09 | 11.814,37 | 20.968,46 | 1.531,54 | 0,00 |
| Aralık | 454.318,65 | 81.777,35 | 81.777,35 | 0,00 | 92.548,65 | 92.548,65 | 0,00 | 10.771,30 |

6. "Mükellef kurumun 2015 hesap dönemi yasal defter kayıtlarında yapılan inceleme neticesinde, toplam 58.816,75 TL (KDV hariç) tutarında 2 adet binek oto satın aldığı ve söz konusu binek otoların 15.292,15 TL tutarında KDV'sini de '760.Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri' hesabını kullanarak kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate aldığı görülmüştür.

7. XYZ Ltd. Şti. 'nin 2015 yılında mal alımında bulunduğu fatura tutar, tarih ve yevmiye defterine yapılan kayıtların bilgileri aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

| Yevmiye Tarihi | Yevmiye No | Açıklama | İşlem Tutarı (TL) |
|----------------|------------|----------------------|-------------------|
| 01.10.2015 | 63896 | Ft. 585854 mal alımı | 109.597,50 |
| 15.02.2015 | 48894 | Ft. 514841 mal alımı | 98.643,73 |
| 21.12.2015 | 586589 | Ft. 592164 mal alımı | 78.596,75 |
| 04.10.2015 | 584582 | Ft. 585865 mal alımı | 92.656,97 |
| 05.10.2015 | 584587 | Ft. 585878 mal alımı | 78.647,55 |
| 09.10.2015 | 584598 | Ft. 585881 mal alımı | 48.655,28 |
| 11.10.2015 | 584608 | Ft. 585890 mal alımı | 89.715,46 |
| 12.10.2015 | 584615 | Ft. 585893 mal alımı | 80.872,61 |
| 13.10.2015 | 584617 | Ft. 585898 mal alımı | 80.158,07 |
| 14.10.2015 | 584690 | Ft. 585905 mal alımı | 79.845,65 |
| 15.10.2015 | 584828 | Ft. 585911 mal alımı | 68.620,74 |
| 02.07.2015 | 384571 | Ft. 565898 mal alımı | 89.893,10 |
| 12.07.2015 | 384787 | Ft. 565905 mal alımı | 101.259,85 |
| 05.06.2015 | 378978 | Ft. 565785 mal alımı | 258.465,98 |

8. Bu tutanağın taslak hali mükellef kurumun, itiraz ve mülahazalarının tutanağa geçirilebilmesini sağlamak amacıyla, talebi üzerine önceden mükellefin bilgisine sunulmuştur.

9. Mükellef kurum temsilcisine incelemeye veya bu tutanakta yer alan hususlara ilişkin ilave etmek istediği başkaca bir husus olup olmadığı sorulduğunda, “İlave etmek istediğimiz başkaca bir husus bulunmamaktadır.” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

10. Mükellef kurum temsilcisi, bu inceleme kapsamında düzenlenecek raporlar için rapor değerlendirme komisyonunda dinleme talebi olmadığını beyan ve ifade etmiştir.

11. Mükellef kurum kanuni temsilcisi, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma kapsamına giren tarh edilebilecek vergi ve kesilebilecek cezalara ilişkin olarak Vergi Usul Kanunu'nun Ek:11'inci maddesi uyarınca Tarhiyat Öncesi Uzlaşma müessesesinden faydalanmak istemediğini beyan ve ifade etmiştir.

12. Mükellef, inceleme dönemine ilişkin olarak, 5811 sayılı “Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun” kapsamında beyanda bulunmadığı (.../.../... tarihindetutarında beyanda bulunduğu) Müfettişliğimize bildirmiştir. (2008 ve önceki dönemlere ilişkin olarak yapılan vergi incelemelerine yönelik olarak)

13. Mükellef, inceleme dönemine ilişkin olarak, 6111 sayılı “Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” kapsamındavergi türünden matrah artırım hükümlerinden yararlanmadığını Müfettişliğimize bildirmiştir. (2009 ve önceki dönemlere ilişkin olarak yapılan vergi incelemelerine yönelik olarak)

14. Mükellefin incelemeye veya bu tutanakta yer alan hususlara ilişkin başkaca itiraz ve mülahazaları olup olmadığı soruldu; mükellef cevaben, “ yapmış olduğum alımların tamamı gerçek bir mal ve hizmet hareketine dayanmakta, ödemelerini de banka havalesi olarak yaptım” dedi.

Durumu tespit eden bu tutanak 3 (üç) sahifede 2 (iki) örnek mükellefle birlikte okundu, içerdiği hususların doğruluğu, defter kayıtlarına, belgelere ve

ifadelere uygunluğu anlaşıldıktan sonra birlikte imzalandı ve Vergi M¼fettiři m¼hr¼ ile m¼h¼rlendi. Tutanağın imzalı ve m¼h¼rl¼ bir ¼rneęi ile incelemeye ibraz edilen defter ve belgeler m¼kellefe eksiksiz bir şekilde teslim edildi İstanbul, 06 /12 /2016

M¼kellef

.....
Vergi M¼fettiři



KAYNAKÇA

KİTAPLAR

Buz, Funda, “Vergi Uyuşmazlıklarında Bir Çözüm Yolu: Uzlaşma Müessesesi ve Türkiye’deki Etkinliği” II. Türkiye Lisansüstü Çalışmaları Kongresi – Bildiriler Kitabı V, İstanbul, **Star Ajans Matbaacılık**, 2013

Canyaş, Oytun, “Türkiye’de Uzlaşma Yolu: Vergi İdaresinin Takdir Yetkisi Üzerine Tartışmalar” Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümü: Barışçıl Mekanizmalar Editör : Billur YALTI, **Beta Basım**, 2015

Çatıkkaş, Özgür, Oğuzhan Bahadır, Mustafa Çanakçıoğlu, Nevzat Pamukçu, Halim Bursalı, Editör : Cemal İbiş, “ Tekdüzen Hesap Planı Çerçevesinde İşletmelerde Vergi (Usul) İncelemeleri ve Muhasebe Uygulamaları “ İstanbul, **İSMMMO Yayınları** , 2005

Doğrusöz, Bumin. “ XII Türkiye Maliye Sempozyumu: Anayasal Mali Düzen “ İstanbul , **Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkez**, 2000

Durmuş, Ahmet Hayri. “ Finansal Tablolar Analizi “ İstanbul, **İstanbul Ticaret Üniversitesi Yayınları**, 2015

Erdem, Tahir. “ Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları (Türkiye ve ABD Karşılaştırmalı)” Ankara, **Seçkin Yayıncılık**, 2012

Gürbüz, Hasan. “Muhasebe Denetimi” İstanbul, **Bilim Teknik Yayınevi**, 1995

Güredin, Ersin. “Denetim ve Güvence Hizmetleri” İstanbul, **Türkmen Kitabevi**, 2014

Karakoç, Yusuf. “ Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)” Ankara, **Yetkin Yayınları**, 2015

İyibil, Ali ve Nadir Arıca, “ İşletmelerde Vergi Denetimi “ Ankara, **Fon Matbaası**, 1985

Kızılot, Şükrü ve Zuhâl Kızılot. “ Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları” Ankara, **Yaklaşım Yayıncılık**, 2008

Özbalcı, Yılmaz.”Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları” Ankara, **Feryal Matbaacılık**, 1985

Selimoğlu, Seval Kardeş. Mehmet Özbirecikli, Şaban Uzak ve Süleyman Uyar. “Bağımsız Denetim” Ankara, **Türmob Yayınları**, 2015

Soydan, Başar. “ Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi” İstanbul, **On iki Levha Yayıncılık**, 2015

Soydan, Billur Yaltı. “ XII Türkiye Maliye Sempozyumu: Anayasal Mali Düzen “ İstanbul , **Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkez**, 2000

T.C. Maliye ve Gümrük Bakanlığı İstanbul Defterdarlığı Vergi Kontrol Bürosu Başkanlığı Hizmet İçi Eğitim Çalışmaları, “Vergi İncelemeleri” İstanbul, **Vergi Kontrol Bürosu Yayını**, 1991

Tekin, Fazıl ve Ali Çelikkaya. “Vergi Denetimi” Ankara, **Seçkin Yayıncılık**, 2016

Türedi, Hasan. “Denetim”, Trabzon, **Celepler Matbaacılık**, 2007

Türkbay, Özge. “ Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Kanun Yolları “ Ankara, **Seçkin Yayıncılık**, 2012

SÜRELİ YAYINLAR (MAKALELER)

Abdioğlu, Hasan. “Vergi Denetiminde Kırmızı Bayrakların Kullanımı” **Muhasebe ve Finansman Dergisi**. Sayı 36. (Ekim 2007) s.161-172

Akyel, Recai ve Hacı Ömer Köse, “Kamu Yönetiminde Etkinlik Arayışı: Etkin Kamu Yönetimi İçin Etkin Denetimin Gerekliliği” **Türk İdare Dergisi**, Sayı 466 (Mart 2010) s.9-24

Arıkan, Zeynep ve Hakan Ay.”Vergiye Karşı Başkaldırı Nedenleri ve Çözüm Yolları” **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 83 (Ağustos-1995) s.83-91

Armağan, Ramazan. “Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Sürecinde Çözümü: Isparta İli Özelinde Bir Değerlendirme” **Maliye Dergisi**, Sayı 156 (Ocak – Haziran 2009) s.199-218

Arslaner, Hakan. “ Vergi Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği Sorunu” **Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi**, Sayı 17 (2016) s. 273-300 <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/202092> Erişim Tarihi : 06.04.2017

Başpınar, Ahmet. “ Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış” **Maliye Dergisi**. Sayı 148. (Ocak-Nisan 2005) s.35-62 https://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/maliyederigisi.asp?dergi_no=148 (Erişim Tarihi 25.01.2017)

Bayar, Doğan. “ Mali Yargı Nedir” **Maliye Dergisi**, Sayı 157 (Temmuz- Aralık 2009) s. 33 – 46 https://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/157/02.Dogan.BAYAR.pdf Erişim Tarihi : 20.04.2017

Bezirci, Muhammet. Fehmi Karasioğlu. “Tükiye’de Denetimin Tarihsel Gelişimi” **Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, Sayı 21 (2011) s.571-592 <http://sead.selcuk.edu.tr/sead/article/view/101/100> (Erişim Tarihi, 27.02.2017)

Bozkurt, Paşa. “ Denetim Kavramı ve Denetim Anlayışındaki” **Denetim Dergisi**, Sayı 12 (Aralık 2013) s.56-62 <http://kidder.org.tr/wp->

<content/uploads/denetisim/12.SAYI.pdf> (Erişim Tarihi, 27.01.2017)

Ergen, Zuhale ve Leman Kılınçkaya. “Türkiye’de Vergi Denetim Sistemi ve Sistemin Aksaklıklarının Değerlendirilmesi” **Sosyoekonomi Dergisi**, Sayı 21 (2014) s.282-304 <http://dergipark.ulakbim.gov.tr/sosyoekonomi/article/view/5000080689> Erişim Tarihi: 27 03 2017

Gücenme, Ümit ve Aylın Poroy Arsoy, “Türkiye’de Cumhuriyet Döneminde Muhasebe Eğitimi” **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 76 (Haziran-Temmuz 2006) s.308-328

Kayan, Ayhan. “ Verginin Tarihsel Gelişimi ve Sebep olduğu Bazı Önemli Olaylar” **Maliye Dergisi**, Sayı 135 (Eylül-Aralık 2000) s.80-87 https://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/135/AhmetKAYAN.pdf (Erişim 03.04.2017)

Saraçoğlu, Fatih. “ 1930-1939 Döneminde Vergi Politikası” **Maliye Dergisi**, Sayı 157 (Temmuz – Aralık 2009) s.131-149 https://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/157/08.Fatih.SARACOGLU.pdf

Somuncu, Ahmet. “Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi: Hukukî Yapı ve Uygulamanın Değerlendirilmesi” **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Sayı 43 (Ocak – Haziran 2014) s.133-173

Şamiloğlu, Famil. “ Etkin Bir Vergi Denetiminde Temel Finansal Tabloların Önemi “ **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 56 (Temmuz-Ağustos-Eylül 2001) s. 90-102

Uzay, Şaban. Ahmet Tanç ve Mehmet Erciyes. “Türkiye’de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe” **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 95 (Eylül-Ekim 2009) s.125-140 <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/95malicozum/7%20saban%20uzay.pdf> (Erişim Tarihi :27.03.2017)

RAPORLAR

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu 2015 Faaliyet Raporları (30.05.2016)

https://www.bddk.org.tr/WebSitesi/turkce/Kurum_Bilgileri/Yillik_Raporlar/15194yfr2015.pdf (Erişim Tarihi : 28.02.2017)

Gelir İdaresi Başkanlığı 2016 Faaliyet Raporu

http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2016/2016_faaliyet_raporu.pdf (Erişim Tarihi 25.03.2017)

T.C. Maliye Bakanlığı 2016 Faaliyet Raporu

<https://www.maliye.gov.tr/Documents/Maliye%20Bakanl%C4%B1%C4%9F%C4%B1%202016%20Y%C4%B1%C4%B1%20Faaliyet%20Raporu.pdf> (Erişim Tarihi 25.03.2017)

Vergi Denetim Kurulu 2015 Faaliyet Raporu

http://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2f1%2fDocuments%2fDosya%2fFaaliyet_Raporu_2015.pdf (Erişim Tarihi 27.03.2017)

REHBERLER

Gelir İdaresi Başkanlığı, “Tüm Yönleriyle Vergi İncelemesi” 2007

Gelir İdaresi Başkanlığı, “ Vergi Uyuşmazlıklarının İdare ile Çözümünde Uzlaşma”
2007

Gelir İdaresi Başkanlığı, “ Vergi Hatalarında Düzeltme İşlemleri ile Pişmanlık ve
Islah Hükümlerinin Uygulanması” 2008

Gelir İdaresi Başkanlığı, “ Vergi Dairesince Yapılan Tarhiyatlarda Mükellefin İdari
Başvuru Yolları” 2011



TEZLER

Erçiçek, Merve. “Türkiye’de Denetimin Gelişimi ve Yeni Gelişmeler Işığında Denetimin Dönen Varlıklara Etkisi ve Bir Uygulama” T.C. Adnan Menderes Üniversitesi İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Aydın, 2016

Doğan, Mübeyna. “Türkiye’de Vergi Denetiminin Mükellefler Üzerindeki Etkisi” T.C. Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Programı Yüksek Lisans Tezi, Manisa, 2010

Gelen, Şenol. ”Vergi Denetiminde Yapısal Dönüşüm” T.C. İstanbul Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe Finansman Ana Bilim Dalı Muhasebe ve Denetimi Programı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2015

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

Şaan, Ayşe. “Türkiye’de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Denetiminin Etkinliği” T.C. Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Edirne, 2008

Tecim, Burak Ali Han. “Kayıt Dışı Ekonomide Vergi ve Vergi Denetiminin Önemi” T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Bursa, 2008

Uçkan, Servet. “Türkiye’de Vergi İncelemesi” T.C. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2010

Ulupınar, Aziz. “Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarının Karşılaştırılması” T.C. Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, 2011

Yücelen, İsmail Hakkı. “Türkiye’deki Vergi Denetim Teknikleri ve Bilgisayar Destekli Vergi Denetimi” T.C. Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Bursa, 2009

KANUN, TEBLİĞ ve YÖNETMELİKLER

KANUNLAR

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

2575 Sayılı Danıştay Kanunu

2576 Sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun

2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu

3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu

5345 Sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun

6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun

6545 Sayılı Türk Ceza Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

TEBLİĞLER

5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanuna İlişkin Genel Tebliğ

YÖNETMELİKLER

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği

Uzlaşma Yönetmeliği

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik

İNTERNET YAYINLARI

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu

www.bddk.org.tr

Danıştay

<http://www.danistay.gov.tr/>

Gelir İdaresi Başkanlığı

www.gib.gov.tr

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu

www.kgk.gov.tr

Maliye Bakanlığı

www.maliye.gov.tr

Sayıştay

<http://www.savistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=77> (erişim tarihi : 07.02.2017)

Sermaye Piyasası Kurulu

www.spk.gov.tr

Türk Dil Kurumu

www.tdk.gov.tr

Türkiye İç Denetim Enstitüsü

<https://www.tide.org.tr/page.aspx?nm=IcDenetiminTanimi> (Erişim Tarihi:
25.01.2017)

Vergi Denetim Kurulu

www.vdk.gov.tr