

T.C.
İNÖNÜ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



TÜRK VERGİ DENETİM
ÖRGÜTLENMESİNİN TARİHSEL SÜREÇTEKİ
ETKİNLİĞİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Danışman **Hazırlayan**
Dr. Öğr. Üyesi Zübeyir BAKMAZ Sümeyye DOĞAN

MALATYA-2023

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

**TÜRK VERGİ DENETİM ÖRGÜTLENMESİNİN
TARİHSEL SÜREÇTEKİ ETKİNLİĞİNİN
DEĞERLENDİRİLMESİ
YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Hazırlayan
Sümeyye DOĞAN**

**Danışman
Dr. Öğr. Üyesi Zübeyir BAKMAZ**

MALATYA 2023

ONUR SÖZÜ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “Türk Vergi Denetim Örgütlenmesinin Tarihsel Süreçteki Etkinliğinin Değerlendirilmesi” başlıklı bu çalışmanın, tarafımdan, bilimsel ahlâk ve etik değerlere uygun olarak yazıldığını ve yararlandığım bütün kaynakların yöntemine uygun bir biçimde hem metin içinde hem de kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu belirtir, bunu şerefimle ve onurumla doğrularım.

....../....../2023

Sümeyye DOĞAN



ÖNSÖZ

Tezin her aşamasında sunduğu katkılardan, çalışmama verdiği destekten ve göstermiş olduğu sabırdan ötürü danışmanım İnönü Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü öğretim üyesi Dr. Öğr. Üyesi Zübeyir BAKMAZ'a ve maliye bölümünün diğer değerli öğretim üyelerine sonsuz teşekkür eder, saygılarımı sunarım. Ayrıca, yetişmemde maddi ve manevi desteklerini esirgemeyen anneme ve ablama teşekkür ederim.



ÖZET

Yüksek Lisans Tezi

Türk Vergi Denetim Örgütlenmesinin Tarihsel Süreçteki Etkinliğinin Değerlendirilmesi

Sümeyye DOĞAN

Vergi, mükellef ile devlet arasındaki alacak borç ilişkisinden doğmaktadır. Bu ilişki, mükellefe bazı ödevler yüklerken devlete de bazı yetkiler vermektedir. Mükellefe yüklenen ödevler maddi ve şekli ödevler olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Maddi ödevler “beyanname verilmesi ve vergi borcunun ödenmesi” şeklindedir. Şekli ödevler ise, “bildirimler, defter tutma, belge düzenleme, muhafaza ve ibraz ile diğer ödevler”den oluşmaktadır. Ancak, mükellefin söz konusu bu ödevlerini kanunda belirtilen şekilde yerine getirip getirmediğinin tespiti vergi denetimini zorunlu kılmaktadır.

Gerek Osmanlı döneminde gerekse Cumhuriyet döneminde vergi denetimi ile ilgili çeşitli örgütler kurulmuştur ve bu örgütler denetim kapsamında birtakım faaliyetler yürütmüştür. Bu faaliyetler Osmanlı’da Başbaki Kulluğu tarafından yürütülürken, Cumhuriyet döneminde Maliye Teftiş Kurulu Başkanlığı, Hesap Uzmanları Kurulu Başkanlığı, Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı ve Vergi Denetmeleri Büro Başkanlığı tarafından yürütülmüştür. Cumhuriyet dönemindeki bu çok başlılık vergi denetiminin etkinliğinde ciddi sorunlara neden olmuştur. Vergi denetiminde etkinliği artırmak ve koordinasyonu sağlamak amacıyla, 10.07.2011 tarihli ve 27990 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile söz konusu çok başlılığa son verilerek denetim örgütleri tek çatı (Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı çatısı) altında birleştirilmiştir.

Bahse konu birleşme neticesinde “gelirler kontrolörü, maliye müfettişi, vergi denetmeni ve hesap uzmanı” unvanlı kadrolar kaldırılarak yerine “vergi müfettişi” unvanlı tek bir kadro oluşturulmuştur. Vergi denetimiyle görevli birimlerin tek çatı altında toplanmasının vergi denetiminin etkinliğinin sağlanmasında birçok olumlu gelişmenin yaşanmasına sebebiyet verdiği gözlemlenmektedir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Denetimi, Maliye Teftiş Kurulu, Hesap Uzmanları Kurulu, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı.

ABSTRACT

Master's Thesis

Evaluating The Historical Process Efficacy of the Turkish Tax Inspection Organization

Sümeyye DOĞAN

Tax arises from the debt-credit relationship between the taxpayer and the state. This relationship gives some authority to the state while assigning some duties to the taxpayer. The assignments attributed to the taxpayer are divided into two, namely material obligations and formal obligations. The material obligations are “filing and paying the tax debt”. And the formal obligations are “notifications, bookkeeping, document issuance, preservation and submission, and other obligations”. However, determining whether the taxpayer fulfills these obligations as specified in the law requires tax inspection.

Various organizations related to tax inspection were established in both the period of Ottoman Empire and Turkish Republic, and these organizations carried out some activities within the scope of inspection. While these activities were carried out by the Başbaki Kulluğu in the Ottoman Empire, they were carried out by the Presidency of the Finance Inspection Board, the Presidency of the Board of Accounts Experts, the Presidency of Revenue Controllers and the Presidency of the Tax Audits Bureau in the Turkish Republic. This multi-headedness during the Republican period caused serious problems in the effectiveness of tax control. In order to ensure effectiveness and coordination in tax audit, with the Decree Law No. 646 published in the Official Gazette dated 10.07.2011 and numbered 27990, by putting an end to the multi-heading in question, the audit organizations were united under a single roof (the roof of the Tax Supervisory Board Presidency).

As a result of the said merging, a single cadre titled “tax inspector” has been created by removing the cadres titled “income controller, financial inspector, tax inspector and accounts expert”. It is observed that merging the units in charge of tax inspection under one roof lead to many positive developments in efficiency of tax inspection.

Keywords: Tax Inspection, Finance Inspection Board, Accounts Experts Board, Tax Inspection Board.

İÇİNDEKİLER

ONUR SÖZÜ.....	i
ÖNSÖZ	ii
ÖZET	iii
ABSTRACT.....	iv
İÇİNDEKİLER.....	v
ŞEKİLLER LİSTESİ	ix
TABLolar LİSTESİ	x
KISALTMALAR	Hata! Yer işareti tanımlanmamış.
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİM VE VERGİ DENETİM KAVRAMLARININ GENEL ÇERÇEVESİ

1.1. Denetim Kavramı.....	3
1.2. Denetim Türleri.....	7
1.2.1. Amacı Bakımından Denetim Türleri	8
1.2.1.1. Finansal Tabloların Denetimi (Mali Tabloların Denetim)	8
1.2.1.2. Uygunluk Denetimi	9
1.2.1.3. Verimlilik, Etkinlik ve Tutumluluk Denetimi (Faaliyet/Performans Denetimi)	10
1.2.1.4. Ekonomik Denetim.....	11
1.2.2. Denetçilerin Örgütle Olan İlişkisi Bakımından Denetim Türleri	12
1.2.2.1. İç Denetim	12
1.2.2.2. Dış Denetim.....	13
1.2.2.2.1. Bağımsız Denetim.....	14
1.2.2.2.2. Kamu Denetimi	14
1.3. Vergi Denetimi ile İlgili Genel Bilgiler.....	14
1.3.1. Tanım.....	15
1.3.1.1. Mali Denetim Kavramı	15
1.3.1.2. Vergi Denetim Kavramı	16
1.4. Vergi Denetiminin Amaçları.....	17
1.4.1. Mali Amaç	18

1.4.2. Ekonomik Amaç	18
1.4.3. Sosyal Amaç	19
1.4.4. Hukuki Amaç	20
1.5. Vergi Denetiminin Özellikleri.....	20
1.5.1. Hukuka Dayalı Bir Denetim Olması.....	21
1.5.2. Yaptırım Gücünün Bulunması.....	21
1.5.3. Tarafsız Bir Denetim Olması.....	22
1.5.4. Dış Denetim Özelliğinin Bulunması	22
1.5.5. Hesap Denetimine Benzemesi	23
1.6. Vergi Denetiminin Fonksiyonları	23
1.6.1. Araştırma Fonksiyonu	23
1.6.2. Düzeltme Fonksiyonu	24
1.6.3. Önleyici Fonksiyonu	25
1.6.4. Eğitim Fonksiyonu	25
1.7. Vergi Denetim Yöntemleri	26
1.7.1. Yoklama.....	26
1.7.1.1. Yaygın ve Yoğun Yoklama	28
1.7.2. Vergi İncelemesi.....	30
1.7.2.1. Normal Vergi İncelemesi	31
1.7.2.2. Arama /Aramalı İnceleme	33
1.7.3. Vergi İncelemesi ile Yoklamanın Karşılaştırılması.....	35
1.7.4. Bilgi Toplama.....	37
1.7.5. İzaha Davet.....	38

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ DENETİMİNİN TARİHSEL SÜREÇTEKİ ÖRGÜTSEL YAPISI

2.1. 646 Sayılı KHK Öncesi Vergi Denetim Örgütleri.....	43
2.1.1. Cumhuriyet Dönemi Öncesindeki Vergi Denetim Örgütleri.....	43
2.1.1.1. Başbaki Kulluğu	49
2.1.1.2. Maliye Teftiş Kurulu Başkanlığı	52
2.1.1.2.1. Maliye Teftiş Kurulu'nun Kuruluşu ve Tarihçesi	53
2.1.1.2.2. Maliye Teftiş Kurulu'nun Görevleri ve Yetkileri	56

2.1.2. Cumhuriyet Dönemindeki Vergi Denetim Örgütleri	56
2.1.2.1. Hesap Uzmanları Kurulu Başkanlığı	60
2.1.2.1.1. Hesap Uzmanları Kurulu Başkanlığı'nın Görevleri ve Yetkileri.....	60
2.1.2.2. Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı	60
2.1.2.2.1. Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı'nın Kuruluşu ve Tarihçesi.....	61
2.1.2.2.2. Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı'nın Görev ve Yetkileri.....	61
2.1.2.3. Vergi Denetmenleri Büro Başkanlığı	61
2.1.2.3.1. Vergi Denetmenleri Büro Başkanlığı'nın Görev ve Yetkileri.....	63
2.2. 646 Sayılı KHK Sonrası Vergi Denetim Örgütü (Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı)	64
2.2.1. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın Kuruluşu ve Tarihçesi	65
2.2.2. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın Görev ve Yetkileri	66
2.2.2.1. VDK'nın Görev ve Yetkileri	66
2.2.2.2. Başkan, Başkan Yardımcıları ile Grup Başkanlarının Görev, Yetki ve Sorumlulukları.....	67
2.2.3. VDK Tarafından Sunulan Hizmetler	68
2.2.3.1. Vergi İncelemeleri	69
2.2.3.2. Kayıt Dışı Ekonomi ve Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele.....	70
2.2.3.3. Teftiş	71
2.3. Seçilmiş Ülkelerde Vergi Denetim Örgütleri.....	72
2.3.1. Amerika Birleşik Devletleri'ndeki Vergi Denetim Örgütleri	72
2.3.2. Almanya'daki Vergi Denetim Örgütleri	74
2.3.3. İngiltere'deki Vergi Denetim Örgütleri.....	77

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ DENETİM ÖRGÜTLERİ TARAFINDAN GERÇEKLEŞTİRİLEN VERGİ İNCELEMESİ SONUÇLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

3.1. Genel Anlamda Vergi Denetiminde Etkinlik	79
3.2. Vergi Denetiminde Etkinlik Sorununu Belirleyen Faktörler	81
3.2.1. Örgütlenmeden Kaynaklanan Faktörler.....	81
3.2.2. Denetimin Yasal Altyapısını Oluşturan Vergi Mevzuatı	82
3.2.3. Denetim Elemanlarının Sayısı ve Niteliği.....	83

3.2.4. Vergi Afları	83
3.2.5. Beyan Usulünün Tam Uygulanmayışı	84
3.3. VDK'nın Vergi Denetimine İlişkin Amaçları.....	85
3.3.1. Etkin ve Verimli Vergi Denetim Amacı.....	85
3.3.2. Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Amacı.....	85
3.3.3. Yolsuzlukla Mücadele Amacı	86
3.3.4. Vergi İncelemesinde Yaşanan İhtilafların Asgariye İndirilmesi Amacı	86
3.3.5. Risk Analizine Dayalı Vergi İncelemesinin Amaçlanması.....	87
3.3.6. Denetimde İş Bölümü ve Uzmanlaşma Amacı.....	88
3.4. VDK'nın Faaliyetlerinin Karşılaştırılması	88
3.4.1. Denetim Elemanları Bakımından Karşılaştırma.....	88
3.4.2. İnceleme Oranı Bakımından Karşılaştırma.....	90
3.4.3. İnceleme Elemanına İsalet Eden Mükellef Sayısı Bakımından Karşılaştırma.....	91
3.5. VDK'nın Vergi İncelemesine Sağladığı Katkıları.....	95
SONUÇ VE ÖNERİLER	97
KAYNAKÇA.....	102

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Tarihsel Süreçte Türk Vergi Denetim Örgütleri	42
Şekil 2: Osmanlı Mali Denetim Sisteminin Kurumsal Yapısının Gelişim Süreci	47
Şekil 3: Taşrada Görevli Vergi Denetim Elemanlarının Unvanlarında Meydana Gelen Değişikliklerin Kronolojik Sıralaması.....	64



TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1: Yıllar İtibariyle Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi Sonuçları	36
Tablo 2: Yıllar İtibariyle Vergi İnceleme Sonuçları	37
Tablo 3: VDK Öncesi Dönemde Denetim Elemanlarının Sayısı.....	89
Tablo 4: VDK Sonrası Dönemde Denetim Elemanlarının Sayısı.....	89
Tablo 5: VDK Öncesi Dönemde İnceleme Oranı	90
Tablo 6: VDK Sonrası Dönemde İnceleme Oranı	91
Tablo 7: VDK Öncesi Dönemde İnceleme Elemanı Başına Düşen Mükellef Sayısı	91
Tablo 8: VDK Sonrası Dönemde İnceleme Elemanı Başına Düşen Mükellef Sayısı ...	92
Tablo 9: VDK Öncesi Dönemde Bulunan Matrah Farkının İncelenen Matraha Oranı .	93
Tablo 10: VDK Sonrası Dönemde Bulunan Matrah Farkının İncelenen Matraha Oranı.....	95

GİRİŞ

Sosyal devlet mantalitesi çerçevesinde hareket eden devletlerin yüklendikleri rol ve fonksiyonlar her geçen gün artmaktadır. Devletler artan bu fonksiyonları gerçekleştirmek için anayasal sınırları içerisinde başvurduğu ve değerlendirdiği çeşitli kaynaklar bulunmaktadır. Ancak bu kaynakların içerisinde en önemlisi vergi gelirleridir. Vergi, devletin yüklendiği fonksiyonları yerine getirmek için gerçek ve tüzel kişilerden cebren aldığı karşılıksız, nihai ve parasal ödemelerdir.

Vergi sistemimizde beyan esası geçerlidir. Beyan esası, vergilendirme ile ilgili bilgilerin en iyi mükellef tarafından bilineceği düşüncesiyle mükellefe güven esasına dayanmaktadır. Ancak çoğu zaman mükellefler, vergiyi bir külfet olarak gördükleri için doğru beyan etmekten kaçınmaktadırlar. Dolayısıyla, devlet mükelleflerce beyan edilen bu bilgilerin doğruluğunu kontrol etmek için vergi denetim müessesesine ihtiyaç duymaktadır. Vergi denetimi, mükelleflerin işlemlerinin mevzuata uygun olarak yapılıp yapılmadığı, mükellefiyetlerin ortaya çıkıp çıkmadığı veya talep edilen hakkın yerinde olup olmadığı hususunun incelenmesidir.

Ülkemizde denetim faaliyetlerini yürütmek için geçmişten günümüze birçok denetim örgütü tesis edilmiştir. Ancak bu denetim örgütlerinin mevcut yapısından kaynaklanan bazı problemlerden dolayı, denetim faaliyetleri etkin bir şekilde yürütülmediği için birçok eleştiri yapılmıştır.

Çalışmanın asıl amacı, vergi denetim sistemimizin etkin ve etkili bir şekilde yürütülmesini engelleyen unsurların altında yatan sebeplerin araştırılması ve bu olumsuzlukların giderilmesi için 10.07.2011 tarihli ve 27990 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile tesis edilen Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı’nın (VDK) denetimde etkinliğin sağlanması hususunda etkileri ile ilgilidir.

“Türk Vergi Denetim Örgütlenmesinin Tarihsel Süreçteki Etkinliğinin Değerlendirilmesi” isimli bu tez üç ana bölümden oluşmaktadır. “Denetim ve Vergi Denetimi Kavramlarının Genel Çerçevesi” başlıklı birinci bölümde, genel anlamda denetimle ilgili tanımlara yer verilmiş, denetim türleri, vergi denetimi, vergi denetiminin amaçları, fonksiyonları üzerinde durulmuştur. Ayrıca, ülkemizde vergi denetim

faaliyetlerinin yürütülmesinde kullanılan yöntemlerden bahsedilmiştir. İkinci bölümde “Türk Vergi Denetiminin Tarihsel Süreçteki Örgütsel Yapısı” başlığı altında kronolojik sırayla ülkemizde tarihsel süreçte tesis edilen denetim örgütlerinden, bu örgütlerin tarihçesinden, öneminden, görev ve yetkilerinden bahsedilmiştir. Ayrıca, seçilmiş bazı ülkelerin denetim örgütlerinden de bahsedilmiştir. “Vergi Denetim Örgütleri Tarafından Gerçekleştirilen Vergi İncelemesi Sonuçlarının Değerlendirilmesi” başlıklı üçüncü bölümde ise genel anlamda etkinlik kavramından, ülkemizde vergi denetimin etkin bir şekilde yürütülmesini engelleyen unsurlardan, denetimde etkinliğin sağlanmasında VDK’nın katkılarından bahsedilmiştir.



BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİM VE VERGİ DENETİM KAVRAMLARININ GENEL ÇERÇEVESİ

Çalışmanın bu kısmında öncelikle denetimle ilgili genel açıklamalara yer verilmiştir. Çalışmanın ilerleyen başlıklarında ise, denetimin türleri ile vergi denetim kavramı, amaçları, fonksiyonları ele alınıp incelenmiştir. Ayrıca, ülkemizde etkin bir vergi denetimi gerçekleştirebilmek için oluşturulan vergi denetim yöntemlerinden de bahsedilmiştir.

1.1. Denetim Kavramı

İnsanlık tarihinin geçmişten günümüze kadar olan kronolojisine bakıldığında çeşitli alanlarda önemli gelişmeler yaşandığı gözlemlenmektedir. Ekonomi, teknoloji ve sosyal gibi alanlar önemli gelişmelerin yaşandığı alanların bazılarıdır. Ancak söz konusu alanlarda meydana gelen gelişmeler sadece kendi alanları ile sınırlı kalmayıp diğer alanları da doğrudan veya dolaylı olarak etkilemektedir. Örneğin, teknoloji alanında meydana gelen gelişmeler insan refahında, ticaret ve şirketleşme hacminde artışlar meydana getirmektedir. Ticaret ve şirket hacmindeki bu genişlemeler, ekonomide birtakım olumsuzlukların ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Öyle ki, işletmelerin ekonomideki kaynakların büyük bir kısmını elinde bulundurması, işletmelerin ekonominin dinamizmini oluşturmasına neden olmaktadır¹. İşletmelerin elindeki bu geniş kaynak yetkisi, şirketlerin ortaya koyduğu bilgilerin ne kadarının doğru ve güvenilir olduğu konusunda şüphelerin oluşmasına neden olmaktadır. Dolayısıyla, ortaya çıkmış veya çıkabilecek bu olumsuz durumları en aza indirmek veya ortadan kaldırmak için literatüre denetim kavramı kazandırılmıştır.

“Denetim” kavramının İngilizce’deki karşılığı “audit”dir. Audit kavramının kökü, Latince “Audire” yani “dinlemek” fiilinden gelmektedir². “Muhasiplerin verdiği hesapları dinleyip”, inceleme faaliyetini yürüten kişilere ise, “Denetçi (auditor)” denilmektedir³.

¹ Kardeş Selimoğlu, Seval vd. Muhasebe Denetimi, (2. Baskı), Gazi Kitapevi, Ankara 2009, s. 1.

² Özdemir, H. Serdar, “Türleri ve Fonksiyonları Bakımından “Denetim” Kavramı”, Vergi Raporu, 2000/(45), s. 48.

³ Tuncer, Selahattin, “Bankaların Denetimi”, İktisat ve Maliye Dergisi, 1988, s. 204’den aktaran, Özdemir, H. Serdar, agm, s. 48.

Denetim konusunda literatürde çok sayıda tanım bulunmaktadır. Bu tanımlardan bazıları şu şekildedir. Genel bir ifadeyle denetim, *“boyutları veya biçimleri normalin dışında olan parçaları çıkarıp atmak amacıyla yapılan işlem”*dir⁴.

Denetim, çeşitli faaliyet ve olaylara ilişkin iddiaları, önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçlarını ilgililere bildirmek amacıyla tarafsız bir şekilde kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir⁵. Bu denetim süreci sonrasında ise, bulgular elde edilir ve raporlar yazılır⁶.

Denetim, bir kişinin, kurumun veya yönetim biriminin yapısı, işlerliği ve uğraşlarının önceden saptanmış ölçütler (yasa, yönetmelik, karar, kural vb.) çerçevesinde incelenmesidir. Bu ölçütlere göre yanlışlık, tutarsızlık, çelişki veya eksiklik içerip içermediğinin belirlenmesi için yapılan bir araştırmadır⁷.

Denetim, denetlenen birimlerin işlem ve faaliyetlerinin kabul görmüş standartlara uygunluk derecesini saptamak, bu amaçla düzenli ve nesnel bir şekilde kanıt toplayıp, değerlendirdikten sonra bulunan sonuçları ilgili kullanıcılara iletilmesi sürecinin tamamıdır⁸. Bu sürecin normal işlemesi halinde, stratejik noktalarda denetim standartları geliştirilir, elde edilen bulgular kontrol ve rapor edilir ve düzeltici önlemler alınır⁹.

Türk Dil Kurumu’nda (TDK’da) doğrudan denetim sözcüğünün tanımı bulunmamasına rağmen denetleme sözcüğü denetim kavramının eş anlamlısı olarak ifade edilmektedir. TDK’ya göre denetim, bir görevin yolunda yürütülüp yürütülmediğini anlamak için yapılan araştırma, bakı, teftiş, murakabe ve kontroldür. Denetimin yerine yaygın olarak kullanılan bu terimler, denetim kavramıyla kıyaslandığında anlam açısından birtakım farklılıkların bulunduğu görülmektedir. Denetim ile eş anlamlı olarak kullanılan bu kavramlar arasındaki farklara aşağıda değinilmektedir.

⁴ Büyük Larousse Sözlük ve Ansiklopedi, 6. Cilt, Milliyet Basımevi, İstanbul 1986, s. 3016.

⁵ Başpınar, Ahmet, “Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, Maliye Dergisi, 2004/(146), s. 35.

⁶ Bozkurt, Paşa, “Denetim Kavramı ve Denetim Anlayışındaki Gelişmeler”, Denetişim Dergisi, 2013/(12), s. 57.

⁷ Altuğ, Figen, Mali Denetim, (1. Baskı), Uludağ Üniversitesi Basımevi, Bursa 1995, s. 3.

⁸ Gönül, Vecdi, “İdarenin Sayıştayca Denetlenmesi”, Yeni Türkiye, 1995/(4), s. 109.

⁹ Sanal, Recep, Türkiye’de Yönetimsel Denetim ve Devlet Denetleme Kurumu, (1. Baskı), Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü, Ankara 2002, s. 4.

Kontrol, bir işletme bünyesinde yapılan işlemlerin doğru, sistemli ve eksiksiz bir şekilde kayıtlara geçirilmesini sağlamak amacıyla başvuru tedbirdir¹⁰. Kontrol, sadece araştırma ve inceleme faaliyetleri ile yetinmeyip, denetime esas olan işlemlerin fiili sonuçlarını belirlenmiş standartlardan sapmalarını ve bu sapmaların düzeltilmesi için mümkün olan önlemleri de tespit eder ve gösterir¹¹. Dolayısıyla, kontrol içinde denetim anlamı da bulunan çok geniş bir kavramdır¹². Kontrol bu özellikleri ile denetimden ayrılır. Kontrolde devamlılık söz konusuysa, denetimde bir başlangıç ve son vardır¹³. Kontrol, işlem ve kayıtların yapıldığı anda uygulanmaktadır. Denetim ise, yapılmış işlemler ve bunlara ait kayıt ve hesapları sonradan gözden geçirir. Denetim faaliyetleri işletmenin dışındaki bağımsız kişiler tarafından da yürütülebilirken, kontrol ise sadece işletmeye bağlı organlarca yapılır¹⁴.

Denetim yerine kullanılan bir diğer sözcük teftiştir. Teftiş “*zaman zaman yapılan bir gözden geçirme ile işlerin yasalara, emir ve yönergelere göre yürütülüp yürütülmediğinin tespit edilmesi*” şeklinde ifade edilmektedir¹⁵. Teftiş müessesesinin özünde gizli bir otorite vardır¹⁶. Denetim ile teftiş arasındaki farka bakıldığında, denetim bir durumun genelini kapsayacak şekilde uygulanırken, teftiş bu genel durum içindeki hususi durum için uygulanmaktadır¹⁷. Denetimin uluslararası standartları varken, teftişin geçmişe dayalı birikimleri vardır. Denetim, geçmişte olmuş ve gelecekte olabilecek olaylara odaklıdır, teftiş ise geçmişteki olaylara odaklıdır. Denetim kurum içine ve dışına güvence sağlamayı amaçlarken, teftiş ise sadece kurum içine güvence sağlamayı hedeflemektedir¹⁸.

¹⁰ Akbay, Mehmet, “Vergi İncelemeleri ve Vergi Denetimi”, 1990 Yılına Girerken Türkiye’de Vergi Denetiminin Etkinlikle Verimliliği Sempozyumu, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma Planlama Koordinasyon Kurulu Yayın No: 1990/308, Ankara 1990, s. 211.

¹¹ Arpacı, Altar Ömer, “Vergi Denetimi, Vergi İncelemesini De İçeren Geniş Kapsamlı Bir Tanımdır”, e-Yaklaşım Dergisi, 2004/(13).

¹² Yılcı, F. Münevver, İç Denetim ve İç Kontrol Değerleme Rehberi, (3. Baskı), Detay Yayıncılık, Ankara 2015, s. 9.

¹³ Yılcı, F. Münevver, age, s. 9.

¹⁴ Uysal, Ozan, Yüksek Denetim Standartları Çerçevesinde Performans Denetiminin İncelenmesi ve Türkiye Uygulamasının Değerlendirilmesi, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Gazi Üniversitesi, Maliye Anabilim Dalı, Ankara (Türkiye), 2020, s. 8.

¹⁵ Gürbüz, Hasan, Vergi Denetimi, (4. Baskı), Bilim Teknik Yayınevi, Eskişehir 1995, s. 9.

¹⁶ Gürbüz, Hasan, age, s. 9.

¹⁷ Kardeş Selimoğlu, Seval vd, age, s. 4-5.

¹⁸ F. Özdemiroğlu, “Teftiş ve Denetimin Farkları Nelerdir? İç Denetim Geçmiş Tanımlamaların Neresindedir? Özel Sektörde İç Denetim Birimleri Nasıldır?”, <<https://ishayatedenetim.com/2021/04/28/teftisveicdenetim/>>, (19.10.2021).

Denetim kavramı ile eş anlamlı olarak kullanılan kavramlardan bir diğeri olan murakabe “*olması gereken ile fiili durum arasındaki karşılaştırma işlemini*” ifade etmektedir¹⁹. Murakabe terimi daha çok hesap işleri için kullanılmakta olup, hesapların prensiplere ve kurallara uygunluğunu araştırmaktadır²⁰. Denetim ise, hesap işleriyle birlikte bir kişinin, yönetimin ve kurumun faaliyetlerine yönelik de olabilmektedir.

Yaygın olarak denetimle aynı anlamda kullanılan bir başka kavram revizyondur. Revizyon, bir işletmenin ekonomik ve mali yapısının, faaliyet ve işlemleri ile bunlara ilişkin kayıtlarının sistemli bir şekilde ve eleştirel bir yaklaşımla incelenmesi olarak tanımlanabilir²¹. Revizyonda, bir işletmenin bütün faaliyetleri incelenirken o işletmeye ait defter ve belgeler esas alınır. Dolayısıyla, revizyonda ilk hareket noktasını defter ve belgeler oluşturmaktadır²². Revizyon da kontrol gibi organizasyondaki faaliyetleri ve işlemleri devamlı olarak incelemesi yönüyle denetimden ayrılmaktadır²³.

Denetim kavramı, farklı alanların ilgi alanına girmektedir. Farklı alanlarda yapılan denetim tanımlarında ise, denetim kavramının farklı yönleri vurgulanmaktadır. Dolayısıyla, sosyal bilimlerin farklı alanlarında yapılan denetim ile ilgili diğer tanımlar aşağıdadır;

Hukuki anlamda denetim, hukukun kamu, özel ve karma şeklindeki dallarının hükümleri temel alınarak yapılan iş ve işlemlerin kamu çıkarı noktasında ilgili hukuk kurallarına uygun yapılıp yapılmadığının incelenmesidir.

Muhasebe açısından denetim, muhasebenin eksiklerinin ve aksayan yönlerinin ortaya çıkarılmasıdır²⁴.

Mali anlamda denetim, bütçe kullanıma ilişkin olarak kamu idarelerinin mali hüküm ve işlemlerinin denetimidir²⁵.

¹⁹ Gürbüz, Hasan, age, s. 8.

²⁰ Altuğ, Figen, age, s. 2.

²¹ Denetim İlke ve Esasları, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, (1.Cilt), İstanbul 1996, s. 113.

²² Denetim İlke ve Esasları, age, s. 114.

²³ Uysal, Ozan, age, s. 9.

²⁴ Erdoğan, Murat, “Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği”, Doğu Üniversitesi Dergisi, 2002/3(5), s. 54.

²⁵ Bayar, Doğan, “Mali Denetim Nedir”, Maliye Dergisi, 2008/(155), s. 3.

İktisadi anlamda denetim, iktisadi bir kuruluşun faaliyetlerinin ve işlemlerinin önceden saptanmış amaçlara ve kurallara uygun bir şekilde gerçekleşip gerçekleşmediğinin belirlenmesidir²⁶.

Ele alınan tanımlardan yola çıkarak denetim kavramının özellikleri aşağıdaki gibidir²⁷.

- Denetim sistematik bir süreçtir,
- İktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaları kapsamaktadır,
- Önceden saptanmış ölçütlerle karşılaştırma yapmaktadır,
- Karşılaştırma sonunda uygunluk derecesine bakılmaktadır,
- Tarafsızca kanıt toplamaktadır ve kanıtları değerlendirmektedir,
- İlgi duyanlara sonuçları bildirmektedir.

1.2. Denetim Türleri

Denetim müessesesi gelişim sürecini yıllarca sürdürmüştür ve sürdürmeye devam etmektedir. Denetim müessesesi ekonomik ve sosyal olaylardan etkilenmektedir. Yönetim anlayışı ve iş yapma anlayışında meydana gelen değişiklikler, geleneksel denetim (ekonomik ve mali işlemlerin genel kabul görmüş uluslararası standart ve ilkeler kapsamında kontrolünü içeren denetim) anlayışını da etkilemiştir. Bu çerçevede, denetim müessesesine, faaliyetlerin verimliliğini değerlendiren, üst düzey yönetime güvence ve danışmanlık hizmeti sunan, dolayısıyla işletmenin amaçlarına ulaşmasını sağlayacak yeni kimlik ve görevler yüklenmiştir²⁸. Diğer bir ifadeyle, sadece maddi doğrulama ve mevzuata uygunluğun esas alındığı geleneksel düzenlilik denetiminin yeni gereksinimleri ve beklentileri karşılamakta yetersiz kalması ile birlikte, çağdaş denetim yöntemleri ve tekniklerinin geliştirilmesi zorunluluğu ile karşı karşıya kalınmıştır²⁹.

Denetim anlayışında ortaya çıkan yeni misyonlara paralel olarak çeşitli denetim türleri ortaya çıkmıştır. Bu nedenle, denetim türleri çeşitli kaynaklarda farklı kriterlere

²⁶ Bozkurt, Paşa, agm, s. 57.

²⁷ Muhasebe Denetimi, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, İstanbul 2008, s. 34-35.

²⁸ Kartal, Fikret, "Türkiye'de Kamu ve Özel Sektörde İç Denetim Uygulamaları", Maliye Finans Yazıları Dergisi, 2013/(99), s. 10.

²⁹ Köse, Hacı Ömer, "Denetim ve Demokrasi", Sayıştay Dergisi, 1999/10(33), s. 66.

göre sınıflandırılmaktadır. Ancak bu çalışmada literatürde yaygın olarak kullanılan, “amacına göre denetim” ve “denetim elemanın konumuna göre denetim” olmak üzere ikili bir sınıflandırmaya gidilmiştir.

1.2.1. Amacı Bakımından Denetim Türleri

Denetimin amacı, denetlenecek faaliyetler ile karşılaştırmada kullanılacak standartların türüne ve kapsamına etki etmektedir. Dolayısıyla, denetimden elde edilmek istenen faydaya (amaca) göre denetim türü farklılaşmaktadır. Amacı bakımından denetim türleri esas itibariyle; mali tabloların denetimi, uygunluk denetimi ve yönetim denetimidir. Ancak ilerleyen zamanlarda literatüre yeni bir denetim türü olan ekonomik denetim de kazandırılmıştır³⁰.

1.2.1.1. Finansal Tabloların Denetimi (Mali Tabloların Denetim)

Mali tablolar denetimi, işletmenin (bilanço, gelir tablosu, nakit akış tablosu gibi) mali tablolarının genel kabul görmüş kriterlere uygunluk açısından denetimidir³¹. Tanımdaki kriter ifadesi ile genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve vergi mevzuatı ifade edilmektedir³². Adından da anlaşılacağı üzere, bu denetimin konusunu işletmelerin düzenlediği finansal tablolar oluşturmaktadır³³. Ekonomide faaliyet gösteren iktisadi kuruluşlardan kendileri ile çeşitli açılardan ilgilenen kişilerce (bu kişiler kuruluşun bünyesindeki kişiler olabileceği gibi kuruluş ile ilişkisi olabilen dışardan kişilerde olabilir) istenilen bilgiler bu tablolar ile izah edilmeye çalışılmaktadır. İlgili kişiler bu tabloları inceleyerek bilgi sahibi olurlar³⁴ ve kişiler bu kuruluşlar hakkında olumlu veya olumsuz bir yargıya vararak gelecekteki planlarını buna göre şekillendirirler. Bu nedenle, mali tabloların incelenmesi ile ortaya çıkan bilgiler bireyler açısından büyük bir öneme sahiptir. Dolayısıyla, ister hata ister hile yoluyla bu bilgilerde yapılan yanlışlıklar, çok sayıda kişinin bu durumdan olumsuz bir şekilde etkilenmesine neden olacaktır³⁵. Ortaya

³⁰ Kenger, Erdal, Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu’ndan aktaran, Tekin, F. ve A. Çelikkaya, Vergi Denetimi, (8. Baskı), Seçkin Yayınları, Ankara 2018, s. 28.

³¹ Güney, Selami ve Salim Sercan Sarı, “Muhasebe Denetiminin Etkinliğini Sağlamada İç Kontrolün Rolü”, Siirt Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 2015/(5), s. 64.

³² Kepekçi, Celal, Bağımsız Denetim, (4. Baskı), Siyasal Kitapevi, Ankara 2000, s. 2.

³³ Yılancı, Münevver, age, s. 8.

³⁴ Özdemir, H. Serdar, agm, s. 49.

³⁵ Özdemir, H. Serdar, agm, s. 49.

çıkabilecek bu tür olumsuzlukları önlemek veya en aza indirmek için bağımsız denetçiler ve kamu denetçileri tarafından finansman denetimi yürütülmektedir³⁶.

Finansman denetim faaliyetlerini icra eden denetçilerin birtakım sorumlulukları bulunmaktadır. Mesleki ölçülere uygun inceleme yapmak, finansal tabloların dürüstlüğü konusunda bir kanata ulaşmak ve bulguları rapor haline getirmek gibi hususlar denetçilerin sorumluluklarından bir kaçıdır³⁷.

Bu açıklamalardan anlaşılacağı üzere finansman denetimi, ilk olarak mali tablolardan beklenen amaçların gerçekleşmesini engelleyecek aykırılıkları tespit etmektedir. Daha sonra da söz konusu bu tabloların düzenlenme prensiplerine, muhasebe usul ve esaslarına, yasalara ve önceden saptanmış diğer tüm ölçütlere uygunluk derecesini ölçerek, güvenilirliğini ortaya koymaktadır³⁸.

1.2.1.2. Uygunluk Denetimi

Ekonomide etkin ve düzgün bir işleyiş sağlamak amacıyla denetime konu olan iktisadi kuruluşlar, belirlenmiş birtakım kurallara uymak durumundadırlar³⁹. Bu kuralların bir kısmı bizzat işletmenin kendi yöneticileri tarafından belirlenirken, diğer bir kısmı da üstün güç olan devlet tarafından belirlenebilir. Yönetimin kabul ettiği iç kontrol prosedürleri işletmenin kendi yöneticileri tarafından oluşturulmuş kurallara⁴⁰, kanunlar ise üstün güç olan devlet tarafından oluşturulmuş kurallara örnektir. Genel bir ifadeyle uygunluk denetimi, yetkili bir üst makam tarafından belirlenmiş kurallara uyulup uyulmadığının incelenmesidir⁴¹. “Düzenlilik denetimi”, “kurallara uygunluk denetimi”, “usul denetimi” veya “mali denetim” olarak da ifade edilen bu denetim⁴² kişilerin yapmış oldukları işlemlerin ya da faaliyetlerin bir otorite veya üst yönetim tarafından belirlenmiş

³⁶ Güney, Selami ve Salim Sercan Sarı, agm, s. 67.

³⁷ Dursun, Adem, “Finansal Tabloların Denetiminde Alternatif Bir Yaklaşım: Finansal Tabloların Sigorta Ettirilmesi Modeli”, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 2005/6(2), s. 421.

³⁸ Denetim İlke ve Esasları, age, s. 14.

³⁹ Özdemir, H. Serdar, agm, s. 51.

⁴⁰ Kepekçi, Celal, age, s. 2.

⁴¹ Muhasebe Denetimi, age, s. 36.

⁴² Tekin, F. ve A. Çelikkaya, age, s. 29.

kural veya düzenlemelere uyumunun test edilmesidir⁴³. Bu ifadelerden anlaşılacağı üzere uygunluk denetimi, iç veya dış denetim şeklinde yapılabilmektedir⁴⁴.

Uygunluk denetiminde, tek ve kapsamı dar bir ölçüt alınır ve işin bu ölçüte uygun yapıp yapılmadığı araştırılır⁴⁵. Denetimin temel amacı kuruluşların işletme içinden (üst düzey yöneticiler), ya da dışından (kamu) bir üst organca konulmuş kurallara uyup uymadıklarını araştırmaktır⁴⁶. Genelde iç denetçileri veya kamu denetçilerini ilgilendiren uygunluk denetimi, mali tabloların denetimine ışık tutmaktadır⁴⁷. Uygunluk denetiminin en güzel örneğini ise vergi denetimi oluşturmaktadır⁴⁸.

1.2.1.3. Verimlilik, Etkinlik ve Tutumluluk Denetimi (Faaliyet/Performans Denetimi)

Performans; yapmak, yerine getirmek, uygulamak, bir görevi başarıyla yürütmek ve uygulamak sürecinin adıdır⁴⁹. Performans denetimi ise, kaynakların “*verimlilik, etkinlik ve tutumluluk*” ilkeleri doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığını ve hesap verme sorumluluğunun gereklerinin belirli ölçüde karşılanıp karşılanmadığını görmek için bir kurumun, kuruluşun, programın ya da faaliyetin değerlendirilmesidir⁵⁰. Performans denetimi esas itibarıyla tutumluluk (ekonomi, girdi yönetimi), verimlilik (işlem-süreç yönetimi) ve etkinlik (sonuç yönetimi) ile uğraşmaktadır⁵¹. Örneğin, hastalara sunulan hizmetlerin niteliği düşmeden hasta bekleme süresi azaltılıyorsa *verimlilikten*, uygulanan sağlık hizmeti, sayesinde hastalanan insan sayısı azalıyorsa *etkililikten*, söz konusu hizmetler en düşük maliyetler ile gerçekleştirilir ise *tutarlılıktan* bahsedilir⁵².

⁴³ Yılancı, Münevver, age, s. 8.

⁴⁴ Özdemir, H. Serdar, agm, s. 51.

⁴⁵ Kaval, Hasan, Muhasebe Denetimi, (3. Baskı), Gazi Kitabevi, Ankara 2008, s. 11.

⁴⁶ Denetim İlke ve Esasları, age, s. 14.

⁴⁷ Denetim İlke ve Esasları, age, s. 15.

⁴⁸ Karakaş, Mehmet, “Performans Denetimi: Tanımı, Unsurları, Performans Denetimi ile Düzenlilik Denetiminin Karşılaştırılması ve Performans Denetimine Duyulan İhtiyaç”, Vergi Sorunları Dergisi, 2004/184, s. 125-126.

⁴⁹ Öztürk, Yunus Emre, “Performans Denetimi ve Türkiye’de Uygulanabilirliği”, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksek Okulu Dergisi, 2004/7(1-2), s. 154.

⁵⁰ Kubalı, Derya, “Performans Denetimi”, Amme İdaresi Dergisi, 1999/32(1), s. 32.

⁵¹ Özer, Hüseyin, Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi, T.C. Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara 1997, s. 57.

⁵² Karakaş, Mehmet, agm, s. 121-129.

Performans denetimi, yalnızca maddi doğrulama ve yasalara uygunluğun esas alındığı geleneksel düzenlilik denetimlerinin yeni gereksinimleri ve beklentileri karşılamakta yetersiz kalması nedeniyle geliştirilmiştir⁵³. Bu nedenle, mevcut durumu ve geçmişi bütün yönleriyle gelecekteki projeler açısından incelemektedir. Bu yönüyle, geleceğe dönük bir nitelik taşımaktadır⁵⁴.

Faaliyet denetiminin inceleme alanına örgütün tamamı veya bir bölümü, bir şubesi⁵⁵ veya işletmenin organizasyon yapısı, üretim metotları, pazarlama politikaları, finans politikaları, bilgi işlem faaliyetleri de girebilmektedir⁵⁶. Faaliyet denetiminde temel amaç en az girdi ile en fazla sonucu almaktır⁵⁷.

Performans denetiminde, denetçiler faaliyet sonuçlarını verimlilik standartlarıyla karşılaştırırlar. Daha sonra, örgütün önceden belirlediği amaç ve hedeflerine ulaşp ulaşmadığını ölçerler. Denetim sonucunda ise, faaliyetlerde etkinlik ve verimliliğin artırılmasına ilişkin önerilerde bulunurlar⁵⁸. Performans denetiminin iki rolü bulunmaktadır. Birincisi, amme kaynaklarının yönetiminin kalitesi hakkındaki bilginin doğruluğuna ilişkin güvence sağlamaktır. İkincisi ise, iyi yönetim uygulamalarını saptayarak ve geliştirerek kamu yöneticilerine yardımcı olmaktır⁵⁹.

1.2.1.4. Ekonomik Denetim

Bütünleşik denetim ya da *sistemci denetim* olarak da adlandırılan bu denetim finansal denetim, uygunluk denetimi ve faaliyet denetiminin eş zamanlı olarak sürdürüldüğü ve raporlandığı bir denetimdir⁶⁰. Bu denetimde bir kuruluşun gerek finansal tablolarının gerekse faaliyetlerinin yürürlükte bulunan finansal mevzuata ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığı detaylı bir şekilde incelenmektedir⁶¹. Dolayısıyla, ekonomik denetim işletmelere temin edilen kaynakların tamamının etkinlik,

⁵³ Köse, Hacı Ömer, agm, s. 65-66.

⁵⁴ Özer, Hüseyin, age, s. 57.

⁵⁵ Kepekçi, Celal, age, s. 3.

⁵⁶ Kiracı, Murat, “Faaliyet Denetimi ile İç Kontrol İlişkisi”, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 2003/4(2), s. 70.

⁵⁷ Kaval, Hasan, age, s. 9.

⁵⁸ Kepekçi, Celal, age, s. 3.

⁵⁹ Ünal, Mesut, “Performans Ölçümü, Performans Denetimi ve Performans Değerlendirilmesi”, Mali Hukuk Dergisi, 2007/ (130), s. 35.

⁶⁰ Tekin, F. ve A. Çelikkaya, age, s. 30.

⁶¹ Tekin, F. ve A. Çelikkaya, age, s. 30.

verimlilik ve tutarlık ilkeleri doğrultusunda kullanıp kullanılmadığını kontrol etmesi ve tavsiyelerde bulunması bakımından önemlidir⁶².

1.2.2. Denetçilerin Örgütle Olan İlişkisi Bakımından Denetim Türleri

Denetim görevini üslenen kişiler kurum bünyesindeki kişiler olabileceği gibi kurumdan bağımsız kişiler de olabilir. Bu denetim türünde denetimle görevlendirilmiş kişinin şirkete karşı konumu dikkate alınır. Denetim elemanının örgütle olan ilişkisi bakımından denetim türleri iç denetim ve dış denetim olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

1.2.2.1. İç Denetim

İç denetim, örgüt faaliyetlerinin ve uygulayıcılarının yaptıkları işlem ve işlerin uygunluk ve etkinliğinin, öne sürülmüş her türlü bilginin güvenilirliğinin mevzuat, finans, muhasebe ve diğer tüm yönlerden “iç denetçi” adı verilen kişiler tarafından yürütülüp incelenmesidir⁶³. İnceleme sonucunda elde edilen bulgular üst yönetime rapor edilmektedir⁶⁴. 24.12.2003 tarihli ve 25326 sayılı Resmi Gazete’de (RG’de) yayımlanan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’na (KMYKK’na) göre iç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmektir. Bağımsız bir şekilde yürütülen bu denetim nesnel güvence sağlamayı amaçlayan bir danışmanlık faaliyetidir. Kısaca, iç denetim, kuruluşun faaliyet sonuçlarını usullerinde belirtilen amaçlarla mukayese eder, farkları çözümler ve düzeltici önlemler gerekiyorsa bunların alınmasını sağlamaktadır⁶⁵.

İç denetim bünyesinde finansal denetimi, uygunluk denetimini ve performans denetimini bulunduran çok yönlü bir denetimdir⁶⁶. Örneğin, finansal tablolara temel oluşturan muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğini araştırmak, hata ve yolsuzlukları bulmak ve önlemek, kayıtlarda var olan varlıkların işletmede mevcut olup

⁶² Kenger, Erdal, Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu’ndan aktaran, Tekin, F. ve A. Çelikkaya, age, s. 30.

⁶³ Gürbüz, Hasan, age, s. 17.

⁶⁴ Çalışkan, Recep, “Osmanlı Devletinden Cumhuriyet Dönemine Yüksek Denetim Olgusu ve Gelişim Süreci”, Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 2015/12(32), s. 60.

⁶⁵ Güney, Selami, Salim Sercan Sarı, agm, s. 67.

⁶⁶ Özer, Mehmet Akif, “Türkiye’de Kamu Yönetiminin Denetiminde Yeni Arayışlar: Kamu Denetçiliği Kurumu Örneği”, Sayıştay Dergisi, 2015/(98), s. 27.

olmadığını tespit etmek amacıyla yapılan incelemeler iç denetimin finansal denetim yönünü ifade etmektedir⁶⁷. Örgüt faaliyetlerinin, yönetim politika ve tasarıları ile yasalara uygunluğu ölçülerek iç kontrol sisteminin gereği gibi işleyip işlemediğinin gözden geçirilmesi iç denetimin uygunluk denetimi yönüne işaret etmektedir⁶⁸. Örgütün kaynaklarının ekonomik (tutumlu) ve verimli kullanılıp kullanılmadığını incelemesi ise, iç denetimin performans denetim yönüdür⁶⁹.

İç denetimde tüm incelemelerin temel amacı, işletmedeki kontrollerin etkinliğini ölçmek ve bu kontrolleri değerlendirmektir⁷⁰. İç denetim modeli, klasik denetim modeldeki bireyselliğin yanı sıra sistem odaklı ve sürecin tamamına yönelik iyileştirme ve çözüm önerileri geliştirmeyi hedeflemektedir. İç denetime yönelik araştırmalar geçmişte meydana gelmiş durum ve olaylara değil geleceğe odaklanmaktadır. İç denetim faaliyetinin kapsamı harcamalar (ödemeler) ve gelirler ile sınırlı olmayıp, idarenin tüm faaliyetleri, işlemleri ve süreçleri bu denetimin konusunu oluşturmaktadır⁷¹. İç denetçiler, işletmedeki fiskal ve fiskal olmayan faaliyetleri inceledikten sonra bu faaliyetlerin yorumlamasını yapar ve neticeleri işletme yönetimine iletmektedirler⁷².

1.2.2.2. Dış Denetim

Dış denetim, mali tabloların, genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygunluğunun incelenip, işletmenin mali durumu ile faaliyet sonuçlarını doğru bir biçimde yansıtıp yansıtmadığı konusunda bir rapor düzenlenmesidir⁷³. Diğer bir ifadeyle, kurumun örgütsel düzeni içinde bulunmayan, kendi örgüt yapısının dışında yer alan, örgütle doğrudan ilgisi ya da bağı olmayan bağımsız denetim görevlilerince yapılan bir denetimdir⁷⁴. Dış denetim, kendi içinde bağımsız denetim ve kamu denetimi olmak üzere ikiye ayrılır.

⁶⁷ Kepekçi, Celal, age, s. 3.

⁶⁸ Kepekçi, Celal, age, s. 3.

⁶⁹ Kepekçi, Celal, age, s. 3.

⁷⁰ Güredin, Ersin, Denetim, (10. Baskı), Beta Yayınevi, İstanbul 2000, s. 15.

⁷¹ Midyat, Cemil Sabri, "Teftiş ve Geleneksel Denetimden İç Denetime: Yapılan Düzenlemeler, Sorunlar ve Tereddütlü Hususlara İlişkin Değerlendirmeler (III)", Mali Hukuk Dergisi, 2007/(131), s. 33.

⁷² Gürbüz, Hasan, age, s. 17.

⁷³ Çömlekçi, Ferruh, Muhasebe Denetimi, Anadolu Üniversitesi Eğitim, Sağlık Bilimsel Araştırma Çalışmaları Yayınları Vakfı, Yayın No: 28, Eskişehir, 1986, s. 5-6.

⁷⁴ Özer, Mehmet Akif, agm, s. 28.

1.2.2.2.1. Bağımsız Denetim

Bağımsız denetim, işletme bünyesinde herhangi işçi-işveren şeklinde misyonu bulunmayan denetim elemanlarının (serbest meslek faaliyeti olarak kendi adına çalışan veya denetim şirketinin ortağı olan kişilerden) işletmenin finansal raporlarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk derecesini tespit etmesidir⁷⁵. Bağımsız denetim bir bakıma finansal işlemlerin değerlendirilip, yorumlanıp, işlemlerin olumlu ve olumsuz yönlerinin belirlenip, sonuca göre işletmenin finansal tabloları üzerinde onay vermek ya da vermemektir⁷⁶. Bağımsız denetim, işletmenin faaliyetleri ile ilgili incelemeleri yapıp, elde edilen bütün önemli bilgilerin toplumla paylaşılmasını hedeflediği için sermaye piyasasının daha etkin ve verimli çalışmasını sağlamaktadır⁷⁷.

1.2.2.2.2. Kamu Denetimi

Kamu denetimi, görev ve yetkilerini yasalardan alan ve kamu adına, kamunun ihtiyaçlarını karşılamak üzere denetim yapan kişi ve kurumlarca gerçekleştirilen finansal tablolar, uygunluk ve performans denetiminin tamamıdır⁷⁸. Bir başka ifadeyle, kamu düzenin sağlanması ve kamu haklarının korunması amacıyla kamusal kuruluşların kendi denetim elemanlarına yaptırmış oldukları denetimin adıdır⁷⁹. Kamu denetim elemanlarının, denetim yetkileri yasadan gelmektedir. Ancak bu yetki sınırsız bir yetki değil yasal hükümler tarafından sınırlandırılmış bir yetkidir⁸⁰.

1.3. Vergi Denetimi ile İlgili Genel Bilgiler

Vergi denetimi hem devlet hem de mükellef açısından önemlidir. Devletler, ekonomik ve sosyal hedeflerini gerçekleştirirken vergileri bir araç olarak kullanmaktadır. Dolayısıyla, mükelleflerin sunmuş olduğu bilgilerin doğru ve güvenilirliği denetim yoluyla ne kadar artırılırsa, devletlerin hedeflerini gerçekleştirme olasılığı o kadar

75 Kepekçi, Celal, age, s. 7.

76 Demir, Eyüp, Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadelede Vergi Denetimini Önemi, (1.Baskı), Ekin Yayınevi, Bursa 2019, s. 39.

77 Demir, Mehmet, vd. “İç Kontrol, İç Denetim ve Bağımsız Denetim İlişkisi”, Van Yüzüncü Yıl Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2018/3(5), s. 94.

78 Muhasebe Denetimi, age, s. 37.

79 Gürbüz, Hasan, age, s. 17.

80 Erol, Ahmet, Vergi Felsefesi (Devlet ve Vergi), (1. Baskı), İSMMMO Yayınları, İstanbul 2011, s. 56-57.

artacaktır. Bireyler açısından ise, vergi denetimi sayesinde ödevlerini yerine getirmeyen mükelleflerin tespit edilmesiyle vergilemede adalet ve eşitlik sağlanmış olacaktır.

1.3.1. Tanım

Vergi denetimi, vergi idaresinin ve mükelleflerin kanunla saptanmış ilkeler doğrultusunda hareket edip etmediklerinin belirlenmesidir⁸¹. Bu denetim, devletin egemenlik gücüne dayandığı için tüm denetim türlerine göre yaptırım gücü yüksek olan bir denetim şeklidir⁸². Ayrıca, vergi denetimi olandan ziyade olması gerekene yönelik yapılan bir incelemedir⁸³.

Yapılan bir vergi denetimleri ile hem vergi kayıp ve kaçaklarının önlenerek vergi adaletinin sağlanması amaçlanır hem de vergi tahsilat oranı yükseltilerek kamu idaresinin vergisel etkinliği ve alanı genişletilmektedir⁸⁴.

1.3.1.1. Mali Denetim Kavramı

Mali denetim, kamu idarelerinin bütçe uygulamasına ilişkin olarak mali karar ve işlemlerinin denetimidir⁸⁵. Bir başka ifadeyle, kamu yönetimdeki mali kayıtların, paranın ve ayniyatın titizlik ve doğrulukla denetlenmesidir⁸⁶.

Genel olarak mali denetim kavramına “hukukilik” ve “etkinlik” fonksiyonları yüklenmektedir. Hukukilik denetimi bakımından, mali işlemlerin mevzuata uygunluğu incelenmektedir. Etkinlik bakımından ise, kurumun çalışmaları ve amacı doğrultusunda yaptığı hizmetler ile kullandığı kaynakların ulaştığı hedefler ve bunların tümünün aralarındaki ilişkileri karşılaştırarak değerlendirmektir⁸⁷.

⁸¹ Akbıyık, Sedat, Vergi Uygulamaları Yönüyle Denetim ve Raporlama, (1. Baskı), Ekin Kitapevi, Bursa 2005, s. 92.

⁸² Akbıyık, Sedat, age, s. 92.

⁸³ Akbıyık, Sedat, age, s. 93.

⁸⁴ Sandalcı, Ulvi, “Vergi Denetiminde Aramalı İnceleme Usulüne İlişkin Vergi İhbar Etkisi”, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 2019/(37), s. 303.

⁸⁵ Bayar, Doğan, agm, s. 3-4.

⁸⁶ Saran, M. Ulvi, “Türk Kamu Yönetiminde Denetim Sistemi”, Türk İdare Dergisi, 1995/(409), s. 55.

⁸⁷ İğdeler, Serdar, “Belediyelerde Mali Denetim ve Etkinliği Sorunu”, Türk İdare Dergisi, 1995/(409), s. 79.

Mali denetim hem kamu gelirinin hem de kamu hizmetlerinin ve kamu harcamalarının mali mevzuata uygunluğunun denetlenmesidir⁸⁸. Bu nedenle, mali denetim vergi denetimini de içerisine alan daha geniş içerikli bir denetimidir⁸⁹.

Mali denetimin amaçlarından aşağıda bahsedilmiřtir⁹⁰.

- Kamuoyunu bilgilendirmek,
- Kamu faaliyetlerinin mevzuata uygunluğunu sağlanmak,
- Kamu kaynaklarını, toplumun öncelikli istediği hizmetlere yönlendirmek,
- Hizmet retiminde verimlilik ve etkinliği sağlamak,
- Belirlenen ekonomiye ve dolayısıyla, maliye politikası hedeflerine ulaşmaktır.

1.3.1.2. Vergi Denetim Kavramı

Anayasamızın 73’üncü maddesinde “*Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.*” ibaresi bulunmaktadır. Bu kanun maddesi ile vergi; mükellefler için anayasal bir dev haline gelirken, yasama organı ve onun düzenlemeleri kapsamında vergi idaresi için ise, Anayasa’dan kaynaklı vergilendirme yetkisine dnřmektedir⁹¹. Vergi, mükellefler açısından her ne kadar anayasadan kaynaklı bir dev olsa da mali bakımdan bir külfet olduğu için mükellefler bu devi doğru bir şekilde yerine getirmekten kaçınabilmektedir. Vergi idaresi, mükellefin bu devi doğru olarak yerine getirip getirilmediğini araştırmak için vergi denetim faaliyeti yürütmektedir. Ancak vergi denetimi sadece mükellef üzerinde yapılmamaktadır, gerekli durumlarda vergi idaresi üzerinde de yapılabilir⁹².

Vergi denetimi, denetimin vergisel yönden ele alınmasıdır. Vergi denetimi dar anlamda “vergi incelemesi”, geniş anlamda ise “vergi güvenlik kurumlarının tümüne verilen ad” olarak ifade edilebilmektedir. Vergi güvenlik kurumları ifadesiyle kast

⁸⁸ Altuğ, Figen, age, s. 7.

⁸⁹ Tekin, F. ve A. Çelikkaya, age, s. 50.

⁹⁰ Altuğ, Figen, age, s. 7-9.

⁹¹ z, Ersan, Birol Karakurt, “Türk Gelir İdaresinde Yeniden Yapılanma ve Gelinek Nokta”, Finans Politik & Ekonomik Yorumlar, 2007/44(510), s. 81.

⁹² Batırel, . Faruk, vd., Türk Vergi Gelirlerini Arttırma Yolları Alternatifler ve Beklentiler, (1. Baskı), İTO Yayını, İstanbul 1989, s. 31-32.

edilen ise, vergi kayıp ve kaçığının asgariye indirilerek tahsil edilmesi gereken vergi alacağının güvence altına alınmasıdır⁹³.

Vergi denetimi, mükelleflerin beyanlarının doğru olup olmadığını araştırması yönüyle, mükellefler açısından kamusal dış denetim özelliğine sahiptir. Ayrıca, vergi idaresinin merkez ve taşra teşkilatındaki görevlilerinin yaptıkları işlemleri kanuni düzenlemeler çerçevesinde yerine getirip getirmediğini araştırması yönüyle de iç denetime benzemektedir⁹⁴.

Vergi denetimi sadece devlet açısından değil çeşitli ekonomik birimler açısından da büyük önem arz etmektedir. Çünkü vergi denetim sisteminde oluşan aksaklıklar piyasada adeta domino etkisi oluşturarak vergi denetimine konu olan herkesin olumsuz yönde etkilenmesine neden olur⁹⁵.

Vergi denetimi, devletin asli gelir kaynağı olan vergilerin toplanması açısından caydırıcılık fonksiyonuna sahiptir. Uygulamada karşılaşılan sorunların çözümüne yönelik olarak da değişiklik önermesi nedeniyle önerme fonksiyonuna sahiptir⁹⁶. Ayrıca, vergi denetimi, tarh ve ceza kesme işlemiyle sonuçlandığı için bir tahsilat aracıdır⁹⁷.

Vergi denetiminin amacının her ne kadar mali nitelikte olduğu görülse de kayıt dışı ekonominin önlenmesi ve vergilemede sosyal adalet ve eşitliğin sağlanması gibi amaçlarının bulunduğu da dikkate alınmalıdır⁹⁸.

1.4. Vergi Denetiminin Amaçları

Vergi denetiminin çeşitli amaçları bulunmasına rağmen bu amaçların hepsinin temelindeki ortak nokta, mükelleflerin hata sonucu vergi ödememe ya da bilerek vergi

⁹³ Akalın, Güneri, “Kalkınan Ekonomi: Türkiye’de Denetimin Etkinleştirilmesi”, 29. Türkiye Maliye Sempozyumu, Antalya, 16-20 Mayıs 2014, s. 491.

⁹⁴ Organ, İbrahim, Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması Sorunlar-Çözüm Önerileri, (1. Baskı), Gazi Kitabevi, Ankara 2008, s. 37.

⁹⁵ Ergen, Zuhale ve Leman Kılıçkaya, “Türkiye’de Vergi Denetim Sistemi ve Sistemin Aksaklıklarının Değerlendirilmesi”, Sosyoekonomi Dergisi, 2014/21(21), s. 283.

⁹⁶ Berçin, Abdullah, Muhasebe ve Vergi Denetimi, (1.Baskı), Kriter Yayınevi, İstanbul 2011, s. 68.

⁹⁷ Ergen, Zuhale ve Leman Kılıçkaya, a.g.m., s. 283.

⁹⁸ Oğuztürk, Bekir Sami ve Ertuğrul Kutay Ünal, “Türkiye’de Vergi Denetiminde Yeni Dönem”, Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi, 2015/7(13), s. 209.

kaçırma eğilimlerinin önlenmek istenmesidir⁹⁹. Vergi denetiminin amaçları mali, ekonomik, sosyal ve hukuki olmak üzere dört de ayrılmaktadır.

1.4.1. Mali Amaç

Mali amaç ile kasıt edilen devletin gelir ihtiyacının karşılanmasıdır¹⁰⁰. Her geçen gün devletin üstlendiği kamu hizmeti çeşitliliği artmaktadır. Bu nedenle, devlet sürekli artan kamu hizmetlerinin finansmanını sağlamak için daha fazla gelire ihtiyaç duymaktadır. Devlet artan bu ihtiyacı karşılamak için çeşitli yollara başvurabilir. Bu yollar “yeni vergilerin salınması, verginin tabana yayılması veya vergi oranının arttırılması ve vergi kaçakçılığı ile mücadele” şeklinde sınıflandırılabilir¹⁰¹. Bireylerin satın alma gücüne doğrudan etki etmeyen “vergi denetim yoluyla vergi kayıp ve kaçaklarının en aza indirilmesi veya ortadan kaldırması” yöntemi diğer yöntemler içinde mükellefler arasında en az tepki çeken yöntemdir. Dolayısıyla, üzerinde önemle durulması gereken bir yönetimdir.

Vergi denetimi ile her ne kadar vergi gelirlerinde azalış önlenmek amaçlansa da diğer taraftan vergi kayıp ve kaçakları ile mücadele edilerek vergi adaletini sağlamak ve vergi tahakkuk-tahsilat arasındaki farkı en aza indirmek de amaçlanmaktadır¹⁰².

1.4.2. Ekonomik Amaç

Ekonomi politikalarının temel amacı “adil bir gelir bölüşümü, iç ve dış borçların minimum seviyede sürdürülmesi, ekonomik istikrarın gerçekleşmesi ve ekonomik büyüme”nin sağlanmasıdır. Ancak kayıt dışı ekonomi nedeniyle kamu gelirlerinde meydana gelen azalmalar bu amaçlardan sapmalar yaşanmasına neden olmaktadır. Çünkü devletin azalan kamu gelirlerini ikame etmek için borçlanmaya, emisyonla, vergi oranlarını arttırmaya veya yeni vergi vergiler koymaya başvurması ekonomideki genel dengeyi bozmaktadır. Örneğin, devletin kayıt dışı ekonomi nedeniyle oluşan vergi kaybını telafi etmek için sürekli borçlanma yoluna başvurması faiz oranlarının ve hazine

⁹⁹ Oğuztürk, Bekir Sami ve Ertuğrul Kutay Ünal, agm, s. 210.

¹⁰⁰ Rakıcı, Cemil, “Vergi Denetiminin Yeni Yapısı ve Denetimin Kayıt Dışılığı Önleme Fonksiyonu”, Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 2011/7(14), s. 347.

¹⁰¹ Türk Vergi Sistemi ve 50. Yılında Hesap Uzmanları Kurulu, (1. Baskı), Acar Matbaacılık, İstanbul 1995, s. 94.

¹⁰² Sandalcı, Ulvi, agm, s. 303.

faiz yükünün sürekli artmasına neden olacaktır¹⁰³. Faizlerdeki bu artış hem yatırımların azalmasına hem de bir sonraki yılda bütçe giderlerinin artmasına yol açacaktır. Devletin kamu gelirlerindeki azalışı telafi etmek için emisyonu başvurması halinde ekonomide enflasyon kaçınılmaz olacaktır. Vergi oranlarının arttırılması veya yeni vergilerin konulması söz konusu olduğunda ise, bu durum mükellef tarafından tepki ile karşılanarak vergi kaçırma eğilimi artacaktır. Bu nedenle, devletin ekonomik amaçlarını gerçekleştirmek için diğer mali araçları kullanmak yerine kayıt dışı ekonominin önlenmesine yönelik yollara başvurması daha etkin bir yöntemdir. Etkin işleyen bir vergi denetim sistemi ise, kayıt dışı ekonominin önlenmesinde ve ekonomik dengenin sağlanmasında en etkili yoldur.

1.4.3. Sosyal Amaç

Sosyal devlet anlayışı, özellikle sanayi toplumlarında ortaya çıkan zayıf kesimlerin insan onuruna yaraşır bir yaşam standardına kavuşmasını amaçlayan ve bu konuda sosyal refah uygulamalarına büyük önem veren bir anlayıştır¹⁰⁴. Günümüzde devletler anayasalarını, sosyal devlet anlayışının bir unsuru olan “sosyal devlet ilkesini” esas alarak hazırlamaktadır. Ancak sosyal devlet ilkesi üzerine herkesçe kabul edilen, uzlaşmış bir tanım bulunmamaktadır. Bu nedenle, bu kavramın tanımı devletin ulaşmak istediği amaçlar ve üstlendiği görevler anlayışı çevresinde şekillenmektedir¹⁰⁵. Anayasamızın 73’üncü maddesinde “*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.*” ibaresi ile sosyal devlet ilkesinin ekonomik açıdan uygulanmaya çalışıldığı görülmektedir. Dolayısıyla, bu madde ile gelir dağılımında oluşabilecek adaletsizliğin ortadan kaldırılması amaçlanmaktadır.

Ekonomiye müdahalede kullanılan ve maliye politikası araçlarından biri olan vergiler, gelirin sosyal sınıflar arasında dağıtılmasını iyileştirmede kullanılan en önemli araçlardan biridir. Devlet, ödeme gücü yüksek olan bireylerden yüksek oranda vergi alır ve ödeme gücü düşük olan kesimlere aktarır. Bu durum düşük gelir gruplarının refahını

¹⁰³ M. Eğilmez, “Bütçe Açıkları Borçlanarak Mı Para Basarak Mı Finanse Edilmeli?”, <<https://www.mahfiegilmez.com/2016/06/butce-acklar-borclanarak-m-para-basarak.html>>, (31.10.2021).

¹⁰⁴ Bulut, Nihat, “Küreselleşme: Sosyal Devletin Sonu Mu?”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2003/52(2), s. 173.

¹⁰⁵ Tekbaş, Abdullah, “Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2010/12(0), s. 128.

yükselterek gelir dağılımında adaletin sağlanmasına yardımcı olur. Ancak vergi kaçakçılığı gibi sorunlar vergilerin gelir dağılımı üzerindeki bu düzenleyici fonksiyonun gerçekleşmesini engellemektedir¹⁰⁶. Dolayısıyla, gelir dağılımındaki adalet ile sosyal adalet arasındaki doğru orantının kurulabilmesi için etkin bir vergi denetim sistemi gereklidir. Etkin vergi denetim sistemi ile vergi kaçakçılığı kontrol altına alınarak vergi yükünün tüm bireylere eşit dağıtılması ve vergilemede adalet sağlanması mümkün olacaktır¹⁰⁷. Aksi halde, vergi kaçırarak bazı mükellefler kayıt dışı kalacak, vergi adaleti bozulacak ve gelir dağılımı vergi kaçırarak lehine değişecektir¹⁰⁸. Bu nedenle, etkin bir vergi denetim sistemi, birçok mükellefin vergisini ödemesini sağlayarak vergi adaletinin dolayısıyla, gelir dağılımındaki adaletin sağlanmasında önemli rol oynar.

1.4.4. Hukuki Amaç

Hukuk devleti, devletin, kişi hak ve özgürlüklerini kişi yararına sınırlandırırken hukuk kurallarına bağlı kalmasıdır. Bireylerin ellerinden bir kısım satın alma gücünün devlet tarafından uygulanan vergiler ile çekilmesi bireylerin ekonomik hak ve özgürlüğünü kısıtlamaya yönelik faaliyetler olduğu için bu faaliyetlerin anayasal hukuk düzeni içinde gerçekleşmesi gerekmektedir. Vergi kanunları gerek mükellef gerekse vergi idaresi açısından vergilerin uygulanmasının sınırını çizmektedir. Bu bağlamda, vergi denetiminin hukuki amacı, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunlarda belirtilen yöntem ve ilkeler doğrultusunda alınmasıdır¹⁰⁹. Hukuki amaç vergi denetimlerinin hangi yolla ve ne şekilde yapılması gerektiğini, hangi yöntem ve esaslar kapsamında uygulanacağını ve sonuçların hangi hukuki işlemlere göre yapılacağını önceden belirlenmesidir¹¹⁰.

1.5. Vergi Denetiminin Özellikleri

Beyan esasının temel alındığı vergi sistemlerinin ayrılmaz bir parçası olan vergi denetiminin etkin bir şekilde işlemesi için taşıması gereken özellikler; hukuki temele

¹⁰⁶ Organ, İbrahim, age, s. 41.

¹⁰⁷ Sandalcı, Ulvi, agm, s. 304.

¹⁰⁸ Rakıcı, Cemil, agm, s. 347.

¹⁰⁹ Taytak, Mustafa, Tuğba Akyüz Dalkıran, “Vergi Mükelleflerinin Vergi Denetim Algıları Üzerine Ampirik Bir Çalışma”, Vergi Raporu, 2019/(232), s. 113.

¹¹⁰ Taytak, Mustafa, Tuğba Akyüz Dalkıran, agm, s. 114.

dayalı olması, yaptırım gücünün olması, tarafsız bir denetim olması, dış denetim özelliğine sahip olması ve hesap denetimine benzer olmasıdır.

1.5.1. Hukuka Dayalı Bir Denetim Olması

Bir devletin hukuk devleti olarak kabul edilmesi için yaptığı eylem ve işlemlerin keyfiliğe değil hukuki esaslara dayanması ve bu eylem ve işlemlerin bağımsız mahkemelerce denetimine tabi tutulabilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla, vergi idaresi tarafından yapılan vergi denetimi de idari bir işlem olduğu için bu işlemin de hukuki bir temele dayanması gerekmektedir. Anayasanın 73'üncü maddesinde "*Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.*" ibaresine yer verilerek vergi denetiminin konusunu oluşturan kamu gelirleri hukuki temele dayandırılmaktadır. Ayrıca, Anayasanın 125'inci maddesindeki "*İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır(...)*" ifadesiyle de vergi denetimi esnasında meydana gelen eylem ve işlemlerin yargı denetimine tabi olduğu anlaşılmaktadır. Sonuç olarak, bu amacın özünde devlet erkinin saygınlığının bir göstergesi olan vergi kanunlarının uygulanması yatmaktadır¹¹¹.

1.5.2. Yaptırım Gücünün Bulunması

Vergi idaresi, vergi denetim yapma yetkisini normlar hiyerarşisinin üstünde yer alan anayasa ve kanunlardan aldığı için yaptırım gücüne sahiptir. Ancak bu yaptırım gücü sınırsız bir güç değil, aksine anayasalar ve kanunlar tarafından sınırları çizilmiş bir yaptırım gücüdür. Yaptırım gücü, yürütülen denetimler sonucunda beyan edilmesi gerekene göre eksik beyan edilen ve ödenmeyen vergilerin, devletin zor alım gücüne dayanarak cezalar ve fer'i alacaklar ile birlikte tahsil edilmesini ifade etmektedir¹¹².

Denetim sonucunda mükellefler vergi borcunu ödeyebilir, bu borçtan kaçınabilir, uzlaşmaya gidebilir veya dava yoluna başvurabilir. Mükellefin vergi borcunu ödemekten kaçınması halinde ise, vergi idaresi, kamu alacağını korumak için 28.7.1953 tarihli ve 8469 sayılı RG'de yayımlanan 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un (AATUHK) öngördüğü ağır müeyyideleri (cebren tahsil gibi) uygulayacaktır.

¹¹¹ Rakıcı, Cemil, agm, s. 347.

¹¹² Organ, İbrahim, age, s. 45.

1.5.3. Tarafsız Bir Denetim Olması

Vergi denetiminin tarafsız olma özelliği, Anayasa'nın 10'uncu maddesinde ve 23.7.1965 tarihli ve 12056 sayılı RG'de yayımlanan 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun (DMK'nın) 7'nci maddesinde güvence altına alınmaktadır. Tarafsız olma özelliği hem vergi idaresi içerisindeki uygulamalarda hem de vergi idaresinin mükellefle olan ilişkilerinde tarafsız davranılmasını ifade etmektedir. Vergi denetim elemanları devlet adına denetim görevlerini yerine getirirken tarafsız davranmak zorundadırlar. Vergi denetim elemanları kamu gelirlerini tahsil ederken gerek vergi idaresi gerekse mükellef lehine ortaya çıkabilecek durumlara karşı tarafsız bir tutum sergilemeleri gerekmektedir. Bir başka ifadeyle, her iki tarafa eşit uzaklıkta durulmalı, taraflardan birine yakın davranılmamalıdır. Aksi halde vergi denetimine tabi tutulan mükellefler güvensizlik problemi ile karşı karşıya kalacak ve mükelleflerin aidiyet duygusu diğer bir ifadeyle, devlette olan bağımlılığı zedelenebilecektir.

1.5.4. Dış Denetim Özelliğinin Bulunması

Dış denetim, kurumun kendi bünyesinde personel olarak çalışmayan ve kurumla herhangi bir organik bağı bulunmayan, kişi ve kurumlarca yapılan denetimdir¹¹³. 13.6.1989 tarihli ve 20194 sayılı RG'de yayımlanan 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nda (SMMM ve YMM Kanunu'nda) belirtilen koşullar altında serbest muhasebecilerin, serbest muhasebeci mali müşavirlerin (SMMM'in) ve yeminli mali müşavirlerin (YMM'in) bağımsız dış denetimi gerçekleştirme yetkileri bulunmaktadır.

Vergi denetimi, kamuya mensup vergi denetim elemanları tarafından yapılması nedeniyle bağımsız olmamakla birlikte, incelemeye tabi tutulanlar açısından dış denetim özelliği taşımaktadır¹¹⁴. Bu ifadeden hareketle, vergi denetimi inceleme yapılan mükellef açısından dış denetim özelliğine sahiptir denilebilir. Ancak denetim elemanlarının

¹¹³ Çavuşoğlu, Mustafa, Osman Duru, "İç Denetim", Siyasal Vakfı Bülteni İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Mezunları ve Mensupları Vakfı Yayını, 2007/(20), s. 18.

¹¹⁴ Merter, Mehmet Emin, Türkiye'de Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinliğin Sağlanması Toplam Kalite Yöntemi, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi, Maliye Anabilim Dalı, İzmir (Türkiye), 2004, s. 16.

kamuya bağılı olarak çalışmaları nedeniyle bağımsız dış denetim zelliğıne sahiptir denilemez.

1.5.5. Hesap Denetimine Benzemesi

Hesap denetimi, bir ülkenin mali mevzuatını ve muhasebe ilkelerini göz önüne alarak, işletmelerin mali tablolarını, yasal defter ve belgelerini bu ilkelere uygunluk açısından değerlendirip, raporlamaktır. Hesap denetiminde ilk olarak inceleme yapılan kurumun mali tabloları önceden belirlenmiş ölçütler doğrultusunda incelenir. Daha sonra, bu ölçütlere uygunluğu konusunda açıklayıcı bilgiler sunulur ve tavsiye niteliğinde açıklamalar yapılır. Vergi denetimi, mükellef kurumun mali tablolarını incelenmesi yönünden hesap denetimi zelliğıne sahiptir. Ancak mali tabloların temelindeki olayların gerçeği yansıtıp yansıtmadığını araştırması, yaşanılan ekonomik şartlara, işletmecilik prensiplerine, muhasebe kurallarına ve vergi mevzuatına uygunluğunu araması yönünden hesap denetiminden ayrılmaktadır¹¹⁵. Bu ifadelerden, yapılan her vergi denetimi aslında bir hesap denetimidir fakat yürütülen her hesap denetimi bir vergi denetimi değildir anlamı çıkmaktadır. Dolayısıyla, vergi denetimi hesap denetimini de kapsayan geniş kapsamlı bir denetimdir.

1.6. Vergi Denetiminin Fonksiyonları

Vergi denetimi araştırıcı, düzeltici ve önleyici fonksiyonları ile vergi kayıp ve kaçaklarına karşı caydırıcı etkisinin olmasının yanı sıra eğitici fonksiyonuyla ise, mükelleflerin vergi yasalarına kendi iradeleriyle uymalarını (vergiye gönüllü uyumunu) saęlanmaktadır¹¹⁶.

1.6.1. Araştırma Fonksiyonu

Vergi denetiminin araştırıcı bir başka ifadeyle “dedektif” fonksiyonu, mükelleflerin işlemlerini ve bu işlemlerle ilgili defter ve belgelerde yapılan hata ve hilelerin araştırılmasını, ortaya çıkarılmasını ve düzeltilmesini hedeflemektedir¹¹⁷.

¹¹⁵ Organ, İbrahim, age, s. 47.

¹¹⁶ iek, Serdar, Tufan Koçer, “Vergi Mükelleflerinin Tebliğ, Denetim, Uzlaşma Düzenlemeleri ile İlgili Bakış Aıların Değerlendirilmesi: Burdur İli rneği”, Gümrük Ticaret Dergisi, 2019/6(17), s. 32.

¹¹⁷ Akbay, Mehmet, age, s. 215.

Araştırma fonksiyonu, vergi denetiminin temeli olan vergi incelemesinin asli görevidir. Vergi idaresi inceleme faaliyeti ile mükellef beyanlarının doğruluğunun kontrolünü sağlayarak, vergi yasalarına aykırı durumları tespit edip, bu aykırılıkları ortaya koymak zorundadır. Aksi halde, vergi idaresi sorumlulara tarhiyat ve yaptırımlar uygulayamayacaktır¹¹⁸.

Araştırma fonksiyonu, yalnızca mükelleflerin aleyhine olan durumları değil lehine olan durumları da tespit etmesi bakımından önemlidir¹¹⁹. Günümüzde araştırmacılar arayıcı ve bulucu olma özelliğine sahip olan bu fonksiyonun önemini yitirmekte olduğunu ileri sürmektedir. Bu fonksiyonun yerine ise vergi idaresi ile vergi ödevlisi arasındaki iş birliği ve gönüllü uyumun dikkate alındığı önleyici fonksiyonun önem kazandığını savunmaktadırlar. Ancak araştırmacıların ileri sürdüğü gibi bu iki fonksiyon arasında biri birinden daha önemlidir söyleminin aksine iki fonksiyon arasında birbirini tamamlayıcılık söz konusudur. Öyle ki, idare hata ve yanlışları araştırıp ortaya çıkarmak istediğinde araştırma fonksiyonu kullanırken mükellefin yasalara aykırı davranışlarını önlemek istediğinde ise önleyici fonksiyonu kullanacaktır.

1.6.2. Düzeltme Fonksiyonu

Düzeltici fonksiyon, mükelleflerin denetim süresince ve bunun dışındaki süreçlerde bilgilendirilmesi ve eğitilmesidir¹²⁰. Denetim elemanına mükellefi gerekli durumlarda uyarmak, mükellefe bilgi vermek ve yardımcı olmak görevleri atfedilmektedir. Denetim elemanının denetim görevine ilaveten yürüttüğü bu görevler denetimin düzeltici fonksiyonuna işaret etmektedir. Bu fonksiyon hem idarece hem de mükelleflerce yapılmış hataların düzeltilmesine imkân sağlaması bakımından önemlidir¹²¹.

¹¹⁸ Oğuztürk, Bekir Sami, Ertuğrul Kutay Ünal, agm, s. 214.

¹¹⁹ Soydan, Başar, Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi, (1. Baskı), On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2015, s. 207.

¹²⁰ Oğuztürk, Bekir Sami, Ertuğrul Kutay Ünal, agm, s. 215.

¹²¹ Organ, İbrahim, age, s. 44.

1.6.3. Önleyici Fonksiyonu

Vergi denetimi neticesinde uygulanabilecek bir cezai yaptırımın caydırıcı nitelik taşıması, önleme fonksiyonun aktif olarak çalışmasının bir göstergesidir¹²². Önleyici fonksiyon, hata ve yanlışlıkları ortaya çıkarıp bunları cezalandırmakta ve aynı zamanda hata ve hilelerin kaynaklarını ortadan kaldırmak suretiyle de mükelleflerin bu tür davranışlara yönelmesini önlemektedir¹²³.

Önleyici fonksiyonun, etkin bir şekilde işlemesi için mükellefin belirli aralıklarla düzenli bir şekilde denetime tabi tutulması gerekmektedir¹²⁴. Öyle ki, belirli aralıklarla yapılan denetimler mükellef üzerinde sürekli bir baskı oluşturmaktadır. Bu baskı mükellefin davranışlarını ve tutumlarını vergi idaresi lehine yönlendirmesine neden olur. Aksi halde mükellefler kayıt dışı ekonomiye yönelebilir. Kayıt dışı ekonominin varlığı ise devletin vergi gelirlerinin azalması demektir.

Günümüzde yapılan vergi denetim faaliyetleri ile mükellefin cezalandırılması yerine mükellefin çıkarlarının korunması ve mükellef ile iş birliğinin arttırılması istenmektedir. Sonuç olarak, bu fonksiyon denetim yapılabilme ihtimalini mükelleflerin bilincinde, canlı tuttuğu takdirde işlerlik kazanacaktır¹²⁵.

1.6.4. Eğitim Fonksiyonu

Eğitim fonksiyonu, mükelleflerin vergi konusunda karşılaştıkları sorunları ve devlete karşı ödevleri konusunda bilgilendirilmeleri ve denetim sürecince ikaz edilerek, bilgi verilerek, yükümlülerin denetim konusunda bilinçlendirilmesini ifade etmektedir¹²⁶. Dolayısıyla, araştırma ve önleme fonksiyonlarının kaçınılmaz bir sonucu eğitim fonksiyonudur. Bu fonksiyonun temel amacı vergi denetimi yoluyla mükellefin eğitilerek, vergi bilincinin oluşması ve vergiye gönüllü uyumunun sağlanmasıdır¹²⁷.

¹²² Oğuztürk, Bekir Sami, Ertuğrul Kutay Ünal, agm, s. 214.

¹²³ Organ, İbrahim, age, s. 44.

¹²⁴ Organ, İbrahim, age, s. 44.

¹²⁵ Soydan, Başar, age, s. 207.

¹²⁶ Timur, Süleyman, Türkiye’de Vergi Denetiminde Etkinlik, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi, Maliye Anabilim Dalı, İstanbul (Türkiye), 1998, s. 7.

¹²⁷ Arabacı, Havva, Fatih Çavdar, “Temel Finansal Tablolar Analizinin Etkin Bir Vergi Denetimi Açısından Önemi”, Social Sciences Research Journal, 2018/7(4), s. 179.

Eğitim fonksiyonunun etkili bir şekilde işlemesi konusunda en önemli görev vergi denetim elamanlarına düşmektedir. Vergi denetim elemanı sadece vergi kaybını ortaya çıkarıp mükellefi cezalandıran kişi olmamalı, aynı zamanda danışma, panel ve konferanslar yoluyla vergi konusunda aydınlatma ve bilinçlendirme hizmetlerini üstlenen bir eğitmen olmalıdır¹²⁸. Dolayısıyla, bu fonksiyonun etkin bir şekilde işlemlerini sağlayan denetim elemanlarının sürekli kendilerini geliştirmeleri ve ilgili mevzuatları yakından takip etmeleri gerekmektedir.

1.7. Vergi Denetim Yöntemleri

Vergi denetimi, gerek mükellefin vergiye ilişkin mükellefiyetlerini zamanında ve eksiksiz yerine getirip getirmediğini tespit etmek gerekse vergi idaresinin kanunlara uygun çalışmasını sağlamak amacıyla zorunlu bir ihtiyaçtır¹²⁹. Ancak 12.1.1961 tarihli ve 10705 sayılı RG’de yayımlanan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nda (VUK’da) “vergi denetimi”, “vergi denetim türleri” veya “vergi idaresinin mükellefi denetleme yöntemleri”¹³⁰ şeklinde herhangi bir başlıklı düzenlemesi bulunmamaktadır. Yalnızca VUK’un “vergileştirme” başlıklı 1’inci kitabın 7’nci kısmının; 127’nci maddesinde yoklama, 134’üncü maddesinde vergi incelemesi, 142’nci maddesinde arama, 148’inci maddesinde bilgi toplama ve 370’inci maddesinde ise izaha davet hükümleri bulunmaktadır. Görüldüğü üzere, VUK’da lafzı olarak vergi idaresinin mükellefi denetleme yollarından bahsedilmemiştir. Ancak yoklama, vergi incelemesi, arama, bilgi toplama ve izaha davetin konuluşundaki maksat, kararların kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan ilişkisi göz önüne alındığında bu müesseselerin mükellefi denetleme ve bilgi edinme yolları olduğu anlaşılmaktadır.

1.7.1. Yoklama

213 sayılı VUK kabul edilmeden önce Kazanç Vergisi yükümlülerinden gayrisafi irat elde edenlerin vergilerinin denetimi sene başında yapılan yoklamalar üzerine tarh olunmaktaydı. VUK’un kabulü ile bu sistem uygulamadan kalkmış yerine sistemli ve

¹²⁸ Somuncu, Ahmet, “Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi: Hukukî Yapı ve Uygulamanın Değerlendirilmesi”, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2014/(43), s. 139.

¹²⁹ Şenyüz, Doğan, vd. Vergi Hukuku, (6. Baskı), Ekin Kitapevi, Bursa 2015, s. 147.

¹³⁰ Somuncu, Ahmet, agm, s. 133.

planlı bir yoklama mekanizması getirilmiştir¹³¹. VUK'a göre yoklama, vergi idaresinin yükümlü ve yükümlülükle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırması, incelemesi ve tespit etmesidir. Diğer bir ifadeyle, vergi borcunun tahsil edilebilmesi için somut bir hale dönüşmesine yardımcı olan bilgilerin vergi idaresince elde edilmesi sürecidir¹³².

Yoklama, kağıt üstünde vergi idaresine sunulan ile gerçek durum arasındaki farklılıkları tespit etmesi bakımından önemli bir denetim yoludur¹³³. Bu müessese, vergi idaresinin hem mükellefleri izlemesi veya kontrol etmesine hem de vergilendirme ile ilgili uygulamaların tespitine imkan sağlamaktadır¹³⁴. Bir işyerinin faaliyetlerini yerine getirip getirmediğine veya bir gayrimenkulün kiraya verilip verilmediğine ilişkin tespitler yoklamanın konusunu oluşturmaktadır. Dolayısıyla, yoklama vergiye ilişkin olayın fotoğrafını çekmeyi ve olayı dış yönüyle ele almayı amaçlamaktadır¹³⁵. Yoklamanın konusunu, işyerinin fiili envanteri oluşturmaz. Bu nedenle yoklama elamanlarının işyerinin fiili envanterini yapma yetkileri bulunmamaktadır¹³⁶.

Yoklama vergi kaçırانların tespitine yönelik olması nedeniyle *vergi adaletinin* ve *sosyal adaletin* sağlanmasına yönelik bir müessesedir¹³⁷.

Yoklama hem mükellefin hem de vergi sorumlusunun, vergilendirme ile ilgili ödevlerini yerine getirip getirmediğinin tespitine imkân sağladığı için, vergi uygulamasının etkinliği ve sağlıklı bir şekilde sürdürülebilmesi bakımından yararlı ve uygulanması açısından kolay bir yöntemdir¹³⁸.

Yoklama, yükümlü ve yükümlülükle ilgili maddi olayların, kayıtların ve konuların araştırılması ve saptaması yönüyle hem *araştırma* hem de *saptama fonksiyonuna* sahiptir. Ayrıca, taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi ve faturanın taşıtta bulunmaması, halinde bu belgelerin ibrazına kadar nakil vasıtalarını trafikten alıkoyabilmesi yönüyle *alıkoyma*

¹³¹ Şin, Sevil, Avrupa Birliği ve Türkiye'de Vergi Yapısı Denetimi ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları, (1. Baskı), İstanbul Ticaret Odası Yayinevi, İstanbul 2005, s. 89.

¹³² Söyler, İlhami, Türk Vergi Hukukunda Yoklama, (1. Baskı), Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayın No: 1987/295, Ankara 1987, s. 16.

¹³³ Alpsoy, Zeliha, "Türk Vergi Hukukunda Yoklama İşlemi", Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2021/16(2), s. 567.

¹³⁴ Akdoğan, Abdurrahman, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, (9. Baskı), Gazi Kitabevi, Ankara 2009, s. 98.

¹³⁵ Şenyüz, Doğan, vd. age, s. 148.

¹³⁶ Öner, Erdoğan, Vergi Hukuku, (5.Baskı), Seçkin Yayıncılık, Ankara 2015, s. 94.

¹³⁷ Somuncu, Ahmet, agm, s. 143.

¹³⁸ Akdoğan, Abdurrahman, age, s. 98-99.

fonksiyonuna, ilerde mükellefe uygulanacak olan daha ağır yaptırımları önlemesi yönüyle *önleme fonksiyonuna* sahiptir¹³⁹.

Yoklamaya yetkili olanlar; vergi dairesi müdürleri, yoklama memurları, yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler, vergi incelemesine yetkili olanlar ve gelir uzmanlarıdır (VUK Md.128). Yoklama yapanlar, yoklama esnasında yoklama yetkilerini gösteren fotoğraflı kimliklerini, kendilerinden sorulmasa bile nezdinde yoklama yapılana göstermek zorundadırlar (VUK Md. 129). Yoklama prensip olarak işyerinde yapılır. Ancak iş yerinde yapılmasına imkân olmadığı hallerde başka bir yerde yapılabilir¹⁴⁰.

Yoklamanın ne zaman yapılacağı ilgiliye önceden haber verilmez. Yoklama her zaman yapılabilir. Geceleri faaliyette bulunan yerlerde geceleri yoklama yapılabilir. Yoklama sonuçları “yoklama fişine” yazılır ve bu fişler yoklama yapılana imzalatılır. Danıştay 4. Dairesi, 213 sayılı VUK’un 131’inci maddesi hükmüne uygun olarak düzenlenmeyen yoklama fişlerine dayanılarak vergi salınamaz hükmünü vermiştir¹⁴¹. Bu nedenle, yoklama fişinde kanunun belirlediği şekli ödevlere uymak zorunludur. Vergi uygulamalarının gerektirdiği hallerde her bir mükellefe ayrı bir yoklama fişi düzenlemek yerine yoklama cetvelleri kullanılarak sonuçların toplu olarak bu cetvellerde gösterilmesi mümkündür. Bu işlem toplu yoklama olarak ifade edilmektedir¹⁴².

Günümüzde işlemlerin çoğunda e- dönüşüme geçilmesi ile birlikte 20.06.2015 tarihli ve 29392 sayılı RG’de Hazine ve Maliye Bakanlığı yayımladığı 453 sayılı VUK Genel Tebliği ile elektronik yoklama uygulamasına geçilmiştir.

1.7.1.1. Yaygın ve Yoğun Yoklama

“Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi” kavramı VUK’da tanımlanmamasına rağmen vergi idaresi tarafından kullanılan bir kavramdır. Kanun koyucu, yaygın ve yoğun vergi denetimini VUK’da diğer denetim müesseseleri gibi tek bir kanun maddesinde düzenlemek yerine yoklama başlığı altında yoklama yapmaya yetkili olanlara verilen

¹³⁹ Söyler, İlhami, age, s. 22-23.

¹⁴⁰ Tekin, F. ve A. Çelikkaya, age, s.138.

¹⁴¹ Erdağ, Nevzat, Vergi İdaremi ve Denetim Müessesesi, (1.Baskı), Arıkan Yayınları, İstanbul 2006, s. 83.

¹⁴² Biyan, Özgür, Vergi Hukuku, (1. Baskı), Dora Yayınları, Bursa 2018, s. 229.

ilave yetkiler şeklinde tanımlamaktadır¹⁴³. Yaygın ve yoğun yoklama, 11.12.1985 tarihli ve 18955 sayılı RG’de yayımlanan 3239 sayılı Kanun’un¹⁴⁴ yürürlüğe girmesiyle uygulanmaya başlamıştır. 3239 sayılı Kanun’un 12’nci maddesi gereği VUK’un 127’nci maddesinde yer alan yoklama müessesine ilave fıkralar eklenmesiyle birlikte yoklama müessesesinin kapsamı genişletilmiş ve yaygın ve yoğun vergi denetimi olarak adlandırılan yeni bir döneme geçilmiştir¹⁴⁵.

Yaygın ve yoğun yoklama, vergi suçu meydana getirebilecek fiillerin derhal tespit edilmesi ve cezanın kesilmesi esasına dayanan maddi bir denetim şeklidir¹⁴⁶. Yaygın ve yoğun vergi denetimi, vergi doğuran olay meydana geldiği anda vergi idaresinin bilgisi dışında kalan maddi bulgulara ve delillere ulaşmak amacıyla yapılır¹⁴⁷. Dolayısıyla, yaygın ve yoğun yoklama ile mal, hizmet ve nakit hareketlerinin tümü için belge düzenlenmesi, düzenlenen belgelerin yasal deftere kaydının sağlanması, mükellefiyet ile ilgili olayların ve işlemlerin anında ortaya çıkarılması amaçlanmaktadır¹⁴⁸.

Yaygın ve yoğun vergi denetimi bazı yönlerden vergi incelemesinden ve yoklamadan ayrılmaktadır. Yaygın ve yoğun vergi denetimi vergi doğuran olayın gerçekleştiği anda yapılırken, vergi incelemesi geçmiş hesap dönemi itibariyle yapılmaktadır¹⁴⁹. Yoklamada daha çok mükellefiyetle ilgili hususlar tespit edilirken¹⁵⁰ yaygın ve yoğun vergi denetiminde çoğunlukla *vergi mevzuatına uyum* denetlenmesi nedeniyle yoklama müessesesinden ayrılır¹⁵¹. Dolayısıyla, yoklama ile hedeflenen mükellefleri belge düzenine uymaya zorlamaktır¹⁵².

¹⁴³ Somuncu, Ahmet, agm, s. 134.

¹⁴⁴ 3239 sayılı Kanun: 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 2978 Sayılı Ücretlilere Vergi İadesi Hakkında Kanun, 492 Sayılı Harçlar Kanunu, 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu, 210 Sayılı Değerli Kâğıtlar Kanunu, 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu, 2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu, 3074 Sayılı Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanunu, 2380 Sayılı Belediyelere ve İl özel İdarelerine Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanun ile 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanununda Değişiklikler Yapılması ve Bu Kanunlara Bazı Hükümler Eklenmesi ve 190 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin Eki 1 Sayılı Cetvele Yeni Kadrolar Eklenmesi Hakkında Kanun.

¹⁴⁵ Somuncu, Ahmet, agm, s. 150.

¹⁴⁶ Kılıçdaroğlu, Kemal, “Çağdaş Vergi Denetimine Gelir İdaresinin Katkısı”, Vergi Dünyası Dergisi, 1991/(120), s. 5.

¹⁴⁷ Şin, Sevil, age, s. 95.

¹⁴⁸ Demir, Eyüp, age, s. 44.

¹⁴⁹ Şin, Sevil, age, s. 95.

¹⁵⁰ Tekin, F. ve A. Çelikkaya, age, s. 146.

¹⁵¹ Tekin, F. ve A. Çelikkaya, age, s. 146.

¹⁵² Kılıçdaroğlu, Kemal, agm, s. 5.

Ülkemizde 1985 yılının başından itibaren Katma Değer Vergisi (KDV) uygulanmaya başlamıştır. KDV'nin belge düzenine tam olarak bağlı kalmayı gerektiren bir vergileme tekniğine dayanması yaygın ve yoğun vergi denetiminin önemini artmasına sebebiyet vermiştir¹⁵³. Dolayısıyla, KDV'nin uygulanmaya başlamasından sonra yaygın ve yoğun yoklama daha önemli hale gelmiştir.

Yaygın ve yoğun vergi denetiminin kapsamını aşağıdaki şekilde ifade etmek mümkündür.

- Günlük geliri tespit etmek,
- Ödeme kaydedici cihazların (yazar kasa) kullanılıp kullanılmadığını denetlemek,
- Defter, belge ve levha kontrolü yapmak,
- Nakil vasıtalarını durdurarak ilgili belgelerin kontrolünü yapmak,
- Taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi ve faturanın taşıtta bulunmaması, halinde bu belgelerin sunuluncaya kadar nakil vasıtalarını trafikten alıkoymaktır.

Yaygın ve yoğun yoklama denetimde *günlük hâsılatı tespit etme ve nakil vasıtalarını durdurarak belge kontrolü yapabilme* yetkisi sadece “**Özel Yoklama Yetkisi Belgesi**” verilen yoklama memurlarınca yerine getirilmektedir. Özel yoklama yetkisine sahip memurlar bu yetkiyi hem şehir içinde hem de şehirlerarasında kullanılabilmektedir¹⁵⁴. Bu yoklama memurlarının söz konusu yetkilerine ilaveten yukarıda sayılan diğer işlemleri de yapabilme yetkileri de bulunmaktadır¹⁵⁵. Ancak özel yoklama yetkisi belgesi verilmemiş diğer yoklama memurlarının, günlük hasılatı tespit etme ve nakil vasıtalarını durdurarak kontrol etme yetkisi bulunmamaktadır.

1.7.2. Vergi İncelemesi

Vergi incelemesi; normal vergi incelemesi ve aramalı vergi incelemesi olarak iki ayrı başlıkta ele alınmıştır.

¹⁵³ Kılıçdaroğlu, Kemal, agm, s. 5.

¹⁵⁴ Tecim, Burak Ali Han, Kayıt Dışı Ekonomide Vergi ve Vergi Denetiminin Önemi, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi, İktisat Anabilim Dalı, İzmir (Türkiye), 2008, s. 91.

¹⁵⁵ Tecim, Burak Ali Han, agt, s. 90.

1.7.2.1. Normal Vergi İncelemesi

Vergi inceleme faaliyetinin yasal dayanağını VUK'un 134'üncü maddesi oluşturmaktadır. Söz konusu maddede vergi incelemesi, “*Ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır.*” şeklinde ifade edilmektedir. Bu tanımdan yola çıkarak, kanun koyucunun inceleme faaliyetinin sınırını çizmediğine aksine genel bir tanım yaparak, inceleme faaliyetinin kapsam bakımından ucunu açık bıraktığı söylenilebilir. Dolayısıyla, inceleme esnasında sadece defter ve belgelerden değil, VUK'un delil serbestisine ilişkin hükümleri kapsamında her türlü delilden yararlanılabilir¹⁵⁶. Öyle ki, mükellefin ödediği vergi yemin hariç, ekonomik ve teknik icaplara uygun her türlü ispatlama aracıyla kontrol edilmektedir¹⁵⁷. Gerek görülmesi halinde bilgilerin doğruluğunun saptanması için fiili envanter de yapılabilir¹⁵⁸. Ancak mükellef fiili envanter aşamasında bir masraf yaparsa bunu idareye rücu edebilir. Ayrıca, yeniden vergi incelemesi yapılmak istenmesi halinde daha önce inceleme yapılmış veya matrahın re'sen takdir edilmiş olması engel değildir. Sonuç olarak, vergi incelemesi, vergiye tabi faaliyetlerle ilgili işlemlerin tamamlanmasından ve elde edilen gelirin ilgililerce beyan edilmesinden sonra, beyan edilen vergilerin defter, belge, kayıt veya hesaplara uygunluğunun her türlü delillerden yararlanılarak kontrol edilmesidir¹⁵⁹.

Vergi inceleme faaliyetinin iki temel fonksiyonu vardır. Bunların ilki araştırıcı, diğeri ise önleyici fonksiyondur. Araştırıcı fonksiyon, incelenen mükelleflerin hesap ve kayıtlarında yapılan hata ve hilelerin derinlemesine araştırılmasını ve ortaya çıkarılmasını dikkate almaktadır. Önleyici fonksiyon ise, hataların oluşmasına neden olan kaynakları ortadan kaldırmak suretiyle hata yapılmasını önlemeye odaklanır.

Vergi inceleme elemanı vergi incelemesinin ne zaman yapılacağı hakkında ilgiliye bilgi vermek mecburiyetinde değildir. Ancak inceleme elemanı isterse vergi incelemesinin ne zaman yapılacağını ilgiliye haber verebilir.

VUK'un 138'inci maddesinde “*İnceleme, neticesi alınmamış hesap dönemi dâhil olmak üzere, tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabilir.*” hükmü yer

¹⁵⁶ Tekin, F. ve A. Çelikkaya, age, s. 173.

¹⁵⁷ Söyler, İlhami, age, s. 16.

¹⁵⁸ Batı, Murat, “Vergi İnceleme Safhasında Mükellefler ile Meslek Mensuplarının Dikkat Etmesi Gereken Hususlar”, Vergi Sorunları Dergisi, 2016/39(329), s. 42.

¹⁵⁹ Akdoğan, Abdurrahman, Vergi İncelemesi, (1. Baskı), Ankara İktisadi Ticari İlimler Akdem, Ankara 1979, s. 4.

almaktadır. Bu hüküm ile inceleme elamanına, tarh zamanaşımı süresine bağlı kalmak şartıyla, büyük ölçüde takdir hakkı tanınmaktadır¹⁶⁰. Tarh zamanaşımı süresi, VUK'un 114'üncü maddesindeki "*Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar.*" hükmü ile düzenlenmiştir. Tarh zamanaşımı süresinin geçmesi halinde vergi alacağı ortadan kalktığı için vergi inceleme elemanı incelemeye başladığı zaman ilk önce inceleme dönemini tarh zamanaşımı açısından değerlendirmesi gerekmektedir.

Kanun koyucu vergi incelemesi kapsamında yapılan işlemleri süre yönünden sınırlandırmaktadır. Öyle ki, inceleme faaliyetine başlanıldığı tarihten itibaren, tam inceleme yapılması halinde en fazla *bir yıl*, sınırlı inceleme yapılması halinde ise en fazla *altı ay* içinde incelemenin bitirilmesi esastır. Tam inceleme; bir mükellef hakkında, bir veya birden fazla vergi türü ve vergilendirme dönemine ilişkin her türlü iş ve işlemlerin bütün matrah unsurlarını içerecek biçimde incelenmesidir¹⁶¹. Sınırlı inceleme ise; vergi matrahını oluşturan unsurlardan bir veya birkaçının belirli bir yönünün esas alınıp incelenmesidir¹⁶². Bu süreler içinde incelemenin bitirilmemesi halinde ek süre talep edilebilir.

Vergi incelemesi ile vergi mükellefi nezdinde meydana gelen vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin tüm işlemler derinlemesine incelenerek, fiilen ödenen verginin ödenmesi gereken vergi olup olmadığı araştırılmaktadır¹⁶³. Diğer denetim yöntemlerine göre derinlemesine araştırma ve sorumluluk gerektiren bir yöntem olması çoğu kez vergi denetimine tekabül eden bir deyim olarak kullanılmasına neden olmaktadır¹⁶⁴. Vergi incelemesinin derinlemesine bir araştırma gerektirmesi denetim elemanlarının, çok iyi eğitilmiş ve nitelikli kişiler olmasını zorunlu kılmaktadır. Aksi halde, niteliksiz bir vergi denetim elemanı tarafından ciddi ve titiz tutum sergilemeden yazılan vergi inceleme

¹⁶⁰ Erdağ, Nevzat, age, s. 91.

¹⁶¹ Yerlikaya, Gökhan Kürşat, "Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi Yetkisi Kavramı ve 3568 Sayılı Kanun ile İlişkisi", Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2011/15(1-2), s. 7.

¹⁶² Bozdoğan, Kübra, vd. "Yeni Mevzuata Göre Vergi İncelemesi ve Mükellef Hakları", Balkan Sosyal Bilimler Dergisi, 2013/2(4), s. 2.

¹⁶³ Şenyüz, Doğan, vd. age, s. 148.

¹⁶⁴ Hesap Uzmanlar Kurulu, "Türk Vergi Sistemi ve 50.Yılında Hesap Uzmanlar Kurulu", HUK 50. Yıl Armağanı, Ankara 1995, s. 94.

raporu sonucunda yapılan tarhiyat işlemleri mükellefin mağdur olmasına ve amme alacağının tehlikeye girmesine neden olacaktır.

Vergi incelemesi sonunda düzenlenen vergi inceleme raporları tek başına icrailik unsuru taşımamaktadır. Vergi inceleme raporları, vergi idaresinin re'sen ve ikmalen yapacağı tarhiyatlar için hazırlık aşamasını oluşturan bir ön işlemdir¹⁶⁵. Vergi inceleme raporlarının tek başına iptal davasına konu olabilmesi için vergi inceleme tutanağına ve raporuna dayanılarak tarh edilen verginin, tarh edilip mükellefe tebliğ edilmesi gerekmektedir¹⁶⁶.

Vergi incelemesinin nerede yapılacağı VUK'un 139'uncu maddesinde düzenlenmiştir. Ancak 26.10.2021 tarihli ve 31640 sayılı RG'de yayımlanan 7338 Sayılı "Vergi Usul Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" ile söz konusu maddede değişikliğe gidilmiştir. Değişiklik öncesinde ilgili maddede "*Vergi incelemeleri, esas itibariyle incelemeye tabi olan mükellefin iş yerinde yapılır.*" hükmü yer almaktaydı. 7338 Sayılı kanun 17'nci maddesi ile bu hüküm "*Vergi incelemeleri, esas itibariyle dairede yapılır.*" şeklinde değiştirilmiştir. Dolayısıyla, 7338 sayılı kanun öncesinde inceleme mükellefin işyerinde yapılırken söz konusu kanun ile bu durum vergi incelemeye yetkili olanların işyerinde yapılacağı şeklinde değiştirilmiştir. Böyle bir uygulamaya geçilmesinin nedeni ise vergi inceleme elemanın öteden beri incelemelerini, ağırlıklı olarak dairede yürütmesi istisnai olarak işyerinde incelemesidir. 7338 sayılı Kanun'un 17'nci maddesiyle VUK'un 139'uncu maddesinde yapılan bu değişiklik neticesinde fiili durum, kanun hükmü haline gelmiştir¹⁶⁷. Ancak mükellef üzerinde caydırıcılık bakımından dairede incelemenin mi yoksa işyerinde incelemenin mi etkili olduğu hususu tartışmaya açık bir konudur.

1.7.2.2. Arama /Aramalı İnceleme

Vergi denetiminde kullanılan yöntemlerden bir diğeri ve şartları itibariyle en ağır olanı "aramalı incelemedir"¹⁶⁸. Aramalı inceleme, vergi suçuna dair kanıtların ortaya

¹⁶⁵ Pürsünlerli Çakar, Elif, Fatih Saraçoğlu, "Vergi İdaresinin Denetim Biçimleri ve Hukuka Aykırı Deliller", Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 2014/ 7(1), s. 420.

¹⁶⁶ Yerlikaya, Gökhan Kürşat, agm, s. 9.

¹⁶⁷ Bakmaz, Zübeyir, "Vergi İncelemesinde Uyulması Gereken Bir Kural Olarak İncelemenin Yapılacağı Yer", International Journal of Public Finance, 2022/2(7), s. 473.

¹⁶⁸ Tekin, F. ve A. Çelikkaya, age, s. 227.

çıkarılması için bu suçla bağlantısı bulunan tüm kişilerin üzerlerinin, ev ve işyerlerinin aranmasıdır¹⁶⁹. Bir başka ifadeyle, idarenin mükellefin rızası dışında zorla bilgi edinmesidir¹⁷⁰.

Aramada gerekli bilgi ve belgeler yükümlüden istenmesine rağmen yükümlü bilgi ve belgeleri saklayıp idareye veya yetkililere teslim etmiyorsa, yükümlünün vergi kaçırdığına dair güçlü belirtilerin olağan vergi incelemesi ile ortaya çıkarılmayacak düzeyde ise¹⁷¹ idare yükümlünün rızasını aramaksızın kendiliğinden harekete geçerek yükümlünün gizlediği bilgi ve belgelere ulaşır¹⁷². Dolayısıyla, aramalı incelemenin temel amacı doğru ve hızlı bilgi ve belge temin etmek, bilgi ve belgelerin kısmen veya tamamen inceleme elemanına ulaşmadan yok edilmesini önlemektir¹⁷³.

Aramalı incelemede, bireylerin temel haklarına doğrudan müdahalede bulunulduğu için diğer denetim türleri arasında en dikkatli başvurulması gereken denetim yoludur. Kanun koyucu bireylerin temel haklarını güvence altına almak için aramaya başvurmadan önce belirli şartlar getirmiştir. Aramanın yapılabilmesi için “*Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar bunu gerekli bulmalı, gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh hâkiminden bunu istemeli ve sulh hâkiminin ise istenilen yerde arama yapılmasına karar vermesi şarttır.*” (VUK Md. 142). İhbar üzerine yapılan aramada, ihbar asılsız çıkar ise nezdinde arama yapılan kimse, muhbirin adının bildirilmesini isteyebilir, bu takdirde, vergi dairesi muhbirin ismini arama yapılana bildirmek zorundadır¹⁷⁴.

Arama neticesinde alınan defter ve belgeler üzerindeki incelemeler “en geç üç ay” içinde bitirilerek sahibine bir tutanakla geri verilir (VUK Md.145). Ancak bu süre sulh yargıcının kararıyla uzatılabilir.

¹⁶⁹ Akdoğan, Abdurrahman, age, s. 104.

¹⁷⁰ Şenyüz, Doğan, vd. age, s. 153.

¹⁷¹ Erol, Ahmet, Vergi İncelemesi ve Mükellef Hakları, (1. Baskı), İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınevi, İstanbul 2010, s. 42.

¹⁷² Kızılot, Şükrü, Metin Taş, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, (5. Baskı), Gazi Yayınevi, Ankara 2013, s. 144.

¹⁷³ Tekin, F. ve A. Çelikkaya, age, s. 227.

¹⁷⁴ Saban, Nihal, Vergi Hukuku, (1. Baskı), Beta Basım, İstanbul 2006, s. 195.

1.7.3. Vergi İncelemesi ile Yoklamanın Karşılaştırılması

Vergi incelemesi, amaçları, kapsamı, incelemeye yetki kişiler gibi sınıflandırabileceğimiz çeşitli yönlerden yaygın ve yoğun vergi denetiminden (yoklamadan) ayrılmaktadır.

213 sayılı VUK'nun 127'nci maddesine göre yoklamadaki amaç, mükellef ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları araştırmak ve saptamaktır. 213 sayılı VUK'un 134'üncü maddesinde yer alan vergi incelemesindeki amaç ise, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmaktır. Yoklama, gelecekte yükümlü olması muhtemel olan kişileri asıl yükümlü yapmayı amaçlarken, vergi incelemesi bu süreçten sonra başlar ve asıl yükümlü üzerine yoğunlaşmaktadır¹⁷⁵. Vergi incelemesi daha çok bilgi ve uzmanlaşma gerektiren vergi inceleme elemanlarınca yapılırken, yoklama memurları vergi inceleme elemanları kadar uzmanlaşmış kişiler değildirler. Dolayısıyla, vergi inceleme elemanlarının yoklama yapabilme yetkileri bulunurken, yoklama memurlarının vergi incelemesi yapma yetkileri bulunmamaktadır. Yoklama her zaman yapılabilirken vergi incelemesi tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar yapılabilir¹⁷⁶. Vergi incelemesi sonuçlarına karşı mükellef "pişmanlık ve ıslah" talebinde bulunamazken¹⁷⁷, yoklama açısından böyle bir kısıtlama söz konusu değildir. Yoklamada mükellefle ilgili yüzeysel araştırma yapılırken vergi incelemesinde mükellefle ilgili daha derinlemesine araştırma yapılmaktadır¹⁷⁸. Yoklamada inceleme yapılan unsurlar sınırlıyken, vergi incelemesinde her türlü delilden faydalanılır yani delil serbestisi söz konusudur¹⁷⁹. Yoklama neticesinde düzenlenen yoklama fişine göre vergi salınmazken, vergi incelemesi sonucunda düzenlenen vergi inceleme tutanağı esas alınarak vergi dairesi tarafından yapılacak tarh işlemine göre vergi ve ceza salınabilir.

¹⁷⁵ Tekin, F. ve A. Çelikkaya, age, s. 181.

¹⁷⁶ Bozdoğan, Kübra, vd., agm, s. 2.

¹⁷⁷ Bayraklı, Hasan Hüseyin, "Pişmanlık ve Islah Hükümleri Karşısında Vergi Kaçakçılık Suçlarının Konumu", Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, 2017/(31), s. 58.

¹⁷⁸ Nas, Adil, "Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2012/61(4), s. 1310.

¹⁷⁹ Nas, Adil, agm, s. 1317.

Tablo 1: Yıllar İtibariyle Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi Sonuçları

Yıl	Yaygın ve Yoğun Vergi Denetiminde Denetlenen Mükellef Sayısı (Adet)	Yaygın ve Yoğun Vergi Denetiminde Kesilen Ceza (TL)
2010	3.753.669	150.326.505
2011	3.462.338	128.094.973
2012	4.428.127	150.437.509
2013	2.829.606	95.595.246
2014	2.321.716	78.787.648
2015	837.550	39.792.298
2016	376.600	58.226.570
2017	210.691	77.969.055
2018	205.684	75.738.130
2019	443.901	172.904.114
2020	292.682	95.954.030
2021	291.689	144.036.907
2022	1.138.258	1.079.975.405

Kaynak: GİB Faaliyet Raporları (2010-2022).

Tablo 1 incelediğinde, yıllar itibariyle yaygın ve yoğun vergi denetiminde denetlenen mükellef sayısında azalmaların olduğu görülmektedir. İncelenen mükellef sayısının azalmasında, günümüzde vergi idarelerinin e-beyanname, e-fatura, e-ödeme ve e-yoklama gibi uygulamaları kullanmaya başlaması etkili olmuştur. Dolayısıyla, bu durum yoklamanın konusunu oluşturan faaliyetlerde azalmalar meydana getirmiştir. Ancak 2020 yılında denetlenen mükellef sayısında önceki yıla göre büyük düşüş yaşandığı gözlemlenmektedir. Bunun nedeni gerek dünyayı gerekse ülkemizi etkisi altına alan Covid-19'un sosyal hayata getirdiği sıkı kısıtlamalardır. Öyle ki, pandemi sonucunda birçok işletme kapanmış ve e-uygulamalar daha da önem kazanmıştır. Bu durum, 2020 yılında denetlenen mükellef sayısını azaltmıştır. 2022 yılında ise, pandeminin bütün etkileriyle birlikte ortadan kalması işletmelere tekrar işlerlik kazandırmış ve denetlenen mükellef sayısını arttırmıştır.

Tablo 2: Yıllar İtibariyle Vergi İnceleme Sonuçları

Yıl	Vergi İncelemesinde Denetlenen Mükellef Sayısı (Adet)	Vergi İncelemesinde Kesilmesi Önerilen Ceza (TL)
2011	16.267	6.540.331.412
2012	46.845	8.776.095.415
2013	71.352	19.086.884.477
2014	55.284	16.582.633.968
2015	58.676	18.843.082.627
2016	49.817	15.904.492.736
2017	44.182	14.370.585.724
2018	44.376	19.862.613.528
2019	40.763	23.520.286.333
2020	47.597	40.258.714.890
2021	54.065	50.748.840.091
2022	77.610	53.532.656.634

Kaynak: VDK Faaliyet Raporları (2011-2022).

Tablo 1 ve 2 karşılaştırıldığında yaygın ve yoğun vergi denetiminde denetlenen mükellef sayısının vergi incelemesinde denetlenen mükellef sayısından fazla olduğu görülmektedir. Ancak kesilen ceza miktarı bakımından vergi incelemesinden azdır. Bunun nedeni vergi incelemesinde, mükellefin çok yönlü olarak ele alınıp incelenmesi mükellef sayısını azaltırken kesilmesi önerilen ceza miktarını arttırmaktadır.

1.7.4. Bilgi Toplama

VUK'un 148'inci maddesinde bilgi toplama, “Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar.” şeklinde tanımlanmıştır. İstenilen bu bilgiler, vergiyi doğuran olayın tespitine veya beyan edilen matrahların doğruluğunun saptanmasına yönelik olmalıdır.

Bilgiler, yazı veya sözle istenilir. Sözle istenilen bilgileri vermeyenlere keyfiyet yazı ile tenkit ve cevap vermeleri için kendilerine münasip bir mühlet verilir. Ancak bilgi istenilen bu kişiler vergi dairesine zorla getirilemezler¹⁸⁰. Ayrıca, bilgi edinilmesi esnasında mükellefin özel hayatına saygı gösterilmeli, kişisel ve mesleki bilgi ve sırlarının korunmasına özen gösterilmelidir¹⁸¹.

¹⁸⁰ Erdağ, Nevzat, age, s. 103.

¹⁸¹ Dağ, Cansu, “Yükümlü Hakları Bağlamında Türk Vergi Usulünde Bilgi Toplama Yöntemi”, Vergi Sorunları Dergisi, 2019/42(369), s. 151.

VUK'un 150'nci maddesine göre bilgi vermek zorunda olanlar aşağıdaki gibidir.

- Gerçek ve tüzel kişiler,
- Sulh yargıçları, nüfus, icra ve tapu memurları,
- Yabancı ülkelerdeki Türk konsolosları veya konsolosluk görevini icra edenler,
- Mahalle ve köy muhtarları,
- Banka, bankerler ve şirketler ile emanet kabul eden gerçek ve tüzel kişilerdir.

Söz konusu kurum ve kuruluşlar devamlı olarak, bilgi sahibi oldukları ölüm olayları ile ölenlerden mirasçılara intikal eden malları, bu olayların meydana geldiği ayı takip eden ayın 15'inci günü akşamına kadar vergi dairesine yazı ile bildirmeye mecburdurlar. Bilgi verilmesi için tayin olunan sürede bilginin verilmemesi, eksik veya yanıltıcı bilgi verilmesi veya belge ibrazı ödevinin yerine getirilmemesi halinde VUK'un 353'üncü maddesinin ilgili ceza hükümleri uyarınca, özel usulsüzlük cezası uygulanır¹⁸².

Vergilendirme ve vergiyi doğuran olaylar hakkında sürekli bilgi toplanılması mükellefin, işlemlerini gerçekleştirirken daha özenli ve dikkatli davranmasına neden olacaktır. Bu açıdan bakıldığında, bilgi toplanmanın vergi idaresine denetim alt yapısını sağlama fonksiyonun yanı sıra, mükellefi psikolojik olarak doğru beyanda bulunmaya sevk edecektir¹⁸³.

1.7.5. İzaha Davet

09.08.2016 tarihli ve 29796 sayılı RG'de yayımlanan 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un kabul edilmesi ile birlikte VUK bazı değişikliklere uğramıştır. 6728 sayılı Kanunun 22'nci maddesi gereği VUK'un 370'inci maddesi, izaha davet başlığı altında yeniden düzenlenmiştir. 30.07.2020 tarihli ve 31201 sayılı RG'de yayımlanan 519 sıra no.lu VUK Genel Tebliğ ile izaha davetin kapsamı yeniden düzenlenmiştir.

İzah davet kavramı etimolojik olarak incelendiğinde izah kavramı, bir olayı, durumu açıklamayı ifade etmektedir. İzaha davet ise, verginin ziyaa uğradığına delalet

¹⁸² Nas, Adil, "Türk Vergi Hukukunda Bilgi Toplama ve Bilgi Toplama İsteğine Uyulmamasının Hukuki Sonuçları", Vergi Sorunları Dergisi, 2020/43(380), s. 62.

¹⁸³ Şenyüz, Doğan, vd. age, s. 155.

eden emareler bulunduğuna dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitlerle ilgili olarak aynı merciler tarafından mükelleflerden açıklama talep edilmesidir¹⁸⁴.

İzaha davet müessesesi, izaha davet edilen mükelleflerle ilgili yapılan değerlendirmeler sonucunda vergi ziyana sebebiyet vermediği anlaşılan mükelleflerin konuyla ilgili vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk edilmesini önlemektedir¹⁸⁵. Bir başka ifadeyle, bu müessese vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce mükellefe son bir açıklama fırsatı vermektedir¹⁸⁶. Bu anlamda, izaha davet müessesesi vergi incelemesi başta olmak üzere idarece gerçekleştirilen işlemlerde sürenin uzamasını engellemektedir¹⁸⁷. Bu da vergiye uyum maliyetlerinin düşmesine imkân sağlamaktadır¹⁸⁸. Vergi ziyana sebebiyet verilen durumlarda ise, izaha davet müessesesi mükellefleri belirli şartlar dâhilinde indirimli ceza uygulanmak suretiyle daha ağır yaptırımlardan korumaktadır¹⁸⁹.

Mükelleflerin izaha davet müessesesinden yararlanabilmesi için 213 sayılı VUK'un 370'inci maddesinde yer alan şartlardan aşağıda bahsedilmiştir.

- Verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğuna dair yetkili merciler tarafından ön tespitler yapılmış olması,
- Vergi incelemesine başlanılmamış olması,
- Takdir komisyonuna sevk edilmemiş olması,
- Yapılan ön tespitler hakkında tespit tarihine kadar ihbarda bulunulmamış olması, gerekmektedir.

İzaha davet müessesesinin konusunu, verginin ziyaa uğradığına delalet eden emarelerin tespit edilmesi oluşturmaktadır. Ancak, VUK'un 359'uncu maddesinde yer alan kaçakçılık fiilleriyle verginin ziyaa uğratılmış olması halinde yapılan tespitler izaha davetin konusuna girmemektedir. Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge (SMİYB) kullanan mükellefler hakkında ön tespit yazısı düzenlenmesi bu durumun tek

¹⁸⁴ 519 Sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.

¹⁸⁵ 519 Sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.

¹⁸⁶ Bozdoğan, Doğan, Cuma Çataloluk, "Vergi Usul Kanununda Yer Alan "İzaha Davet" Kurumunun Değerlendirilmesi ve Öneriler", Journal Of International Management, Educational And Economics Perspectives, 2018/6(1), s. 43.

¹⁸⁷ 519 Sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.

¹⁸⁸ 519 Sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.

¹⁸⁹ 519 Sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.

istisnasıdır. Ön tespitler ise, GİB veya VDK bünyesinde kurulan komisyon (Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonu) tarafından yapılmaktadır¹⁹⁰.

Kendisine izaha davet yazısı tebliğ edilen mükellefler tebliğ tarihinden itibaren otuz günlük süre içerisinde izahta bulunması halinde, yapılan izah değerlendirilerek değerlendirme sonucunu içeren yazı mükellefe tebliğ edilir. Değerlendirme sonucu ise, iki şekilde gerçekleşebilir. Birincisi, mükelleflerin yaptığı izah sonucu vergi ziyana sebebiyet vermediği idarece anlaşılırsa vergi incelemesine tabi tutulmaz veya takdir komisyonuna sevk edilmez. İkincisi, mükelleflerin yaptığı izahın yeterli bulunmaması halinde ise, sonucu içeren yazının tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içerisinde, hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yaptığı vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi gerekmektedir. Ayrıca, mükellefler ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerini geciktirdiği her ay ve kesri için gecikme zammı oranındaki izah zammıyla ödenmesi şartlarıyla vergi ziyai cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir. Mükellefler, %20 oranında kesilen vergi ziyai cezasına ilişkin ihbarnamelerin tebliği üzerine tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvuramaz. Ayrıca, ön tespitle ilgili olarak pişmanlık hükümlerinden de yararlanamaz. Ancak, cezada indirim müessesesinden yararlanabilir.

İzaha davet kurumu diğer denetim müesseseleri ile karşılaştırıldığında, birtakım benzerlikler ve farklıklar ortaya çıkmaktadır. İzaha davet müessesesi mükellefi, tamamıyla olmasa bile bir kısım cezalardan kurtarır. Bu yönüyle cezalardan indirim müessesine benzer fakat, izaha davet dava hakkından vazgeçmeyi zorunlu kılmadığı için cezalarda indirim müessesesinden ayrılır¹⁹¹. İzaha davet müessesesi, mükelleften izah çerçevesinde bilgi ve delil elde etmeyi sağlama fonksiyonuna sahiptir. Bu yönüyle bilgi toplama müessesisiyle aynı yönde bir kurum gibi görünse de iki kurum arasında farklılıklar bulunmaktadır. Nitekim, bilgi toplamada “kamu idare ve müesseselerinden, mükellefler veya mükellefler ile muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler”den vergilendirmeye ilgili her konuda bilgi alınmaktadır. İzaha davet müessesesinde ise, mükelleflerden ve sadece yapılan ön tespitler hakkında bilgi alınmaktadır¹⁹². Bilgi verme mükellef bakımından bir ödev ve buna bağlı olarak talep edilen bilgiyi vermemesi bir

¹⁹⁰ 519 Sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.

¹⁹¹ Bozdoğan, Doğan, Cuma Çataloluk, agm, s. 45.

¹⁹² Yavaşlar Başaran, Funda, “İzaha Davet”-Saptanabilenler, Sorular ve Sorunlar-”, Vergi Dünyası Dergisi, 2017/(433), s. 7.

kabahatken, izaha davet çerçevesinde mükellef bilgi verip vermeme konusunda serbesttir. Öyle ki, izahta bulunmama bir kabahat değildir, cezalandırılmaz¹⁹³.



¹⁹³ Yavaşlar Başaran, Funda, agm, s. 7.

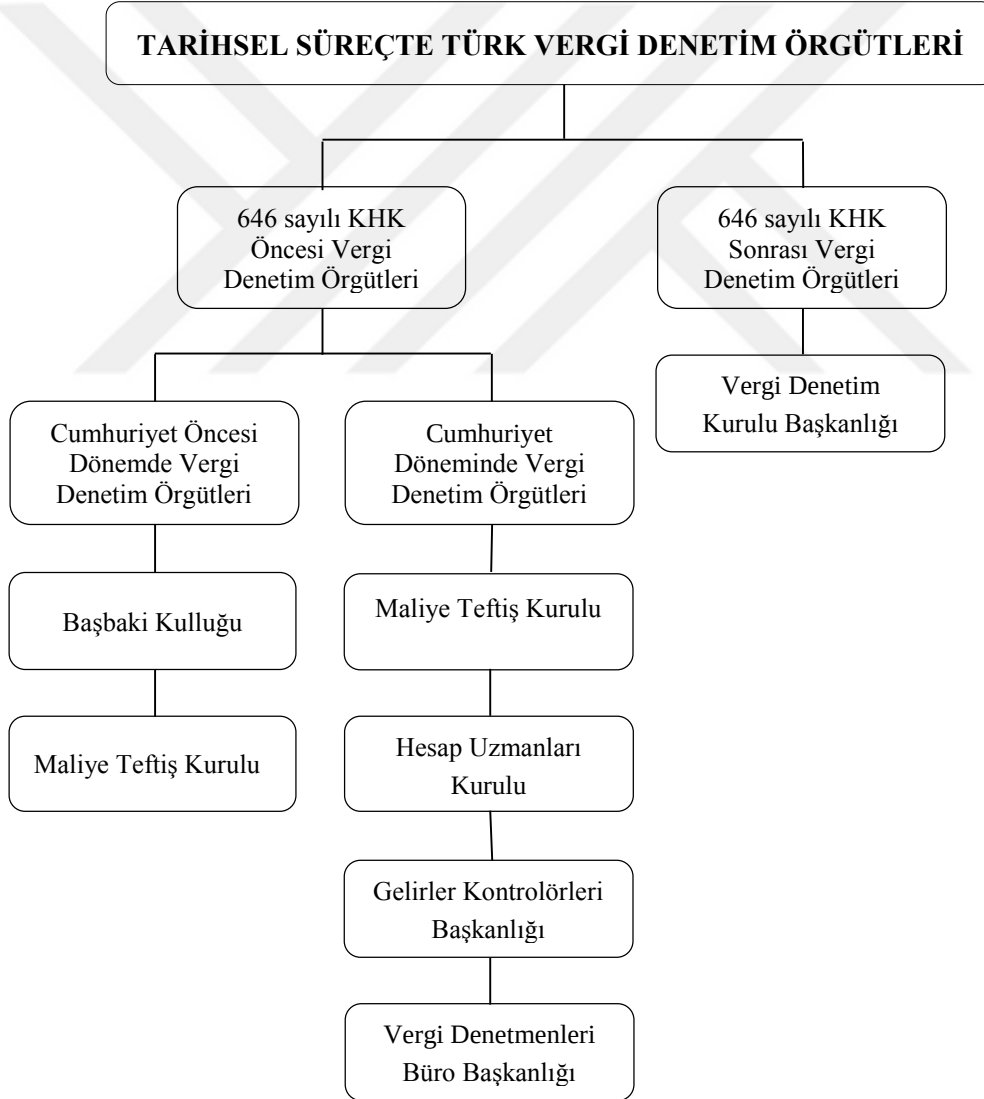
İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ DENETİMİNİN TARİHSEL SÜREÇTEKİ ÖRGÜTSEL YAPISI

Birinci bölümde genel hatlarıyla denetim konusu ele alınmıştır. Bu bölümde ise, 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) esas alınarak vergi denetimini gerçekleştiren denetim örgütleri kronolojik bir sıra ile incelenmiştir. Ayrıca, seçilmiş bazı ülkelerin denetim örgütlerinden de bahsedilmiştir.

646 sayılı KHK öncesi ve sonrasındaki vergi denetim örgütlerinin zaman içinde gösterdiği değişiklik aşağıda yer alan Şekil 1 yardımıyla özetlenmiştir.

Şekil 1: Tarihsel Süreçte Türk Vergi Denetim Örgütleri



Kaynak: Tarafımca hazırlanmıştır.

2.1. 646 Sayılı KHK Öncesi Vergi Denetim Örgütleri

10.07.2011 tarihli ve 27990 sayılı RG’de yayımlanan 646 sayılı KHK öncesi vergi denetim örgütleri, cumhuriyet dönemi öncesindeki vergi denetim örgütleri ve cumhuriyet dönemindeki vergi denetim örgütleri olmak üzere iki başlıkta ele alınmıştır.

2.1.1. Cumhuriyet Dönemi Öncesindeki Vergi Denetim Örgütleri

Cumhuriyetten önceki dönem olan Osmanlı Dönemi, kendi içinde iki dönem olarak ele alındığında ilk dönem, devletin kuruluşundan Tanzimat’a kadar olan dönem, ikinci dönem ise Tanzimat’tan Cumhuriyet’e kadar olan dönemdir. Birinci dönem, mutlakiyet idaresinin şahsi ve keyfi kararlarına teorik ilkelerin hâkim olduğu dönemdir¹⁹⁴. İkinci dönem ise, Batılılaşma hareketlerinin ve demokratik yönetim şeklinin benimsenmeye başladığı dönemdir.

Osmanlı’nın kuruluş dönemindeki maliye teşkilatı, esas itibariyle, Batı (İran) Moğolları denilen İlhanlılar ile Anadolu Selçukluları teşkilatının örnek alınması ile oluşturulmuştur¹⁹⁵. Osmanlı Devleti’nin kuruluş döneminde maliye teşkilatı bünyesinde denetim faaliyetlerinin olduğunu ve bağımsız bir şekilde yürütüldüğünü ise Mustafa Akdağ’ın “Türkiye’nin İktisadi ve İçtimai Tarihi” adlı eserinde “... yolsuzluklar yapıldığında, bu görevliler üzerine para geçirdiklerinde ve işledikleri başka yolsuzluklarda, sırf bu işlerin soruşturulması ve incelenmesi için kadılardan birisinin yanına çavuş ve öteki birkaç kişilik maiyet verilerek müfettiş diye yollandığı ve emanet ile idare edilen mukataalarda, tutulan tahsilat defterlerinin müfettişlerce zaman zaman kontrolden geçirildiği...” şeklindeki ifadelerinden anlaşılmaktadır¹⁹⁶. Bahsi geçen eserde yer alan bu ifadelerden Osmanlı Devleti’nde denetim işini yapan görevlilerin bulunduğu anlaşılmaktadır. Bunun daire şeklinde teşkilatlanması ise daha sonraki yıllarda mümkün olmuştur¹⁹⁷.

¹⁹⁴ Benlikol, Sabahattin, Hilal Müftüoğlu, Yeni Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi (1998), (1. Baskı), İstanbul Ticaret Odası Yayınları, İstanbul 2000, s. 7.

¹⁹⁵ Öner, Erdoğan, Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet Döneminde Mali İdare, (2. Baskı), Maliye Bakanlığı APK Yayın No: 2005/369, Ankara 2005, s. 119.

¹⁹⁶ Akdağ, Mustafa, Türkiye’nin İktisadi ve İçtimai Tarihi, Cem Yayınevi, İstanbul 1976, s. 341.

¹⁹⁷ Emecen, Feridun, Başbaki Kulu, Türkiye Diyanet Vakfı İslam Ansiklopedisi, 5.Cilt, İstanbul 1992, s. 126.

Osmanlı Devleti'nin kuruluş dönemlerinde hükümdar tarafından konulan bir verginin, şer'i hükümlere aykırı olup olmadığı noktasındaki denetimden kadılar sorumluydu¹⁹⁸. İlerleyen dönemlerde Osmanlı Devleti'nde denetim faaliyetleri, XVI. yüzyılın ikinci yarısından başlayarak Maliye Nezareti'nin kuruluşu yılı olan 1838 yılına kadar yani 250 yılı aşkın süre Başbaki Kulluğu tarafından yürütülmüştür¹⁹⁹. Tanzimat'ın ilanından birkaç yıl evvel kaldırılan Başbaki Kulluğu'nun görevini, Tanzimat sonrasında Maliye Müfettişliği (Maliye Nezareti) yürütmüştür²⁰⁰. Maliye Nezareti (Maliye Bakanlığı), Padişah II. Mahmut tarafından 1838'de Defterdarlık makamının nezaret haline getirilmesi ile oluşturulmuştur²⁰¹. 22 Ocak 1880 tarihli "*Maliye Nezareti Heyetinin Teşkilatı Vazifelerini Gösteren Nizamname*" ile Maliye Nezareti yeniden düzenlenmiştir²⁰². Türk maliye teşkilatının temelini oluşturması bakımından bu nizamname büyük önem taşımaktadır²⁰³.

Tanzimat'tan Cumhuriyet'e kadar olan dönem, 1839 yılında Tanzimat Fermanı'nın ilanı ile başlayıp 23 Nisan 1923 tarihinde Cumhuriyet'in ilan edilmesine kadar süregelen dönemdir. Mustafa Reşit Paşa tarafından 3 Kasım 1839 tarihinde okunarak ilan edilen Tanzimat Fermanı başlı başına batılılaşmaya yönelik bir reform hareketi olmuştur²⁰⁴.

Tanzimat Fermanı'ndan sonra Osmanlı maliyesinde batılılaşma hareketleri başlamış ve mali yönetim, mali hukuk ve bütçe alanında, devlet gelir ve giderlerinin tür ve özelliklerinde batı etkisinde düzenlemeler yapılmıştır²⁰⁵. Bu düzenlemeler gerek bazı sistemlerin uygulamadan kaldırılması gerekse eski sistemlerde düzenleme yapılması veya yeni sistemlerin uygulanmaya koyulması şeklinde gerçekleşmiştir. Örneğin, yükselme

¹⁹⁸ C. C., Aktan, vd. Osmanlı Vergi Sistemi ve Anayasal İktisat Perspektifinden Bir Değerlendirme, <<https://docplayer.biz.tr/36570198-Osmanli-vergi-sistemi-ve-anayasal-iktisat-perspektifinden-bir-degerlendirme-ozet.html>>, (14.04.2022).

¹⁹⁹ Tabakoğlu, Ahmet, Osmanlı Mali Tarihi, (1. Baskı), Dergâh Yayınevi, İstanbul 2016, s. 293.

²⁰⁰ Emecen, Feridun, age, s. 127.

²⁰¹ Açar, Serkan, "Geçmişten Bugüne Mali İdare", Türkiye Barolar Birliği Dergisi, 2007/(73), s. 397.

²⁰² Açar, Serkan, agm, s. 415.

²⁰³ Erdem, M. Burhan, Vergi Yönetimi ve Örgütlenmesi, (1. Baskı), Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, Eskişehir 1981, s. 95.

²⁰⁴ Karabıyık, Vehbi, "Osmanlı İmparatorluğunda Maliye Teşkilatı ve Maliye Muhasebe Alanında XIX. Yüzyılda Maliye Bakanlığının Kurulmasıyla Başlayan Modernleşme Hareketleri", Türk Muhasebe ve Denetim Düşüncesinin Son 150. Yılı 1850-2012 Bildiriler (Ed. Oktay Güvemli), İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası, İstanbul 2013, s. 28.

²⁰⁵ Şener, Abdülatif, "Tanzimat ve Osmanlı Maliyesi", Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 1990/8(2), s. 49.

döneminde Osmanlı mali sisteminin en önemli unsurunu oluşturan Tımar Sistemi²⁰⁶ Tanzimat Dönemi'nde kaldırılmıştır. Çünkü sistem XVII. yüzyılın başlarından itibaren dünya ekonomisinde yapısal değişikliklere ayak uyduramaz hale gelmiştir. Tımar sisteminin bozulmasının nedenlerinden aşağıda bahsedilmiştir.

-Dünyada parasal ilişkilerin yaygınlaşması²⁰⁷,

-Harp devriminin gelişmesi²⁰⁸,

-Profesyonel ordulara gereksinim duyulması,

-İmparatorluk gelirlerine paralel olarak çekilen nakit sıkıntısı nedeniyle, tımarların iltizama verilmesi²⁰⁹,

-Sanayi kapitalizminin doğuşu²¹⁰,

tımar sipahilerinin askeri fonksiyonlarını yerine getirememesine neden olduğu için tımar sistemi 1839 yılında kaldırılmıştır.

Tanzimat'la birlikte, Maliye Nezareti'nin bünyesinde batılılaşmaya yönelik çeşitli modern tarzda meclis ve komisyonların kurulması bir diğer düzenleme örneğidir. Bu kuruluşlar, vergi tahsilatında yaşanan problemleri ortadan kaldırmak, devletin gelir ve gider kalemlerinin ve mali konuların denetlenmesini gerçekleştirmek için kurulmuştur. 1840 yılında kurulan Meclis-i Muhasebe-i Maliye modern yapıda kurulan meclislerin güzel bir örneğidir. Meclisin kuruluş amacı, Tanzimat'ın uygulandığı bölgelerde vergileri yeniden saptamak, tahsiliyle ilgili sorunları ve bu konudaki yolsuzlukları ve uyuşmazlıkları yasal zemin çerçevesinde bir çözüme kavuşturmak olmuştur²¹¹.

Tanzimat ile başlayan bu yenilik ve değişim hareketleri sonucunda tam anlamıyla Batı tarzında modern bir mali denetim sisteminin kurulması ancak, 1879 yılında Maliye

²⁰⁶ Tımar sistemi, devlete sağladığı hizmetlerden dolayı mükâfatlandırılmak istenen askeri sınıf mensuplarına, maaş tahsisi yerine bazı vergi gelirlerini kendi nam ve hesaplarına toplama hakkının bırakılması olarak ifade edilmektedir (Kütükoğlu, Mübahat S. Osmanlı'nın Sosyo-Kültürel ve İktisadi Yapısı, (2. Baskı), Türk Tarih Kurumu Yayınları, Ankara 2020, s. 29.).

²⁰⁷ Ekinci, Necdet, İmparatorluktan Cumhuriyete, Türk Mali Politikasına Bakış, (1. Baskı), Türk Tarih Kurumu Basımevi, Ankara 1991, s. 764.

²⁰⁸ Ekinci, Necdet, age, s. 764.

²⁰⁹ Türk Vergi Sistemi ve 50. Yılında Hesap Uzmanları Kurulu, (1. Baskı), Acar Matbaacılık, İstanbul 1995, s. 29.

²¹⁰ Ekinci, Necdet, age, s. 764.

²¹¹ T.C. Sayıştay Başkanlığı, Tarihçe, <<https://www.sayistay.gov.tr/pages/75-osmanli-devleti-donemi>>, (03.03.2022).

Teftiş Heyeti'nin kurulmasıyla mümkün olmuştur²¹². Bir diğer adı “*Heyet-i Teftişiye*” olan Maliye Teftiş Heyeti'nin kurulmasında, XIX. yüzyıl sonlarında merkeziyetçi anlayışın gelişmesi neticesinde müfettişlik ve teftiş kavramlarının yaygınlaşması etkili olmuştur. Ayrıca, devletin tüm gelir ve gider işlemlerinin tek bir denetim teşkilatı altında gerçekleştirilmek istenmesi de Heyet-i Teftişiye-i'nin kurulmasında etkili olmuştur. Heyet-i Teftişiye-i'nin kuruluşuna kadar geçen süre zarfında ise, günümüz anlamında bir maliye teşkilatı kurulamamıştır²¹³.

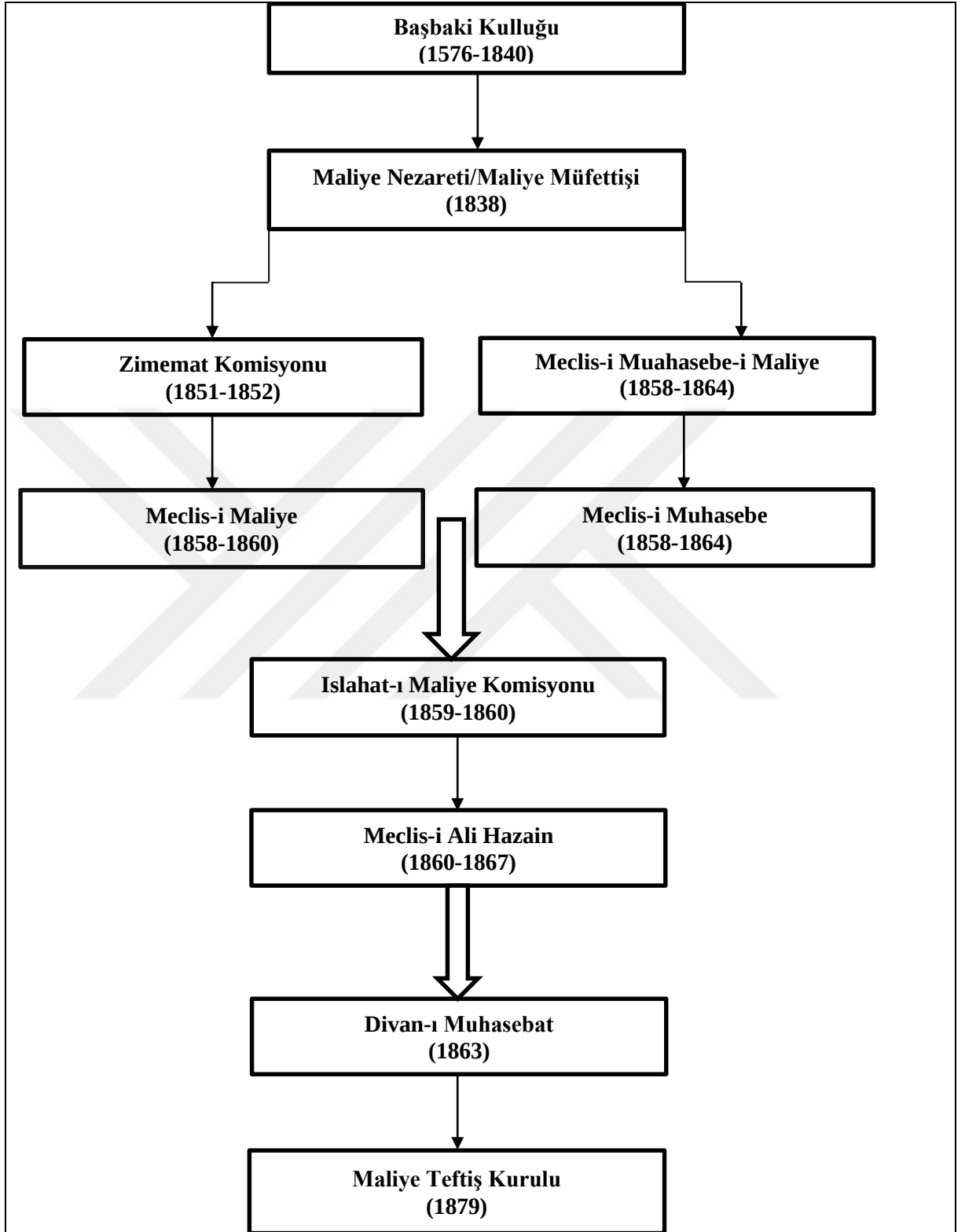
Sonuç olarak, Osmanlı maliye tarihinde yenileşme ve yeniden düzenleme dönemine Tanzimat döneminde girilmiştir²¹⁴. Osmanlı Devleti'nin mali denetim sisteminin kurumsal yapısının zaman içinde geçirdiği değişimler Şekil 2 yardımıyla aşağıda izah edilmiştir. Sonraki başlıkta ise, Osmanlı döneminde denetim faaliyetlerini icra eden ve Başbaki Kulluğu olarak adlandırılan denetim birimi inceleme konusu yapılmıştır.

²¹² Tabakoğlu, Ahmet, Okan Çağlar Taşdirek, “Osmanlıda Mali Denetimin Kurumsal Gelişimi- Maliye Teftiş Heyetinin Kuruluşu”, Yönetim ve Ekonomi Araştırma Dergisi, 2015/13(2), s. 92.

²¹³ Merter, Mehmet Emin, agt, s. 68.

²¹⁴ Şener, Abdülatif, agm, s. 49.

Şekil 2: Osmanlı Mali Denetim Sisteminin Kurumsal Yapısının Gelişim Süreci



Kaynak: Tabakoğlu, Ahmet, Okan Çağlar Taşdirek, agm, s. 93.

Osmanlı mali denetim sisteminin bünyesindeki bu kurumları kısaca aşağıdaki gibi incelemek mümkündür.

Zimemat Komisyonu (1851-1852): Tanzimat'tan önce zimmet ve havale işlemlerini yürüten bir büro şeklinde “Zimmet Halifeliği” bulunmaktaydı²¹⁵. Tanzimat ile birlikte bu müessese kaldırılmış ve ilgili görevler Sergi Muhasebeciliği müessesesine bırakılmıştır²¹⁶. İlerleyen dönemlerde ise zimmet ve havale işlerini yapmak üzere Zimmet Muhasebeciliği oluşturulmuştur. 1851 yılında ise Zimemat Komisyonu adını almıştır²¹⁷.

Meclis-i Muahasebe-i Maliye (1858-1864): Meclis-i Muahasebe-i, batılılaşma hareketlerini ülkede yerleştirmek, taşrada kaza meclisleri oluşturup, bu meclislere tahsil memurları ile defterdarlar göndermek ve merkezde mali konuları denetleyip, karar verip sonuca bağlamak amacıyla oluşturulmuştur²¹⁸. Meclis, vergilerin yeniden saptanması, vergi tahsiliyle ilgili problemlerin giderilmesi, bu konuda meydana gelen yolsuzlukların ve anlaşmazlıkların yasal zemin çerçevesinde çözülmesi gibi çeşitli görevleri yerine getirmiştir²¹⁹. Meclis ilerleyen dönemlerde ihtiyaca cevap vermede yetersiz kalmasıyla birlikte 1858 yılında Maliye Meclisi ve Muhasebe Meclisi olmak üzere ikiye ayrılmıştır²²⁰.

Meclis-i Maliye (1858-1860): Sarraf ve mültezimlerin sorunları, vergilerin gerektiği gibi toplanmaması ve ihale şartlarına aykırı davrananların durumları ile ilgili sorunlar Maliye Meclisi'nin görev alanına girmektedir²²¹.

Meclis-i Muhasebe (1858-1864): Gelir-gider defterleri ile gümrük ve mali kurumların muhasebe defterlerinin incelenmesi ve yeni kalemler oluşturulması gibi konular Meclis-i Muhasebe'nin görev alanına girmektedir²²².

Islahat-ı Maliye Komisyonu (1859-1860): Kırım harbinden sonra ve özellikle dış borçlanma sonrasında ortaya çıkan mali bunalımı aşmak için 1859 yılında Islahat-ı

²¹⁵ Çakır, Coşkun, Tanzimat Dönemi Osmanlı Maliyesi, (1. Baskı), Küre Yayınları, İstanbul 2001, s. 40.

²¹⁶ Çakır, Coşkun, age, s. 40.

²¹⁷ Çakır, Coşkun, age, s. 40.

²¹⁸ Cezar, Yavuz, Osmanlı Maliyesinde Bunalım ve Değişim Dönemi (XVIII yy'dan Tanzimat'a Mali Tarih), (1. Baskı), Alan Yayıncılık, Ankara 1986, s. 286.

²¹⁹ Kış, Salih, Divan-ı Muhasebat Osmanlı Devleti'nde Mali Denetim (1862-1908), (1. Baskı), Türk Tarih Kurumu Yayınları, Ankara 2016, s. 10.

²²⁰ Çakır, Coşkun, age, s. 37.

²²¹ Çakır, Coşkun, age, s. 37.

²²² Çakır, Coşkun, age, s. 38.

Maliye Komisyonu kurulmuştur²²³. Komisyonun temel görevi maliye alanında yeni reformları araştırmak ve devletin mevcut mali yapısının nasıl iyileştirilebileceği konusunda çalışmalar yürütmek olmuştur²²⁴. Çalışmalarına başladıktan bir yıl sonra adı “*Meclis-i Ali Hazain*” olarak değiştirilmiştir²²⁵.

Divan-ı Muhasebat (1863): Hem mali meselelere çözümler bulmak hem de ortaya çıkan mali uyuşmazlıkları çözümlmek amacıyla 1862 yılında Divan-ı Muhasebat kurulmuştur²²⁶.

2.1.1.1. Başbaki Kulluğu

Bir diğer adı “*Ser-gulâmî-i baki*”²²⁷ olan bu kalemin ne zaman kurulduğu net bir şekilde bilinmemektedir. Ancak, Yavuz Sultan Selim zamanında kurulduğu ileri sürülmekte, fakat bu konu kesin bir kaynağa dayandırılmamaktadır²²⁸. Başbaki Kulluğu kavramı etimolojik olarak incelendiğinde baş, üst derece yetkiliyi ifade etmektedir. Baki, gelirlerin tahsil edilmemiş kalan bölümünü ifade etmektedir²²⁹. Kul ise memuru ifade etmektedir²³⁰. Dolayısıyla, Başbaki Kulu, Osmanlı maliye teşkilatında birinci derecede vergi toplama memurunu ifade etmektedir²³¹. Bir başka ifadeyle, şimdiki maliye müfettişlerinin gördükleri işleri yapan baki kullarının başlarındaki görevliye eskiden verilen isimdir²³². Emrindeki “*Bakikulu*” veya “*Gulam-ı baki*” adlı memurlarla birlikte zamanında ödenmemiş vergilerin toplanmasını sağlayan görevli Başbaki Kuludur²³³. Başbaki kullarının iki temel görevi olmuştur. Birincisi, hasılatın izlenmesi ve tahsili, ikincisi ise resmi kayıtların tutarlılığının denetlenmesiydi²³⁴. Başbaki kullarının resmi

²²³ Çakır, Coşkun, age, s. 40.

²²⁴ Çakır, Coşkun, age, s. 40.

²²⁵ Çakır, Coşkun, age, s. 40.

²²⁶ Çakır, Coşkun, age, s. 38.

²²⁷ Yılmaz, Fehmi, Osmanlı Tarih Sözlüğü, (2. Baskı), Gökkuşbu Yayınevi, İstanbul 2017, s. 59.

²²⁸ Başbakanlık Osmanlı Arşivi Rehberi, (3. Baskı), Başbakanlık Basımevi, İstanbul 2010, s. 145.

²²⁹ Karabıyık, Vehbi, vd. agm, s. 1.

²³⁰ Emecen, Feridun, age, s. 126.

²³¹ Yılmaz, Fehmi, age, s. 59.

²³² Pakalın, Mehmet Zeki, Osmanlı Tarih Deyimleri ve Terimleri Sözlüğü I, Milli Eğitim Bakanlığı Yayınları:2505, Bilim ve Kültür Eserleri Dizisi: 646, İstanbul 1993, s. 160.

²³³ Yılmaz, Fehmi, age, s. 59.

²³⁴ Karabıyık, Vehbi, vd. agm, s. 1.

kayıtları denetlemesi, kulluğun iç denetim yapabildiğini göstermektedir²³⁵. Ancak bu görevlerinin yanı sıra farklı görevleri de bulunmaktadır.

Başbaki Kullarının diğer görevleri;

-Hazineye borçlu olanları izlemek ve tahsilatını gerçekleştirmek için Osmanlı Devleti eyaletlerini dolaşmak²³⁶,

-Osmanlı maliye örgütünde doğrudan doğruya defterdarlığa bağlı olarak yoklamaya, alınmamış ya da ödenmemiş vergilerin tahsilini yapmak²³⁷,

-Hazineye borcu olup ödemeyenleri kendi konağında gözaltına alarak yani hapis ve baskı yoluyla tahsilâtını yapmak,

-İdare (Defterdarlık) ile halk arasında ortaya çıkan vergi anlaşmazlıklarında maliye mahkemesinde, vergi tahsildarı sıfatıyla maliye namına iddia makamını temsil etmek²³⁸,

-Varlıklı insanların mal varlıklarının veraset yolu ile intikali sırasında gerekli işlemlerde bulunmak²³⁹,

-Osmanlı harcamaları içinde kamu hizmetlilerine ve askerlere yapılan ödemeler ile ilgili olarak denetim işlemlerini sürdürmektir²⁴⁰.

Başbaki Kulluğu, XVII. yüzyıla kadar, doğrudan defterdara bağlı beş daireden (diğerleri cizye baş bâkikulu, veznedarbaşı, sergi nâzın ve sergi halifesi²⁴¹) biri olarak görev yapmıştır²⁴². Osmanlı İmparatorluğu'nda Defterdarlık müessesesi, devletin teşkilat yapısı içinde mali işleri yürüten üst kuruluş olmuştur²⁴³. Defterdarlık, malî konularda özel divan kurmak, malî sorunları dinlemek ve gerektiğinde padişah adına onun tuğrası ile hüküm vermek, Devlet gelirlerini tahsili etmek, beytülmal en güzel şekilde idare etmek gibi çeşitli görevleri gerçekleştirmiştir²⁴⁴. Defterdarlık müessesesi söz konusu hizmetleri

²³⁵ Karabıyık, Vehbi, vd. agm, s. 1.

²³⁶ Karabıyık, Vehbi, vd. agm, s. 4.

²³⁷ Yılmaz, Fehmi, age, s. 59.

²³⁸ Emecen, Feridun, age, s. 127.

²³⁹ Karabıyık, Vehbi, vd. agm, s. 6.

²⁴⁰ Karabıyık, Vehbi, vd. agm, s. 6.

²⁴¹ Akgündüz, Ahmet, Arşiv Belgeleri Işığında Sayıştay Tarihi, (1. Baskı), Sayıştay Yayınevi, Ankara 1997, s. 18.

²⁴² Emecen, age, s. 126.

²⁴³ Açar, Serkan, agm, s. 381.

²⁴⁴ Akgündüz, Ahmet, age, s. 18.

ifa ederken ise, alt kademelerinde, tarihin değişik dönemlerine göre değişmiş güçlü bir memur kadrosu mevcut bulunmuştur²⁴⁵. Başbaki kulluğu ise bu memuriyetlerden birisi olarak görev yapmaktaydı. Tanzimat öncesi döneme işaret eden bu dönemde denetim teşkilatı olarak ifade edilen Başbaki Kulluğu o günün mali işlerinde oluşturulmuş en etkili organizasyon olmuştur²⁴⁶. Bu açıklamalardan anlaşılacağı üzere, Başbaki kulluğu ilk kurulduğu zaman bağımsız bir denetim örgütü olarak değil de defterdarlığa bağlı daire şeklinde kurulmuştur. Dolayısıyla, zaman zaman görevlerini yerine getirirken defterdarlıktan ²⁴⁷ kendilerine devletin tahsil edilemeyen alacağının bildirilmesi gerekmektedir²⁴⁸. Ancak Baki kulları çok çeşitli ve geniş yetkilere sahip oldukları için bazen padişah ve sadrazam tarafından görevlendirildikleri de olmuştur ²⁴⁹. Maliye teşkilatının denetlenmesi bakımından, devletin gelirlerinin tahsil edilmesinden sorumlu sözleşmeli kişilerin (mültezim) mal varlıkları ile ilgili tespitlerin Baki Kulları tarafından yapılması geniş yetkilere sahip olduklarının bir göstergesidir²⁵⁰.

Başbaki Kulları, aylık olarak topladıkları geliri ve yaptıkları masrafları gösteren bir defter tutmuştur. Tuttukları bu defterler ise, “*bakaya*” veya “*baki defteri*” olarak ifade edilmiştir²⁵¹.

İkinci bir Başbaki Kulluğu olan Cizye Başbaki Kulluğu, cizye vergisinin toplanması sırasında karşılaşılan sorunların çözümü ile ilgilenmiştir²⁵². 1744 yılında Cizye Başbaki Kulluğu, Başbaki Kulu ile birleştirilmiştir. Tanzimat’ın ilânından birkaç yıl önce ise kaldırılmıştır.

Bir denetim kuruluşu olarak Baki Kulluğu XVI. yüzyılın ikinci yarısından başlayarak 1838 yılına kadar 250 yıldan fazla ayakta kalmıştır²⁵³. Ancak, XIX. yüzyılın

²⁴⁵ Akgündüz, Ahmet, age, s. 18.

²⁴⁶ Tabakoğlu, Ahmet, Okan Çağlar Taşdirek, agm, s. 94.

²⁴⁷ Defterdarlık müessesesi, Osmanlı döneminde mali işlerden sorumlu olan kurumudur. Defterdar, bu dönemin mali işlerinde birinci derece sorumlu olan kişiyi temsil etmektedir. Bu kurumun en üstünde bulunan kişiye ise *baş defterdar* denilmektedir (Kütükoğlu, S. Mübahat, Defterdar, Türkiye Diyanet Vakfı İslam Ansiklopedisi, 9. Cilt, İstanbul 1994, s. 94.).

²⁴⁸ Şensoy, Fatma, “Osmanlı İmparatorluğu’nda Mali Yönetim Denetim ve Soruşturma, Bir Müsadere Örneği”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 2018/(78), s. 59.

²⁴⁹ Karabıyık, Vehbi, vd. agm, s. 11.

²⁵⁰ Karabıyık, Vehbi, vd. agm, s. 11.

²⁵¹ Emecen, Feridun, age, s. 126.

²⁵² Karabıyık, Vehbi, vd. agm, s. 6.

²⁵³ Karabıyık, Vehbi, vd. agm, s. 11.

başlarında yerini daha modern kurumlara bırakmıştır²⁵⁴. Tanzimat'tan sonra ise bu görev Maliye Müfettişliği tarafından icra edilmiştir²⁵⁵. Kuruluşun uzun yıllar boyunca ayakta kalmasının nedeni, devlet bütçesinden hiçbir maaş almadan ve sadece tahsil ettiklerinden bir pay alarak varlığını sürdürmesi olmuştur. Bu anlamda devlet, maaşların ödenmemesi gibi sorun ile karşılaşmamıştır²⁵⁶.

2.1.1.2. Maliye Teftiş Kurulu Başkanlığı

Osmanlı bütçe rakamları yüzyıllar boyunca sürekli büyüme göstermiştir²⁵⁷. Bu büyümenin nedeni, çağın özelliği itibarıyla Osmanlı ekonomisinin temelini ziraî üretime dayanması ve devlet harcamalarına kaynak teşkil eden vergilerin ağırlıklı olarak ziraî üretimden elde ediliyor olmasıydı²⁵⁸. Ancak Osmanlı Devleti'nin "*Duraklama Dönemine (1579-1683)*"²⁵⁹ girmesiyle birlikte Tımar sisteminde görülmeye başlayan bozulmalar sadece devletin idari-askeri düzenini değil, iktisadi-mali yapısını da sarsmaya başlamıştır²⁶⁰. Tımar sisteminde baş gösteren bozulmalar fetihlerin azalmasına ve sınırların daralıp toprak kaybedilmesine neden olduğu için, vergi gelirleri bir hayli azalmıştır. Vergi gelirlerinde meydana gelen bu düşüş adeta domino etkisiyle bütçe açıklarını, bütçe açıkları ise dış borçları beraberinde getirdiği için Osmanlı ekonomisinde buhranlar kaçınılmaz olmuştur.

Başta hükümdar olmak üzere birçok bürokrat ve aydın buhrandan çıkmanın yolları hakkında müzakerede bulunmuş ve bunun sonucunda bazı ıslahatlar hazırlamışlardır²⁶¹. Ancak, yapılan ıslahatlar toplumdaki ve dünyadaki değişikliği yakından ve gerçek nedenleriyle ortaya koyabilen ve ileriye yönelik reformlar olmaktan ziyade, ağırlıklı olarak askeri sistem üzerine yoğunlaşmış reformlardı²⁶². İzleyen dönemlerde ise, yenilikçi reform hareketleri sadece askeri sistem üzerinde sınırlı

²⁵⁴ T.C. Sayıştay Başkanlığı, Tarihçe, <<https://www.sayistay.gov.tr/pages/75-osmanli-devleti-donemi>>, (03.03.2022).

²⁵⁵ Başbakanlık Osmanlı Arşivi Rehberi, age, s. 145.

²⁵⁶ Karabıyık, Vehbi, vd. agm, s. 11.

²⁵⁷ Tabakoğlu, Ahmet, age, s. 455.

²⁵⁸ Alp, Ömer, "Anayasal İktisat Teorisi Açısından Osmanlı Mali Yapısının Analizi", Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi (Prof. Dr. Nuri Çelik'e Armağan), 2001/(2), s. 77.

²⁵⁹ Giray, Filiz, Maliye Tarihi, (6. Baskı), Ekin Yayınevi, Bursa 2015, s. 69.

²⁶⁰ Temel, Recep, Osmanlı'dan Cumhuriyet'e Türk Maliye Teşkilatı, (1. Baskı), Cedit Neşriyat Yayınevi, Ankara 2016, s. 19.

²⁶¹ Temel, Recep, age, s. 19.

²⁶² Ortaylı, İlber, Türkiye Teşkilatı ve İdare Tarihi, (4. Baskı), Cedit Neşriyat, Ankara 2012, s. 346.

kalmamış mali konularda da kendini göstermiştir. Fransa’da eğitim görmüş kişilerin, XIX. yüzyılın ikinci yarısında Osmanlı Devleti’nde yönetici konuma gelmiştir²⁶³. Bu durum, Fransa’daki Maliye Teftiş Kurulu’nun temel alınarak Türkiye’de muadili olan Maliye Teftiş Kurulu’nun kurulmasına neden olmuştur.

Maliye Teftiş Kurulu’nun ilk yıllardaki görevi, sadece Osmanlı Ordusunun harcamalarını denetlemek iken, görev alanı zamanla genişletilmiş ve devletin tüm gelir ve giderlerini denetleme yetkisi verilmiştir²⁶⁴. Diğer bir ifadeyle, Heyet-i Teftişîye’nin ilk yıllarda görevi, Maliye Bakanlığı’nın iç denetim faaliyetlerini yürütmek olmuştur. İlerleyen dönemlerde ise, dış denetim faaliyetlerini de üstlenerek, gerektiğinde kamu yönetimi içerisinde denetim alanında yer alan birimlerin belli faaliyetleri üzerinde de denetim yapabilen bir kuruluş haline dönüşmüştür²⁶⁵.

2.1.1.2.1. Maliye Teftiş Kurulu’nun Kuruluşu ve Tarihçesi

1879 yılında kurulan Maliye Teftiş Kurulu’nun tarihçesine geçmeden önce Kurul’un kurulmasına ön ayak olan gelişmelerden bahsetmek daha uygun olacaktır. Bu gelişmelerden *birincisi*, Osmanlı Devleti’nde 1768’den 1840’lara kadar askeri alanda reformlar yapılmıştır. Osmanlı maliyesi, bu reformların finansmanını sağlarken büyük bütçe açıkları ile yüzleşmek zorunda kalmıştır. 1820-1830 yılları arasında bütçe açıklarının aşırı artması, devletin gelir kaynakları üzerinde denetimini attırmasına ve iç borçlanmaya ağırlık vermesine neden olmuştur. Ancak, iç borçlanma politikası ile problemin önüne geçilemediği için Osmanlı Devleti dış borçlanmaya gitmiştir. Osmanlı maliyesinde baş gösteren bu problemler Heyet-i Teftişîye gibi modern anlamda bir teşkilatlanma yoluna gidilmesini gerektirmiştir. *İkincisi*, Tanzimat dönemine girilmesiyle birlikte Türk devletlerinde merkezîyetçi devletçilik anlayışı daha önemli hale gelmiştir. Bu anlayışın tüm imparatorlukta uygulanması gerekliliği, denetimin önemini tekrardan ortaya çıkarmıştır. Ancak, böyle bir denetimin kim tarafından gerçekleştirileceği sorusu ayrıntılı bir teftiş organizasyonunu gerektirmiştir. Tanzimat sonrası oluşturulan büyük

²⁶³ Çelebiler, Emre, Oktay Güvemli, “Maliye Teftiş Kurulu- Osmanlı Dönemi (1879-1922)”, Türk Muhasebe ve Denetim Düşüncesinin Son 150. Yılı 1850-2012 Bildiriler (Ed. Oktay Güvemli), İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası, İstanbul 2013, s. 87.

²⁶⁴ Merter, Mehmet Emin, agt, s. 69.

²⁶⁵ Altuğ, Figen, age, s. 107.

müfettişlik organizasyonu ve bu organizasyonun başarı ile uygulanması²⁶⁶ (Tanzimat Döneminde (1839-1876) teftiş ve müfettiş kavramlarının geniş kullanım alanı bulması²⁶⁷) Heyet-i Teftiş-i Maliye'nin oluşmasında etkili olmuştur. Üçüncü sebep, 1838 yılında Maliye Nezareti'nin kuruluşu olmuştur²⁶⁸. Dördüncü sebep, Osmanlı Devleti'ne borç vermiş olan İngiltere ve Fransa gibi ülkelerin mali idareyle ilgili talepleridir²⁶⁹. XIX. yüzyıl ortalarından itibaren borç veren ülkelerden biri olan İngiltere, Osmanlı Maliyesi hakkında hazırladığı raporda bu isteğini açıkça göstermiştir. 1861 yılında Lord Hobart ve Mr. Foster'ın birlikte hazırladığı bu raporun bir kısmında maliye müfettişi sınıfının oluşturulması ile ilgili olarak önemli açıklamalarda bulunulmuştur²⁷⁰. Raporda şu açıklamaya yer verilmiştir.

“...ayrıca, Maliye Bakanına bağlı olarak çalışacak bir mali müfettiş sınıfı ihdas edilmesini önermekteyiz. Bu müfettişler, vilayetlerde sürekli olarak çalıştırılmalı, yerel Hazineدارların hesaplarını kontrol etmeli ve yörede vergilerin toplanış tarzını denetlemelidirler. Anlaşmazlıkları ve şikâyetleri mümkün olduğunca incelemeli, önemsiz konularda bizzat karar verme yetkisine sahip olmalıdırlar.

Önemli meseleleri ise son karar mercii olan Maliye Bakanı'na rapor etmelidirler. Bu önemli görev için seçilecek memurların zekâ ve dürüstlüklerinden kuşku duyulmayacak kişiler olmalarının önemini vurgulamamız herhalde gerekli değildir.

Ayrıca, müfettişlerin sık sık bir vilayetten diğerine atanmaları ve böylece yerel ve kişisel çıkar ilişkilerine karışmalarına fırsat verilmemesi de uygun olacaktır.”²⁷¹

Çağın gereklerine uygun olarak yapılan bu tespitler ancak, 1879 yılında Maliye Teftiş Kurulu'nun kurulması ile hayat bulmuştur²⁷². Söz konusu gelişmeler neticesinde artık tam anlamıyla teftiş biriminin oluşturulmasının icap ettiği ilk defa 1879 yılında “Umuru Maliyenin Tanzim ve Islahı” çalışmalarına başlandığı sırada duyurulmuştur.

²⁶⁶ Çelebiler, Emre, Oktay Güvemli, “Tanzimat Dönemi Çağdaşlaşma Çabaları ve Maliye Teftiş Kurulunun Kuruluşu”, Türk Muhasebe ve Denetim Düşüncesinin Son 150. Yılı 1850-2012 Bildiriler (Ed. Oktay Güvemli), İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası, İstanbul 2013, s. 67.

²⁶⁷ Şişman, Bülent, Oktay Güvemli, “Türkiye Cumhuriyeti'nde Bir Vergi Organı –Hesap Uzmanları Kurulu: Kuruluşu ve Gelişmesi”, Türk Muhasebe ve Denetim Düşüncesinin Son 150. Yılı 1850-2012 Bildiriler (Ed. Oktay Güvemli), İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası, İstanbul 2013, s. 189.

²⁶⁸ Çelebiler, Emre, Oktay Güvemli, agm, s. 46.

²⁶⁹ Çelebiler, Emre, Oktay Güvemli, agm, s. 62.

²⁷⁰ Çelebiler, Emre, Oktay Güvemli, agm, s. 60.

²⁷¹ Varcan, Nezih, Osmanlı Maliyesi Hakkında İngiliz Raporları (1861-1892), (1. Baskı), Maliye Bakanlığı Yayınevi, Ankara 2000, s. 51.

²⁷² Çelebiler, Emre, Oktay Güvemli, agm, s. 61.

Nitekim Osmanlı Maliyesinin ihtiyaç duyduğu ıslahat çalışmalarını yürütecek olan Islahat Komisyonu 2 Haziran 1879'da kurulmuştur. 21 Haziran 1879'da ise, dönemin Maliye Nazırı Zühtü Paşa, bir diğer adı “*Heyet-i Teftişiye-i Maliye*” olan teşkilatın kurulma gerekçesini ve bu konuda hazırlanan “*Nizamname Layihasını*” bir tezkere ile dönemin Sadrazam’ı Cevdet Paşa’ya iletmiştir²⁷³.

Sözü edilen tezkerede, Osmanlı İmparatorluğu’nun mali işlemlerinin ve memurlarının şimdiye kadar denetlenmediğinden söz edilmiştir. Mali işlemlerin usulüne uygun yapılmış olsa bile bunların kontrol edilmemesi halinde istenilen başarının gerçekleşmeyeceğinden bahsedilmiştir. Ayrıca, teftiş için yapılabilecek masrafların teftiş yapılmasıyla elde edilecek faydadan daha az olacağına değinilmiştir. Teftiş sonuçlarının ise, bir rapor ile Nezaret Makamına arz edileceğinden bahsedilmiştir. Heyet’in kurulması halinde bütçesi, müfettişlerin maaşları ve nerelerde görev yapacakları tezkere ekinde sunulmuştur²⁷⁴. Maliye nazırının bu teklifi “*Meclis-i Mahsus-ı Vükela (Bakanlar Kurulu)*” tarafından olumlu karşılanmıştır. Mazbata ile maliye nazırının tezkeresi ve “Teftiş-i Muamelatı Maliye Nizamname” tasarısı dönemin padişahı II. Abdülhamit’e sunulmuştur. Bahsedilen Nizamname II. Abdülhamit’in fermanı ile yürürlüğe girmiştir. Nizamnamenin yürürlüğe girmesiyle birlikte Maliye Müfettişleri göreve başlamıştır. Böylece, Maliye Teftiş Heyeti ilk kez 28 Ağustos 1879 tarihli “Teftiş-i Muamelat-ı Maliye Nizamnamesiyle” Maliye Nezaretine bağlı olarak kurulmuştur²⁷⁵.

Maliye Teftiş Kurulu’nun görev alanındaki gelişmelere bağlı olarak 1879, 1885, 1909 ve 1914 yıllarında nizamnameler yayımlanmıştır. Bu nizamnamelerde Maliye Teftiş Kurulu’nun görevleri, yetkileri, çalışma usulleri, müfettiş ve muavinlerin heyete alınma koşulları, terfileri ve kadroları açıklanmıştır²⁷⁶. Maliye Teftiş Kurulu’na seçilen denetim elemanlarının yani, maliye müfettişlerinin zor aşamalardan geçerek göreve alınmaları kurulun “*Heyet-i Mümtaze (Seçkin Kurul)*” olarak adlandırılmasına neden olmuştur²⁷⁷.

²⁷³ Maliye Müfettişleri Derneği, Maliye Teftiş Kurulu, Tarihçe (Kuruluş), <<https://www.mmd.org.tr/maliye-teftis-kurulu/tarihce>> (03.03.2022).

²⁷⁴ Ünal, Abdülkadir, Türkiye’de Vergi Denetimi ve Vergi Denetmenlerinin Denetim İçerisindeki Rolü, (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi), Hacettepe Üniversitesi, Maliye Anabilim Dalı, Ankara (Türkiye), 2006, s. 9.

²⁷⁵ Kış, Salih, age, s. 99.

²⁷⁶ Çelebiler, Emre, Oktay Güvemli, agm, s. 83.

²⁷⁷ M. Eğilmez (2022), “Hayet-i Mümtaze”, <<https://www.mahfiegilmez.com/2022/08/heyet-i-mumtaze.html>>, (03.12.2022).

2.1.1.2.2. Maliye Teftiş Kurulu’nun Görevleri ve Yetkileri

Maliye Teftiş Kurulu’nun görevleri aşağıdaki gibidir.

-Devletin mal ve giderlerini harcamakla görevli “*bütün*” memurların hesaplarını incelemek,

-Mevcut sandık, nakit, tahvil ve senetlerin cins ve miktarını soruşturarak, her türlü mali işlerin durumlarına göre bakanlığa bilgi vermek²⁷⁸,

-Katma ve özel bütçeli idarelerle, belediyeler ve döner sermayeli kuruluşların teftişini yapmak²⁷⁹,

-Devletin varlıklarını korumak, gelirlerini tahsil etmek ve harcamasını yapmakla görevli maliye memurlarının yaptığı işlemlerin yasal düzenlemelere uygunluğunu denetlemektir²⁸⁰.

2.1.2. Cumhuriyet Dönemindeki Vergi Denetim Örgütleri

Cumhuriyet sonrası Türk vergi sisteminde ve denetim teşkilatı yapısında meydana gelen değişimlerin kronolojik sırası aşağıdaki gibidir.

-Cumhuriyet döneminin ilk ve en önemli vergi reformu aşar vergisinin kaldırılmasıdır. Aşar vergisi²⁸¹, 23.02.1925 tarihli ve 84 sayılı RG’de yayımlanan 552 sayılı “Aşarın İlgası, Yerine İkame Edilecek Mahsulat-ı Arziye Vergisi Hakkında Kanun” ile kaldırılmıştır.

²⁷⁸ Öner, Erdoğan, age, s. 377.

²⁷⁹ Ün, Raci, “Yüzyirmibirinci Yılında Maliye Teftiş Kurulu”, E-Yaklaşım, 2000/(12).

²⁸⁰ Çelebiler, Emre, Oktay Güvemli, agm, s. 86.

²⁸¹ Osmanlı Devleti şer’i ve örfi hükümlere göre yönetilen bir İslam devletiydi. Bu şer’i ve örfi hükümler diğer alanlarda olduğu gibi, Osmanlı Vergi Sistemi üzerinde de etkili olmuştur. Öşür, “onda bir” anlamına gelen **uşr** (çoğulu **uşûr**, **a’sâr**) kavramının Türkçeleşmiş şekli olan öşür, fıkıhta toprak üzerinden tahsil edilen **zekâtı** ifade etmektedir (Erkal, Mehmet, Öşür, Türkiye Diyanet Vakfı İslam Ansiklopedisi, < <https://islamansiklopedisi.org.tr/osur> ≥ (25.03.2022). “Aşar” veya “Öşr” vergisi, Osmanlı İmparatorluğu’nda uzun süre hazinenin önemli gelir kaynağını oluşturmuştur. Aşar vergisi, tarım geliri üzerinden alınan, dolaysız bir vergiydi. İltizam usulü ve aynı olarak tarh ve tahsil edilen bir vergi türüydü (Okçuoğlu Gülsevin, İzzettin Öner, “Aşarın Kaldırılması”, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası, 1987/45(1-4), s. 261-263.). 1923 İzmir İktisat Kongresi’nde oybirliği ile alınan kararla birlikte aşar vergisi kaldırılmıştır (Okçuoğlu, Gülsevin, İzzettin Öner, age, s. 263.). Cumhuriyet döneminde aşar vergisinin kaldırılması çağdaşlaşma yolunda ilerlemenin temel koşullarından birisi olarak görülmüş ve buna benzer uygulamaların hayata geçirilmesine önem verilmiştir (Yeşilyurt, Şahin, Ali Tuna, “1926 Yılı İstanbul Ticaret ve Sanayi Odası Raporu Çerçevesinde Aşar Vergisinin Kaldırılması ile İlgili Bir Değerlendirme”, Atatürk Araştırma Merkezi Dergisi, 2017/33(95), s. 39.).

-Hem aşarın kaldırılmasından sonra ortaya çıkan gelir açığını finanse etmek için²⁸² hem de 1914’de oluşturulan temettü vergisi²⁸³ yerine, 14.03.1926 tarihli ve 321 sayılı RG’de yayımlanan 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu²⁸⁴ uygulanmaya başlanmıştır²⁸⁵.

-Kazanç Vergisi, 03.06.1949 tarihli ve 7229 sayılı RG’de yayımlanan 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile yürürlükten kaldırılmıştır²⁸⁶.

-Kazanç Vergisi Kanunu’nda beyan usulüne yer verilmesiyle birlikte bu beyannameleri incelemek için Tahakkuk Teftiş Memurluğu altında Tahakkuk Müfettişliği unvanlı yeni bir kadro kurulmuştur.

-22.02.1926 tarihli ve 304 sayılı RG’de yayımlanan 735 sayılı kanunla Umumi İstihlak Vergisi²⁸⁷ yürürlüğe konmuştur. Ayrıca, bu vergiyi tamamlamak üzere bir de 24.05.1930 tarihli ve 1501 sayılı RG’de yayımlanan 1629 sayılı kanun ile “Eğlence ve Hususi İstihlak Vergisi” hayata geçirilmiştir²⁸⁸. Bu iki verginin uygulamasındaki asıl amaç, kazanç vergisinde olduğu gibi, aşarın kaldırılması ile oluşan bütçe açığının kapatılmak istenmesiydi.

²⁸² Yeşilyurt, Şahin, Ali Tuna, age, s. 45.

²⁸³ Temettü vergisi ilk kez Osmanlı Devleti’nde 1863 yılında uygulanmıştır. Bu vergi, ticaret ve sanatla uğraşan her şahıstan yıllık kazançlarının belirli bir oranı üzerinden alınmıştır (Şahin, Harun, “Osmanlı Vergi Sisteminde Reform ve Temettü”, Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 2013/37(1), s. 53). Temettü vergisi, birincisi 1863–1907, ikincisi 1907–1914, üçüncüsü ise 1914–1926 olmak üzere üç dönemde uygulanmıştır (Şahin, Harun, agm, s. 55). 1914 yılının Temettü Vergisi Fransız patent vergisinin hemen hemen aynıdır (Alaybek, Ali, Gelir Vergisi Davamız, (1. Cilt), Kenan Matbaası, İstanbul 1947, s. 34). Karine usulü ve götürü usulle tarhiyatı yapılan Temettü Vergisi’nin gelir esnekliğinden uzak olması, hâsılatının düşük olması ve gelirin vergilendirilme usulünün batılı devletlere yakınlaştırılması Temettü Vergisi’nin kaldırılmasına neden olmuştur (Yılmaz, Cemil Adar, Cihan Yüksel, “Türkiye’de Tek Parti Dönemi Vergi Politikaları”, Millî Kültür Araştırmaları Dergisi, 2019/3(1), s. 87).

²⁸⁴ 27 Şubat 1926 tarih ve 755 sayılı Kazanç Vergisi; ticari ve sınai kuruluşları ve serbest meslek erbabını kapsıyordu ve onların beyan usulü ile vergi vermelerini öngörüyordu. Beyannamede, yıllık kazancın gösterilmesi ve ticari işletmelerin bilanço ve karar-zarar tablosuna yer vermeleri istenmiştir (Güvemli, Oktay, vd. “Cumhuriyet’in Vergi Denetimindeki İlk Görevlendirme: Varidat Kontrolörlüğü ve Sonrasında Gelirler Kontrolörlüğü”, Türk Muhasebe ve Denetim Düşüncesinin Son 150. Yılı 1850-2012 Bildiriler (Ed. Oktay Güvemli), İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası, İstanbul 2013, s. 232.).

²⁸⁵ Alaybek, Ali, age, s. 33.

²⁸⁶ Güvemli, Oktay, vd. agm, s. 232.

²⁸⁷ Umumi İstihlak Vergisi, dükkân, mağaza, ticarethane, yazıhane, maden, taş ocağı, fabrika ve imalâthane gibi ticaret ve sanata mahsus mahallerde meydana gelen emval satışlardan alınmıştır. İcra edilen imalât ve tamirat bedeli ve bankacılık, sigortacılık, nakliyecilik, komisyonculuk, tellâllık gibi ticari işlemlerden belli işler ile uğraşanların hizmet karşılığı aldıkları paralar üzerinden alınmıştır (735 Sayılı Umumi İstihlak Vergisi Kanunun 1’inci maddesi). Bu vergi pul yapıştırılmak suretiyle de tahsil edilmiştir (Dikmen, Orhan, “Türkiye’de Muamele Vergisinin İnkişafı”, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası, 1945/5(1-4), s. 101).

²⁸⁸ Keskin, Kemal Serkan, “Katma Değer Vergisi ile İstihsal (Üretim) ve İstihlak (Tüketim) Vergileri Arasındaki Farklar, Her İki Vergi Rejiminin Uygulanmasına Yönelik Avantaj ve Dezavantajlar”, Vergi Raporu Dergisi, 2017/(219), s. 15.

-1927 yılında Umumi İstihlak Vergisi kaldırılarak yerine Muamele Vergisi Kanunu²⁸⁹ uygulanmaya başlanmıştır. Bugünkü Katma Değer Vergisi'nin öncüsü olarak kabul edilen bu vergi kanunu, Cumhuriyet'in uyguladığı ikinci vergi kanunu olmuştur²⁹⁰. Bu vergi kanununda da beyanname usulüne yer verilmiştir²⁹¹.

-Cumhuriyet'in kurulması ile oluşturulan bu yeni vergilerin denetimi için gerekli olan kuruluşlar, 30.06.1929 tarihli ve 1229 sayılı RG'de yayımlanan 1452 sayılı "Devlet Memurları Maaşatının Tevhit ve Teadülüne Dair Kanun"un kadro bölümlerinde ve ilgili yıllara ait "Seneyi Maliyesi Muvezene-i Umumiye Kanunu"un ekli cetvelinde belirtilmiştir²⁹².

-Maliye Bakanlığı merkez teşkilatı içerisinde "Varidatı Mahsusa Müdüriyeti Umumiyesi" ve "Varidat Umum Müdürlüğü" kadroları oluşturulmuştur. Bu kadrolarda ise, "Müfettiş", "Pul Tahakkuk Müfettişi" gibi unvanları taşıyan denetim elemanları görev almıştır. 05.06.1936 tarihli ve 3322 sayılı RG'de yayımlanan 2996 sayılı Maliye Vekaleti Teşkilatı ve Vazifeleri Hakkındaki Kanun'da yapılan değişiklikle, bu unvanlar kaldırılarak yerine Varidat Umum Müdürlüğü kadrosuna dahil olarak "Varidat Kontrolörlüğü" kadrosu kurulmuştur²⁹³. 2996 sayılı kanunla Varidat Umum Müdürlüğü'nün yanı sıra ayrıca, "Tahsilat Müdürlüğü" de oluşturulmuştur²⁹⁴.

-2996 sayılı kanunun 21'inci maddesi ile vilayet ve kazalardaki servisleri kontrol altında bulundurmak üzere Varidat Kontrol Memurluğu kurulmuştur²⁹⁵.

-2996 sayılı kanunun getirdiği bu sistem ancak altı yıl sürmüştür. 14.05.1942 tarihli ve 5184 sayılı RG'de yayımlanan 4286 sayılı kanun ile Maliye Bakanlığı'nda vergilerin yönetimine ilişkin olarak yeni bir düzenlemeye gidilmiştir. Bu düzenleme sonucu Varidat Umum Müdürlüğü ikiye ayrılmış, dolaysız vergilerin yönetimi için Vasıtasız Vergiler Genel Müdürlüğü ve dolaylı vergilerin yönetimi için Vasıtalı Vergiler

²⁸⁹ 31.05.1927 tarihli ve 598 sayılı RG'de yayımlanan 1039 sayılı yasa ile yürürlüğe giren Muamele Vergisi, imalat sanayisinden ve banka ve sigorta şirketlerinden satış gelirleri üzerinden ve ithalattan mali değeri üzerinden beyan usulü ile aylık olarak alınmıştır (Güvemli, Oktay, vd. agm, s. 232.). 2430 ve 3843 sayılı yasalar ile önemli değişikliklere uğramıştır (Şişman, Bülent, Oktay Güvemli, agm, s. 456.).

²⁹⁰ Güvemli, Oktay, vd. agm, s. 232.

²⁹¹ Şişman, Bülent, Oktay Güvemli, agm, s. 456.

²⁹² Organ, İbrahim, age, s. 95.

²⁹³ Can, İsmail, vd., Vergi, Vergilendirme ve Vergi Denetimi, (1. Baskı), TÜRMOB Yayınları, Ankara 2014, s. 448.

²⁹⁴ Can, İsmail, vd. age, s. 392.

²⁹⁵ Can, İsmail, vd. age, s. 449.

Genel Müdürlüğü kurulmuştur²⁹⁶. Tahsilat Müdürlüğü ise, “Tahsilat Umum Müdürlüğü” şeklinde değiştirilmiştir²⁹⁷.

-05.04.1945 tarihli ve 5974 sayılı RG’de yayımlanan 4709 sayılı kanun ile “Hesap Uzmanları Kurulu” kurulmuştur²⁹⁸.

-4286 sayılı kanunun getirdiği iki başlı düzen (Vasıtalı ve Vasıtasız Vergiler Genel Müdürlüğü) çeşitli görev girişimlerinde karışıklığa yol açtığı için, dört yıl kadar sürmüştür. Bu nedenle, 07.06.1946 tarihli ve 6327 sayılı RG’de yayımlanan 4910 sayılı kanunun ile her iki genel müdürlük “Gelirler Umum Müdürlüğü” şeklinde tek bir örgüt yapısına dönüştürülmüştür²⁹⁹. Tahsilat Genel Müdürlüğü ise aynen muhafaza edilmiştir³⁰⁰.

-03.04.1950 tarihli ve 7473 sayılı RG’de yayımlanan 5655 sayılı kanunla Tahsilat ve Gelirler Umum Müdürlüğü bir araya getirilerek, Gelirler Genel Müdürlüğü’ne dönüştürülmüştür³⁰¹.

-14.12.1983 tarihli ve 18251 sayılı RG’de yayımlanan 178 sayılı KHK ile bugünkü anlamda Maliye Bakanlığı kurulmuştur. Yine aynı kanunda bakanlığın görev ve yetkileri ile teşkilat yapısı düzenlenmiş ve kontrolörlük müesseselerinin ise çoğu kaldırılmıştır³⁰².

-5655 sayılı kanunla Varidat Kontrol Memurları “Vergi Kontrol Memuru” unvanını almıştır. Daha sonra ise 24.06.1994 tarihli ve 21970 sayılı RG’de yayımlanan 543 sayılı KHK ile meslek unvanı “Vergi Denetmeni” olarak değiştirilmiştir³⁰³.

-2005 yılında Gelirler Genel Müdürlüğü kaldırılmıştır. 16.05.2005 tarihli ve 25817 sayılı RG’de yayımlanan 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) kurulmuştur.

-10.07.2011 tarihli ve 27990 sayılı RG’de yayımlanan 646 sayılı KHK ile VDK kurulmuştur.

²⁹⁶ Erdem, M. Burhan, age, s. 101-102.

²⁹⁷ Can, İsmail, vd. age, s. 392.

²⁹⁸ Erdem, M. Burhan, age, s. 102.

²⁹⁹ Erdem, M. Burhan, age, s. 102-103.

³⁰⁰ Can, İsmail, vd. age, s. 392.

³⁰¹ Can, İsmail, vd. age, s. 449.

³⁰² Can, İsmail, vd. age, s. 434.

³⁰³ Can, İsmail, vd. age, s. 449.

2.1.2.1. Hesap Uzmanları Kurulu Başkanlığı

Hesap uzmanları, diğer denetim elemanlarının aksine, sadece vergi incelemesi alanında uzmanlaşmış kişilerdi³⁰⁴. 05.04.1945 tarihli ve 5974 sayılı RG’de yayımlanan 4709 sayılı kanunun 1’inci maddesinde “*Gelir kanunlarının emrettiği ödevliler hesaplarını incelemek ve Maliye Bakanı tarafından lüzum görülecek etütleri yapmak üzere merkezde bir başkanın idaresi altında müşavir hesap uzmanı ve hesap uzman muavinlerinden toplu bir (Hesap Uzmanları Kurulu) kurulmuştur.*” hükmüne yer verilerek HUK’un yasal çerçevesi oluşturulmuştur.

2.1.2.1.1. Hesap Uzmanları Kurulu Başkanlığı’nın Görevleri ve Yetkileri

Hesap Uzmanları Kurulu Başkanlığı’nın görevleri aşağıdaki gibidir³⁰⁵.

- 4709 sayılı kanunun HUK’a verdiği denetim işlerini yapmak, yönetmek, yürütmek,
- Bakanlık tarafından gerek görülecek etütleri yapmak,
- Gelir kanunlarının kapsamına giren mükelleflerin hesaplarını incelemek,
- Denetim konusunda plan ve programlar hazırlamak,
- Diğer mevzuatta hesap uzmanlarına verilen görevleri yapmak,
- Kurulun yetki ve görev alanına giren meselelerde mevzuat ve uygulama ile ilgili etüt, araştırma ve diğer çalışmaları yapmak ve önerilerde bulunmak,
- Revizyon, kontrol ve teftiş gibi vergi denetim faaliyetlerini yürütmektir.

2.1.2.2. Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı

Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı, ülke genelinde vergi incelemesi yapma, bakanlığın merkez ve taşra örgütlerinde yapılan bütün işlemleri teftiş etme, maliye memurları ile ilgili soruşturma yapma, kara para aklama ve yolsuzlukla alakalı eylemleri araştırma gibi yetkileri bulunan bir denetim birimidir.

³⁰⁴ Organ, İbrahim, age, s. 101.

³⁰⁵ Ataman, Başak, “Türkiye’de Kamu Denetimi ve Kamu Denetçilerine Genel Bakış”, Maliye Finans Yazıları, 2010/1(87), s. 21.

2.1.2.2.1. Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı'nın Kuruluşu ve Tarihçesi

29.05.1936 tarihli ve 2996 sayılı kanunla, Varidat Umum Müdürlüğü Kadrosuna dahil Varidat Kontrolörlüğü kadrosu oluşturulmuştur.

24.03.1950 tarih ve 5655 sayılı kanunla varidat ve tahsilat kontrolörleri gelirler kontrolörü kadrosuna dönüştürülmüştür.

2010 yılında 6009 sayılı kanunun 38'inci maddesi ile “Gelirler Kontrolörleri Daire Başkanlığı” şeklindeki hizmet birimi “Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı” şekline dönüştürülerek, Gelir İdaresi Başkanlığı içindeki statüsü korunmuştur.

2.1.2.2.2. Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı'nın Görev ve Yetkileri

16.05.2005 tarihli ve 25817 sayılı RG'de yayımlanan 5345 sayılı kanunun 14'üncü maddesine göre Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı'nın görev ve yetkileri aşağıdaki gibidir.

-Gelirler kontrolörleri ve stajyer gelirler kontrolörleri tarafından, vergi inceleme ve denetim faaliyetlerinin yerine getirilmesini sağlamak,

-Vergi inceleme ve denetimine ilişkin metot ve teknikleri geliştirmek, standart ve ilkelerin oluşturulmasını sağlamak, inceleme ve denetim rehberleri hazırlamak,

-Gelirler kontrolörleri ve stajyer gelirler kontrolörlerinin Başkanlıkça belirlenecek görev yerlerinde çalıştırılmalarına ilişkin usul ve esasları belirlemek,

-Vergi inceleme ve denetimlerinin etkinlik ve verimliliğini artırıcı tedbirler konusunda görüş ve önerilerde bulunmak,

-Başkanlıkça verilecek konularda araştırma, etüt ve incelemeler yapmak,

-Başkanlıkça verilecek diğer görevleri yapmak.

2.1.2.3. Vergi Denetmenleri Büro Başkanlığı

29.05.1936 tarih ve 2996 sayılı “Maliye Vekaleti Teşkilat ve Vazifeleri Hakkında Kanun” un 21'inci maddesinde yer alan “*Vilayet ve kazalardaki servisleri kontrol altında bulundurmak için Defterdarların emrine, lüzumuna göre bir veya müteaddit kontrol memuru verilir. Kontrol memurları gerek merkez kazası, gerek mülhak kazalar*

servislerini Defterdarlar namına kontrol ederler” kanun hükmüne dayanılarak yerelde denetim birimi oluşturulmuştur.

Söz konusu kanunun yürürlüğe girdiği 1936 yılına kadar bakanlığın yerel teşkilatlarındaki denetim faaliyetleri Tahakkuk Müfettişleri ve Tahsil Müfettişleri tarafından yerine getirilmekteydi. 2996 sayılı kanun ile bu unvanlar kaldırılarak yerine “Kontrol memuru” unvan ve kadrosu getirilmiştir³⁰⁶. Kontrol memurlarının görevleri tahakkuk müfettişliği ile aynıydı³⁰⁷.

1946 yılında 4910 sayılı kanunla kontrol memuru unvan ve kadrosunda “varidat kontrol memuru” ve “tahsilat kontrol memuru” olacak şekilde tekrar bir değişikliğe gidilmiştir³⁰⁸.

1950 yılında 5655 sayılı kanunla yine bu unvanlarda “gelir kontrol memuru”, “tahsilat kontrol memuru” ve “vergi kontrol memuru” şeklinde bir değişikliğe gidilmiştir³⁰⁹.

1994 yılında 543 sayılı KHK ile vergi kontrol memuru unvanı “vergi denetmeni” olarak değiştirilmiştir³¹⁰. Daha sonra vergi denetmenleri; defterdarlıklar, gelir bölge müdürlükleri ve vergi dairesi başkanlıklarının yetkisi altında çalışmaya başlamışlardı³¹¹. 2005 yılında 5345 sayılı kanun ile GİB kurulduktan sonra vergi denetmenleri, vergi dairesi başkanlıklarının yetkisi altında çalıştırılmıştır³¹².

Vergi denetmenleri ve vergi denetmen yardımcıları görevlerini, vergi dairesi başkanlıkları içinde, Denetim Grup Müdürlükleri veya Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlükleri çatısı altındaki Vergi Denetmenleri Büro Başkanlıkları bünyesinde yürütmüştür³¹³.

³⁰⁶ Aras, Coşkun, “62. Kuruluş Yıldönümünde Vergi Denetmenleri”, E- Yaklaşım Dergisi, 1998/(6).

³⁰⁷ Aras, Coşkun, agm,

³⁰⁸ Soydan, Başar, age, s. 134.

³⁰⁹ Soydan, Başar, age, s. 134.

³¹⁰ Aras, Coşkun, agm.

³¹¹ Soydan, Başar, age, s. 134-135.

³¹² Soydan, Başar, age, s. 135.

³¹³ Soydan, Başar, age, s. 135 ve Gelir İdaresi Başkanlığı 2006 Yılı Faaliyet Raporu.

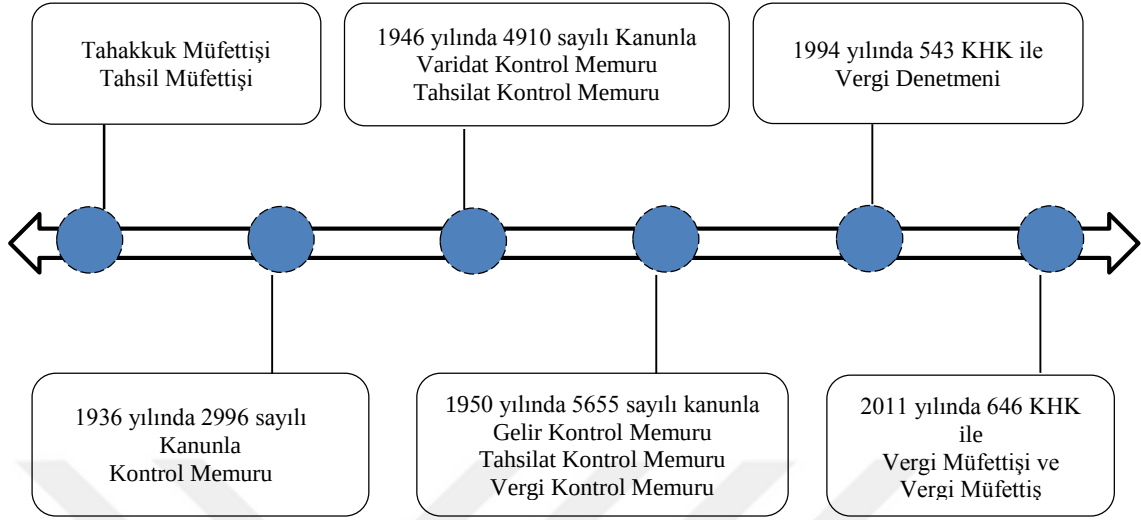
2.1.2.3.1. Vergi Denetmenleri Büro Başkanlığı'nın Görev ve Yetkileri

Vergi Denetmenleri Büro Başkanlığı'nın görevleri aşağıdaki gibidir³¹⁴.

- Denetim planı konusunda faaliyet alanına ilişkin önerilerde bulunmak,
- GİB tarafından oluşturulan denetim tasarısını uygulamak,
- Faaliyet alanı çerçevesinde vergi inceleme ve denetimlerini gerçekleştirmek, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi konusunda gerekli önlemleri almak,
- Vergi inceleme ve denetimi hakkında yöntem ve tekniklerin geliştirilmesi, standart ve ilkelerin belirlenmesi için inceleme ve denetim kılavuzu hazırlanması konusunda önerilerde bulunmak,
- Vergi denetimlerinin etkinlik ve verimliliği arttırmak için gerekli tedbirleri almak, denetimde ortaya çıkan aksaklıkların giderilmesi için vergi dairesi başkanlığına görüş ve tavsiyelerde bulunmak,
- Vergi denetim ve incelemelerinde kullanılacak bilgileri bir araya getirmek ve vergi inceleme elemanlarının kullanımına sunmak,
- Denetim ve inceleme sonuçlarını izlemek, değerlendirmek ve bunlara ilişkin istatistiki veriler oluşturmak,
- Vergi denetmenleri ve vergi denetmen yardımcılarının görevlendirilmeleri ile ilgili yazışmaların kayıtlarını tutmak ve evrakın ilgili yerlere gönderilmesini sağlamak,
- Vergi denetim ve inceleme sonuçlarına ilişkin belge ve raporların muhafazasını sağlamak, mahremiyet ve gizlilik taşıyan evrakın güvenliğini temin etmek üzere gerekli tedbirleri almak,
- Vergi dairesi başkanı ve/veya grup müdürü tarafından verilecek diğer görevleri yapmak.

³¹⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı 2006 Yılı Faaliyet Raporu.

Şekil 3: Taşrada Görevli Vergi Denetim Elemanlarının Unvanlarında Meydana Gelen Değişikliklerin Kronolojik Sıralaması



Kaynak: Tarafımca hazırlanmıştır.

2.2. 646 Sayılı KHK Sonrası Vergi Denetim Örgütü (Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı)

646 sayılı KHK yayımlanmadan önce tabiri caizce denetimde adem-i merkeziyet söz konusuydu. 2011 yılı öncesinde denetim faaliyetleri Maliye Teftiş Kurulu, Hesap Uzmanları Kurulu, Gelirler Kontrolörleri ile Vergi Denetmenleri Büro Başkanlıkları tarafından yerine getirilmiştir. Ancak, denetim sistemindeki bu çok başlılık denetimde etkinliğin sağlanması noktasında birtakım sorunlara neden olmuştur. Dolayısıyla, 2011 yılında yayımlanan KHK ile vergi denetim sisteminde yeniden yapılanmaya gidilerek, bütün denetim örgütleri VDK çatısı altında birleştirilmiştir. Bir diğer ifadeyle, 2011 yılında yayımlanan 646 sayılı KHK ile denetim sisteminde üniter bir yapıya geçilmiştir. Bu yeni sistem ile vergi adaletinin sağlanması, denetim faaliyetlerinin aksamadan çalışması, denetimde etkinliğin sağlanması ve vergi sistemini sürdürülemez hale getiren bürokratik kast sisteminin ortadan kalkması hedeflenmiştir³¹⁵.

³¹⁵ Vergide Yeni Yapı Zihniyet Devrimi, <<https://www.yenisafak.com/gundem/vergide-yeni-yapi-zihniyet-devrimi-342142>>, (18.12.2022).

2.2.1. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın Kuruluşu ve Tarihçesi

VDK kurulmadan önce denetim faaliyetleri, Maliye Teftiş Kurulu Başkanlığı bünyesindeki maliye müfettişleri, Hesap Uzmanları Kurulu Başkanlığı bünyesindeki hesap uzmanları, Gelir İdaresi Başkanlığı'na bağlı olarak çalışan gelirler kontrolörleri tarafından yürütülmüştür. Taşrada ise Vergi Dairesi Başkanlıklarına bağlı olarak çalışan vergi denetmenleri tarafından yürütülmüştür³¹⁶.

2011 yılında yayımlanan 646 sayılı KHK ile Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları, Gelirler Kontrolörleri ile Vergi Denetmenleri “Vergi Müfettişliği” unvanı altında birleştirilmiştir³¹⁷. Bu birleşmenin en büyük nedenlerinden birisi, dört denetim biriminin de VUK'un 135'inci maddesinin verdiği yetki kapsamında vergi incelemesi yapmaları olmuştur.

2011 yılında kurulan VDK'nın teşkilat ve organizasyon yapısında, 10.07.2018 tarihli ve 30474 sayılı RG'de yayımlanan 60 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile önemli değişiklikler yapılmıştır.

60 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi yayınlanmadan önceki grup başkanlıkları aşağıdaki gibidir.

- Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıkları (A Grubu),
- Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıkları (B Grubu),
- Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlıkları (C Grubu),
- Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlıklarıdır (Ç Grubu).

60 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi sonrasında VDK'ya bağlı olan grup başkanlıkları kapatılmıştır. Yerine, sektörel ve fonksiyonel uzmanlaşma ve iş bölümünü sağlanmak ve “*işgücünü verimli kullanmak*” amacıyla uygun görülen yerlerde daire başkanlıkları kurulmuştur. Bu daire başkanlıkları aşağıdaki gibidir³¹⁸.

³¹⁶ Rakıcı, Cemil, Okan Atak, “Türkiye’deki Vergi Denetim Yapısı ile Bazı Gelişmiş Ülkelerdeki Vergi Denetim Yapılarının Karşılaştırılması”, Vergi Sorunları Dergisi, 2019/(242), s. 12.

³¹⁷ Gökmen, Necdet, “Vergi Denetiminde Yeniden Yapılanmaya Şimdi Daha Fazla İhtiyaç Var”, Vergi Dünyası Dergisi, 2012/(370), s. 6.

³¹⁸ Değirmendereli, Ali, Alaattin Demir, “Türk ve Alman Vergi Denetim Sistemi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sağlanmasına Yönelik Öneriler”, Vergi Sorunları Dergisi, 2021/44(399), s. 15.

- Denetim Daire Başkanlığı,
- Vergi Kaçakçılığı Denetim Daire Başkanlığı,
- Vergi İadeleri Denetim Daire Başkanlığı,
- Sektörel Denetim Daire Başkanlığıdır.

Sonuç olarak, Türkiye'nin siyasi ve idari yapısından kaynaklanan ve birazda geleneklerinin ürünü olan Maliye Teftiş Kurulu, Hesap Uzmanları Kurulu, Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı ve Vergi Denetmenleri Büro Başkanlığı'nın neden olduğu çeşitlilik ve çok başlılık vergi denetiminin yönetimini güçleştirmiştir. Ayrıca, etkin bir vergi denetiminin ve gerekli koordinasyonun sağlanmasını aksatmıştır³¹⁹. Dolayısıyla, 2011 yılında vergi incelemesinde çok başlılığı önlemek ve uzmanlaşmayı sağlamak için bu farklı denetim birimleri tek çatı altında toplanmıştır. VDK'nın görevlerini yerine getirirken ise, uzlaşma ve iş bölümünü dikkate alması, mükelleflerin faaliyetlerini analiz ederken riskli alanları tespit etmesi, etkinliğin sağlanması açısından önemlidir.

2.2.2. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın Görev ve Yetkileri

Çalışmanın bu kısmında VDK'nın görev ve yetkileri ile başkan, başkan yardımcıları ve daire başkanlıklarının görev ve yetkileri ayrı ayrı başlıkta ele alınmıştır.

2.2.2.1. VDK'nın Görev ve Yetkileri

07.04.2021 tarihli ve 31447 sayılı RG'de Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği yayınlanmıştır. Bu Yönetmelik, VDK'nın görev, yetki ve sorumluluklarını, Daire Başkanlıklarının görev alanlarını, Vergi Müfettişlerinin görev, yetki ve sorumluluklarını, mesleğe alınmalarını ve Daire Başkanlıklarında görevlendirilmelerine ilişkin usul ve esasları düzenlemektedir. Aşağıda ise, Yönetmeliğin 5'inci maddesinde yer alan VDK'nın görev ve yetkilerine yer verilmiştir³²⁰.

1. VUK ve diğer gelir kanunları kapsamında vergi incelemeleri yapmak,

³¹⁹ Tuncer, Selahattin, Levent Yaralı, "Vergi Denetiminde 6009 Sayılı Yasa ile Yapılan Değişiklik ve Yenilikler-I", E-Yaklaşım, 2011/(221).

³²⁰ 07.04.2021 tarihli ve 31447 sayılı RG'de yayımlanan Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği

2. Risk Analiz Sistemi üzerinden mükelleflerin faaliyetlerini gruplar ve sektörler itibarıyla analiz etmek, karşılaştırmalar yapmak ve bu suretle risk alanlarını tespit etmek,
3. Mükelleflere ilişkin ihbar ve şikâyetleri değerlendirmek,
4. Yapılan incelemelerde GİB ile gerekli eşgüdümü ve iş birliğini sağlamak,
5. İnceleme sonuçlarını izlemek, değerlendirmek ve istatistikler oluşturmak,
6. Vergi inceleme ve denetimleri ile raporlamaya ilişkin standart, ilke, yöntem ve teknikleri geliştirmek, inceleme ve denetim kılavuzları hazırlamak, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların uyacakları etik kuralları belirlemek,
7. Performans değerlendirme sistemi oluşturmak ve Vergi Müfettişlerinin performansını bu sisteme göre değerlendirmek,
8. Vergi kaçırma ve vergiden kaçınma alanındaki gelişmeler ile bunların ortaya çıkarılması ve önlenmesine yönelik yöntemler konusunda araştırmalar yapmak,
9. Vergi mevzuatı ile ilgili düşünce ve tavsiye sunmak,
10. Bakan tarafından verilen teftiş, inceleme, denetim ve soruşturmaları yapmak,
11. Bakan tarafından verilen diğer görevleri yapmaktır.

2.2.2.2. Başkan, Başkan Yardımcıları ile Grup Başkanlarının Görev, Yetki ve Sorumlulukları

Vergi Denetim Kurulu Başkanı'nın görev, yetki ve sorumlulukları aşağıdaki gibidir³²¹.

1. Başkanlığı idare etmek, çalışmalarını düzenlemek ve kontrol etmek,
2. İlgili olduğu takvim yılının Nisan ayı başında genel çalışma tasarısı hazırlayarak Bakanın onayına sunmak, onaylanmış tasarının uygulanmasını ve gerektiğinde değiştirilmesini sağlamak,

³²¹ 07.04.2021 tarihli ve 31447 sayılı RG'de yayımlanan Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği

3. Bakana, teftiş ve soruşturmalara ilişkin onayları takdim etmek,
4. Vergi Müfettişlerinin görevlendirilecekleri Daire Başkanlıklarını belirlemek,
5. Vergi Müfettişlerini görevlendirmek, verilen görevlerin uygulanışını izlemek ve çalışmalarını denetlemek,
6. Bakan tarafından verilecek görevler ile mevzuatta öngörülen diğer görevleri yapmaktır.

Başkan yardımcıları sorumlulukları ise başkanın yönlendirmesi ve görevlendirilmesi doğrultusunda iş ve işlemlerin yürütmesini sağlamaktır.

Başkanlığa verilen görevlerin etkin bir şekilde yürütülmesini sağlayan diğer bir birim daire başkanlıklarıdır. Bu çerçevede, daire başkanlığı bulunan yerlerdeki daire başkanlıklarının görev, yetki ve sorumlulukları aşağıdaki gibidir³²².

1. Daire Başkanlığını, genel çalışma tasarısı ve başkanlığın emir ve talimatları çerçevesinde yönetmek,
2. Vergi Müfettişlerinin çalışmalarını, Başkanlığın emir ve talimatları ile Vergi Müfettişlerinin sorumlu oldukları yazılı kurallara uygun yapılmasını sağlamak üzere, sevk ve idare etmek, denetlemek,
3. Daire Başkanlığının çalışmaları ve sonuçları hakkında Başkanlığı bilgilendirmek,
4. Daire Başkanlığının çalışmalarını, ilgili Vergi Dairesi Başkanlıkları ile iş birliği hâlinde yürütmek,
5. Müfettiş Yardımcılarının dairelerinde görevli kaldıkları süre boyunca meslek ve hizmet gereklerine en uygun şekilde yetiştirilmesinden sorumlu olmak,
6. Başkanlıkça verilen diğer işleri yapmaktır.

2.2.3. VDK Tarafından Sunulan Hizmetler

VDK vergi denetim sisteminin etkin bir şekilde işlemesi için bünyesinde çeşitli hizmetleri icra etmektedir. Bunlar; vergi incelemeleri, kayıt dışı ekonomi ve organize

³²² Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 2022 Faaliyet Raporu.

vergi kaçakçılığı ile mücadele, teftiş, araştırma ve inceleme ile soruşturma çalışmaları, başkanlık içi ve dışı eğitim çalışmaları ve mevzuat hazırlık çalışmalarıdır³²³. Ancak, çalışmanın bu kısmında VDK'nın sunduğu hizmetlerden sadece vergi incelemeleri, kayıt dışı ekonomi ve organize vergi kaçakçılığı ile mücadele ve teftiş başlıkları ele alınmıştır.

2.2.3.1. Vergi İncelemeleri

Vergi denetim faaliyetlerinin yerine getirilmesinde en önemli araç olan vergi incelemesinin çeşitli amaçları bulunmaktadır. Bu amaçlar aşağıdaki gibidir³²⁴.

- Ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak,
- Vergi bilincinin oluşmasını sağlamak,
- Vergisel hak ve yükümlülükler konusunda farkındalık oluşturmak,
- Vergide adalet ve eşitlik ilkelerinin sağlanmasına hizmet etmek,
- İnceleme faaliyetlerinin etkinliğini artırmak,
- Mükelleflerin inceleme sonrası vergiye gönüllü uyumunu sağlamaya yönelik olumlu etkilerin oluşturulması için zemin oluşturmaktır.

Vergi idaresinin, mükellef hakkında gerekli bilgiye ulaşmak için başvurduğu yollardan biri olan vergi inceleme faaliyeti, mükellef ve mükellef grupları itibarıyla sektör, konu, bölge, büyüklük ve inceleme geçmişi gibi hususlar temel alınarak yürütülür. Elde edilen bilgiler ise risk analiz çalışmaları neticesinde değerlendirilir³²⁵. Ayrıca, vergi inceleme faaliyeti VUK'un 5'inci maddesi kapsamında vergi mahremiyeti ilkesi temel alınarak yürütülmektedir.

Günümüzde gelişen teknoloji ile birlikte artan e-dönüşüm uygulamaları nedeniyle vergi incelemelerinde de kolaylık ve etkinlik sağlamak için Vergi Müfettişlerinin kullanımına bazı programlar sunulmuştur. Bu programlar, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Risk Analiz Sistemi (VDK-RAS) altyapısıyla hazırlanan Mükellef Bilgi Raporu (MBR) ve Vergi Denetim ve Analiz Sistemi (VDK-VEDAS)'dir.

³²³ Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 2022 Faaliyet Raporu.

³²⁴ Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 2022 Faaliyet Raporu.

³²⁵ Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 2022 Faaliyet Raporu.

Vergi inceleme faaliyeti esnasında tüm mükellefleri kapsayan, mükellef haklarını koruyan, adil, objektif ve etkin bir çalışma anlayışı benimsenmektedir. Bu nedenle, yürütülen vergi inceleme faaliyetleri temelde beş ana kaynaktan başlatılmaktadır. Bu kaynaklar aşağıdaki gibidir³²⁶.

- 1) VDK-RAS üzerinden, mükelleflere ait her türlü yasal veri kullanılarak yapılan analiz ve karşılaştırmalar neticesinde riskli görülen sektörler ve mükellefler nezdinde yürütülen incelemeler,
- 2) İhbar ve şikâyetlere istinaden yürütülen incelemeler,
- 3) Teftiş, soruşturma, inceleme ve denetimler sırasında yapılan tespitlere dayanılarak yürütülen incelemeler,
- 4) Kamu kurum ve kuruluşlarından intikal eden ve doğrudan veya dolaylı olarak vergisel konuları içeren inceleme ve denetim raporlarına dayanılarak yürütülen incelemeler,
- 5) Vergi Müfettişleri tarafından riskli olduğu düşünülen sektörlerle yönelik düzenlenen görüş ve öneri raporları uyarınca yapılan incelemelerdir.

2.2.3.2. Kayıt Dışı Ekonomi ve Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele

VDK ekonomik faaliyetleri kayıt altına alarak vergi kayıp ve kaçığının önüne geçmek ve organize vergi kaçakçılığı ile mücadele etmek için, “Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Eylem Planı” kapsamında birtakım çalışmalar yürütmektedir³²⁷.

Akaryakıt kaçakçılığı ile mücadele etmek ve saydamlığın artırılması ve yolsuzlukla mücadelenin güçlendirilmesi için strateji belirlemek, plan kapsamında yürütülen çalışmalardır. Akaryakıt kaçakçılığı ile mücadele etmek istenmesinin nedeni, akaryakıt kaçakçılığı yoluyla ortaya çıkan vergi kayıp ve kaçakçılığıdır. Saydamlığın artırılmak istenmesinin nedeni ise, adil, hesap verilebilir, saydam ve güvenilir bir yönetim anlayışı geliştirmektir. Ayrıca, yolsuzluğa karşı toplumsal bilinci ve yolsuzluk suçlarına yönelik eğilimlerin engellenmesine yönelik teftiş faaliyetlerini artırmaktır³²⁸.

³²⁶ Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 2022 Faaliyet Raporu.

³²⁷ Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 2022 Faaliyet Raporu.

³²⁸ Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 2022 Faaliyet Raporu.

2.2.3.3. Teftiş

Teftiş faaliyeti ile teftişe konu olan birimin, tüm işlemlerinin, teşkilat içindeki insan ve maddi kaynaklarının, hukuka uygunluk ile performans yönünden, risk analizleri çerçevesinde değerlendirilmesi yapılmaktadır. Böylece problemlerin çözümü ve etkin yönetimin sağlanması konusunda idareye yardımcı olunmaktadır. Yapılan teftişte, insan ve sistem odaklı bir yaklaşım esas alınmaktadır. Dolayısıyla, teftişler aşağıda yer alan amaçlar doğrultusunda yapılmaktadır ³²⁹.

- Uygulamalarda aksayan yönleri tespit etmek ve hizmet kalitesini ve verimliliğini arttırmaya yönelik tavsiyelerde bulunmak,
- Yürütülen faaliyetlerin Kanun, Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, Yönetmelik, Genel Tebliğ, Sirküler, Yönerge ve İç Genelge ile Genel Yazılara uygun şekilde yürütülüp yürütülmediğini kontrol etmek,
- Mükellef haklarının korunup korunmadığını denetlemek,
- Yapılan harcamaların hukuka uygunluğu noktasını denetlemek,
- Birimlerin iş yükü, çalışma disiplini, personel sayısı ile niteliğini ve etkinlikleri belirlenen objektif kriterlere göre karşılaştırmalı olarak değerlendirilmek,
- Çalışanların ve teftişe konu kamu idarelerinin sundukları hizmetten yararlanan kişilerin memnuniyetleri gözlemlenmektedir.

Günümüzde gelişen teknolojilerle birlikte geleneksel teftiş yerine elektronik teftiş (e-teftiş) uygulamasına geçilmiştir. E-teftişin amacı, geleneksel teftişte olduğu gibi, idareye rehberlik etmek, işlemleri idareyle karşılıklı ve iş birliği halinde yürütmek, teşkilat bünyesindeki birimlerin karşılaştıkları riskleri tespit etmek ve değerlendirmek ile risk idaresine fayda sağlamaktır. E-teftiş, büyük ölçekli bir veriyi, kısa süre içinde değerlendirip analiz edebilmesi nedeniyle otomasyon sistemleri üzerinde yapıcı, önleyici, caydırıcı, çözüm önerici ve iyileştirici etkisi vardır. Ayrıca, e-teftiş ile geleneksel teftişlerde yapılabilenden çok daha fazla işlem, çok daha hızlı bir şekilde yapılmaktadır.

³²⁹ Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 2022 Faaliyet Raporu.

VDK tarafından yürütülen e-teftiş çalışmaları, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Bilgi Sistemi (VDK-VEDEBİS) modülünden oluşan bir program aracılığıyla yürütmektedir³³⁰.

2.3. Seçilmiş Ülkelerde Vergi Denetim Örgütleri

Küreselleşmeyle beraber ülkelerin birbirine yakınlaşması diğer konularda olduğu gibi, mali konularda da ülkelerin neler yaptıklarını merak konusu haline getirmiştir. Aşağıda seçilmiş bazı ülkelerin benimsedikleri vergi denetim sistemlerine ve örgütlerine değinilmiştir.

2.3.1. Amerika Birleşik Devletleri'ndeki Vergi Denetim Örgütleri

Başkanlık sistemi ile yönetilen Federal bir cumhuriyet olan Amerika Birleşik Devletleri'nde (ABD), günümüzde 50 eyalet bulunmaktadır. Uygulanan bu başkanlık sistemi neticesinde gerek federal devlette gerekse eyaletlerde kuvvetler ayrılığı ilkesi benimsenmiştir. Bu anlamda yasama, yürütme ve yargı organları kesin ve katı bir biçimde birbirinden ayrılmaktadır. Adem-i merkeziyetçi yapıyı kabul eden bu ülkede federal devlet, eyaletler ve mahalli idareler olmak üzere üç kademeli bir yapı bulunmaktadır³³¹. Eyaletlerin bir kuruluşu biçiminde yapılandırılan mahalli idarelerde ise, vilayet (county), belediye yönetimi (municipal), kasaba yönetimi (township), okul bölgesi (school district) ve özel bölge (special district) şeklinde ayrı bir sınıflandırmaya gidilmektedir³³².

ABD'de kabul edilen bu ikili yapının mali açıdan etkilerine bakıldığında, vergi sistemi ve vergi denetimi konusunda ayrı ayrı örgütler ve politikalar uygulandığı görülmektedir. Diğer bir ifadeyle, mali konuda federal devlet ile eyaletler arasında yetki paylaşımına gidilmiştir. Bu bakımdan ABD'de vergiler, federal devlet tarafından tahsil edilen vergiler ve eyalet ve mahalli yönetimler tarafından tahsil edilen vergiler şeklinde ikiye ayrılmaktadır. Bu yönetimlerin vergilendirme kaynakları bakımından bir genellemeye gidilirse;

³³⁰ Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 2022 Faaliyet Raporu.

³³¹ Arslan, Mehmet, Mine Biniş, "Amerika Birleşik Devletleri'nde Mahalli İdarelerin Mali Yapısı ve Merkezi İdare İlişkileri", Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi, 2014/9(1), s. 150.

³³² Arslan, Mehmet, Mine Biniş, agm, s. 151.

- Federal düzeyde en önemli vergi kaynağı gelirken,
- Eyalet düzeyde en önemli vergi kaynağı gelir ve harcama,
- Mahalli düzeyde en önemli vergi kaynağı servet ve yararlanmadır³³³.

ABD'nin vergi idarelerine bakıldığında federal devlet geleneğinin bir gereği olarak, hem federal yönetimin hem eyaletlerin hem de mahalli yönetimlerin kendi vergi teşkilatları bulunmaktadır. ABD'nin federal düzeyde vergi dairesi teşkilatı Maliye Bakanlığı ile birlikte ağırlıklı olarak Hazine Bakanlığıdır³³⁴. Maliye Bakanlığı genel olarak politika üreten birimken, Hazine Bakanlığı'na bağlı İç Gelir İdaresi yani IRS (Individual Revenue Service) ise vergi kanunlarını uygulamakla görevli bir birimdir³³⁵.

IRS'ın mükelleflerin beyannamelerini doğru olarak vermelerini sağlamak, mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini yerine getirmesine yardımcı olmak ve mükelleflerin tahakkuk edecek vergilerinin doğru olarak ödemelerini temin etmek, vergi kanunlarına uymayan mükellefleri incelemek ve soruşturmak gibi çeşitli görevleri bulunmaktadır³³⁶. IRS'ın tüm bu faaliyetleri, vergi inceleme fonksiyonunun yerine getirildiği anlamına gelmektedir. Diğer bir ifadeyle, IRS'ın görevi, bir kişinin beyannamesinde beyan ettiği gelirin, indirimlerin, istisnaların, mahsupların ve diğer vergisel imkânların doğruluğunu kontrol ederek, beyan edilen verginin gerçek vergi tutarı olup olmadığını tespit etmektir³³⁷. IRS'a yüklenen bu vergi incelmesi fonksiyonu, vergi denetimini kapsayacak genişlikte tutulmuştur. Dolayısıyla, IRS'a vergi tahsilatı, vergi denetimi ve cezaların uygulanmasında da önemli derecede özerklik verilmiştir³³⁸.

IRS'da vergi incelemesi yapmaya yetkili olan inceleme elemanları aşağıdaki gibidir³³⁹.

³³³ Öner, Erdoğan, age, s. 93.

³³⁴ Demir, İhsan Cemil, "ABD Vergi Sistemi ve Gelir İdaresi", Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF. Dergisi, 2008/10(1), s. 277.

³³⁵ Duran, Metin, "ABD'de Gelir İdaresi ve Vergi Denetiminin Yapısı", Vergi Sorunları Dergisi, 2004/192), s. 30.

³³⁶ Duran, Metin, agm, s. 30.

³³⁷ Karyağdı, Nazmi, Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi'nde Vergi İncelemesi, (1. Baskı), Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara 2006, s. 47.

³³⁸ Demir, İhsan Cemil, agm, s. 278.

³³⁹ Kaya, M.G., vd., Uluslararası Vergi Sistemi ve Denetim, (2. Baskı), Atlas Akademik Basım, İstanbul 2017, s. 88-89

-Vergi Denetçileri (Tax Auditors): Gelir vergisi, istihdam vergileri ve tüketim vergileri konusunda görevlidir.

-Vergi Uyum Yetkilileri (Tax Compliance Officer): Gelir vergisi mükellefleri ile işletmelere ait karmaşık vergi konularını inceler.

-Gelir Ajanları (Revenue Agents): Gerçek kişilerin basit nitelikte olmayan beyannameleri ile şirketler, işveren beyannamelerini ve tüketim vergisi beyannamelerini incelemektedirler³⁴⁰. Bu inceleme elemanları, inceleme faaliyetlerini mükellefin işyerinde icra etmektedir³⁴¹. Ayrıca, gelir ajanları, yüksek tutarlı ve karmaşık nitelikli beyannamelerin incelemesinden sorumlu oldukları için diğer denetim elamanlarına göre daha iyi eğitilmiş ve donanımlıdır.

-Gelir Bürosu Denetçileri (Revenue Office Examiner): Ücretlilerden yapılan tevkifatlara yönelik beyanları incelerler.

-Cezai Soruşturma Birimi (Criminal Investigation): Hileli vergi suçlarını soruşturur. Bu bölümün elemanları “özel ajan” olarak nitelendirilirler.

2.3.2. Almanya’daki Vergi Denetim Örgütleri

Almanya’nın vergi gelirlerinin bir kısmı federal devlet tarafından yürütülüp, tahsil edilirken diğer bir kısmı federe devletler tarafından yürütülüp tahsil edilmektedir. Alman vergi sisteminde üç tür verginin varlığından söz edilmektedir. Bunlar; federal devlet lehine tahsil edilen vergiler, federal kanunla konulup federe devlet lehine tahsil edilen vergiler ve federal devlet, federe devlet ve belediyeler arasında paylaşılan ortak vergilerdir³⁴².

Almanya’da vergi denetimi, vergi teftişi, vergi incelemesi ve vergi kontrolü olmak üzere üç çeşittir³⁴³. Almanya’da teftiş nitelikli yapılan denetim, Sayıştay tarafından icra edilirken, vergi incelemesi, vergi dairesinde bulunan inceleme elamanlarınca

³⁴⁰ Doğan, Can, Tuncay Kapusuzoğlu, “Çeşitli Ülkelerde Vergi Denetiminin Organizasyonu ve Çıkarılabilecek Bazı Dersler”, Vergi Dünyası Dergisi, 2005/(283), s.28.

³⁴¹ Doğan, Can, Tuncay Kapusuzoğlu, agm, s.28.

³⁴² Karşıkaya, Hande, Avrupa Birliği Ülkeleri Vergi Yargı Sistemleri Çerçevesinde Türk Vergi Yargı Sisteminin Değerlendirilmesi, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara Üniversitesi, Maliye Anabilim Dalı, Ankara (Türkiye), 2012, s. 86.

³⁴³ Can, İsmail, “Türkiye’de Vergi Denetimi Uygulaması ve Eleştirisi”, Maliye Dergisi, 1981/(53), s. 66.

yürütülür³⁴⁴. Sayıştay denetimi, Federal Sayıştay tarafından bütün gelir ve giderlerin, hazinenin mallarının ve borçlarının incelendiği denetimdir³⁴⁵. Federal Sayıştay, vergi daireleri üzerinde “teftiş” nitelikli denetimle birlikte etkinlik ve verimlilik denetimi olan “performans denetimini” de yürütmektedir³⁴⁶. Ayrıca, Federe Sayıştaylarının da Federal Sayıştay gibi görev ve yetkileri bulunmaktadır³⁴⁷.

Almanya’da bir diğer denetim yolu olan vergi incelemesi Alman Vergi Usul Kanunu’nda (Abgabenordnung) düzenlemiştir³⁴⁸. 1977 tarihli Alman Vergi Usul Kanunu’nda vergi incelemesinin ayrıntılı olarak düzenlenmesi vergi incelemesi müessesesine verilen önemin bir göstergesidir³⁴⁹. Vergi incelemesi (Aubenprüfung), vergi ödevlisinin hukuki ve fiili bütün vergisel durumlarının ve vergisel ilişkilerinin kapsamlı ve birbiriyle bağlantılı şekilde araştırıldığı tespit edildiği bir müessesedir³⁵⁰. Almanya’da vergi incelemesi ülkemizde olduğu gibi beyana dayalı vergiler için yürütülmektedir³⁵¹. Almanya’da vergi inceleme faaliyeti Vergi Dairesinde ve Yüksek Maliye Dairesindeki inceleme elemanlarınca yürütülmektedir³⁵². Ancak Yüksek Maliye Dairesi bünyesindeki inceleme elemanları diğer inceleme elemanlarına göre daha geniş yetkilere sahiptir³⁵³.

Almanya’da vergi denetim faaliyetleri, işletme denetimi, yoklama ve vergi takibatı ağırlıklı olarak uygulanmaktadır. Yoklama kapsamında yapılan faaliyetler, mükellefiyet, mükellefiyet şekilleri ve bununla alakalı tespit ve kontrollerdir. İşletme denetimi, vergi tahakkuk ettikten sonra mükellef nezdinde hesaplamaya ilişkin işlemlerin incelenmesidir. Devlet, eyalet ve belediye tarafından beyanname üzerinden tarh edilen vergiler işletme denetim elemanlarınca incelenir. Vergi takibatı ise vergi kaçakçılığı ile mücadele etmeye yönelik faaliyetleri kapsamaktadır³⁵⁴.

³⁴⁴ Can, İsmail, “Almanya’da Devletin Yapısı ve Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri”, Maliye Dergisi, 2004/(145), s. 27.

³⁴⁵ Can, İsmail, agm, s. 27.

³⁴⁶ Can, İsmail, agm, s. 28.

³⁴⁷ Can, İsmail, agm, s. 28.

³⁴⁸ Değirmendereli, Ali, Alaattin Demir, agm, s. 18.

³⁴⁹ Değirmendereli, Ali, Alaattin Demir, agm, s. 18.

³⁵⁰ Soydan, Başar, age, s. 179.

³⁵¹ Can, İsmail, agm, s. 28.

³⁵² Akçay, Ersin, “Almanya, Fransa, İtalya ve İspanya Gibi Avrupa Ülkelerinin Vergi Sistemi, Vergi İncelemeleri ve Vergi Yargıları”, Vergi Raporu Dergisi, 2017/(211), s. 31.

³⁵³ Akçay, Ersin, agm, s. 31.

³⁵⁴ Merter, Mehmet Emin, agt, s. 128.

Temsilciler Meclisi'nin çıkarmış olduğu “Denetim Yönergesinde (Betriebsprüfungsordnung)”, mükellefler ciro, kar ve aktif toplamı gibi bazı ölçütlere göre sınıflandırılmıştır. Sınıflandırmada işletmeler, büyük, orta, küçük ve en küçük işletmeler olarak 4 gruba ayrılmıştır³⁵⁵. Almanya’da işletmelerin büyüklük hacmi denetim sıklığını etkilediği için, büyük olan işletmeler küçük olan işletmelere göre daha sık denetlenmektedir³⁵⁶. Özellikle, sanayi işletmeleri en az 2-3 yılda bir vergi incelemesine tabi tutulur ancak işletme hacmi çok büyük boyutlara ulaşmış holdinglerde ise, sürekli vergi denetim elemanı bulundurulabilmektedir³⁵⁷. Sınıflandırma kural olarak her 3 yılda bir gözden geçirilmekte, işletmelerden de kendilerini hangi sınıfa dâhil ettiklerini beyannamelerinde belirtmeleri istenmekte ve bu belirleme tarh sonuçlarına göre kontrol edilmektedir.

Almanya’da belirli sektörlerde uzmanlaşmış denetim elemanları bulunmaktadır. Örneğin, otomotiv konusunda uzmanlaşmış olanlar bu sektördeki firmaları, gıda konusunda uzmanlaşmış olanlar gıda firmalarını incelemektedir³⁵⁸. Her sektör için belirlenmiş bir kar oranı vardır. Bu kar oranının altında kar beyan etmiş olan işletmeler mutlaka vergi incelemesinden geçirilir ve bu durumun açıklanması istenilir³⁵⁹. Belli vergileri incelemek amacıyla oluşturulmuş denetim birimleri de bulunmaktadır. Sadece KDV denetimi yapan, sadece ücret vergilerini inceleyen denetim elemanları da bulunmaktadır³⁶⁰.

Almanya’da federal ve federe devletlerde maliye teşkilatı üç kademededen oluşmaktadır. Bunlardan birincisi, en üst mali merci olan Maliye Bakanlığı’dır. Maliye Bakanlığı federal devlet seviyesinde Federal Maliye Bakanlığı (Bundesministerium der Finanzen) ve eyalet (federe) seviyesinde Eyalet Maliye Bakanlığı olarak adlandırılır³⁶¹. İkincisi, orta kademedede bulunan bir mali merci olan Yüksek Maliye Müdürlükleridir³⁶². Yüksek Maliye Müdürlükleri (Oberfinanzdirektion), eyalete bağlı olup, yerel mali

³⁵⁵ Değirmendereli, Ali, Alaattin Demir, agm, s. 21.

³⁵⁶ Yurteri, İsmet, Yurteri, İsmet, “AB ve ABD’deki Vergi Denetimi ve Uygulanış Biçimleri 1- Almanya”, E-Yaklaşım Dergisi, 2011/(226).

³⁵⁷ Benlikol, Sabahattin, Muhsin Akgür, Avrupa Birliği’nde Kayıt Dışı Faaliyetlerin Kontrolü ve Denetimi, (1. Baskı), İstanbul Ticaret Odası Yayın No:2002-14, İstanbul, s. 45.

³⁵⁸ Benlikol, Sabahattin, Muhsin Akgür, age, s. 45.

³⁵⁹ Benlikol, Sabahattin, Muhsin Akgür, age, s. 46.

³⁶⁰ Benlikol, Sabahattin, Muhsin Akgür, age, s. 45.

³⁶¹ Can, İsmail, agm, s. 25.

³⁶² Can, İsmail, agm, s. 26.

mercileri idari ve mesleki açıdan denetlemektedir³⁶³. Bu müdürlükler eyalet kurumu olarak gümrük başmüdürlükleri, milli emlak ve inşaat daireleri ve vergi dairelerinin idaresi ve denetimini gerçekleştirir³⁶⁴. Üçüncüsü, yerel bulunan bir mali merci olan Vergi Daireleridir (Finanzamt). Bu vergi daireleri, gümrük ve tüketim vergileri ile belediye vergileri dışında kalan bütün vergilerin tarh, tahakkuk ve tahsil edildiği yerlerdir³⁶⁵.

2.3.3. İngiltere’deki Vergi Denetim Örgütleri

2005 yılına kadar İngiltere’de vergi idaresi “*Gelir İdaresi (Inland Revenue)*” ve “*Gümrük ve Tüketim Vergileri İdaresi (HM Customs and Excise)*” olmak üzere iki farklı birimden oluşmaktaydı³⁶⁶. 2005 yılının Nisan ayında daha etkili ve verimli çalışma ortamı sağlamak için bu iki daire tek çatı altında birleştirilerek “*İngiltere Gelir ve Gümrük İdaresi Başkanlığı (Her Majesty’s Revenue and Customs-HMRC)*” kurulmuştur³⁶⁷. HMRC’nin görevleri, beyannameleri kontrol etmek, vergi dışı kalmış unsurları tespit etmek ve vergi kaçakçılığı olaylarını soruşturmadır³⁶⁸.

HMRC’nin denetim faaliyetleri, genel adıyla “*senior: tax professionals*”, özel adlarıyla da “*tax inspectors*” olarak anılan denetim elemanları tarafından yürütülmektedir³⁶⁹.

HMRC’nin iç yapılanmasında mükellef grupları dikkate alınarak bir sınıflandırmaya gidilmiştir³⁷⁰. Bu bakımdan İngiltere’de vergi denetimi ile görevli 3 ana ofis aşağıdaki gibidir.

³⁶³ Can, İsmail, agm, s. 27.

³⁶⁴ Can, İsmail, agm, s. 27.

³⁶⁵ Can, İsmail, agm, s. 27.

³⁶⁶ “Çeşitli Ülkelerde Vergi Denetiminin Organizasyonu ve Çıkarılabilecek Bazı Dersler”, Vergi Dünyası Dergisi, 2011/(360), s. 11.

³⁶⁷ Rakıcı, Cemil, Okan Atak, agm, s. 22.

³⁶⁸ Soydan, Başar, age, s. 188.

³⁶⁹ Soydan, Başar, age, s. 188-189.

³⁷⁰ Rakıcı, Cemil, Okan Atak, agm, s. 22.

-Özel Uyum Ofisi (Special Compliance Office):

-Yerel Uyum Ofisi (Local Compliance Office): Büyük Mükellefler Ofisi'nin görev alanı dışında kalan mükellef gruplarının çeşitli vergiler bakımından denetimini gerçekleştirmektedir³⁷¹. Bu ofiste yer alan 5 mükellef grubu aşağıdaki gibidir³⁷².

- Büyük ve Karmaşık Müşteri Grubu (Large and Complex Customer Group),
 - Orta Müşteri Grubu (Medium Costumer Group),
 - Küçük Müşteri Grubu (Small Customer Group),
 - Bireysel Müşteri Grubu (Individuals Customer Group),
 - Eğitim ve Motivasyon Grubu (Targeted Education and Enabling Leverage Customer Group),
- olarak tasnif edilmiştir.

-Büyük Mükellefler Ofisi (Large Taxpayers Office): Bu birim İngiltere'nin en büyük şirketlerinin vergisel durumlarını izler, denetler ve sorunlarını çözer. Bu faaliyetleri bünyesindeki vergi uzmanları, muhasebeciler, denetçiler ve diğer bazı uzmanlar yürütür³⁷³.

³⁷¹ “Çeşitli Ülkelerde Vergi Denetiminin Organizasyonu ve Çıkarılabilecek Bazı Dersler”, Vergi Dünyası Dergisi, 2011/(360), s. 12.

³⁷² “Çeşitli Ülkelerde Vergi Denetiminin Organizasyonu ve Çıkarılabilecek Bazı Dersler”, Vergi Dünyası Dergisi, 2011/(360), s. 12.

³⁷³ “Çeşitli Ülkelerde Vergi Denetiminin Organizasyonu ve Çıkarılabilecek Bazı Dersler”, Vergi Dünyası Dergisi, 2011/(360), s. 12.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ DENETİM ÖRGÜTLERİ TARAFINDAN GERÇEKLEŞTİRİLEN VERGİ İNCELEMESİ SONUÇLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Ülkemizde vergi denetiminin etkinliğini birçok faktör etkilemektedir. Çalışmanın bu kısmında bu faktörler ayrıntılı olarak ele alınmıştır. İlerleyen başlıkta ise, VDK'nın görevlerini etkin bir şekilde yerine getirmeye yönelik amaçlarından bahsedilmiştir. Vergi denetiminin etkinliğinin ölçülmesinde literatürde yaygın kabul görmüş ekonomik göstergeler denetim elemanı sayısı, inceleme oranı, denetim elemanı başına düşen mükellef sayısı ve matrah farkı/incelenen matrahtır. Son olarak, VDK öncesi ve sonrası dönemde bu göstergelerin verilerinde nasıl bir değişikliğin meydana geldiği incelenmiştir.

3.1. Genel Anlamda Vergi Denetiminde Etkinlik

Modern vergi sisteminin temeli beyan esasına dayanmaktadır. Beyan esası, vergi matrahının mükellefler veya vergi sorumluları tarafından kanunlarda öngörülen ilkeler doğrultusunda belirlenip beyanname adı verilen bir belge ile elektronik veya kâğıt ortamında vergi dairesine bildirilmesidir³⁷⁴. Bu anlamda, beyan edilen bilgilerin gerçeğe uygun olup olmadığı büyük önem taşımaktadır. Dolayısıyla, beyan esasının bünyesinde bulundurduğu riskler vergi denetimini zorunlu kılmaktadır. Ayrıca, vergisini zamanında ödeyen ile vergi kaçıran mükellef arasındaki eşitsizliğin giderilmesi, haksız rekabetin önlenmesi ve vergi adaletinin sağlanması bakımından da vergi denetimi zorunludur³⁷⁵.

Dünyada ve ülkemizde devamlı olarak yaşanan gelişmeler denetim anlayışında ve denetim örgütlerinde değişimlerin yaşanmasına neden olmuştur. Bu gelişmeler, vergi idaresinin modernizasyonunu ve vergilendirme hizmetinin etkin ve verimli bir şekilde sunulması gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. Dolayısıyla, günümüzde mükelleflerin geleneksel denetim anlayışıyla başarılı bir şekilde denetlenmesi mümkün değildir. Eski denetim anlayışında idarenin mükellefin yaptığı iş ve işlemleri sadece mevzuata

³⁷⁴ Egeli, H. ve F. Karakoyun, Kamu Maliyesi, (1. Baskı), Nobel Yayınevi, Ankara 2019, s. 71.

³⁷⁵ Şanver, Cahit, Salim Ateş, Oktar, "Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Vergi Güvenlik Önlemleri ve Mükelleflerin Ba-Bs Bildirimlerine Bakışı Araştırması", Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi, 2013/1(3), s. 4-5.

uygunluk, düzenlilik ve doğruluk bakımından denetlemesi yeterliydi. Diğer bir deyişle, eskiden yapılan vergi denetimlerinde sadece kurallara uygunluk yönünden inceleme yapıldı³⁷⁶. Günümüzdeki denetim anlayışında ise, mükellefin yaptığı işlemleri uygunluk bakımından denetlemenin yanı sıra denetim hizmetinin de etkin ve verimli bir şekilde sunulması gerekmektedir. Bu bakımdan, günümüz vergi idarelerinde etkinlik anlayışı ön plana çıkmaktadır. Etkinlik anlayışında da klasik hazineci yaklaşımdan, mükellef memnuniyeti ile performans ölçümünü esas alan performans yönetimi anlayışına geçilmiştir³⁷⁷.

Kullanıldığı bilim dalına göre farklı anlamlar ifade eden etkinlik kavramı örgütsel anlamda, bir işletmenin veya örgütün amaçlarına ulaşma derecesidir³⁷⁸. Vergi denetiminde etkinlik ise, mükelleflerin vergi kanunlarına uygun davranmalarını sağlamak amacıyla vergi idarelerinin başvurdukları vergi denetimlerinin, kendisinden beklenen fonksiyonunu yerine getirebilme düzeyidir³⁷⁹.

Vergi denetim örgütü tarafından gerçekleştirilen denetim faaliyetlerinde etkinlik sağlanmasının vergi sistemine çok önemli faydaları vardır. Bu faydalar aşağıdaki gibidir.

-Oluşturulan mali sistemin işlemlerini güvence altına alarak bozulmasını önlediği gibi maliye politikalarının da başarılı bir şekilde uygulanmasını sağlar³⁸⁰,

-Kendi ülke vatandaşlarına kamusal kaynakların doğru kullanımı konusunda güvence verirken uluslararası kreditorlere, yatırım ve ticaret firmalarına da bir ölçüde güvence sağlayarak ülkedeki yatırımları artırır³⁸¹,

-Bireylerin yasalara uygun davranmasını sağladığı için vergi kayıp ve kaçığının en aza inmesine yardımcı olur³⁸²,

-Vergi kaçırıcılar ile kanunlara uygun şekilde vergisini düzenli ödeyen mükellefler arasındaki rekabet eşitsizliğinin minimum seviyelere inmesini sağlar³⁸³.

³⁷⁶ İyibil, A. ve M. N. Arıca, İşletmelerde Vergi Denetimi, Defter ve Belgeler, (1. Baskı), Fon Matbaası, Ankara 1985, s. 2.

³⁷⁷ Gerçek, Adnan, “Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye’de Vergi İdaresinin Modernizasyonuna Yönelik Çalışmaların Değerlendirilmesi”, ISGUC The Journal of Industrial Relations and Human Resources, 2003/5(2).

³⁷⁸ Baransel, Atilla, “Örgütsel Etkinlik ve Ölçümü”, İşletme Fakültesi Dergisi, 1974/3(2), s. 63.

³⁷⁹ Akbay, Mehmet, age, s. 225.

³⁸⁰ Arslan, Abdullah, “Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu”, Vergi Dünyası Dergisi, 1997/(185), s. 1.

³⁸¹ Köse, H. Ömer, Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim, (1. Baskı), T.C. Sayıştay 145 Yıl Yayınları, Ankara 2007, s. 279.

³⁸² Devlet Planlama Teşkilatı (DPT), Kayıt Dışı Ekonomi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, DPT: 2603-ÖİK: 614 Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, Ankara 2001, s. 37.

³⁸³ Kayıt Dışı Ekonomi Özel İhtisas Komisyonu Raporu (2001), agr, s. 37.

Ülkelerin gelişmişlik düzeyleri vergi denetimine duyulan ihtiyacı ve vergi denetiminin etkinliğini etkilemektedir. Örneğin, sanayileşmiş, pazar ekonomisi genişlemiş, işletme ölçeği artmış, sermaye piyasaları ve bankacılık sistemleri iyi işleyen ve ödemelerin banka kartları ile yapıldığı gelişmiş ülkelerde denetime duyulan ihtiyaç minimum seviyedeysen, denetimden sağlanan etkinlik yüksektir³⁸⁴. Ancak gelişmemiş ülkelerde bu durumun tam tersi yaşanmaktadır. Yani gelişmemiş ülkelerde denetime duyulan ihtiyaç maksimum seviyedeysen, denetimden sağlanan etkinlik düşüktür. Dolayısıyla, gelişmemiş ülkeler denetimi sadece cezalandırıcı bir araç olarak değil eğitici ve öğretici bir araç olarak da kullanılmalıdır. Bu anlamda denetimdeki temel amaç, mükelleflerin yasalara uygun hareket etmesini sağlamak ve vergi bilincini geliştirmek olmalıdır.

3.2. Vergi Denetiminde Etkinlik Sorununu Belirleyen Faktörler

Vergi denetiminde etkinliğin sağlanmasında belirleyici olan faktörler, kanun koyucu, vergi idaresi, vergi yargısı ve vergi mükellefleridir³⁸⁵. Dolayısıyla, bu kısımda bu faktörlerde meydana gelen değişikliğin etkinlik üzerindeki olası etkilerinden bahsedilmiştir.

3.2.1. Örgütlenmeden Kaynaklanan Faktörler

VDK öncesi dönemde vergi denetim sistemimizde tabiri caizse bir Balkanlaşma³⁸⁶ yaşanmıştır. Şöyle ki, 2011 öncesi dönemde her bir vergi denetim teşkilatı tek bir merkeze sorumlu olmak yerine, başlı başına bağımsız birer örgüt biçiminde şekillenmiştir³⁸⁷. VDK öncesi dönemde, vergi denetim sistemimizdeki bu çok başlılık birtakım sorunlara neden olmuştur. Bu sorunlardan ilki, vergi denetim birimleri dağınık yapıda olduğu için denetim faaliyeti tek elden planlanıp uygulanmaya konulamamıştır. Ayrıca, bu dağınıklık aynı mükellefin birden fazla vergi inceleme elemanı tarafından incelemeye tabi tutulmasına ve bu inceleme elemanları arasında görev ve yetki çatışmasına neden olduğu için vergi

³⁸⁴ Devlet Planlama Teşkilatı (DPT), Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, DPT: 2454-ÖİK: 510, Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, Ankara 1996, s. 80.

³⁸⁵ Gerçek, Adnan, "Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçakların Önlenmesi Açısından Vergi İdaresinin Sorunları ve Yeniden Yapılandırma Önerisi", 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, Antalya 2004.

³⁸⁶ Erdem, M. Burhan, age, s. 56.

³⁸⁷ Erdem, M. Burhan, age, s. 57.

denetiminde etkinlik ve verimlilik sağlanamamıştır³⁸⁸. İkinci sorun, denetim örgütlerindeki çeşitlilik nedeniyle vergi denetiminde temel ilke ve standartlar oluşturulamamıştır. Dolayısıyla, vergi idaresi ile vergi inceleme birimleri arasında görüş/uygulama farklılıkları ortaya çıkmıştır. Sonuçta, vergi inceleme süreçlerine ilişkin uluslararası sözleşme, hukuk kuralları ve yargı kararları ile bağdaşmayan uygulamalar meydana gelmiş ve vergi inceleme süreleri uzamıştır³⁸⁹. Ayrıca, denetim sürecinin tutarlı, homojen ve açık kurallara tabi olarak yürütülmesi güçleştiği için keyfi uygulamalar kaçınılmaz olmuştur³⁹⁰. Üçüncü sorun ise, vergi denetiminde planlama ve koordinasyon eksikliği ile karşı karşıya kalınmasıdır. Denetim faaliyetleri, denetim elemanlarının bağlı oldukları birimler itibarıyla ayrı ayrı hazırlanan denetim planlarına ve programlarına göre yürütüldüğü için, planlama ve koordinasyon eksikliği ortaya çıkmıştır. Bu durum, denetim birimleri arasında çalışma programlarının, çalışma usul ve kurallarının ve çalışma sonuçlarının değerlendirilmesi noktasında tam anlamıyla bir eşgüdüm ve koordinasyon sağlanmasını önlemiştir³⁹¹.

Sonuç olarak, örgütlenmedeki bu çok başlılık hizmet bütünlüğünün bozulmasına, uzmanlaşmanın olumsuz yönde etkilenmesine ve hizmetin yürütülmesinde tekrarlara yol açtığı için vergi incelemesinde etkinlik kaybına sebebiyet vermiştir³⁹². Dolayısıyla, 2011 öncesi dönemde vergi denetiminin daha rasyonel bir şekilde işlemlerini sağlayacak görev ve yetki dağılımı oluşturulamamıştır³⁹³.

3.2.2. Denetimin Yasal Altyapısını Oluşturan Vergi Mevzuatı

Vergi mevzuatında birtakım belirsizliklerin ve boşlukların bulunması, vergi kanunlarında ve uygulama şekillerinde sıklıkla değişiklik meydana gelmesi vergi incelemesinde etkinliği azaltmaktadır³⁹⁴. Bu anlamda, vergi kanunlarında sık sık

³⁸⁸ Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu (1996), agr, s. 36.

³⁸⁹ TÜSİAD, (2010), Vergi İncelemelerinde Mevcut Sorunlar ve Çözüm Arayışları Çalıştay, TÜSİAD Vergi Çalışma Grubu, 29 Ocak 2010, < <https://tusiad.org/tr/tum/item/2342-tusiad-vergi-calisma-grubu-vergi-incelemelerinde-mevcut-sorunlar-ve-cozum-arayislari-calistayi> >, (15.12.2022).

³⁹⁰ TÜSİAD, (2010), Vergi İncelemelerinde Mevcut Sorunlar ve Çözüm Arayışları Çalıştay, TÜSİAD Vergi Çalışma Grubu, 29 Ocak 2010, < <https://tusiad.org/tr/tum/item/2342-tusiad-vergi-calisma-grubu-vergi-incelemelerinde-mevcut-sorunlar-ve-cozum-arayislari-calistayi> >, (15.12.2022).

³⁹¹ Sarılı, Mustafa Ali, “Türkiye’de Vergi Denetiminin Sorunları ve Bu Sorunların Çözümüne Yönelik Yapılması Gereken Düzenlemeler”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, 2003, s. 119.

³⁹² Sanal, Recep, age, s. 125.

³⁹³ Sanal, Recep, age, s. 237.

³⁹⁴ Akbay Mehmet, age, s. 230.

değişikliğe gidilmesi mevzuatı karmaşık hale getirerek, mükelleflerin vergi planlaması yapmasını imkânsız hale getirmektedir. Öte taraftan, gerek mükelleflerin ekonomik ve mali yaşama uyum göstermelerini zorlaştırmak gerekse idare ve yargıda farklı karar ve uygulamalara sebebiyet vermek gibi sorunlara neden olmaktadır³⁹⁵. Sonuç olarak, vergi sisteminin düzenli ve disiplinli bir şekilde işlemesi için mevzuatın basit, anlaşılır, istikrarlı ve kolay uygulanabilir olması gereklidir.

3.2.3. Denetim Elemanlarının Sayısı ve Niteliği

Vergi denetiminde etkinliğin sağlanmasını etkileyen faktörlerden biri de vergi denetim elemanlarının nicelik ve nitelik yönünden istenilen düzeyde olmasıdır. VDK kuruluncaya kadar denetim örgütlerinde işkolları itibariyle bir uzmanlaşma sağlanamamıştır. Bu durum, vergi denetim elemanlarının her vergi konusuna ve sektöre yönelik her türlü vergi incelemesiyle uğraşmasına neden olduğu için, incelemeye ayrılan zamanın uzamasına ve daha az mükellefin incelenmesine neden olmuştur³⁹⁶. Ancak, 2011 yılında VDK'nın kurulması ile birlikte işkolları itibariyle gerekli uzmanlaşmaya gidilerek, denetimde etkinlik arttırılmaya çalışılmıştır.

Ekonomide yaşanan büyümeye bağlı olarak vergi mükelleflerinin sayısı ve işletme ölçeklerinin hacmi her geçen gün artmaktadır. Bu artışa paralel olarak denetim elemanlarının sayısı da arttırılmalıdır. Çünkü denetimin yetersiz sayıda inceleme elemanınca yapılması, denetim işlerinin birikip sürüncemede kalmasına ve denetim oranının düşmesine neden olmaktadır.

3.2.4. Vergi Afları

Vergi afları, vergi denetiminde etkinliği azaltan bir diğer faktördür. Vergi afları, vergi kanunlarına aykırı hareket eden mükelleflerin karşı karşıya kalacağı idari ve hukuki yaptırımların ortadan kaldırılmasını ifade etmektedir³⁹⁷. Diğer bir deyişle, devletin egemenlik hakkına dayanarak çıkardığı vergi affı kanunları ile cezalandırma hakkından

³⁹⁵ Kırbaş, Sadık, “Türk Vergi Sisteminin Sorunları ve Öneriler”, Prof. Dr. Salih Şanver’e Armağan, İstanbul Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayını No:10, İstanbul 1998, s. 296.

³⁹⁶ Gerçek, Adnan, agm, s. 677.

³⁹⁷ Çetin, Güneş, “Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi”, Yönetim ve Ekonomi Dergisi, 2007/14(2), s. 173.

ve bu affin gerçekleşmesi halinde elde edeceği gelirden vazgeçmesidir³⁹⁸. Vergi afları hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkelerin sıklıkla başvurduğu uygulamalardan biridir. Ancak ülkelerin gelişmişlik düzeyi vergi affına, başvurma nedenini farklılaştırmaktadır. Gelişmiş ülkeler bu uygulamaya genellikle mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu arttırmak için başvurur. Gelişmekte olan ülkeler ise, vergi gelirlerinin artan kamusal hizmetlerin finansmanını sağlamada yetersiz kalması nedeniyle başvurmaktadır.

Gönüllü uyumu teşvik etmek için sık aralıklarla çıkarılan vergi afları, zaten vergisini ödemek istemeyen mükellefleri cesaretlendirmektedir³⁹⁹. Vergi afları, vergi bilinci yeterince yüksek olmayan mükelleflerin nasıl olsa af çıkar beklentisine girerek ödevlerini yerine getirmeyip ertelemesine neden olmaktadır. Ayrıca, vergi afları, özelde vergi sistemine, vergi idaresine, genelde devlete güveni sarsabilecektir⁴⁰⁰. Vergi afları, uzun vadede mükelleflerin vergiye olan gönüllü uyumunu azaltmaktadır. Dolayısıyla, devletlerin sıklıkla değil nadiren başvurmaları gereken bir uygulama olmalıdır.

3.2.5. Beyan Usulünün Tam Uygulanmayışı

Çağdaş vergiciliğin temel ilkelerinden biri kabul edilen beyan usulü, yükümlünün vereceği bilgilere güvenilmesi esasına dayanmaktadır⁴⁰¹. Bu usul, mükellefin ve vergi sorumlusunun vergi tarhına esas teşkil edecek bilgileri vergi idaresine vermesi sonucunda vergi borcunun hesaplanmasına dayanmaktadır⁴⁰². Beyana dayanan vergi tarhının başarılı olabilmesi için ise yükümlünün vergilendirme için gerekli olan bilgi ve belgeleri zamanında ve dürüst bir şekilde eksiksiz olarak idareye ulaştırması gerekmektedir⁴⁰³. Ancak pratikte böyle bir sonucun kendiliğinden sağlanmasına imkân yoktur⁴⁰⁴. Yükümlülerin vergi ahlakının birbirinden çok farklı olması, vergi mevzuatında sık sık değişikliğe gidilmesi ve mükellefin bunu takip edememesi, vergi bilincinin yüksek

³⁹⁸ Güner, Ayşe, “Vergi Afları: Vergiye Uyum İlişkisi Üzerine”, Prof. Dr. Salih Şanver’e Armağan, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No: 10, İstanbul 1998, s. 261.

³⁹⁹ Devlet Planlama Teşkilatı (DPT), Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, DPT: 2597-ÖİK: 608 Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, Ankara 2001, s. 19.

⁴⁰⁰ Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu (2001), agr, s. 20.

⁴⁰¹ Nadaroğlu, Halil, Kamu Maliye Teorisi, (8. Baskı), Beta Basımevi, İstanbul 1992, s. 252.

⁴⁰² Nadaroğlu, Halil, age, s. 253.

⁴⁰³ Nadaroğlu, Halil, age, s. 253.

⁴⁰⁴ Nadaroğlu, Halil, age, s. 253.

olmaması⁴⁰⁵ gibi durumlar bu usulün uygulanmasını zorlaştırmaktadır. Şu halde idareler beyannameleri kontrol etmede ne kadar etkin olursa, bu usulün işlemesi de o kadar etkin olacaktır.

3.3. VDK'nın Vergi Denetimine İlişkin Amaçları

2011 yılında 646 sayılı KHK ile kurulan VDK'nın “çağdaş denetim tekniklerini kullanarak risk odaklı vergi incelemeleri yapmak, kayıt dışı ekonomi ve yolsuzlukla mücadele etmek, idarenin etkin ve hukuka uygun işleyişinin sağlanmasına yönelik teftiş ve soruşturma faaliyetlerini yürütmek” gibi önemli amaçları bulunmaktadır⁴⁰⁶. VDK'nın kurulmasına neden olan bu amaçlara ilişkin inceleme ve değerlendirmelere aşağıda yer verilmiştir.

3.3.1. Etkin ve Verimli Vergi Denetim Amacı

VDK'nın asli görevi, VUK ve diğer vergi kanunları kapsamında vergi incelemeleri yapmak, kayıt dışı ekonomi ve yolsuzlukla mücadele etmek ile idarenin etkin ve hukuka uygun işleyişinin sağlanmasına yönelik teftiş ve soruşturma faaliyetlerini yürütmektir. Bu kapsamda⁴⁰⁷;

- Vergi denetim faaliyetlerini objektif, risk analizine dayalı, gelir politikası başta olmak üzere makroekonomik hedeflere uyumlu olarak gerçekleştirilmesi,
- Vergi denetimlerinde verimlilik, etkinlik ve uzmanlaşmayı esas almak suretiyle vergi denetim kapasitesinin güçlendirilmesi, kalitesinin ve verimliliğinin artırılması amaçlanmaktadır.

3.3.2. Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Amacı

Kayıt dışı ekonomi, kamu idarelerinin denetimi dışında kalan her türlü ekonomik işlem ve faaliyetlerdir⁴⁰⁸. Vergi denetimi, kayıt dışı ekonominin önlenmesinde son derece

⁴⁰⁵ Merter, Mehmet Emin, agt, s. 99.

⁴⁰⁶ Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 2022 Faaliyet Raporu.

⁴⁰⁷ Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 2022 Faaliyet Raporu.

⁴⁰⁸ Sarılı, Mustafa Ali, “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Boyutları, Nedenleri, Etkileri ve Alınması Gereken Tedbirler”, Bankacılar Dergisi, 2002/(41), s. 32.

önemlidir. Kayıt dışı ekonomiyle mücadele etmek ve vergi tabanını genişletmek VDK'nın temel hedefleri arasındadır.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Risk Analiz Sistemi (VDK-RAS), kayıt dışı ekonominin ve vergi kaçakçılığının yoğun olduğu sektörlerle göre riskli olan mükelleflerin belirlenmesini ve analiz edilerek incelemeye sevk edilmesini sağlamayı amaçlamaktadır.

3.3.3. Yolsuzlukla Mücadele Amacı

TDK'ya göre yolsuzluk, bir görevi, bir yetkiyi kötüye kullanmadır. Dünya Bankası'na göre ise, kamu görevlisinin kamu görevini kötüye kullanarak kendi çıkarı için rüşvet istemesi veya kabul etmesidir⁴⁰⁹. Yolsuzluk, kamu kurumlarına, yöneticilerine ve adalet sistemine duyulan güvenin zedelenmesine ve toplumda ahlakın bozulmasına neden olmaktadır. VDK kamu gücünü kullanarak menfaat sağlamaya çalışan bu kişileri tespit etmeye yönelik teftiş ve soruşturma faaliyetleri de yürütmektedir.

3.3.4. Vergi İncelemesinde Yaşanan İhtilafların Asgariye İndirilmesi Amacı

02.04.2021 tarihli ve 31447 sayılı RG'de yayımlanarak yürürlüğe giren "Vergi Denetim Kurulu Danışma Komisyonu Yönetmeliği" ile "*Danışma Komisyonu*" kurulmuştur. Komisyonun kuruluş amacı, vergi incelemelerinde karşılaşılan ve bireysel yaklaşımla doğru hukuki çözüm üretilemeyen konularda çözüm üretmek, uygulama birliği sağlamak ve Hazine ve Maliye Bakanlığı uygulamalarının hukuka uygun şekilde yönlendirilmesine yardımcı olmaktır⁴¹⁰.

Komisyonun görevi ise, vergi incelemeleri esnasında mevzuat hükümlerinin uygulanmasına ilişkin olarak ortaya çıkan tereddütlü hususları gündeme alarak görüşmek ve ortaya çıkan çoğunluk görüşünü karara dönüştürerek VDK'ya bildirmektir. Danışma Komisyonu tarafından alınan bu kararlar VDK bünyesinde kurulan komisyonlar ve vergi müfettişleri açısından bağlayıcıdır⁴¹¹. Danışma Komisyonu'nun görevlerinden biri

⁴⁰⁹ Berksoy, Turgay, Nuh Ekrem Yıldırım, "Yolsuzluk Kavramına Genel Bir Bakış: Problemler ve Çözümler Önerileri", Journal of Awareness, 2017/2(1), s. 4.

⁴¹⁰ Sarısu Kanmaz, Gökçe, Gökem Haraçcı, "Vergi Denetim Kurulu Bünyesinde Yeni Yapılanma: Danışma Komisyonu'ndan Beklentiler", E-Yaklaşım Dergisi, 2021/(341).

⁴¹¹ Vergi Denetim Kurulu Danışma Komisyonu Yönetmeliği, Md.5

olan vergilendirmede tereddütlü hususların giderilmesi, vergilendirmede belirlilik ilkesine hizmet etmektedir⁴¹².

3.3.5. Risk Analizine Dayalı Vergi İncelemesinin Amaçlanması

18.04.2020 tarihli ve 31103 sayılı RG’de yayımlanan 60 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın görevlerinin düzenlendiği 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi’nin 217’nci maddesinin birinci fıkrasının (g) bendinde değişikliğe gidilmiştir. Bu değişiklik ile Bakanlığın görevleri arasına “*Vergi kayıp ve kaçığı ile kayıt dışı ekonomik faaliyetleri tespit etmek ve bunları önlemek amacıyla risk analizi yapmak*” görevi de eklenmiştir. Bu görevi icra etmek için de Risk Analiz Genel Müdürlüğü kurulmuştur. Risk Analiz Genel Müdürlüğü’nün görev ve yetkileri aşağıdaki gibidir⁴¹³.

1. Vergi kayıp ve kaçığı ile kayıt dışı ekonomik faaliyetleri araştırmak, bunların önlenmesine yönelik risk analiz ve değerlendirme çalışmalarını gerçekleştirmek,
2. Vergi kayıp ve kaçığı ile kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin önlenmesi amacıyla ilgili kamu kurum ve kuruluşlarıyla koordinasyonu sağlamak,
3. Risk analizi ve değerlendirme çalışmalarını, belirlenen plan ve programlar dahilinde tanımlanan risk senaryoları, veri modellemeleri ve elektronik ortamdaki dahil olmak üzere ilgili mevzuatına göre temin edilen her türlü bilgi, belge ve bunlara ilişkin her türlü ortamdaki kayıtlar üzerinden çeşitli analiz araçlarını kullanmak suretiyle gerçekleştirmek,
4. Risk analizi ve değerlendirme çalışmalarına ait sonuçlar hakkında rapor düzenlemektir. Daha sonra bu raporları ise ilgili kamu kurum ve kuruluşları ile kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına iletmektir. Ayrıca, bu kurumlarca alınan önlemlerin sonuçlarını takip etmek, analiz etmek ve gerek görüldüğünde ilgili kurumlar ile paylaşmak,
5. Risk analizi ve değerlendirme çalışmaları için kanunları veya faaliyet konuları gereğince ekonomik olaylara ilişkin kayıt tutan ilgili kamu kurum ve kuruluşları

⁴¹² Sarısu Kanmaz, Gökçe, Gökem Haraçcı, agm.

⁴¹³ Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 2022 Faaliyet Raporu.

ile kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının bilgi işlem sistemlerine erişim sistemi kurmaktır. Ayrıca, bu kurumlarla birlikte gerekli çalışmaları yürütmek,

6. Bakan tarafından verilen diğer görevleri yapmaktır.

3.3.6. Denetimde İş Bölümü ve Uzmanlaşma Amacı

İş bölümü ve uzmanlaşma, zaman ve iş gücünün verimli kullanılabilmesi için işlerin parçalara bölünüp, iş bölümü sonucunda herkesin en iyi yapabileceği iş üzerinde yoğunlaşmasıdır⁴¹⁴. VDK kurulurken iş bölümü ve uzmanlaşma kavramlarına büyük önem verilmiştir. Dolayısıyla, VDK tarafından sunulan denetim hizmetlerinde uzmanlaşma ve iş bölümü sağlamak ve işgücünü verimli kullanmak amacıyla daire başkanlıkları kurulmuştur. Bu amaçla, “Denetim Daire Başkanlığı, Vergi Kaçakçılığı Denetim Daire Başkanlığı, Vergi İadeleri Denetim Daire Başkanlığı ve Sektörel Denetim Daire Başkanlığı” kurulmuştur⁴¹⁵.

Ekonomide tüm faaliyetleri kavrayacak şekilde ve iş kolları (sektörler) itibariyle uzmanlaşmaya gidilmesi, denetlemeye konu olan faaliyet alanının tüm boyutlarıyla öğrenilmesine imkân sağlayacağı için zaman kaybı önlenecek ve daha fazla işletme sağlıklı bir şekilde incelenecektir⁴¹⁶.

3.4. VDK’nın Faaliyetlerinin Karşılaştırılması

Vergi denetiminde etkinliği bilmek, gerçekleştirilen denetim faaliyetlerinin başarılı olup olmadığının ortaya çıkarılması bakımından önemlidir. Çalışmanın bu kısmında vergi denetiminde etkinlik açısından çok başlılığın mı yoksa tek başlılığın mı faydalı olduğu noktasında bir değerlendirmeye gidilmiştir.

3.4.1. Denetim Elemanları Bakımından Karşılaştırma

VDK tesis edilmeden önceki yıllara ilişkin olarak denetim elemanlarının sayısına ve unvanlarına aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.

⁴¹⁴ Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 2022 Faaliyet Raporu.

⁴¹⁵ Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 2022 Faaliyet Raporu.

⁴¹⁶ Aslan, Abdullah, agm, s. 2.

Tablo 3: VDK Öncesi Dönemde Denetim Elemanlarının Sayısı

Unvan	2005	%	2006	%	2007	%	2008	%	2009	%	2010	%
Maliye Başmüfettişi, Maliye Müfettişi, Maliye Müfettiş Yrd.	-		108	3,2	127	3,5	144	4,1	163	4,5	158	3,9
Baş Hesap Uzmanı, Hesap Uzmanı, Hesap Uzmanı Yrd.	-		288	8,5	305	8,4	303	8,7	306	8,4	326	8
Gelirler Başkontrolörleri	194	6,4	197	5,8	181	5	204	5,8	203	5,6	217	5,3
Gelirler Kontrolörleri	115	3,8	93	2,7	85	2,3	67	1,9	59	1,6	62	1,5
Stajyer Gelirler Kontrolörleri	22	0,7	36	1,1	55	1,5	54	1,5	102	2,8	78	1,9
Vergi Denetmenleri	1.707	56,4	1.768	52	1.761	48,6	1.778	51	1.879	51,8	2.073	50,6
Vergi Denetmen Yrd.	990	32,7	907	26,7	1.112	30,7	939	26,9	917	25,3	1.184	28,9
Toplam	3.028	100	3.397	100	3.626	100	3.489	100	3.629	100	4.098	100

Kaynak: Maliye Bakanlığı Faaliyet Raporları (2006-2010); GİB Faaliyet Raporları (2005-2010).

Not: Boş bırakılan yıla dair veriye ulaşılamamıştır.

VDK öncesi dönemde, en çok vergi denetmenlerinin en az da maliye müfettişlerinin bulunduğu gözlemlenmektedir.

Tablo 4: VDK Sonrası Dönemde Denetim Elemanlarının Sayısı

Yıl	Vergi Başmüfettişi (A)	Vergi Müfettişi (B)	Vergi Müfettiş Yard. (C)	Toplam (A)+(B)+(C)
2012	367	2.502	1.889	4.758
2013	326	2.714	2.508	5.548
2014	295	3.121	5.796	9.212
2015	288	3.556	5.360	9.204
2016	239	3.018	5.244	8.501
2017	219	2.868	5.156	8.243
2018	220	2.822	5.220	8.262
2019	205	4.260	3.677	8.142
2020	203	6.053	1.691	7.947
2021	1.164	5.588	981	7.733
2022	2.096	4.679	673	7.448

Kaynak: VDK Faaliyet Raporları (2012-2022).

Denetim elemanı sayısı, denetimde etkinliği belirleyen en önemli faktörlerden biridir. Bu itibarla, vergi denetiminde 646 sayılı KHK ile gerçekleştirilen reformun ardından denetim elemanı sayısında %100'e varan oranda bir artış yaşandığı gözlemlenmektedir. Vergi inceleme elemanı istihdamındaki artış, incelemeye tabi tutulan mükellef sayısında bir artışa ve inceleme elemanı başına düşen mükellef sayısında bir azalmaya yol açmaktadır. Bu durum ise, vergi denetiminde etkinliğin sağlanması açısından oldukça önemlidir.

3.4.2. İnceleme Oranı Bakımından Karşılaştırma

Vergi inceleme oranı, toplam inceleme sayısının faal gelir ve kurumlar vergisi mükellefi toplamına bölünmesi ile elde edilir. Bu oranın yüksek olması, vergi kayıp ve kaçığının azaltılması amacıyla yoğun bir vergi denetimi yapıldığını gösterir. Bu yoğunluktaki bir vergi denetimi ise, vergi gelirlerinin artması ve böylece denetimde ekonomik etkinliğin sağlanması yönünde önemli adımlar atıldığı anlamına gelmektedir⁴¹⁷.

Tablo 5: VDK Öncesi Dönemde İnceleme Oranı

Yıl	İnceleme Sayısı (1)	Gerçek Usulde Vergilendirilen Mükellef Sayısı (2)	İnceleme Oranı (1/2) (%)
2000	60.335	2.388.850	2,53
2001	51.337	2.334.209	2,20
2002	64.760	2.315.241	2,80
2003	53.726	2.340.742	2,30
2004	55.256	2.406.661	2,30
2005	57.768	2.284.665	2,53
2006	76.051	2.321.700	3,28
2007	80.091	2.358.935	3,40
2008	72.911	2.342.544	3,11
2009	71.253	2.324.094	3,07

Kaynak: Beşel, Furkan, agm, s. 85; GİB Faaliyet Raporları (2000-2009).

İnceleme oranı ile mükelleflerin vergi kaçırma eğilimleri arasında ters orantı vardır. Ancak, denetim oranlarının artması tek başına denetimde etkinliğin sağlandığı anlamına gelmeyebilir. Çünkü, sistem bir bütün olarak etkinleştirilmeden sadece inceleme sayısını artırmak, incelemeye ayrılan sürenin kısalması ve/veya hazırlanan raporların yüzeysel ve gerçeklikten uzak olması gibi sonuçlar doğurabilir⁴¹⁸. Dolayısıyla, denetimde etkinliği ölçerken sadece inceleme oranını esas almak doğru değildir.

⁴¹⁷ Beşel, Furkan, “Türkiye’de Vergi Denetiminin Çeşitli Göstergeler ile Analizi”, Sayıştay Dergisi, 2007/(107), s.83.

⁴¹⁸ Beşel, Furkan, agm, s.86.

Tablo 6: VDK Sonrası Dönemde İnceleme Oranı

Yıl	İnceleme Sayısı (1)	Gerçek Usulde Vergilendirilen Mükellef Sayısı (2)	İnceleme Oranı (1/2) (%)
2012	105.761	2.422.975	4,36
2013	163.367	2.460.281	6,64
2014	149.047	2.472.658	6,03
2015	159.500	2.527.084	6,31
2016	185.462	2.541.016	7,30
2017	119.026	2.636.370	4,51
2018	135.103	2.727.208	4,95
2019	128.420	2.813.452	4,56
2020	145.202	3.004.329	4,83
2021	211.227	3.221.894	6,56
2022	237.822	3.433.964	6,93

Kaynak: VDK Faaliyet Raporları(2012-2022); GİB Faaliyet Raporları (2012-2022).

Tablo 5 ve Tablo 6 karşılaştırıldığında, VDK öncesi dönemdeki inceleme oranının VDK sonrası dönemdeki inceleme oranından daha düşük olduğu gözlemlenmektedir. Bu bağlamda, inceleme oranı bakımından, VDK sonrası dönemin VDK öncesi dönemden daha etkin olduğu sonucu çıkmaktadır.

3.4.3. İnceleme Elemanına İsalet Eden Mükellef Sayısı Bakımından Karşılaştırma

2011 öncesinde (VDK kurulmadan önce) denetime tabi tutulan mükellef sayısı inceleme elemanı sayısına bölündüğünde ortaya çıkan sonuç aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 7: VDK Öncesi Dönemde İnceleme Elemanı Başına Düşen Mükellef Sayısı

Yıl	Mükellef Sayısı (1)	İnceleme Elemanı Sayısı (2)	İnceleme Elemanı Başına Düşen Mükellef Sayısı (1/2)
2000	2.388.850	2.255	1059,36
2001	2.334.209	2.284	1021,98
2002	2.315.241	2.458	941,92
2003	2.340.742	2.794	837,77
2004	2.406.661	3.073	783,16
2005	2.284.665	3.028	754,51
2006	2.321.700	3.397	683,46
2007	2.358.935	3.626	650,56
2008	2.342.544	3.489	671,41
2009	2.324.094	3.629	640,42
2010	2.345.325	4.098	572,31

Kaynak: Beşel, Furkan, agm, s. 85; GİB Faaliyet Raporları (2000-2010).

İnceleme elemanı sayısındaki artış ve azalış, doğrudan, inceleme elemanı başına düşen mükellef sayısında artış ve azalışa neden olmaktadır. Dolayısıyla, inceleme elemanı sayısındaki yetersizlik, inceleme elemanı başına fazla mükellef düşmesine neden olmaktadır. Bu itibarla, VDK öncesi dönemde denetimde etkinliğin sağlandığını söylemek mümkün gözükmemektedir.

Tablo 8: VDK Sonrası Dönemde İnceleme Elemanı Başına Düşen Mükellef Sayısı

Yıl	Mükellef Sayısı (1)	İnceleme Elemanı Sayısı (2)	İnceleme Elemanı Başına Düşen Mükellef Sayısı (1/2)
2012	2.422.975	4.690	516,63
2013	2.460.281	5.094	482,98
2014	2.472.658	3.933	628,70
2015	2.527.084	3.904	647,31
2016	2.541.016	5.775	440,00
2017	2.636.370	6.175	426,94
2018	2.727.208	6.528	417,77
2019	2.813.452	6.553	429,34
2020	3.004.329	6.730	446,41
2021	3.221.894	6.197	519,91
2022	3.433.964	6.081	564,70

Kaynak: VDK Faaliyet Raporları (2012-2022).

Tablo 8’deki inceleme elemanı sayısı, toplam vergi müfettişi sayısından, pasif vergi müfettişi toplamının çıkarılması (vergi incelemesi yapmayan vergi müfettişlerinin toplamının) ile bulunmuştur. VDK sonrası dönem incelendiğinde, yıllar itibarıyla inceleme elemanı başına düşen mükellef sayısının azaldığı görülmektedir. İnceleme elemanı sayısındaki artış ise, denetimde etkinliğin sağlanması bakımından oldukça önemlidir.

3.4.4. Bulunan Matrah Farkının İncelenen Matraha Oranı Bakımından Karşılaştırma

Matrah farkı, mükellefin beyanına dayanan ve daha önce üzerinden vergi ödediği matrah ile inceleme elemanının tespit ettiği ve asıl üzerinden vergi ödenmesi gereken matrah arasındaki farktır⁴¹⁹. Matrah farklarının oluşmasının çeşitli nedenleri vardır. Rakamsal hatalar yapmak, yanlış yorum yapmak ve birtakım işlemleri kayıtlara intikal ettirmemek matrah farkı oluşmasına neden olan unsurlardan sadece birkaçıdır⁴²⁰.

⁴¹⁹ Fırat, Meral, “Türkiye’de Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunları ve Özerk Gelir İdaresi”, Türk Dünyası Araştırmaları Dergisi, 2015/(216), s. 167.

⁴²⁰ Fırat, Meral, agm, s. 167-168.

Çalışmanın bu kısmında, VDK öncesi dönemde dört ayrı denetim örgütünün (maliye müfettişleri, hesap uzmanları, gelirler kontrolörleri ve vergi denetmenlerinin) yapmış olduğu vergi incelemesinin sonuçları Tablo 9 yardımıyla gösterilmiştir.

Tablo 8: VDK Öncesi Dönemde Bulunan Matrah Farkının İncelenen Matraha Oranı

Denetim Birimleri	Yıl	Bulunan Matrah Farkı (1) (TL)	İncelenen Matrah (2) (TL)	Oran (1/2) (%)
MTKB	2000	59.070	43.616	135,43
HUKB	2000	959.008	1.223.428	78,39
GKDB	2000	430.973	658.275	65,47
V. DEN.	2000	538.051	1.695.703	31,73
TOPLAM	2000	1.987.102	3.621.022	54,9
MTKB	2001	4.713	20.199	23,33
HUKB	2001	11.787.796	3.858.514	305,50
GKDB	2001	550.108	275.498	199,68
V. DEN.	2001	958.447	2.288.864	41,87
TOPLAM	2001	13.301.064	6.443.075	206,4
MTKB	2002	88.630	106.857	82,94
HUKB	2002	2.178.526	1.256.001	173,45
GKDB	2002	3.605.276	6.806.929	52,96
V. DEN.	2002	1.803.750	5.216.011	34,58
TOPLAM	2002	7.676.182	13.385.798	57,3
MTKB	2003	117.195	347.947	33,68
HUKB	2003	9.649.904	4.518.510	213,56
GKDB	2003	5.212.493	10.955.223	47,58
V. DEN.	2003	3.309.730	8.699.783	38,04
TOPLAM	2003	18.289.322	24.521.463	74,6
MTKB	2004	15.351	19.155	80,14
HUKB	2004	8.999.707	6.139.713	146,58
GKDB	2004	5.713.052	3.360.258	170,02
V. DEN.	2004	2.836.615	11.198.767	25,33
TOPLAM	2004	17.564.725	20.717.893	84,8
MTKB	2005	4.640	3.631	127,79
HUKB	2005	5.592.837	8.513.857	65,69
GKDB	2005	30.233.863	9.748.974	310,12
V. DEN.	2005	2.724.563	13.557.006	20,10
TOPLAM	2005	38.555.903	31.823.468	121,2
MTKB	2006	41.712	33.579	124,22
HUKB	2006	5.753.271	12.367.972	46,52
GKDB	2006	37.200.281	19.747.548	188,38
V. DEN.	2006	4.212.649	13.635.737	30,89
TOPLAM	2006	47.207.913	45.784.836	103,1

MTKB	2007	132.558	657.771	20,15
HUKB	2007	11.876.654	23.687.191	50,14
GKDB	2007	12.463.609	4.173.401	298,64
V. DEN.	2007	5.356.980	33.317.190	16,08
TOPLAM	2007	29.829.801	61.835.553	48,2
MTKB	2008	158.453	1.989.392	7,96
HUKB	2008	11.828.007	19.205.402	61,59
GKDB	2008	190.481.501	6.906.462	2758,02
V. DEN.	2008	7.803.235	48.488.424	16,09
TOPLAM	2008	210.271.196	76.589.680	274,5
MTKB	2009	153.231	155.782	98,36
HUKB	2009	14.009.129	72.377.238	19,36
GKDB	2009	74.626.544	9.746.156	765,70
V. DEN.	2009	7.203.823	33.934.651	21,23
TOPLAM	2009	95.992.727	116.213.827	82,6

MTKB: Maliye Teftiş Kurulu Başkanlığı
HUKB: Hesap Uzmanları Kurulu Başkanlığı
GKDB: Gelirler Kontrolörleri Daire Başkanlığı
V. DEN: Vergi Denetmeni

Kaynak: GİB Faaliyet Raporu (2000-2009).

Not: Boş bırakılan yıllara dair verilere ulaşılamamıştır.

Tablo 9’da yer alan verilerden hareketle birim bazında oransal dağılım, MTK’nın %22,96-HUK’un %53,96-Gelirler Kontrolörleri’nin %498,10-Vergi Denetmenleri’nin %21,36’dır. Bu dağılım, 2000-2009 yılları arasında her bir birimin bulunduğu matrah farklarının tümünün toplamının incelenen matrah toplamına oranlanması ile bulunmuştur.

Bulunan matrah farkının incelenen matraha oranının gerek yüksek, gerekse düşük çıkması halinde vergi denetiminin etkinliğinden bahsedilebilir. Zira söz konusu oranın yüksek olduğu yıllar için, isabetli seçim yapılarak incelemeler yapıldığı söylenebilir⁴²¹. Dolayısıyla, matrah farkının incelenen matraha oranının yüksek olmasının denetimde etkinliği sağladığı söylenebilir⁴²². Oranın düşük olduğu yıllar için ise, vergi kaçırmanın düşük olduğu söylenebilir. Bu kapsamda, incelemelerin mükellefler üzerindeki caydırıcı etkisinden söz edilebilir⁴²³.

⁴²¹ Beşel, Furkan, agm, s. 89-90.

⁴²² Beşel, Furkan, agm, s. 89.

⁴²³ Beşel, Furkan, agm, s. 89-90.

Tablo 10: VDK Sonrası Dönemde Bulunan Matrah Farkının İncelenen Matraha Oranı

Yıl	Bulunan Matrah Farkı (1) (TL)	İncelenen Matrah (2) (TL)	Oran (1/2) (%)
2012	131.000.852	-	-
2013	53.674.959	-	-
2014	39.378.004	-	-
2015	46.749.981	-	-
2016	32.641.061	-	-
2017	23.153.169	-	-
2018	37.711.654	-	-
2019	44.739.190	-	-
2020	138.320.220	-	-
2021	66.290.584	-	-
2022	52.080.746	-	-

Kaynak: VDK Faaliyet Raporları (2012-2022).

Not: Boş bırakılan yıllara dair verilere ulaşılamamıştır.

VDK'nın 2012-2022 yılları arasında yayımlanan faaliyet raporları incelendiğinde, incelenen matraha dair veriler bulunamamıştır. Dolayısıyla, bulunan matrah farkının incelenen matraha oranı bakımından VDK öncesi ve sonrası karşılaştırılamamıştır.

3.5. VDK'nın Vergi İncelemesine Sağladığı Katkılar

VDK kurulmadan önce denetimde görülen çok başlı yapının, denetimde verimliliği azalttığı, hatta verimsiz bazı çatışma ve anlaşmazlıklara neden olduğu kabul gören değerlendirilmiştir⁴²⁴. Denetim örgütlerinde bu çok başlı yapının neden olduğu problemleri ortadan kaldırmak için merkez ve taşradaki tüm denetim birimleri kaldırılarak yerine 2011 yılında VDK kurulmuştur. Denetim birimlerinin tek çatı altında birleştirilmesi, denetim faaliyetlerinde birlik ve etkinliğin sağlanmasına yardımcı olmuştur. Diğer bir ifadeyle, vergi incelemelerinde standardın oluşturulması kolaylaşmıştır. Ayrıca, vergi incelemelerinin tek elde toplanması ve yürütülmesi, örgütsel etkinliğin ve yükümlülerle olan ilişkilerin gelişmesi açısından daha iyi sonuçlar vermesine imkân sağlamıştır⁴²⁵.

VDK'nın insan kaynağını vergi müfettişleri oluşturmaktadır. VDK'nın en büyük katkısı, denetimdeki planlama ve koordinasyon sorununun minimum seviyelere düşmesine, görev sınırlarının net olarak çizilmesine ve bütüncül bir denetim sisteminin kurulmasına yardımcı olmasıdır.

⁴²⁴ Bağdımlı, Halil, "Kayıt Dışı Ekonomi ile Mücadelede Gelir İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Organizasyonu", 21. Türkiye Maliye Sempozyumu, Antalya 2006, s. 38.

⁴²⁵ Erdem, M. Burhan, age, s. 58.

VDK öncesi dönemde denetim örgütündeki çok başlılık, inceleme elemanlarının işe alım, eğitim ve inceleme süreçlerinde uygulanan standartlarda farklılıklara ve eksikliklere neden olmuştur⁴²⁶. Bir başka ifadeyle, vergi inceleme elemanlarının işe alınmalarında, eğitimlerinde ve vergi inceleme tekniklerinin geliştirilmesinde standart sağlanamamıştır⁴²⁷. VDK'nın kurulmasıyla bu sorun ortadan kalkmış bulunmaktadır.

Ekonomik yaşamın gelişen ve değişen koşulları karşısında zamanla yapılan vergi incelemelerinde sektörel ve fonksiyonel uzmanlaşmaya gidilmesi düşüncesi önem kazanmıştır⁴²⁸. VDK'nın kurulduğu dönemde bu durum dikkate alınmıştır. Bu kapsamda, vergi türüne göre denetim uygulamaları yerine “uzmanlaşma” ve “mükellef odaklı” denetim uygulamalarına geçilmiştir. Mükellef odaklı modele geçilmesindeki temel amaç, her bir mükellef grubunun farklı özelliklerinin ve vergiye uyum davranışlarının olmasıdır⁴²⁹. Her bir mükellef grubuna uygun denetim stratejileri geliştirebilmek için de mükellef odaklı modele geçilmiştir.

⁴²⁶ TÜSİAD, age, s. 3.

⁴²⁷ Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu (2001), agr, s. 36.

⁴²⁸ Sanal, Recep, age, s. 83.

⁴²⁹ Tezcan, Keramet, vd. “OECD Ülkelerinde Vergi İdaresinin Karşılaştırmalı Yapısı ve Türkiye'de Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılmasının Değerlendirilmesi”, 21. Maliye Sempozyumu, Antalya 2006, s. 44.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Literatürde, denetimin değişik tanımları yapılmaktadır. Ancak, bu çalışmada denetim kavramı amacı bakımından ve denetçilerin örgütle olan ilişkisi bakımından denetim türleri olmak üzere iki başlıkta ele alınmıştır. Denetimi amacı bakımından, finansal tabloların denetimi, uygunluk denetimi, performans denetimi ve ekonomik denetim olarak tasniflemek mümkündür. Bu denetim türleri arasında performans denetimi, günümüzde üzerinde çokça durulan çağdaş denetim türlerinden biridir. Ayrıca, bu denetim türü, kamu kaynaklarının verimlilik, etkinlik ve tutumluluk ilkeleri doğrultusunda kullanmasına yardımcı olmaktadır. Denetçilerin örgütle olan ilişkisi bakımından ise, iç denetim ve dış denetim olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Ayrıca, dış denetim de kendi içerisinde bağımsız denetim ve kamu denetimi olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

Genelde mali anlamda özelde ise vergisel anlamda denetim, mükelleflerin vergilendirme işlemlerinde yasalara uygun davranıp davranmadığının denetlenmesidir. Çünkü mükellefler vergiyi mali bir külfet olarak gördükleri için, kimi zaman bilerek veya bilmeyerek vergi kayıp ve kaçığına neden olmaktadır. Dolayısıyla, vergi gelirlerinin zamanında ve tam olarak toplanması vergi denetimini gerekli kılmaktadır. Vergi denetiminin vergi gelirini arttırmak, mükellefte iş birliği bilincini geliştirmek, mükellefe vergi ödeme alışkanlığı kazandırmak ve vergi ahlakını yüksek tutmak gibi amaçları bulunmaktadır. Vergi denetiminin gönüllü uyumu teşvik etmek, vergi kayıp ve kaçığına ortaya çıkarmak ve düzeltmek gibi fonksiyonları bulunmaktadır. Vergi denetimi vergi ziyanına yol açanlar, vergi kayıp ve kaçığına neden olanlar için bir risktir. Bu risk ne kadar büyük olursa vergi kaçırma eğilimleri de o kadar düşük olacaktır. Ülkemizde vergi denetiminde kullanılan yöntemler vergi incelemesi, yoklama, arama, bilgi toplama ve izaha davettir.

Ülkemizde geçmişten günümüze birçok denetim örgütü kurulmuştur. Bu denetim örgütlerinin kimisi kaldırılan örgütlerin yerine kurulmuştur. Kimisi de denetim faaliyetlerindeki yetersizlik nedeniyle daha çağdaş bir denetim örgütüne ihtiyaç duyulmasından dolayı var olan örgütlerden bağımsız bir şekilde kurulmuştur. Bu durum, vergi denetim sistemimizde birçok denetim örgütünün kurulmasına neden olmuştur. Bu denetim örgütlerini kronolojik sırayla incelemek için, 646 sayılı KHK öncesi denetim

örgütleri ve 646 sayılı KHK sonrası denetim örgütleri şeklinde ikili ayrıma gidilmiştir. Ayrıca, 646 sayılı KHK öncesi denetim örgütleri de kendi içerisinde cumhuriyet öncesi dönemde vergi denetim örgütleri ve cumhuriyet dönemindeki vergi denetim örgütleri olmak üzere iki başlık altında incelenmiştir.

Cumhuriyet öncesi dönemdeki vergi denetim örgütleri, Başbaki Kulluğu ve Maliye Teftiş Kurulu'dur. Başbaki Kulluğu, Osmanlı döneminde vergi toplamakla yetkili dairedir. Bu dairede, vergi toplama görevini yürüten memura Başbaki Kulu denmektedir. Başbaki kulluğu müessesesi, 1838 yılına kadar varlığını sürdürmüştür. Ancak, 19. yüzyılın başlarında yerini daha modern kuruluşlara bırakmıştır. Maliye Teftiş Kurulu, 1879 yılında kurulmuştur. O dönemde yaşanan mali sıkıntılar MTK'nın kurulmasına neden olmuştur. MTK, Fransız denetleme kurulunun örnek alınması ile kurulmuştur. MTK, Maliye Bakanlığı'nın en eski denetim birimidir. Bu kapsamda, VDK'nın kurulduğu yıl olan 2011 yılına kadar varlığını koruyarak nitelikli müfettiş yetiştirmeye devam etmiştir.

Cumhuriyet döneminde vergi denetim örgütleri, Maliye Teftiş Kurulu, Hesap Uzmanları Kurulu, Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı, Vergi Denetmenleri Büro Başkanlığı ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'dır. VDK hem Cumhuriyet döneminde hem de 646 sayılı KHK sonrası kurulması nedeniyle diğer örgütlerden ayrılmaktadır. HUK, dış denetim yapma amacına yönelik 1945 yılında kurulmuştur. Hesap uzmanları, genel olarak vergi incelemesi yapmıştır. 2010 yılında 6009 sayılı kanun ile Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı kurulmuştur. Gelirler kontrolörleri, vergi incelemesi ile birlikte teftiş ve soruşturma faaliyetlerini de yürütmüştür. Vergi Denetmenleri Büro Başkanlığı, 1994 yılında 543 sayılı KHK ile kurulmuştur. Vergi denetmenleri mahalli denetim elemanları olarak yereldeki vergi işlemlerini çok daha hızlı ve gecikme olmadan uygulanmasına imkân sağlamıştır.

646 sayılı KHK öncesinde denetim sistemimizde görülen bu çok başlılık, vergi denetimi ile ilgili standartların ve prosedürlerin oluşmasını önlenmiştir. Denetim örgütlerinin sayısındaki bu fazlalık denetimde kargaşaya, koordinasyonsuzluğa, mükerrer denetime ve kaynak israfına neden olmuştur. Ayrıca, denetim hizmetinin, farklı denetim örgütleri tarafından farklı standartlarda yürütülmesi benzer hizmetlerin farklı süre ve maliyette sonuçlanmasına neden olmuştur. Diğer bir ifadeyle, denetimin bir merkezden planlanmamış olması, bazı bölgelerde gereğinden fazla vergi inceleme elemanının

görevlendirilmesine neden olmuştur. Ayrıca, aynı mükellefin birden fazla vergi inceleme elemanı tarafından incelemeye alınması görev ve yetki çatışmasına yol açmış ve inceleme gücünün verimsiz bir şekilde kullanılmasına neden olmuştur. Dolayısıyla, mükellefin vergi idaresine olan güveni olumsuz yönde etkilenmiştir. Yaşanılan bu olumsuzluklar neticesinde 2011 yılında 646 sayılı KHK dört denetim birimi kapatılarak VDK kurulmuştur. Diğer bir ifadeyle, dört denetim birimi tek çatı altında birleştirilmiştir. Bahse konu birleşme neticesinde “gelirler kontrolörü, maliye müfettişi, vergi denetmeni ve hesap uzmanı” unvanlı kadrolar kaldırılarak yerine “vergi müfettişi” unvanlı tek bir kadro oluşturulmuştur. VDK’nın kurulmasıyla birlikte denetim faaliyeti, klasik merkezci anlayışından sıyrılarak, mükellef odaklı bir organizasyon yapısına kavuşmuştur. Ayrıca, vergi denetiminde uzmanlaşmaya gidilmiştir. Bu itibarla, denetlemeye konu olan alanın tüm boyutları ile öğrenilmesi sağlanarak ve zaman kaybı önlenerek daha fazla iş yapılmasına imkân sağlanmıştır.

VDK’nın kurulmasıyla vergi denetiminin temel ilke ve stratejilerinin hangi birim tarafından belirleneceği sorunu ortadan kalkmıştır. Ayrıca, yıllık uygulama programlarının hangi örgüt tarafından hazırlanacağı gibi gereksiz yetki tartışmalarının ve çatışmalarının önüne geçilmiştir. Dolayısıyla, VDK’nın kurulmasıyla standart vergi denetim yönteminin belirlenmesi ve genel çalışma plan ve programının yapılması kolaylaşmıştır.

Seçilmiş ülkeler kapsamında ülkelerin denetim örgütlerine bakıldığında ülkelerin benimsedikleri yönetim şekli vergi denetim örgütlerinin yapılanmasına etki etmiştir. Örneğin, ABD ve Almanya’nın benimsediği federal devlet geleneği, vergi denetim örgütlerinin federal devlet ve eyalet esasında şekillenmesine neden olmuştur.

Günümüzde vergilerin büyük bir kısmı mükellefin beyanına dayanmaktadır. Vergilendirme ile ilgili bilgilerin en iyi mükellef tarafından bilineceği esasına dayanan bu yöntemin başarısı bildirimlerin gerçeğe uygun olmasına bağlıdır. Bazı durumlarda mükellef tarafından yapılan bildirimler gerçeği yansıtmamaktadır. Bunun nedeni, mükelleflerin iyi niyetli olmaması, mevzuatın yeterince anlaşılması, unutma ve maddi hata yapılmasıdır. Mükelleflerce beyan edilen bilgilerin doğruluğunun sağlanması, geniş ölçüde vergi denetimin etkinliğine bağlıdır. Ancak denetimde etkinliğin sağlanması vergi idaresi, denetim elemanları, mükellef ve vergi mevzuatı gibi bir dizi etkene bağlıdır. Örneğin, vergi denetim örgütündeki çok başlılık, vergi denetiminde etkinliğin

sağlanmasını zorlaştırmaktadır. Denetim elemanlarının nitelik ve nicelik bakımından istenilen seviyede olmaması vergi denetiminde etkinliği azaltan diğer bir husustur. Ayrıca, vergi mevzuatında sık sık değişikliğe gidilmesi, mevzuatın karmaşık yapıda olması veya sıklıkla çıkarılan vergi afları denetimde etkinliği olumsuz yönde etkilemektedir. Vergi bilinci ise, denetimde etkinliğin sağlanması noktasında en önemli hususlardan biridir. Çünkü yüksek vergi bilincine sahip mükelleflerin vergiye gönüllü uyumları daha kolay olmaktadır.

Sonuç olarak bu çalışmada, VDK öncesi ve sonrasının çeşitli göstergeler bağlamında karşılaştırılması yapılmıştır. Elde edilen sonuçlara göre, VDK sonrası dönemdeki denetim elemanı sayısı VDK öncesi dönemdeki denetim elemanı sayısından, fazla olduğu gözlemlenmektedir. İnceleme oranı, toplam inceleme sayısının gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin toplam sayısına bölünmesi suretiyle hesaplanmaktadır. İnceleme oranı bakımından her iki dönem karşılaştırıldığında, bu oran VDK sonrası dönemde VDK öncesi döneme göre belirgin bir şekilde artmıştır. İnceleme elemanına isabet eden mükellef sayısı bakımından her iki dönem karşılaştırıldığında ise, VDK sonrası dönemde bu sayısı düşmüştür. Çünkü, VDK sonrası dönemde inceleme elemanı sayısında artış yaşanmıştır. Bulunan matrah farkının incelenen matraha oranı bakımından her iki dönem karşılaştırılmak istenmiştir. Ancak, VDK sonrası dönemdeki 2012-2022 yılları arasındaki faaliyet raporları incelendiğinde incelenen matraha dair verilere ulaşılamamıştır. Dolayısıyla, bu oran bakımından her iki dönemin karşılaştırılması yapılamamıştır. Yukarıda ifade edilen göstergeler bağlamında vergi denetiminin etkinliği bakımından genel bir değerlendirme yapıldığında, VDK sonrası dönemin VDK öncesi dönemden daha etkin olduğu sonucu çıkmaktadır.

Türkiye’deki vergi denetiminde yaşanan sorunlar ve bu sorunlara yönelik çözüm önerileri aşağıdaki şekilde sıralanabilir.

-Sık sık vergi affı çıkarıp, vergisini tam ve zamanında ödeyen mükelleflerin vergi sistemine güvenini sarsmak yerine bu mükelleflerden örneklem seçilerek vergi sistemi konusunda talepleri ve şikâyetleri dinlenmelidir. Mükelleflere tanınan bu hak, mükellef ile idare arasındaki ilişkinin olumlu yönde gelişmesine neden olacaktır. Ayrıca, bu durum mükellefin vergi bilincinin oluşmasını ve vergiyi ödemeye karşı bakış açısını da olumlu yönde etkileyecektir.

-Vergi danışma hattı (vergi iletişim merkezi) daha aktif hale getirilmelidir. Bu danışma hattının daha aktif kullanılması, mükellef ve vergi idaresi açısından, zaman ve kaynak (insan ve belge gibi) tasarrufu sağlayacaktır.

-Vergi incelemesi yerine yoklama ile mükelleflerin periyodik aralıklarla takip edilmesi, mükellef üzerinde her an “*denetlenebilirim*” psikolojisi oluşturacağı için, caydırıcılık bakımından daha etkili olacaktır. Dolayısıyla, vergi denetiminin düzenli ve kısa süreli aralıklarla yapılması gerekmektedir. Sıklıkla yapılan vergi denetimi, denetimin ölçülemeyen tarafı olan önleyici ve eğitici yanlarını arttıracaktır.

-Ülkemizde gerek vergi sistemi, gerekse vergi idareleri konusunda yapılan eleştiriler göz ardı edilmektedir. Bu eleştiriler esas alınarak problemleri hemen ortadan kaldırmak yerine bu problemler ertelenmektedir. Örneğin, 2000 yılı öncesindeki çeşitli çalışmalarda vergi denetim sistemimizdeki çok başlılığın eleştirilmesine rağmen bunun ancak, 2011 yılında VDK’nın kurulmasıyla ortadan kaldırılması söz konusu durumu net bir şekilde gözler önüne sermektedir.

-Denetim örgütleri günün koşullarına göre kendini sürekli olarak yenilemelidir. Ayrıca, hizmet içi eğitimler ile vergi inceleme elemanlarının nitelikleri sürekli olarak arttırılmalıdır.

-Denetim örgütlerinde, mükellefe müşteri odaklı bakmayı esas alan toplam kalite yönetimi esas alınmalıdır. Bu yönetim müşteri memnuniyetini esas alan bir anlayışa dayandığı için, vergi idaresi ile vergi mükellef arasındaki ilişkilerin gelişmesine ve dolayısıyla, vergi denetiminde etkinliğin artmasına neden olacaktır.

-Denetim örgütleri mükellefin ve idarenin kusurlu hareketlerini zamanında ortaya çıkaracak düzenleyici önlemler almalıdır.

-Denetim süreci karmaşık değil basit, yavaş değil hızlı olmalıdır.

-Mükelleflere ödediği verginin kendilerine kamu hizmeti olarak geri döndüğünün farkındalığı oluşturulmalı ve vergi ödemenin haklılığına inandırılmalıdır.

-Elektronik vergi denetimi daha aktif hale getirilmeli ve mükelleflere e-uygulamaları kullanmaya yönelik eğitimler verilmelidir.

KAYNAKÇA

- Ağar, S., “Geçmişten Bugüne Mali İdare”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 2007, (73), ss. 372-432.
- Akalın, G., “Kalkınan Ekonomi: Türkiye’de Denetimin Etkinleştirilmesi”, *29. Türkiye Maliye Sempozyumu*, 16-20 Mayıs 2014, Antalya, ss. 491-503.
- Akbay, M., (1990), “Vergi İncelemeleri ve Vergi Denetimi”, 1990 Yılına Girerken Türkiye’de Vergi Denetiminin Etkinlikle Verimliliği Sempozyumu, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma Planlama Koordinasyon Kurulu Yayın No: 1990/308, Ankara.
- Akbıyık, S., (2005), Vergi Uygulamaları Yönüyle Denetim ve Raporlama, (1. Baskı), Ekin Kitapevi, Bursa.
- Akçay, E., “Almanya, Fransa, İtalya ve İspanya Gibi Avrupa Ülkelerinin Vergi Sistemi, Vergi İncelemeleri ve Vergi Yargıları”, *Vergi Raporu Dergisi*, Nisan 2017, (211), ss. 27-44.
- Akdağ, M., (1976), Türkiye’nin İktisadi ve İhtimai Tarihi, Cem Yayınevi, İstanbul.
- Akdoğan, A., (1979), Vergi İncelemesi, Ankara İktisadi Ticari İlimler Akademisi Yayını, Ankara.
- Akdoğan, A., (2009), Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, (9. Baskı), Gazi Kitapevi, Ankara.
- Akgündüz, A., (1997), Arşiv Belgeleri Işığında Sayıştay Tarihi, (1. Baskı), Sayıştay Yayınevi, Ankara.
- Aktan, C.C., D. Dileyici., ve Ö., Saraç, Ö., Osmanlı Vergi Sistemi ve Anayasal İktisat Perspektifinden Bir Değerlendirme, <<https://docplayer.biz.tr/36570198-Osmanli-vergi-sistemi-ve-anayasal-iktisat-perspektifinden-bir-degerlendirme-ozet.html> >, (14.04.2022).
- Alaybek, A., (1947), Gelir Vergisi Davamız, (1. Cilt), Kenan Matbaası, İstanbul.
- Alp, Ö., “Anayasal İktisat Teorisi Açısından Osmanlı Mali Yapısının Analizi”, *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi (Prof.Dr.Nuri Çelik’e Armağan)*, 2001, (2), ss. 77-104.

- Alpsoy, Z., “Türk Vergi Hukukunda Yoklama İşlemi”, *Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2021/16, (2), ss. 567-610.
- Altuğ, F., (1995), Mali Denetim, (1. Baskı), Uludağ Üniversitesi Basımevi, Bursa.
- Arabacı, H. F., Çavdar, “Temel Finansal Tablolar Analizinin Etkin Bir Vergi Denetimi Açısından Önemi”, *Social Sciences Research Journal*, Aralık 2018/7, (4), ss. 172-182.
- Aras, C., “62. Kuruluş Yıldönümünde Vergi Denetmenleri”, *E-Yaklaşım Dergisi*, 1998, (6).
- Arpacı, A.Ö., “Vergi Denetimi, Vergi İncelemesini De İçeren Geniş Kapsamlı Bir Tanımdır”, *E-Yaklaşım Dergisi*, Ağustos 2004, (13).
- Arslan, A., “Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Ocak 1997, (185), ss. 3-7.
- Arslan, M. M., Biniş, “Amerika Birleşik Devletleri’nde Mahalli İdarelerin Mahalli Yapısı ve Merkezi İdare İlişkileri”, *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, 2014/9, (1), ss. 149-173.
- Ataman, B., “Türkiye’de Kamu Denetimi ve Kamu Denetçilerine Genel Bakış”, *Maliye Finans Yazıları*, 2010/1, (87), ss. 17-26.
- Bağdınlı, H., “Kayıt Dışı Ekonomi ile Mücadelede Gelir İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Organizasyonu”, *21. Türkiye Maliye Sempozyumu*, Düzenleyen: Çanakkale On Sekiz Mart Üniversitesi Biga İİBF Maliye Bölümü 10-14 Mayıs 2006, Antalya, ss. 27-40.
- Bakmaz, Z., “Vergi İncelenmesinde Uyulması Gereken Bir Kural Olarak İncelemenin Yapılacağı Yer”, *International Journal of Public Finance*, 2022/2, (7), ss. 463-486.
- Baransel, A., “Örgütsel Etkinlik ve Ölçümü”, *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi*, 1974/3, (2), ss. 61-74.
- Başbakanlık Osmanlı Arşivi Rehberi, (2010), Başbakanlık Basımevi, (3. Baskı), İstanbul.
- Başpınar, A., “Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, *Maliye Dergisi*, Mayıs-Aralık 2004, (146), ss. 42-57.

- Batı, M., “Vergi İnceleme Safhasında Mükellefler ile Meslek Mensuplarının Dikkat Etmesi Gereken Hususlar”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 2016/39, (329), ss. 39-56.
- Batirel, Ö. F., vd., (1989), Türk Vergi Gelirlerini Artırma Yolları Alternatifler ve Beklentiler, (1. Baskı), İ.T.O, Yayını, İstanbul.
- Bayar, D., “Mali Denetim Nedir”, *Maliye Dergisi*, Temmuz-Aralık 2008, (155), ss. 1-10.
- Bayraklı, H. H., “Pişmanlık ve Islah Hükümleri Karşısında Vergi Kaçakçılık Suçlarının Konumu”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 2017/(31), ss. 47-64.
- Benlikol, S. ve Akgür, M., (2002), Avrupa Birliği’nde Kayıt Dışı Faaliyetlerin Kontrolü ve Denetimi, (1. Baskı), İstanbul Ticaret Odası Yayın No: 2002-14, İstanbul.
- Benlikol, S. ve Müftüoğlu, H., (2000), Yeni Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi (1998), (1. Baskı), İstanbul Ticaret Odası Yayınları, İstanbul.
- Berçin, A., (2011), Muhasebe ve Vergi Denetimi, (1. Baskı), Kriter Yayınevi, İstanbul.
- Berksoy, T, N. E., Yıldırım, “Yolsuzluk Kavramına Genel Bir Bakış: Problemler ve Çözüm Önerileri”, *Journal of Awareness*, 2017/2, (1), ss. 1-18.
- Beşel, F., “Türkiye’de Vergi Denetiminin Çeşitli Göstergeler ile Analizi”, *Sayıştay Dergisi*, Ekim-Aralık 2007, (107), ss. 65-98.
- Bıyan, Ö., (2018), Vergi Hukuku, (1. Baskı), Dora Yayınları, Bursa.
- Bozdoğan, D, C., Çataloluk, “Vergi Usul Kanununda Yer Alan “İzaha Davet” Kurumunun Değerlendirilmesi ve Öneriler”, *Journal Of International Management, Educational And Economics Perspectives*, 2018/6, (1), ss. 42-56.
- Bozdoğan, K., S., Buyrukoğlu, D., Bozdoğan, “Yeni Mevzuata Göre Vergi İncelemesi ve Mükellef Hakları”, *Balkan Sosyal Bilimler Dergisi*, 2013/2, (4), ss. 1-13.
- Bozkurt, P., “Denetim Kavramı ve Denetim Anlayışındaki Gelişmeler”, *Denetim Dergisi*, Yıl: 2013, (12), ss. 57-62.
- Bulut, N., “Küreselleşme: Sosyal Devletin Sonu Mu?”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2003/52, (2), ss. 173-197.
- Büyük Larousse, (1986), Sözlük ve Ansiklopedi, 6. Cilt, Milliyet Basımevi, İstanbul.

- Can, İ., “Almanya’da Devletin Yapısı ve Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri”, *Maliye Dergisi*, 2004, (145), ss. 1-60.
- Can, İ., “Türkiye’de Vergi Denetimi Uygulaması ve Eleştirisi”, *Maliye Dergisi*, Eylül 1981, (53), ss. 65-88.
- Can, İ., ve diğerleri., (2014), Vergi, Vergilendirme ve Vergi Denetimi, (1. Baskı), TÜRMOB Yayınları, Ankara.
- Cezar, Y., (1986), Osmanlı Maliyesinde Bunalım ve Değişim Dönemi (XVIII yy’dan Tanzimat’a Mali Tarih), (1. Baskı), Alan Yayıncılık, Ankara.
- Çakır, C., (2001), Tanzimat Dönemi Osmanlı Maliyesi, (1. Baskı), Küre Yayınları, İstanbul.
- Çalışkan, R., “Osmanlı Devletinden Cumhuriyet Dönemine Yüksek Denetim Olgusu ve Gelişim Süreci”, *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2015/12, (32), ss. 57-75.
- Çavuşoğlu, M. O., Duru, “İç Denetim”, *Siyasal Vakfı Bülteni*, İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Mezunları ve Mensupları Vakfı Yayını, Aralık 2007, Yıl: 15, (20), ss. 15-20.
- Çelebiler, E. O., Güvemli, (2013), “Maliye Teftiş Kurulu; Osmanlı Dönemi (1879-1922)”, Türk Muhasebe ve Denetim Düşüncesinin Son 150. Yılı 1850-2012 Bildiriler, (Ed. Oktay Güvemli) İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası, İstanbul.
- Çelebiler, E. O., Güvemli, (2013), “Tanzimat Dönemi Çağdaşlaşma Çabaları ve Maliye Teftiş Kurulunun Kuruluşu”, Türk Muhasebe ve Denetim Düşüncesinin Son 150. Yılı 1850-2012 Bildiriler, (Ed. Oktay Güvemli), İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası, İstanbul.
- Çeşitli Ülkelerde Vergi Denetiminin Organizasyonu ve Çıkarılabilecek Bazı Dersler, *Vergi Dünyası Dergisi*, 2011, (360), ss. 7-17.
- Çetin, G., “Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi”, *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 2007/14, (2), ss. 171-187.

- Çiçek, S. T., Koçer, “Vergi Mükelleflerinin Tebliğ, Denetim, Uzlaşma Düzenlemeleri ile İlgili Bakış Açılarının Değerlendirilmesi: Burdur İli Örneği”, *Gümrük Ticaret Dergisi*, 2019/6, (17), ss. 30-41.
- Çömlekçi, F., (1986), Muhasebe Denetimi, Anadolu Üniversitesi Eğitim, Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Yayın No: 28, Eskişehir.
- Dağ, C., “Yükümlü Hakları Bağlamında Türk Vergi Usulünde Bilgi Toplama Yöntemi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 2019/42, (369), ss. 148-164.
- Değirmendereli, A. A., Demir, “Türk ve Alman Vergi Denetim Sistemi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sağlanmasına Yönelik Öneriler”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 2021/44, (399), ss. 13-25.
- Demir, E., (2019), Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadelede Vergi Denetimini Önemi, (1. Baskı), Ekin Yayınevi, Bursa.
- Demir, İ.C., “ABD Vergi Sistemi ve Gelir İdaresi”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 2008/10, (1), ss. 275-297.
- Demir, M., Y., Ülker, Ö., Arslan, “İç Kontrol, İç Denetim ve Bağımsız Denetim İlişkisi”, *Van Yüzüncü Yıl Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2018/3, (5), ss. 82-104.
- Denetim İlke ve Esasları, (1996), Maliye Hesap Uzmanları Derneği, (1. Cilt), İstanbul.
- Devlet Planlama Teşkilatı (DPT), (1996), Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, DPT: 2454-ÖİK: 510, Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, Ankara.
- Devlet Planlama Teşkilatı (DPT), (2001), Kayıt Dışı Ekonomi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, DPT: 2603-ÖİK: 614, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, Ankara.
- Devlet Planlama Teşkilatı (DPT), (2001), Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, DPT: 2597-ÖİK: 608, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, Ankara.
- Dikmen, O., “Türkiye’de Muamele Vergisinin İnkişafı”, *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası*, 1945/5, (1-4), ss. 96-126.
- Doğan, C. T., Kapusuzoğlu, “Çeşitli Ülkelerde Vergi Denetiminin Organizasyonu ve Çıkarılabilecek Bazı Dersler”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Mart 2005, (283), ss. 22-31.

- Duran, M., “ABD’de Gelir İdaresi ve Vergi Denetiminin Yapısı”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 2004, (192), ss. 30-37.
- Dursun, A., “Finansal Tabloların Denetiminde Alternatif Bir Yaklaşım: Finansal Tabloların Sigorta Ettirilmesi Modeli”, *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2005/6, (2), ss. 421- 428.
- Egeli, H ve Karakoyun, F., (2019), Kamu Maliyesi, (1. Baskı), Nobel Yayınevi, Ankara.
- Eğilmez, M., “Bütçe Açıkları Borçlanarak Mı Para Basarak Mı Finanse Edilmeli?”, 9 Haziran 2016, <<https://www.mahfiegilmez.com/2016/06/butce-acklar-borclanarak-m-para-basarak.html>>, (31.10.2021).
- Eğilmez, M., “Hayet-i Mümtaze”, 26 Ağustos 2022, <<https://www.mahfiegilmez.com/2022/08/heyet-i-mumtaze.html>>, (03.12.2022).
- Ekinci, N., (1991), İmparatorluktan Cumhuriyete, Türk Mali Politikasına Bakış, (1. Baskı), Türk Tarih Kurumu Basımevi, Ankara.
- Emecen, F.M., (1992), Başbaki Kulu, Türkiye Diyanet Vakfı İslam Ansiklopedisi, 5.Cilt, İstanbul.
- Erdağ, N., (2006), Vergi İdaremiz ve Denetim Müessesesi, Arıkan Yayınları, İstanbul.
- Erdem, M. B., (1981), Vergi Yönetimi ve Örgütlenmesi, (1. Baskı), Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, Eskişehir.
- Erdoğan, M., “Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği”, *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 2002/3, (1), ss. 51-63.
- Ergen, Z, L., Kılıçkaya, “Türkiye’ de Vergi Denetim Sistemi ve Sistemin Aksaklıklarının Değerlendirilmesi”, *Sosyoekonomi Dergisi*, 2014/21, (21), ss. 281-304.
- Erkal, M., Öşür, Türkiye Diyanet Vakfı İslam Ansiklopedisi, <<https://islamansiklopedisi.org.tr/osur>>, (25.03.2022).
- Erol, A., (2010), Vergi İncelemesi ve Mükellef Hakları, (1. Baskı), İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınevi, İstanbul.
- Erol, A., (2011), Vergi Felsefesi (Devlet ve Vergi), (1. Baskı), İSMMMO Yayınları-140, İstanbul.

- Fırat, M., “Türkiye’de Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunları ve Özerk Gelir İdaresi”, *Türk Dünyası Araştırmaları Dergisi*, (216), 2015, ss. 167.
- Gerçek, A., (2004), “Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakların Önlenmesi Açısından Vergi İdaresinin Sorunları ve Yeniden Yapılandırma Önerisi”, *19. Türkiye Maliye Sempozyumu*, Düzenleyen: Uludağ Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, 10-14 Mayıs 2004 Antalya, ss. 621-658.
- Gerçek, A., “Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye’de Vergi İdaresinin Modernizasyonuna Yönelik Çalışmaları Değerlendirilmesi”, *ISGUC The Journal of Industrial Relations and Human Resources*, 2003/5, (2).
- Giray, F., (2015), Maliye Tarihi, (6. Baskı), Ekin Yayınevi, Bursa.
- Gökmen, N., “Vergi Denetiminde Yeniden Yapılanmaya Şimdi Daha Fazla İhtiyaç Var”, *Vergi Dünyası Dergisi*, 2012, (370), ss. 6-13.
- Gönül, V., “İdarenin Sayıştayca Denetlenmesi”, *Yeni Türkiye Dergisi*, Yönetimde Yeniden Yapılanma Özel Sayısı, Yıl: 1, Mayıs-Haziran 1995, (4), ss. 103-119.
- Güner, A., (1998), “Vergi Afları: Vergiye Uyum İlişkisi Üzerine”, Prof. Dr. Salih Şanver’e Armağan, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No: 10, İstanbul.
- Güney, S, S, S., Sarı, “Muhasebe Denetiminin Etkinliğini Sağlamada İç Kontrolün Rolü”, *Siirt Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2015, (5), ss. 62-80.
- Gürbüz, H., (1995), Vergi Denetimi, (4. Baskı), Bilim Teknik Yayınevi, Eskişehir.
- Güredin, E., (2000), Denetim, (10. Baskı), Beta Yayınevi, İstanbul.
- Güvemli, O., vd., (2013), “Cumhuriyet’in Vergi Denetimindeki İlk Görevlendirme: Varidat Kontrolörlüğü ve Sonrasında Gelirler Kontrolörlüğü”, *Türk Muhasebe ve Denetim Düşüncesinin Son 150. Yılı 1850-2012 Bildiriler*, (Ed. Oktay Güvemli), İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası, İstanbul.
- Hesap Uzmanlar Kurulu, (1995), “Türk Vergi Sistemi ve 50.Yılında Hesap Uzmanlar Kurulu”, HUK 50. Yıl Armağanı, Ankara.
- İğdeler, S., “Belediyelerde Mali Denetim ve Etkinliği Sorunu”, *Türk İdare Dergisi*, Aralık 1995, Yıl: 67, (409), ss. 71-100.

- İyibil, A ve Arıca, M. N., (1985), İşletmelerde Vergi Denetimi, Defter ve Belgeler, (1. Baskı), Fon Matbaası, Ankara.
- Karabıyık, V., (2013), “Osmanlı İmparatorluğunda Maliye Teşkilatı ve Maliye Muhasebe Alanında XIX. Yüzyılda Maliye Bakanlığının Kurulmasıyla Başlayan Modernleşme Hareketleri”, Türk Muhasebe ve Denetim Düşüncesinin Son 150. Yılı 1850-2012 Bildiriler, (Ed. Oktay Güvemli), İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası, İstanbul.
- Karakaş, M., “Performans Denetimi: Tanımı, Unsurları, Performans Denetimi ile Düzenlilik Denetiminin Karşılaştırılması ve Performans Denetimine Duyulan İhtiyaç”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 2004, 184, ss. 121-129.
- Kardeş Selimoğlu, S., vd., (2009). Muhasebe Denetimi, (2. Baskı), Gazi Kitabevi, Ankara.
- Karşıkaya, H., (2012), *Avrupa Birliği Ülkeleri Vergi Yargı Sistemleri Çerçevesinde Türk Vergi Yargı Sisteminin Değerlendirilmesi*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara Üniversitesi, Maliye Anabilim Dalı, Ankara (Türkiye).
- Kartal, F., “Türkiye’de Kamu ve Özel Sektörde İç Denetim Uygulamaları”, *Maliye ve Finans Yazıları Dergisi*, 2013/1, (99), ss. 8-36.
- Karyağdı, N., (2006), Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi’nde Vergi İncelemesi, (1. Baskı), Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara.
- Kaval, H., (2008), Muhasebe Denetimi, (3. Baskı), Gazi Kitabevi, Ankara.
- Kaya, M.G., ve diğerleri., (2017), Uluslararası Vergi Sistemi ve Denetim, (2. Baskı), Atlas Akademik Basım, İstanbul.
- Kenger, Erdal, Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu.
- Kepekçi, C., (2000), Bağımsız Denetim, (4. Baskı), Siyasal Kitabevi, Ankara.
- Keskin, K.S., “Katma Değer Vergisi ile İstihsal (Üretim) ve İstihlak (Tüketim) Vergileri Arasındaki Farklar, Her İki Vergi Rejiminin Uygulanmasına Yönelik Avantaj ve Dezavantajlar”, *Vergi Raporu Dergisi*, 2017, (219), ss. 9-36.
- Kılıçdaroğlu, K., “Çağdaş Vergi Denetimine Gelir İdaresinin Katkısı”, *Vergi Dünyası Dergisi*, 1991, (120).

- Kılıçdaroğlu, K., “Fransa’da Vergi Denetimi ve Vergi Kaçakçılığı”, *Vergi Dünyası Dergisi*, 1982, (12).
- Kırbaş, S., (1998), “Türk Vergi Sisteminin Sorunları ve Öneriler”, Prof. Dr. Salih Şanver’e Armağan, İstanbul Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayını No:10, İstanbul.
- Kış, S., (2016), Divan-ı Muhasebat Osmanlı Devleti’nde Mali Denetim (1862-1908), (1. Baskı), Türk Tarih Kurumu Yayınları, Ankara.
- Kızılot, Ş ve Taş, M., (2013), Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, (5. Baskı), Gazi Yayınevi, Ankara.
- Kıracı, M., “Faaliyet Denetimi ile İç Kontrol İlişkisi”, *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Aralık 2003/4, (2), ss. 67-78.
- Köse, H. Ö., (2007), Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim, (1. Baskı), T.C. Sayıştay 145.Yıl Yayınları, Ankara.
- Köse, H.Ö., “Denetim ve Demokrasi”, *Sayıştay Dergisi*, Nisan 1999/10, (33), ss. 62-85.
- Kubalı, D., “Performans Denetimi”, *Amme İdaresi Dergisi*, Mart 1999/32, (1), ss. 31-62.
- Kütükoğlu, M. S., (1994), Defterdar, Türkiye Diyanet Vakfı İslam Ansiklopedisi, 9. Cilt, İstanbul.
- Kütükoğlu, M. S., (2020), Osmanlı’nın Sosyo-Kültürel ve İktisadi Yapısı, (2. Baskı), Türk Tarih Kurumu Yayınları, Ankara.
- Maliye Müfettişleri Derneği, Maliye Teftiş Kurulu, Tarihçe (Kuruluş), < <https://www.mmd.org.tr/maliye-teftis-kurulu/tarihce> >, (03.03.2022).
- Merter, M.E., (2004), *Türkiye’de Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinliğin Sağlanmasında Toplam Kalite Yöntemi*, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi, Maliye Anabilim Dalı, İzmir (Türkiye).
- Midyat, C.S., “Teftiş ve Geleneksel Denetimden İç Denetime: Yapılan Düzenlemeler, Sorunlar ve Tereddütlü Hususlara İlişkin Değerlendirmeler (III)”, *Mali Hukuk Dergisi*, 2007, (131), ss. 33-39.
- Muhasebe Denetimi, (2008), İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, İstanbul.

- Nadaroğlu, H., (1992), Kamu Maliyesi Teorisi, (8. Baskı), Beta Basımevi, İstanbul.
- Nas, A., “Türk Vergi Hukukunda Bilgi Toplama ve Bilgi Toplama İsteğine Uyulmamasının Hukuki Sonuçları”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 2020/43, (380), ss. 55-63.
- Nas, A., “Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2012/61(4), ss. 1307-1336.
- Oğuztürk, B.S, E.K., Ünal, “Türkiye’de Vergi Denetiminde Yeni Dönem”, *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, 2015/7, (13), ss. 207-237.
- Okçuoğlu G, İ., Öner, “Aşarın Kaldırılması”, *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası*, 1987/45, (1-4), ss. 261-263.
- Organ, İ., (2008), Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması Sorunlar-Çözüm Önerileri, (1. Baskı), Gazi Kitapevi, Ankara.
- Ortaylı, İ., (2012), Türkiye Teşkilatı ve İdare Tarihi, (4. Baskı), Cedit Neşriyat, Ankara.
- Öner, E., (2005), Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet Döneminde Mali İdare, (2. Baskı), Maliye Bakanlığı APK Yayın No: 2005/369, Ankara.
- Öner, E., (2015), Vergi Hukuku, (5. Baskı), Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Öz, E, B., Karakurt, “Türk Gelir İdaresinde Yeniden Yapılanma ve Gelinek Nokta”, *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar*, 2007/44, (510), ss. 80-90.
- Özdemir, H.S., “Türleri ve Fonksiyonları Bakımından “Denetim” Kavramı”, *Vergi Raporu Dergisi*, Şubat-Mart 2000, (45), ss. 48-56.
- Özdemiroğlu, F., “Teftiş ve Denetimin Farkları Nelerdir? İç Denetim Geçmiş Tanımlamaların Neresindedir? Özel Sektörde İç Denetim Birimleri Nasıldır?”, <<https://ishayatedenetim.com/2021/04/28/teftisveicdenetim/>>, (19.10.2021).
- Özer, H., (1997), Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi, T.C. Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Çeviri Dizisi, Ankara.
- Özer, M.A., “Türkiye’de Kamu Yönetiminin Denetiminde Yeni Arayışlar: Kamu Denetçiliği Kurumu Örneği”, *Sayıştay Dergisi*, Temmuz-Eylül 2015, (98), ss. 19-40.

- Öztürk, Y. E., “Performans Denetimi ve Türkiye’de Uygulanabilirliği”, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 2004/7, (1-2), ss. 153-170.
- Pakalın, M.Z., (1993), Osmanlı Tarih Deyimleri ve Terimleri Sözlüğü I, Milli Eğitim Bakanlığı Yayınları:2505 Bilim ve Kültür Eserleri Dizisi: 646, İstanbul.
- Pürsünlerli Çakar, E, F., Saraçoğlu, “Vergi İdaresinin Denetim Biçimleri ve Hukuka Aykırı Deliller”, *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 2014/7, (1), ss. 415-423.
- Rakıcı, C, O., Atak, “Türkiye’deki Vergi Denetim Yapısı ile Bazı Gelişmiş Ülkelerdeki Vergi Denetim Yapılarının Karşılaştırılması”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Kasım 2019, (242), ss. 11-30.
- Rakıcı, C., “Vergi Denetiminin Yeni Yapısı ve Denetimin Kayıt Dışılığı Önleme Fonksiyonu”, *Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 2011/7, (14), ss. 345-361.
- Saban, N., (2006), Vergi Hukuku, Beta Basım, (1. Baskı), İstanbul.
- Sanal, R., (2002), Türkiye’de Yönetim Denetimi ve Devlet Denetleme Kurumu, (1. Baskı), Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü (TODAİE), Ankara.
- Sandalcı, U., “Vergi Denetiminde Aramalı İnceleme Usulüne İlişkin Vergi İhbar Etkisi”, *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2019, (37), ss. 301-317.
- Saran, M.U., “Türk Kamu Yönetiminde Denetim Sistemi”, *Türk İdare Dergisi*, Aralık 1995, Yıl: 67, (409), ss. 53-69.
- Sarılı, M. A., “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Boyutları, Nedenleri, Etkileri ve Alınması Gereken Tedbirler”, *Bankacılar Dergisi*, 2002, (41), ss. 32-50.
- Sarılı, M. A., “Türkiye’de Vergi Denetiminin Sorunları ve Bu Sorunların Çözümüne Yönelik Yapılması Gereken Düzenlemeler”, *Muhasebe ve Denetim Bakış*, Mayıs 2003, ss. 101-134.
- Sarısu Kanmaz, G, G., Haraçcı, “Vergi Denetim Kurulu Bünyesinde Yeni Yapılanma: Danışma Komisyonu’ndan Beklentiler”, *E-Yaklaşım Dergisi*, 2021, (341).

- Somuncu, A., “Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi: Hukukî Yapı ve Uygulamanın Değerlendirilmesi”, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Ocak-Haziran 2014, (43), ss. 133-173.
- Soydan, B., (2015), *Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi*, (1. Baskı), Oniki Levha Yayıncılık, İstanbul.
- Söyler, İ., (1987), *Türk Vergi Hukukunda Yoklama*, (1. Baskı), Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayın No: 1987/295. Ankara.
- Şahin, H., “Osmanlı Vergi Sisteminde Reform ve Temettü”, *Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 2013/37, (1), ss. 45-57.
- Şanver, C, S.A., Oktar, “Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Vergi Güvenlik Önlemleri ve Mükelleflerin Ba-Bs Bildirimlerine Bakışı Araştırması”, *Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 2013/1, (3), ss. 4-5.
- Şener, A., “Tanzimat ve Osmanlı Maliyesi”, *Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 1990/8, (2), ss. 49-76.
- Şensoy, F., “Osmanlı İmparatorluğu’nda Mali Yönetim Denetim ve Soruşturma, Bir Müsadere Örneği”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Nisan 2018, (78), ss. 53-86.
- Şenyüz, D., ve diğerleri., (2015), *Vergi Hukuku*, (6. Baskı), Ekin Kitapevi, Bursa.
- Şin, S., (2005), *Avrupa Birliği ve Türkiye’de Vergi Yapısı Denetimi ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları*, (1. Baskı), İstanbul Ticaret Odası Yayınevi, İstanbul.
- Şişman, B, O., Güvemli, (2013), “Türkiye Cumhuriyeti’nde Bir Vergi Organı –Hesap Uzmanları Kurulu: Kuruluşu ve Gelişmesi”, *Türk Muhasebe ve Denetim Düşüncesinin Son 150. Yılı 1850-2012 Bildiriler*, (Ed. Oktay Güvemli), İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası, İstanbul.
- T.C. Sayıştay Başkanlığı, Tarihçe, <<https://www.sayistay.gov.tr/pages/75-osmanli-devleti-donemi>>, (03.03.2022).
- Tabakoğlu, A, O.Ç., Taşdirek, “Osmanlıda Mali Denetimin Kurumsal Gelişimi- Maliye Teftiş Heyetinin Kuruluşu”, *Yönetim ve Ekonomi Araştırma Dergisi*, Mayıs 2015/13, (2), ss. 91-113.

- Tabakoğlu, A., (2016), Osmanlı Mali Tarihi, (1. Baskı), Dergâh Yayınevi, İstanbul.
- Taytak, M, T., Akyüz Dalkıran, “Vergi Mükelleflerinin Vergi Denetim Algıları Üzerine Ampirik Bir Çalışma”, *Vergi Raporu Dergisi*, 2019, (232), ss. 35-52.
- Tecim, B.A.H., (2008), *Kayıt Dışı Ekonomide Vergi ve Vergi Denetiminin Önemi*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi, İktisat Anabilim Dalı, İzmir (Türkiye).
- Tekbaş, A., “Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2010/12, (0), ss. 123-191.
- Tekin, F ve Çelikkaya, A., (2016), Vergi Denetimi, (7. Baskı), Seçkin Yayınları, Ankara.
- Temel, R., (2016), Osmanlı’dan Cumhuriyet’e Türk Maliye Teşkilatı, (1. Baskı), Cedit Neşriyat Yayınevi, Ankara.
- Tezcan, K., A., Gerçek, M.A., Sarılı, (2006), “OECD Ülkelerinde Vergi İdaresinin Karşılaştırmalı Yapısı ve Türkiye’de Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılmasının Değerlendirilmesi”, *21. Türkiye Maliye Sempozyumu*, Düzenleyen: Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Biga İİBF Maliye Bölümü 10-14 Mayıs 2006, Antalya, ss. 41-60.
- Timur, S., (1998), *Türkiye’de Vergi Denetiminde Etkinlik*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi, Maliye Anabilim Dalı, İstanbul (Türkiye).
- Tuncer, S, L., Yaralı, “Vergi Denetiminde 6009 Sayılı Yasa ile Yapılan Değişiklik ve Yenilikler-I”, *E-Yaklaşım Dergisi*, 2011, (221).
- Tuncer, S., “Bankaların Denetimi”, *İktisat ve Maliye Dergisi*, 1988.
- Türk Vergi Sistemi ve 50. Yılında Hesap Uzmanları Kurulu, (1995), (1. Baskı), Acar Matbaacılık, İstanbul.
- TÜSİAD, (2010), Vergi İncelemelerinde Mevcut Sorunlar ve Çözüm Arayışları Çalıştayı, TÜSİAD Vergi Çalışma Grubu, 29 Ocak 2010, < <https://tusiad.org/tr/tum/item/2342-tusiad-vergi-calisma-grubu-vergi-incelemelerinde-mevcut-sorunlar-ve-cozum-arayislari-calistayi> >, (15.12.2022).

- Uysal, O., (2020), *Yüksek Denetim Standartları Çerçevesinde Performans Denetiminin İncelenmesi ve Türkiye Uygulamasının Değerlendirilmesi*, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Gazi Üniversitesi, Maliye Anabilim Dalı, Ankara (Türkiye).
- Ün, R., “Yüzyirmibirinci Yılında Maliye Teftiş Kurulu”, *E-Yaklaşım Dergisi*, 2000, (12).
- Ünal, A., (2006), *Türkiye’de Vergi Denetimi ve Vergi Denetmenlerinin Denetim İçerisindeki Rolü*, (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi), Hacettepe Üniversitesi, Maliye Anabilim Dalı, Ankara (Türkiye).
- Ünal, M., “Performans Ölçümü, Performans Denetimi ve Performans Değerlendirilmesi”, *Mali Hukuk Dergisi*, Temmuz-Ağustos 2007, (130).
- Varcan, N., (2000), Osmanlı Maliyesi Hakkında İngiliz Raporları (1861-1892), (1. Baskı), Maliye Bakanlığı Yayınevi, Ankara.
- Vergide Yeni Yapı Zihniyet Devrimi, <<https://www.yenisafak.com/gundem/vergide-yeni-yapi-zihniyet-devrimi-342142>>, (18.12.2022).
- Yavaşlar Başaran, F., “İzaha Davet”-Saptanabilenler, Sorular ve Sorunlar-”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Eylül 2017, (433), ss.6-14.
- Yerlikaya, G.K., “Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi Yetkisi Kavramı ve 3568 Sayılı Kanun ile İlişkisi”, *Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2011/15, (1-2), ss. 1-24.
- Yeşilyurt, Ş, A., Tuna, “1926 Yılı İstanbul Ticaret ve Sanayi Odası Raporu Çerçevesinde Aşar Vergisinin Kaldırılması ile İlgili Bir Değerlendirme”, *Atatürk Araştırma Merkezi Dergisi*, 2017/33, (95), ss.39-92.
- Yılcı, F.M., (2015), İç Denetim ve İç Kontrol Değerleme Rehberi, (3. Baskı), Detay Yayıncılık, Ankara.
- Yılmaz, F., (2017), Osmanlı Tarih Sözlüğü, (2. Baskı), Gökkuşbu Yayinevi, İstanbul.
- Yılmaz, C. A, Y., Cihan, “Türkiye’de Tek Parti Dönemi Vergi Politikaları”, *Millî Kültür Araştırmaları Dergisi*, 2019/3, (1), ss. 82-93.
- Yurteri, İ., “AB ve ABD’deki Vergi Denetimi ve Uygulanış Biçimleri 1- Almanya”, *E-Yaklaşım Dergisi*, 2011, (226).

519 Sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.

Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporları (2000-2022).

Hazine ve Maliye Bakanlığı Faaliyet Raporları (2006-2010)

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporları (2012-2022).

Vergi Denetim Kurulu Danışma Komisyonu Yönetmeliği.

Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği.

