



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

**TÜRKİYE’DE VERGİ DENETİMİ VE ULUSLARARASI KARŞILAŞTIRMALI
ANALİZİ**

Yüksek Lisans Tezi

Celil Şahin

Kamu Hukuku Tezli Yüksek Lisans

Haziran 2023



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

**TÜRKİYE’DE VERGİ DENETİMİ VE ULUSLARARASI KARŞILAŞTIRMALI
ANALİZİ**

Yüksek Lisans Tezi

Celil Şahin

Kamu Hukuku Tezli Yüksek Lisans

Prof. Dr. Mustafa Çolak

Haziran 2023

ÖNSÖZ

Bu çalışma, Ankara Sosyal Bilimler Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Yüksek Lisans programında savunulmak üzere 2020-2023 yılları arasında hazırlanmıştır. Temel amacımız, ülkemizdeki vergi denetiminin etkinliğini arttıracak öneriler sunmaktır.

Öncelikle tez yazım sürecim boyunca en değerli rehberim, danışman hocam Prof. Dr. Mustafa ÇOLAK'a teşekkürlerimi arz ederim. Kendisi, tez çalışmamın yanında mesleki anlamda da her aşamada bana yol göstermiş, bilgi ve deneyimlerini paylaşmıştır. Tezimi titizlikle ve hızlı bir şekilde inceleyerek metindeki yazınsal ve akademik eksikliklerimi gidermede bana yardımcı olan hocama minnettarım.

Ayrıca, tıkanıp kaldığım noktalarda bana destek olan ve yaptığımız değerli fikir alışverişleriyle bana yardımcı olan Dr. Neyire AKPINARLI'ya ve veri toplama ile analiz sürecinde yardımcı olan Dr. Fatih ÇAVDAR ve Dr. Cansu DAĞ BEREKET'e de teşekkür ediyorum.

Bugüne kadar maddi ve manevi desteklerini asla esirgemeyen çok kıymetli babam ve anneme tez yazım sürecinde benim yanımda olan ve her zaman desteklerini hissettiren kardeşime teşekkürlerimi iletiyorum.

Birbirimize bir ömür boyu yol arkadaşlığı yapmak için söz verdiğimiz Deniz'e de tez yazımı boyunca benden hiçbir zaman desteğini esirgemediği ve bana her zaman inandığı için teşekkürlerimi sunuyorum.

Son olarak, bu süreçte her zaman beni destekleyen dostlarım Alp Tekin, Cankut Ünal Alp Berkay Soyfidan'a ve dostum Esat Çınar'a da teşekkürlerimi sunarım.

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	i
İÇİNDEKİLER.....	ii
ÖZET.....	vii
ABSTRACT	viii
KISALTMALAR	ix
ŞEKİL LİSTESİ	xii
TABLO LİSTESİ	xiii
GİRİŞ	xiv
1. BÖLÜM DENETİMİN GENEL TANIMI, TARİHSEL GELİŞİMİ, DENETİM TÜRLERİ, DENETİM TEKNİKLERİ VE DENETİM YÖNTEMLERİ.....	1
1.1. Denetim Kavramı	1
1.2. Denetimin Tarihi	4
1.3. Denetim Türleri.....	5
1.3.1.Amacına Göre Denetim Türleri.....	6
1.1.1.1. Mali tablo denetimi	6
1.3.1.2. Uygunluk denetimi	7
1.3.1.3. Faaliyet denetimi	7
1.3.1.4. Özel Amaçlı Denetim.....	8
1.3.2. Denetçinin Durumuna Göre Denetim Türleri.....	8
1.3.2.1. İç Denetim	8
1.3.2.2. Dış Denetim.....	9
a. Bağımsız Denetim	9
b. Kamu Denetimi	9
1.4. Denetim Teknikleri	10
1.5. Denetim Yöntemleri	11
1.6. Vergi Denetimi Kavramı	11
1.7. Vergi Denetiminin Amacı	13

1.7.1. Mali Amaç	13
1.7.2. Ekonomik Amaç	14
1.7.3. Sosyal Amaç	14
1.7.4. Hukuki Amaç	15
1.8. Vergi Denetiminin Fonksiyonları.....	16
1.8.1. Araştırma ve Bulma Fonksiyonu.....	16
1.8.2. Düzeltme Fonksiyonu.....	17
1.8.3. Önleme Fonksiyonu	17
1.8.4. Mükellefleri Vergi Konusunda Eğitme Fonksiyonu	18
1.9. Vergi Denetiminin Özellikleri.....	18
1.9.1. Tarafsız Olması	18
1.9.2. Yaptırım Gücüne Sahip Olması.....	19
1.9.3. Geniş Kapsamlı Olması.....	19
1.9.4. Hukuki Olması	20
1.10. Vergi Denetiminin Türleri.....	20
1.10.1. Şekli ve Maddi Bakımdan Vergi Denetimi	20
1.10.2. İçeriğine Göre Vergi Denetimi.....	21
1.10.2.1. Olağan Denetim.....	21
1.10.2.2. Olağanüstü denetim.....	21
1.10.3. Verginin Türüne Göre Vergi Denetimi	21
1.10.3.1. Genel vergi denetimi	21
1.10.3.2. Özel vergi denetimi	22
1.10.4. Denetleyen ve Denetlenen Arasındaki İlişki Bakımından Vergi Denetimi	22
1.10.4.1. İç denetim.....	22
1.10.4.2. Dış denetim	22
1.10.5. Hukuki bakımdan vergi denetimi	22

1.10.5.1. Vergi incelemesi.....	23
1.10.5.2. Yoklama	23
1.10.6. İncelemenin Kapsamı Bakımından Vergi Denetimi.....	23
1.10.6.1. Tam inceleme	23
1.10.6.3. Sınırlı inceleme	24
1.10.7. İncelemenin Yapıldığı Yer Bakımından Vergi Denetimi.....	24
1.10.7.1. İşyerinde vergi denetimi.....	24
1.10.7.2. Dairede vergi denetimi	24
1.10.8. Zaman bakımından vergi denetimi.....	24
1.10.8.1. İleriye doğru vergi denetimi.....	25
1.10.8.2. Geriye doğru vergi denetimi	25
1.11. Vergi Denetim Teknikleri	25
1.11.1 Fiili ve Kaydi Envanter İncelemesi	25
1.11.2. Randıman İncelemesi	26
1.11.3. Karşıt İnceleme.....	26
1.11.4. Mali Tablo Analizi	27
2. BÖLÜM TÜRKİYE’DE VERGİ SİSTEMİNE GENEL BAKIŞ VE VERGİ DENETİMİ	
.....	28
2.1. Türk Vergi Sistemine Genel Bakış.....	28
2.2. Türkiye’de Vergi Denetiminin Tarihi	31
2.2.1. Cumhuriyet Öncesi Dönemde Vergi Denetimi	31
2.2.2. Cumhuriyet Döneminde Vergi Denetimi	32
2.2.3. Günümüzde Vergi Denetimi.....	33
2.3. Vergi Denetiminde İdari Yapı.....	34
2.3.1 Kaldırılan Denetim Birimleri	34
2.3.1.1. Hesap Uzmanları Kurulu.....	34
2.3.1.2. Maliye Teftiş Kurulu	35
2.3.1.3. Gelir Kontrolörleri Başkanlığı	36

2.3.2. Hazine ve Maliye Bakanlığı (HMB)	36
2.3.3. Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB)	38
2.3.3.1. GİB’e Bağlı Denetim Birimleri	40
2.3.3.2. GİB Otomasyon Sistemleri	40
2.3.4. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (VDK)	41
2.3.4.1 VDK’nın Vergi Denetiminde Etkinliği Arttırma Çalışmaları	44
2.4. Vergi Denetimi Yapmaya Yetkili Kişiler	45
2.4.1. Vergi Başmüfettişi, Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcısı	45
2.4.2. Defterdarlar, Vergi Dairesi Başkanları, Vergi Dairesi Müdürleri ile Gelir İdaresi Başkanlığı’nın Merkez ve Taşra Teşkilatında Müdür Kadrolarında Görev Yapanlar	46
2.5. Vergi Denetim Yöntemleri	46
2.5.1 Yoklama	47
2.5.2. Vergi İncelemesi	51
2.5.2.1. Vergi İncelmesinin Amacı ve Kapsamı	51
2.5.2.2. Vergi İncelemesi Süreci	53
2.5.2.3. Vergi İncelemesi Sonuçlarına Karşı Başvurulacak Yollar	57
2.5.3. Arama	58
2.5.4. Bilgi Toplama	61
2.5.5. İzaha Davet	62
3. BÖLÜM SEÇİLEN ÜLKELERDE VERGİ DENETİMİ	64
3.1. Almanya	64
3.1.1 Almanya Vergi Sistemi	65
3.1.2. Almanya’da Vergi Denetimi	68
3.1.3. Almanya’da Vergi Denetim Yöntemleri	69
3.1.3.1. İnceleme	69
3.1.3.2. Arama	72
3.1.3.3. Vergi Gözetimi	73

3.2. Amerika Birleşik Devletleri (ABD)	74
3.2.1. ABD. Vergi Sistemi	74
3.2.2. ABD’de Vergi Denetimi.....	77
3.2.3. ABD’de Vergi Denetim Yöntemleri	78
3.3. İngiltere	81
3.3.1. İngiltere Vergi Sistemi	82
3.3.2. İngiltere’de Vergi Denetimi	84
3.3.3. İngiltere’de Vergi Denetim Yolları	86
3.3.3.1. Değişiklik ve düzeltme(Amendments and corrections)	86
3.3.3.2. Soruşturmalar (Enquiries)	86
3.3.3.3. Tehlike değişikliği(Jeopardy amendments.....	87
3.3.3.4. Değerlendirme (Assessment):	87
3.3.3.5. Tespit (Determinations).....	87
3.3.3.6. İncelemeler ve bilgi edinme (Inspections and obtaining information)	88
3.3.3.7. KDV ziyaretleri ve incelemesi (Vat visits and inspections)	88
3.4. Rusya Federasyonu	88
3.4.1. Rusya Federasyonu Vergi Sistemi.....	89
3.4.2. Rusya Federasyonu’nda Vergi Denetimi.....	91
3.4.3. Rusya Federasyonu’nda Vergi Denetim Yolları	92
3.4.3.1.Kurum içi vergi denetimi (Vergi dairesinde denetim)	92
3.4.3.2. Yerinde vergi denetimi.....	93
ÖNERİLER ve SONUÇ.....	95
KAYNAKÇA	105

ÖZET

Vergi gelirleri, devletlerin en önemli finansman kaynağıdır ve bu gelirlerin etkili bir şekilde toplanması büyük bir öneme sahiptir. Vergiler, ekonomik değerlerin kişi ve kurumlardan karşılıksız, zorunlu ve kanuni temele dayanarak alınmasıdır. Günümüz vergi sistemleri büyük ölçüde beyan esasına dayanmaktadır ve mükellefler bu sistemin bir parçası olarak aktif bir rol oynamaktadır.

Vergi denetimi, mükelleflerin vergi kanunlarına uygun davranıp davranmadıklarının araştırılması ve vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi amacıyla yapılan bir faaliyettir. Vergi denetimi, hem vergi adaletinin sağlanması hem de kamu gelirlerinin artırılması açısından önemlidir. Vergi denetimi faaliyetlerinin etkinliği ise, vergi idaresinin organizasyon yapısı, personel niteliği, teknolojik altyapısı, denetim yöntem ve stratejileri gibi birçok faktöre bağlıdır.

Mükellefler tarafından verilen beyannamelerdeki bilgilerin doğruluğu, beyan esasının başarısını belirleyen önemli bir faktördür. Beyan esas yapısı riskler içerdiğinden, vergi denetimi mükellefler tarafından verilen beyanların gerçekliğini ortaya çıkarmak için etkin bir şekilde uygulanmalıdır. Vergi denetimi, beyan esasının yaygın olduğu vergi sistemlerinde ayrılmaz bir parçasıdır.

Vergi denetimi, vergi mükelleflerinin tutum ve davranışları üzerinde etkili olmakta ve vergi bilincinin oluşmasına ve gönüllü uyumun artmasına yardımcı olmaktadır. Bu çalışmada; ilk bölümde denetim ve vergi denetimi kavramı tanımlanmış, denetimin ve vergi denetiminin, kapsamı, amaçları, türleri ve ilkeleri açıklanmıştır. İkinci bölümde, Türkiye'de vergi denetimi yapısının tarihsel gelişimi, mevzuatı, kurumsal yapısı ve uygulaması anlatılmıştır. Üçüncü bölümde ise, Almanya, Amerika Birleşik Devletleri, İngiltere ve Rusya Federasyonu vergi denetimi sistemlerinin genel özellikleri, kurumsal yapıları ve uygulamaları karşılaştırmalı olarak ele alınmıştır. Öneriler ve sonuç kısmında ise, Türkiye'deki vergi denetimi sisteminin güçlü ve zayıf yönleri ortaya konmuş ve seçilen ülkelerden örneklerle iyileştirme önerileri sunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Denetim, Vergi Denetimi, Vergi Uyumu, Karşılaştırmalı Vergi Denetimi, Uluslararası Vergi Denetimi

ABSTRACT

Tax revenues are the most important source of financing for states, and the effective collection of taxes is of great importance. Taxes are economic values collected from individuals and institutions based on a compulsory and legal framework. Today's tax systems largely rely on the declaration basis, with taxpayers playing an active role in this system.

Tax audits are conducted to investigate whether taxpayers comply with tax laws, prevent tax losses and evasion. Tax audits are crucial for ensuring tax justice and increasing public revenues. The effectiveness of tax audit activities depends on various factors, including organizational structure, personnel qualifications, technological infrastructure, and audit methods and strategies of the tax administration.

The accuracy of information provided in taxpayers' declarations is a critical factor for the success of the declaration basis. Due to the inherent risks associated with the declaration basis, tax audits should be implemented effectively to verify the accuracy of taxpayers' declarations. Tax audits are an integral part of tax systems where the declaration basis is prevalent.

Tax audits have a significant impact on taxpayers' attitudes and behaviors, contributing to the development of tax awareness and increasing voluntary compliance. This study defines the concept of audit and tax audit, discusses their scope, objectives, types, and principles. The historical development, legislation, institutional structure, and practice of tax audit in Turkey are explained. Additionally, the general characteristics, institutional structures, and practices of tax audit systems in Germany, the United States of America, the United Kingdom, and the Russian Federation are comparatively examined. Recommendations and conclusions present the strengths and weaknesses of Turkey's tax audit system and provide suggestions for improvement, supported by examples from selected countries

Keywords: Audit, Tax Audit, Tax Compliance, Comparative Tax Audit, International Tax Audit

KISALTMALAR

AATUHK	:6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
ABD	:Amerika Birleşik Devletleri
AO	: Abgabenordnung
a.e	:Aynı Eser
BKK	:Bakanlar Kurulu Kararı
BDDK	: Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurulu
BİM	: Bilgi İşlem Merkezi
BMF	:Almanya Federal Maliye Bakanlığı
CBK	: Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi
E-Defter	: Elektronik Defter
E-Denetim	: Elektronik Denetim
E-Devlet	: Elektronik Devlet
E-Haciz	: Elektronik Haciz
E-İmza	: Elektronik İmza
E-Kayıt	: Elektronik Kayıt
E-Mail	: Elektronik Posta
E-Vergileme	: Elektronik Vergileme
E-Yoklama	: Elektronik Yoklama
EYS	: Elektronik Yoklama Sistemi
FTS	: Federal Vergi Servisi (Federal Tax Service)
GGM	: Gelirler Genel Müdürlüğü
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GKB	: Gelir Kontrolörleri Başkanlığı

HMB	: Hazine ve Maliye Bakanlığı
HMRC	: İngiliz Gelir ve Gümrük İ��daresi (HM Revenue And Customs)
HUD	: Hesap Uzmanları Derneği
HUK	: Hesap Uzmanları Kurulu
IRS	: ABD Gelir İ��daresi (Interval Revenue Service)
KDV	: Katma Değer Vergisi
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
M.��.	: Milattan ��nce
MTK	: Maliye Teftiş Kurulu
MTV	: Motorlu Taşıtlar Vergisi
OECD	: Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Teşkilatı (Organisation For Economic Co-Operation And Development)
��TV	: Özel Tüketim Vergisi
SBB	:Strateji ve Bütçe Başkanlığı
SPK	:Sermaye Piyasası Kurulu
SSCB	: Sovyet Sosyalist Cumhuriyetler Birliği
T.C.	:Türkiye Cumhuriyeti
TCK	: Türk Ceza Kanunu
TDK	: Türk Dil Kurum
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
VKN	: Vergi Kimlik Numarası
VUK	: 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

Vergi İnceleme Yönetmeliği :Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında
Yönetmelik



ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 1: Denetim Türleri	6
Şekil 2: Toplam Vergiler İçinde; Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve KDV'nin oranı	29
Şekil 3: Yıllara göre dolaylı-dolaysız vergi oranları.....	30
Şekil 4: Yıllara göre E-yoklama sayısı	50
Şekil 5: 2017-2022 yılları arasında vergi inceleme oranı, vergi müfettişi sayısı ve tarh edilen vergi miktarı karşılaştırması.....	57
Şekil 6: Almanya'da Şirketlerin Büyüklüğüne Göre İşletmelerin İnceleme Oranları (2017-2021).....	71
Şekil 7: A.B.D'de vergilendirme türleri	75
Şekil 8: Yerinde Vergi Denetimi Verimliliği, 2000-2010	92

TABLO LİSTESİ

Tablo 1: HMB’ye Bağlı, İlgili ve İlişkili Kuruluşlar.....	37
Tablo 2: GİB Teşkilat Şeması	39
Tablo 3: GİB Merkez ve Taşra Teşkilatı Çalışan Sayıları.....	40
Tablo 4: 646 Sayılı KHK ile Vergi Denetiminde Görevli Olanların Unvan Değişimleri	42
Tablo 5: Yıllara göre vergi müfettişi sayısı.....	42
Tablo 6: 2017-2022 Yılları Mükellef Raporu Sayıları, Vergi Tarhiyatı ve Ceza Tutarları ile inceleme oranları	58
Tablo 7: Almanya’da Vergilerin Sınıflandırılması	66
Tablo 8: Almanya’da 2023 Gelir Vergisi Oranları	67
Tablo 9: İngiltere’de 2020-2021 tarihleri arasında incelenen mükellef grupları	85
Tablo 10: Rusya Federasyonu’nda vergilerin dağılımı	90
Tablo 11: Seçilen ülkelerle vergi denetimi karşılaştırması	100

GİRİŞ

Vergi denetimi, her ülkenin mali yapısının sağlıklı ve sürdürülebilir olması için önemli bir unsurdur. Verginin kanuniliği ilkesi, vergi denetiminin temel amacını oluşturmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nda yer alan "vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılması" ilkesine ancak etkin bir vergi denetimi ile ulaşmak mümkündür.

Ayrıca, kamu gelirlerinin en önemli kaynağı olan vergilerin toplanması için de vergi denetimi büyük bir öneme sahiptir. Beyan sistemine dayalı vergi sistemlerinde de vergi denetimi olmazsa olmaz bir unsurdur. Kamu hizmetlerine olan talebindeki artışın devam etmesiyle birlikte devletler vergi denetimlerinin etkinliğini arttırmak için yollar aramaya devam edecektir.

Bu çalışmanın amacı, ülkemizde vergi denetiminin etkinliğini artırmaya yönelik bir araştırma yapmaktır. Bu bağlamda, öncelikli olarak OECD verilerince vergi gelirleri yüksek ve vergi denetim sistemleri etkili olduğu kabul edilen ülkeler arasında, literatür kaynaklarına ulaşmada maddi imkanların yeterli olduğu ülkeler gözetilerek bir örneklem yapılmıştır. Seçilen ülkelerin vergi idarelerindeki vergi denetim yöntemleri ve vergi denetim istatistikleri karşılaştırılmıştır.

Öte yandan çalışma, vergi denetiminin önemi vurgulanarak, vergi mükellefleri ve vergi idaresi arasındaki ilişkinin uyumlu bir şekilde yürütülmesinin gerekliliğini ortaya koymaktadır. Vergi denetiminin temel amacı, vergi kayıp ve kaçagını önlemek, vergi mevzuatına uygunluğu sağlamak, vergi bilinci ve ahlakını geliştirmek ve vergiye gönüllü uyumu artırmaktır.

Mükelleflerin gönüllü olarak vergi verme eğilimleri her zaman çok yüksek olmamaktadır. Genel olarak vergiden kaçınma hali, vergi kaçakçılığı ya da hata ile vergilerin yanlış ödenmesi durumları ortaya çıkabilmektedir. Vergiden kaçınma ile kaçakçılık arasındaki ayrım çok incı bir çizgiyle ayrılmaktadır. Vergilerin doğru toplanabilmesi için genel olarak vergi denetiminin önemi çok yüksek olsa da tek başına yeterli olamamaktadır. Bunun yanında ülkedeki vergi ahlakı ve vergi kültürünün de gelişmiş olması gerekmektedir. Bu da vergi adaletinin yüksek ve mükelleflerin vergi konusunda daha bilinçli olduğu ülkelerde daha

mümkün olmaktadır. Mükelleflerin vergi konusunda bilgisinin arttırılmasının bir diğer yolu da yine vergi denetiminin eğitici fonksiyonuyla mümkün olabilecektir.

Çalışma, üç bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde denetim ve vergi denetimi kavramı ile bunların amaçları ve özellikleri genel olarak ele alınmıştır. İkinci bölümde öncelikle, Türkiye’de vergi sisteminin genel hatlarıyla incelenmesi daha sonra Türkiye’de vergi denetimi ve uygulamaları incelenmiştir. Üçüncü bölümde bir önceki bölüme paralel olarak öncelikle, seçilen ülkelerin vergi sistemleri daha sonra vergi denetimi uygulamaları vergi denetim yöntemleriyle bağlantılı hususlara yaklaşımları ele alınmaktadır. Son olarak, öneri ve sonuç bölümünde ülkeler arasında karşılaştırma yapılarak vergi denetiminde etkinliğin arttırılması için öneriler sunulmuştur.



1. BÖLÜM

DENETİMİN GENEL TANIMI, TARİHSEL GELİŞİMİ, DENETİM TÜRLERİ, DENETİM TEKNİKLERİ VE DENETİM YÖNTEMLERİ

Bu bölüm, denetimin tanımı, tarihsel gelişimi, türleri ve tekniklerini açıklamaktadır.

1.1. Denetim Kavramı

İnsanlar tarih boyunca birbirlerine güven konusunda sürekli şüphe duymuşlardır. Güveni zedeleme potansiyeline sahip bilgilerin kasıtlı yanlışlık veya yanıltma içermese bile yapılan hatalar veya bilgi eksiklikleriyle de insanların birbirine güvenilmez hale gelmesine yol açabilmektedir. Güvenin doğal olarak az olduğu bir süreçte de denetimin ortaya çıkması kaçınılmaz olmuştur.

Tarih boyunca toplumlarda bireylerin birbirleriyle girdikleri etkileşimlerde kendi yaptıkları işlemlerin doğruluğunu savunmuşlar karşı tarafın iddialarına çoğunlukla güven duymamayı tercih etmişlerdir. Bu nedenle bireylerin yapmış oldukları bilgi alışverişleri ya da her türlü etkileşimlerde bu bilgilerin doğru kabul edilmesi için bir inceleme yapılması gerekmiştir.¹ Toplamlar büyüdükçe devletlerin de sistemleri karmaşıklaşmış ve devlet ile vatandaşlar arasında işlemler tesis edilmeye başlanmıştır. Bu nedenle hem devletlerin hem de bireylerin doğru bilgiye ulaşmasının önemi artmıştır. Doğru bilgiye ulaşamamanın ortaya çıkardığı zararlar hem devlete hem de bireylere zararlar doğurduğu için bilginin doğruluğunu araştırarak yöntemler geliştirilmiştir.²

Denetim kavramı genel olarak, kontrol, revizyon, inceleme ve teftiş gibi kavramları çağrıştırmaktadır. Çok sık olarak bu kavramlar birbirleri yerine de kullanılmaktadır. Ancak genel olarak birbirlerinin yerlerine kullanılsalar da her biri ayrı anlamlar taşıdığı için öncelikle denetim kavramının incelenmesi gerekmektedir.

¹ Gökay Yako, *İşletmelerde Vergi Denetimi* (İstanbul: Boyut Yayıncılık, 1994), 58.

² a.e., 59.

Denetim kavramı hukukumuzda kanuni bir tanımla yapılmaksızın birçok kanunda yer almaktadır.³ Denetim kavramına kullanıldığı disipline göre farklı anlamlar yüklenmiştir.

Denetim temelde; ortaya çıkabilecek risklere ve oluşabilecek hukuka aykırılık olasılığına karşı geliştirilen bir savunma mekanizması olarak kabul edilmektedir.⁴ Uygulamada denetimin hangi alanda kullanıldığına göre değişen çeşitli tanımlamaları mevcuttur.

Mali hukukta denetimin tanımı; “*kamu idarelerinin hesap, mali işlem ve faaliyetleri ile iç kontrol sistemlerinin incelenmesi ve kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak kullanılmasının değerlendirilmesi*” olarak yapılmıştır.⁵

Daha geniş tanımıyla denetim, “bir işin ya da bir çabanın, genel veya özel normlarla, bilimsel kurallara uygunluğunu ölçmek ve önceden belirlenmiş bu kurallara uyması amacıyla, başlangıçta, uygulama esnasında, uygulama sonunda ya da uygulamadan bir süre sonra, yazılı veya sözlü olarak gözden geçirme şeklinde gerçekleştirilen bir eylemdir” olarak tanımlanmıştır.⁶

Denetim, Türk Dil Kurumu’nun (TDK) yapmış olduğu tanımlamaya göre ise “Bir görevin yolunda yürütölüp yürütölmediğini anlamak için yapılan araştırma, denetim, bakı, teftiş, murakabe, kontrol.” anlamını taşımaktadır.⁷

Denetim Osmanlıca Hukuk Terimleri sözlüğünde ise “murakabe” yani kontrol etmek, teftiş etmek anlamına gelmektedir.⁸

Latince denetim “ışitmek” anlamına gelen “audire” kelimesinden türemiştir.⁹ “Audire” kelimesi Antik Roma’da denetim bulgularıyla ilgilenen yetkililerin kayıtları

³ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Resmi Gazete 25326 (24.12.2003)., 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu(TTK), Resmi Gazete 27846 (14.02.2011), Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği (VDKY), Resmi Gazete 31447 (07.04.2021), Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik(Vergi İnceleme Yönetmeliği), Resmi Gazete 28101(31.10.2011)

⁴ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, *Denetim İlke ve Esasları* (Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2017), 8.

⁵ Mustafa Çolak, *Mali Hukuk Terimler Sözlüğü* (Ankara: Adalet Yayınevi, 2022), 145.

⁶ Nadir Arıcı - Ali İyibil, *İşletmelerde Vergi Denetimi Defter ve Belgeler* (İstanbul: Fon Matbaası, 1985), 1.

⁷ Türk Dil Kurumu (TDK), “Güncel Türkçe Sözlük” (Erişim 8 Ocak 2023).

⁸ Luggat “Osmanlıca Sözlük” (Erişim 2 Ocak 2023).

⁹Online Etymology Dictionary (ETYM), (Erişim 1 Ocak 2023).

karşılaştırırken tarafların çoğunlukla okuma yazma bilmemesi ve henüz yazılı metinlerin gelişmemesi nedeniyle sözlü olarak sunulmasına atıfta bulunmaktadır.¹⁰

Denetim yerine sık sık kullanılan “kontrol”ün tanımı “*bir şeyi, yeri veya insanı gerektiği şekilde denetleme*”¹¹ Geç Latince’de “*contra rotulare*” “iki defteri kıyaslayarak tahkik etmek” anlamına gelmektedir.¹²

Gelir İdaresi Başkanlığı’nın (GİB) vergi terimleri sözlüğünde de “denetim ya da vergi denetimi kavramlarına yer verilmemiştir. Ancak sözlüğe göre vergi incelemesi; “*ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır*” şeklinde belirtilmiştir.¹³

OECD ise denetimi; “bir vergi mükellefinin defterlerinin ve muhasebecilerinin dış bir kurum (muhasebe firması veya vergi makamları gibi) tarafından incelenmesi ve doğrulanması ve/veya rutin bir işlem olarak veya kaçakçılıktan şüphelenilen durumlarda beyanname ve beyannamelerin genel doğruluğunun incelenmesi ve doğrulanması” şeklinde tanımlamıştır.¹⁴

Denetim, öncelikli olarak bağımsızlık ve tarafsızlık ilkesine dayanır. Denetim süreci, dışarıdan bir gözlemci veya denetmen tarafından gerçekleştirilir. Denetçinin denetim esnasında etkilere maruz kalmadan objektif bir şekilde değerlendirme yapabilmesi için gereklidir. Bağımsızlık ve tarafsızlık, denetçinin güvenilir sonuçlara ulaşmasını ve denetimin nihai amacına ulaşmasını sağlar.

Her bir tanım, denetimin farklı bir hedefini ifade etmektedir. Ancak tüm tanımlardan hareketler denetimin mutlaka sahip olması gereken bazı özelliklerinden bahsedilebilir. Buna göre; önceden belirlenmiş birtakım kurallara göre yapılması gerektiği, bir şeyin doğruluğunu tespit etmek ya da uygun olup olmadığının araştırılması ve söz konusu olayın gerçek mahiyetini ortaya çıkarması olarak ifade edilebilir.¹⁵

¹⁰ Grigorescu Iuliana, “The Evolution and the Perspectives of the Audit”, *International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences* 2/4 (2012): 267.

¹¹ Ejder Yılmaz, *Hukuk Sözlüğü* (Ankara: Yetkin Yayıncılık, 2021).

¹² Etimoloji Türkçe “Etimoloji Sözlüğü” (Erişim 2 Ocak 2023).

¹³ Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB), “Vergi Terimleri Sözlüğü” (Erişim 1 Ocak 2023).

¹⁴ The Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), “Glossary of Tax Terms” (Erişim 2 Ocak 2023).

¹⁵ Fazıl Tekin - Ali Çelikkaya, *Vergi denetimi* (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2022), 27.

1.2. Denetimin Tarihi

Denetim faaliyetlerinin ilk olarak hangi medeniyetler tarafından uygulandığı hakkında kesin bilgiler bulunmamaktadır. Ancak denetim faaliyeti yapan birçok antik medeniyetin varlığı bilinmektedir. Denetim faaliyetlerine Milattan Önce (M.Ö.) 3000’li yıllarda levhalar üzerinde atılan çentiklerle gerçekleştiren, ekonomik faaliyetleri görece gelişmiş olan Mezopotamya uygarlıklarının kayıtlarında rastlanmaktadır.¹⁶ Erken dönemdeki denetim faaliyetlerinin yazılı ve belgeli olmasından ziyade sesli olarak yapıldığı kabul edilmektedir.¹⁷ Bunun yanında Antik Mısır ve Roma imparatorluklarında denetim kavramı yer almaktadır.¹⁸ Mısır ve Babil devletlerinin, depolara giriş çıkışları kontrol etmek amacıyla tutulan denetim raporlarının bulunması denetim sürecinin M.Ö 400’li yıllarda da devam ettiğini göstermektedir.¹⁹

O dönemde antik Mısır döneminde firavunların halktan topladığı malların tespitinin yapılabilmesi amacıyla tarımsal üretimin izlenmesiyle denetim faaliyetleri uygulanmıştır.²⁰ Bu dönemde, Antik Yunan Site devletlerinde toplanan vergilerin doğruluğunu sağlayabilmek ve yolsuzlukların önlenmesi amacıyla denetime başvurulmuştur. Roma İmparatorluğu’nda devletin gider ve gelirlerinin denetimi “Kester” adı verilen denetçiler tarafından yapılmaktaydı.²¹

Çin medeniyetlerinde devlet gelirlerinin incelenmesi amacıyla kamu hizmet birimleri oluşturulmuş, Antik Yunan devletleri ise mali hesapları inceleyip yolsuzlukları ortaya çıkaran denetçiler kullanmıştır.²²

Orta Çağ’da 12. yüzyıl İngiltere’inde 1. Henry zamanında Kraliyet Ailesine yapılan ödemeleri denetlemek amacıyla kurulan denetim mekanizması daha sonradan vergi toplama ve vergi miktarını hesaplayan bir mahkeme gibi çalışmıştır.²³

¹⁶ HUK, a.e., 10.

¹⁷ Iuliana, a.e., 267.

¹⁸ İbrahim Organ, *Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması: Sorunlar, Çözüm Önerileri* (Ankara: Gazi Kitabevi, 2008), 6.

¹⁹ Iuliana, a.e., 265.

²⁰ HUK, a.e., 11.

²¹ Sedat Özkanlı, “Çağdaş Vergi Denetimi ve Yeminli Mali Müşavirlik”, *Vergi Dünyası Dergisi* (1991): 1.

²² HUK, a.e., 11.

²³ Britannica “Henry I King of England” (Erişim 1 Ocak 2023).

Ticaretin yoğun olduğu Floransa, Cenova ve Venedik gibi İtalyan şehir devletlerinde de denetim faaliyetlerine rastlanmaktadır. Ülkeye giriş yapan ticaret gemilerinin mallarının sayımında denetçiler faaliyet göstermiştir.²⁴ Denetim işini profesyonel olarak yürüten kişilerin ilk kuruluşu, 1581 yılında Venedik'te ortaya çıkmıştır.²⁵

Sanayi devrimine öncülük eden Büyük Britanya'da sanayi devriminin başlamasıyla beraber etkili denetime duyulan ihtiyaç da artmıştır. Kurumsallaşmanın başlaması, fabrikaların kurulması ve makineye dayalı üretime geçilmesiyle beraber üretim faaliyetlerinde yüksek miktartlı sermaye kullanımı ihtiyacı doğmuştur.

Üretim için gereken sermayenin büyümesiyle hem yatırımcıların korunması hem de vergi toplayan devletin korunma ihtiyacı modern denetimin ortaya çıkması için gerekli şartları sağlamıştır.²⁶ Sanayi devriminin Avrupa ve Amerika kıtasına yayılmasıyla beraber benzer gelişmeler olmuştur. 1866 yılında Amerika'da denetim konusunda kanun çıkarılmıştır.²⁷

1.3. Denetim Türleri

Denetim türleri, amacına göre denetim türleri ve denetçinin statüsüne göre denetim türleri olarak ikiye ayrılmaktadır.²⁸ Bir bütün olarak denetim sürecini gösteren tabloya aşağıda yer verilmiştir.

²⁴ Lee Teck-Heang; - Azham Md Ali, "The Evolution of Auditing: An analysis of the historical development", *Journal of Modern Accounting and auditing* 4/12 (2008): 2.

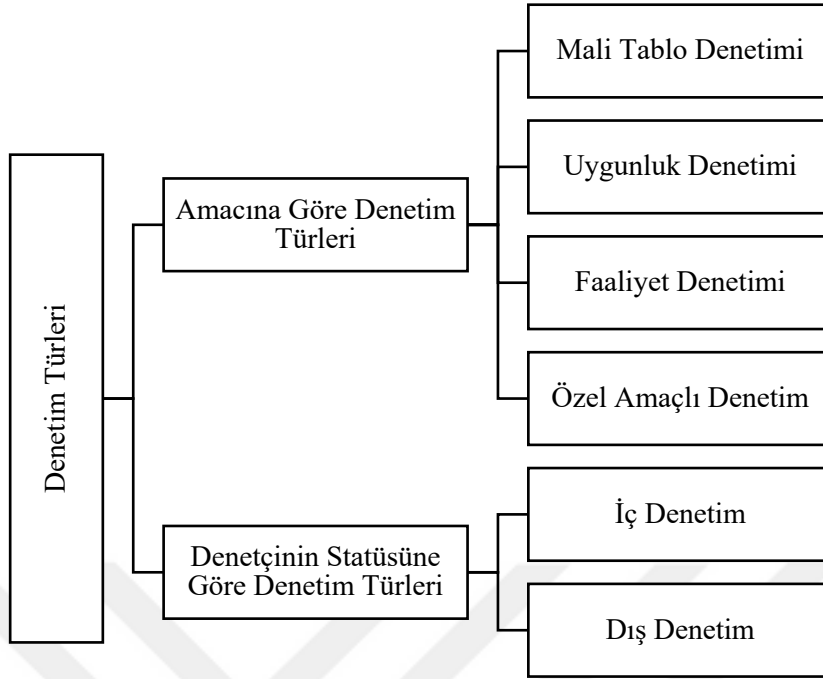
²⁵ Özkanlı, a.e., 1.

²⁶ R. Gene Brown, "Changing Audit Objectives and Techniques", *The Accounting Review* 37/4 (1962): 698.

²⁷ Tekin - Çelikkaya, a.e., 11.

²⁸ Organ, a.e., 45,47.

Şekil 1: Denetim Türleri



1.3.1.Amacına Göre Denetim Türleri

Amacına göre denetim türlerinde, denetimin ulaşmak istediği amacın ne olduğuna göre yapılmış bir sınıflandırma bulunmaktadır. Bu sınıflandırmada, 4 alt başlık olarak "mali tablo denetimi", "uygunluk denetimi", "faaliyet denetimi" ve "özel amaçlı denetim" yer almaktadır.²⁹

1.1.1.1. Mali tablo denetimi

"Mali tablo denetimi", işletmelerin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını doğru ve dürüst bir şekilde yansıtır yansıtmadığını belirlemek amacıyla gerçekleştirilen bir denetim sürecidir.³⁰ Bu denetim türünde, işletmenin finansal tabloları; mevzuat hükümleri göz önünde bulundurularak genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak incelenir ve değerlendirilir.³¹

²⁹ Tekin - Çelikkaya, *a.e.*, 28; Mehmet Bülent Aydın, *Türkiye'deki Kayıt Dışı Ekonomide Vergi Denetiminin Önemi 2002-2007* (İstanbul: Marmara Üniversitesi, 2005), 45.

³⁰ Organ, *a.e.*, 7.

³¹ Aydın, *a.e.*, 45.

Mali tablo denetimi, işletmenin finansal durumu ve faaliyet sonuçları hakkında bir görüş oluşturmayı ve mali tabloların güvenilirliğini ortaya koymayı amaçlar.³² Bağımsız bir şekilde gerçekleştirildiği için genellikle adlandırılması "bağımsız denetim" veya "dış denetim" olarak da yapılmaktadır. Bu denetim çeşidi, işletmenin tam yılını içeren "sürekli denetim" ve ara dönemleri içeren "sınırlı denetim" olmak üzere farklı şekillerde uygulanabilmektedir.³³

1.3.1.2. Uygunluk denetimi

Uygunluk denetimi; bir işletmenin veya kurumun, yasal mevzuat ve idari düzenlemelere riayet edip etmediğinin tespit edildiği bir denetim türüdür. Uygunluk denetimi hem işletme içinden hem de işletme dışından gelen otoritelerce gerçekleştirilebilmektedir. Örneğin, muhasebe kayıtlarının 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na (VUK) uyumunun vergi denetçilerince incelenmesi ya da işletmenin kendi yönetmelik ve prosedürlerine uyumunun iç denetçilerce değerlendirilmesi uygunluk denetimi örnekleri arasındadır.³⁴

Uygunluk denetimi, ayrıca işletmenin mali tablolarının güvenilirliğine de katkıda bulunmaktadır. Zira kurallara aykırı davranışlar, mali tablolarda hata veya yanlışlıklara sebep olabilmektedir. Bu sebeple, uygunluk denetimi mali tablo denetiminin de bir unsuru olarak kabul edilmektedir.³⁵

1.3.1.3. Faaliyet denetimi

Bu denetim çeşidi, bir kuruluşun ne kadar başarılı olduğunu ölçmek için yapılmaktadır. Faaliyet denetimi, örgütün yaptığı işlerin nasıl yapıldığını ve sonuçlarının ne kadar iyi olduğunu inceleyerek, örgütün performansını değerlendirmektedir.³⁶ Faaliyet denetimi, mali tablolar denetimi veya uygunluk denetiminden farklı olarak, örgütün yönetim etkinliğinin denetlenmesine odaklanmaktadır. Faaliyet denetiminde, örgütün tüm işletme faaliyetleri denetim kapsamındadır ve denetimin gerçekleştirilmesinde bütçeler, performans

³² Aydın, a.e., 7.

³³ Korkut Özkorkut, *6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Açısından Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim* (Ankara: Türkiye İş Bankası A.Ş. Vakfı, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, 2013), 4.

³⁴ Tekin - Çelikkaya, a.e., 29.

³⁵ HUK, a.e., 15.

³⁶ Organ, a.e., 9.

ölçütleri ve verimlilik oranları gibi ölçütler kullanılmaktadır.³⁷ Öte yandan faaliyet denetimi, yönetsel bir danışmanlık hizmeti olarak da düşünülebilir. Çünkü faaliyet denetimi, sadece mevcut durumu raporlamakla kalmamakta, aynı zamanda faaliyetlerin iyileştirilmesi için öneri ve tavsiyelerde de bulunmaktadır.³⁸

1.3.1.4. Özel Amaçlı Denetim

Belirli bir bilgi kullanıcısının ihtiyaçlarına yönelik olarak gerçekleştirilen özel amaçlı denetimler, denetim talep eden kişi veya kuruluşa, karar sürecinde yardımcı olacak bilgileri ve önerileri sunan raporlar şeklinde ortaya çıkmaktadır.³⁹

Özellikle bankaların kredi taleplerini değerlendirmek amacıyla müşterilerinin finansal durumunu denetlemesi ve vergi denetimlerinin gerçekleştirilmesi, bu tür özel amaçlı denetimlere örnek olarak gösterilebilir. Bu denetimler, bilgi kullanıcısının özel ihtiyaçlarına yönelik olarak özelleştirilmiş bilgileri sağlayarak, karar alma süreçlerine etkin bir şekilde katkıda bulunmaktadır.

1.3.2. Denetçinin Durumuna Göre Denetim Türleri

Vergi denetimini gerçekleştirenin statüsüne göre denetim türleri, “iç denetim” ve “dış denetim” olmak üzere iki başlık altında incelenecektir.

1.3.2.1. İç Denetim

İç denetim, iç denetçiler tarafından denetlenen organizasyonun mali ve idari işlemlerini; risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek geliştirilmesine katkıda bulunmak amacıyla sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla belirli standartlar çerçevesinde yapılmaktadır.⁴⁰

İşletme ile ilgili ihtiyaç duyulan her konuda kurum içi yönetime bağlı olarak yapılmaktadır. İç denetim; verimlilik artışının sağlanması, kurum varlıklarının idaresi, kurumda

³⁷ a.e., 9.

³⁸ Aydın, *a.e.*, 45.

³⁹ Organ, *a.e.*, 9.

⁴⁰ Mustafa Çolak, *Kamu Maliyesi ve Kamu Mali Hukuku* (Ankara: Adalet Yayınevi, 2022), 312.

yapılan hata ve hilelerin önüne geçme, kurumun rekabet gücünün arttırılması gibi amaçlarla yapılmaktadır.⁴¹ İç denetim aynı zamanda dış denetim esnasında dış denetçilere de yardımcı ve yol gösterici olmaktadır.⁴²

1.3.2.2. Dış Denetim

Dış denetim, denetlenen kişi ya da kurumlarla alakası ve bağı bulunmayanlar tarafından, iç denetimin aksine bağımsız kişilerce yapılan denetimdir.⁴³ Dış denetim iki alt başlığa ayrılmaktadır. Bunlar; “bağımsız denetim” ve “kamu denetimi” olarak sınıflandırılmaktadır.

a. Bağımsız Denetim

Denetlenen işletmeden ya da kuruluştan bağımsız ve denetlenen dışında bir denetçi tarafından yapılan denetim “bağımsız denetim” olarak tanımlanmıştır. Bağımsız denetimde, çalışma şekli, ilke ve kuralları kanunlarla belirtilen sınırlar içerisinde yapılmaktadır. Bağımsız denetim uluslararası kabul görmüş standartların ve ilkelerce yapıldığı takdirde hem etkinliği artmış olacaktır.⁴⁴

b. Kamu Denetimi

Kamu denetimi, devlete bağlı olarak kamu adına yapılan denetim faaliyetidir.⁴⁵ Bu denetim türünün amacı, denetlenen faaliyetlerin kanunlara uygun olarak yapılıp yapılmadığıdır.⁴⁶ Denetimleri gerçekleştirirken, mali tablo, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimleri yöntemlerine başvurmaktadırlar.⁴⁷

Kamu denetimleri arasından; Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurumu’nun (BDDK) bankalar üzerinde gerçekleştirdiği denetim, Sermaye Piyasası Kurumu’nun (SPK) şirketler üzerinde gerçekleştirdiği denetim, çalışmanın konusu olan Vergi Denetim Kurulu’nun

⁴¹ Mehmet Yüce - İsmail Hakkı Yücelen, *Vergi Denetim Hukuku (İçtihatlar ve Örnekler)* (Ankara: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2021), 52.

⁴² Tekin - Çelikkaya, *a.e.*, 31.

⁴³ *a.e.*, 31.

⁴⁴ Mustafa Çolak, *Vergi Hukuku* (Ankara: Adalet Yayınevi, 2021), 303.

⁴⁵ Özkorkut, *6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Açısından Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim*, 6.

⁴⁶ Organ, *a.e.*, 13.

⁴⁷ HUK, *a.e.*, 17.

(VDK) mükellefler üzerinde gerçekleştirdiği denetim ve Sayıştay tarafından gerçekleştirilen kaynağını Anayasa’dan alan yüksek denetimi en yaygın kamu denetim türleri olarak örnek gösterilebilir.

1.4. Denetim Teknikleri

Denetçiler, denetim faaliyetlerini gerçekleştirirken elde ettikleri delilleri farklı yollar izleyerek toplamaktadırlar. Bu farklı yollar denetim teknikleri olarak adlandırılmıştır.⁴⁸ Bu teknikler genelde denetim esnasında birbirleriyle iç içe geçmiş ve bu nedenle birbirlerinden ayırt etmek kimi zaman güç olmaktadır.⁴⁹ Bu teknikler genel hatlarıyla; “karşılaştırma”, “aritmetik inceleme” ve belge incelemesi olarak sıralanabilmektedir.⁵⁰

Karşılaştırma, genellikle defter kayıtlarının doğruluğunu araştırmak için yapılan bir inceleme işlemidir.⁵¹ Bu yöntemde, büyük defter ve yevmiye defteri toplamalarının karşılaştırılması gibi toplam düzeyindeki uyumluluğa ve sabit varlıklar defteri ile büyük defterdeki sabit varlık hesaplarının tek tek tutarlarının karşılaştırılması gibi detay düzeyindeki uyumluluk denetlenmektedir.⁵² Karşılaştırma tekniği ile muhasebe tekniği ve çift taraflı kayıt tutma ilkesinin tutarlılığı kontrol edilmektedir. Bu nedenle, bu teknik kullanıldığında uygunluk denetimi yapılmış olmaktadır.⁵³

Muhasebe kayıtlarının ve belgelerin doğruluğunun araştırıldığı ve bu işlemlerin tekrarlandığı bir hesap kontrolü yöntemi olarak bilinen aritmetik inceleme, hesap hatalarının her zaman muhasebe verilerinde bulunabileceği gerçeği göz önünde bulundurularak, denetçiler tarafından karşılaştırma ve tutar aktarımının kontrol edilmesi yöntemidir.⁵⁴ Tutarlar, defterlerde ve belgelerde yer aldıkları süreç boyunca mali tabloların düzenlenmesine kadar birçok aritmetik işlem ve hesaplama sürecinden geçirilmektedir ve bu aşamalarda yapılacak olan bir hata veya

⁴⁸ Tekin - Çelikkaya, *a.e.*, 35.

⁴⁹ Mevlüt Özer, *Denetim, Cilt 1* (Ankara: Özkan Matbaacılık, 1997), 236.

⁵⁰ Ersin Güredin, *Denetim ve Güvence Hizmetleri* (İstanbul: Arıkan Basım Yayın Dağıtım, 2007), 247-251.

⁵¹ Tekin - Çelikkaya, *a.e.*, 35.

⁵² Tekin - Çelikkaya, *a.e.*, 35.

⁵³ *a.e.*, 35.

⁵⁴ Güredin, *a.e.*, 249.

hilenin mali tabloların yanlış değerler göstermesinin önüne geçmektedir. Aritmetik inceleme genellikle örnekleme yöntemiyle gerçekleştirilmektedir.⁵⁵

Belge incelemesi, denetlenen işlemlerde belgenin gerçek olayı yansıtip yansıtmadığı, sahte ya da yanıltıcı olup olmadığının araştırıldığı tekniktir.⁵⁶

1.5. Denetim Yöntemleri

Denetim yöntemleri, denetim tekniklerinin hangi yaklaşımlarla uygulanacağını belirleyerek, denetim sürecinde özgün bir yol haritası oluşturmaktadır. Bu nedenle denetim yöntemleri, denetim tekniklerine göre daha geniş anlamlıdır. Denetçi, denetimin amacına göre uygun denetim yöntemini uygulayacaktır. Denetim yöntemleri; “şekli maddi denetim”, aralıksız-örnekleme yoluyla denetim”, ileriye-geriye doğru denetim”, ve “doğrudan-dolaylı denetim” olarak ayrılmıştır.⁵⁷

1.6. Vergi Denetimi Kavramı

Mükelleflerin sahip olduğu hak ve yükümlülüklerin yanında vergi idarelerinin de bazı hak ve yükümlülükleri bulunmaktadır. Verginin yasallığı ilkesi gereğince idare vatandaşların vergilerini doğru ödeyip ödemediğini kontrol etmek zorundadır.⁵⁸ Vergi denetiminde amaç mükellefin beyanlarının doğruluğunu saptamak⁵⁹ ve devletin vergi alacağına zamanında kavuşabilmesini sağlamaktır.⁶⁰

Vergi denetimi kavramı; mükelleflerin ve vergi idaresinin kanunla belirlenen sınırlar ve ilkeler çerçevesinde faaliyet gösterip göstermediğinin saptanmasıdır.⁶¹ Ülkemizde vergilendirmede esas itibarıyla beyan usulü geçerli olduğu için, mükelleflerin beyanlarını ve idarenin davranışlarının denetlenmesi gerekmektedir.⁶² Devletin yükümlülüklerini yerine

⁵⁵ a.e., 250.

⁵⁶ a.e., 251.

⁵⁷ Tekin - Çelikkaya, a.e., 37.

⁵⁸ Çolak (2021), a.e., 294.

⁵⁹ Selim Kaneti v.dğr., *Vergi Hukuku*, 2 Baskı (İstanbul: Filiz Kitabevi, 2022), 235.

⁶⁰ Yusuf Karakoç, *Genel Vergi Hukuku* (Ankara: Yetkin Yayınları, 2019), 247.

⁶¹ Arıcı - İyibil, a.e., 1.

⁶² Nezih Şeker, *Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi* (İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 1994), 7.

getirebilmesi ve kaynakları verimli bir şekilde kullanabilmesi, kaynakların sağlanmasına ve etkili bir şekilde kullanılmasına bağlıdır. Vergiler, bu kaynakların en önemlisi ve yaygın olarak uygulananlarıdır.⁶³ Etkin bir vergi denetim sistemi, devletin vergi kaynaklarından en yüksek faydayı elde etmesi için çok önemlidir.

Vergi denetimi, işletmelerin vergilendirme süreçlerinde yasalara uyumlu olup olmadığının denetlendiği bir uygunluk denetimi olarak ifade edilmektedir. Bu anlamda vergi idaresi mükellefler üzerinde;

- Kanuni yükümlülüklerin yerine getirilip getirilmediği
- Vergi borcunun zamanında ve doğru bir şekilde ödenip ödenmediği

denetimini kendine özgü teknikler ve yöntemlerle araştırma, tespit etme ve sağlama faaliyetlerine vergi denetimi denmektedir.⁶⁴

Bu tanımların ortak noktası, vergi denetiminin, vergi mükelleflerinin beyanlarının doğruluğunun denetlenmesi açısından dış denetim odaklı olarak ele alınmasıdır. Ancak doktrinde, vergi denetiminin aynı zamanda iç denetim boyutuna da değinilen tanımlar bulunmaktadır.

Geniş anlamıyla vergi denetimi ise hem mükelleflerin beyanlarının doğruluğunun kontrolünü hem de vergi idaresinin örgüt içinde denetime tabi tutulması anlamına gelmektedir.⁶⁵

OECD vergi denetiminin tanımını; “bir vergi mükellefinin vergiyi doğru bir şekilde değerlendirip değerlendirmedığının incelenmesidir” olarak yapmıştır. Vergi denetimleri genellikle, masa başı kontrolleri, uygunluk ziyaretleri/incelemleri veya belge eşleştirme programları gibi diğer denetim türlerinden daha ayrıntılı ve kapsamlıdır.⁶⁶

⁶³ Metin Meriç, *Vergi Denetimi* (İzmir: İlkem Ofset, 2002), 19.

⁶⁴ Tekin - Çelikkaya, *a.e.*, 51.

⁶⁵ Şeker, *a.e.*, 7.

⁶⁶ The Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), “Strengthening Tax Audit Capabilities: General Principles and Approaches” (Erişim 1 Ocak 2023).

1.7. Vergi Denetiminin Amacı

Vergi denetiminin çeşitli amaçları bulunmaktadır. Genel anlamıyla vergi denetimi; vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi ile vergi gelirlerinin artırılmasını amaçlamaktadır.

Vergi incelemesinin amacı VUK'ta tanımlanmıştır.⁶⁷ Buna göre vergi incelemesi yapılırken yalnızca vergi kayıp ve kaçaklarının tespiti yapılmadığı bunun yanında mükelleflerin yükümlülüklerini tam anlamıyla yerine getirip getirmediğinin tespiti de amaçlanmaktadır. Etkin ve etkili bir vergi denetimi sonucunda mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun artması da beklenecektir. Vergi denetimi esnasında bütün mükelleflerin denetlenmesi mümkün olmadığı için denetimin etkinliğinin artırılması ve vergi denetiminin caydırıcılık amacına ulaşması beklenmelidir.⁶⁸

Vergi denetiminin hangi amaca yönelik yapıldığıyla ilgili olarak denetim türleri amacına göre sınıflandırılabilir. Buna göre amacına göre denetim türlerini “mali amaç”, “ekonomik amaç”, “sosyal amaç”, “hukuki amaç” ve “siyasi amaç” olarak sayılmaktadır.⁶⁹

1.7.1. Mali Amaç

Devletler yapacakları harcamaları finanse edebilmek amacıyla vergi toplamaktadırlar. Devletlerin giderlerinin artmasıyla birlikte finansman ihtiyacı da artmaktadır. Bu nedenle devletler toplayacağı vergilerin potansiyelini kullanabileceği bir vergi sistemi oluşturmalıdır. Oluşturulan bu vergi sisteminde kayıt dışılığın da önüne geçilmiş olunacaktır. Kayıt dışılığın önüne geçebilmek amacıyla etkin bir vergi denetiminin oluşturulması gerekmektedir.

Devlet vergi denetimi yaparak öncelikle vergi gelirlerindeki kayıpları ortadan kaldırmayı amaçlamakta ve bu yolla vergi oranlarında değişiklik yapmadan vergi gelirlerini arttırmayı amaçlamaktadır. Devletin bu amaçla vergi denetimi yapması vergi denetiminin “mali amacı” olarak adlandırılmaktadır.⁷⁰

⁶⁷ VUK, m. 134.

⁶⁸ Şeker, *a.e.*, 9.

⁶⁹ Aydın, *a.e.*, 60.

⁷⁰ Tekin - Çelikkaya, *a.e.*, 44.

1.7.2. Ekonomik Amaç

Verginin mali amacı yanında “kayıt dışı ekonomi ile mücadele” “gelir adaletinin sağlanması”, “enflasyonist baskıları azaltma” gibi bir takım ekonomik amaçları da bulunmaktadır.⁷¹

Toplanan vergiler devletin harcamalarını karşılamaya yetmediği durumlarda bütçe açıkları oluşmaktadır.⁷² Bütçe açıkları sonucunda devlet açığı kapatabilmek için emisyon ya da borçlanma yöntemlerine başvurabilmektedir.⁷³ Bu yöntemlerin ise ekonomiye olumsuz etkileri mevcuttur.⁷⁴ Verginin etkin şekilde toplanabilmesi bütçe açıkları nedeniyle oluşacak bu tür olumsuzlukları gidermekte önemli bir rol oynayacaktır.⁷⁵ Bu nedenlerle verginin etkin biçimde toplanmasının yanı sıra toplanan verginin gereği gibi kullanılması da gerekmektedir. Bu nedenle de vergi denetimi verginin ekonomik amacının gerçekleşmesinde büyük önem taşımaktadır.⁷⁶

1.7.3. Sosyal Amaç

Ekonomik ve sosyal alanlarda da dengenin sağlanmasıyla gelir eşitliğinde adaletsizliğin önlenmeye çalışılması vergilemenin bir diğer amacıdır.⁷⁷ Devletlerin vergi toplamalarının ana amaçlarından birisi de gelir adaletinin sağlanmasıdır.⁷⁸

⁷¹ Tekin - a.e., 48.

⁷² Haluk Egeli, “Gelişmekte Olan Ülkelerde Bütçe Açıkları”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* 4/4 (1999): 6.

⁷³ Stanley Fischer - William Easterly, “The economics of the government budget constraint”, *The World Bank Research Observer* 5/2 (1990): 127.

⁷⁴ Salih Barışık - Ferdi Kesikoğlu, “Türkiye’de Bütçe Açıklarının Temel Makroekonomik Değişkenler Üzerine Etkisi (1987-2003 VAR, Etki Tepki Analizi, Varyans Ayırıştırması”, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi* 61/4 (2006): 79.

⁷⁵ Arıca - İyibil, a.e., 4.

⁷⁶ Hasan Hüseyin Savaş, “Vergi Gelirlerinin Denetimi ve Denetimde Etkinlik Kavramı”, *Mevzuat Dergisi* 36/ (2000): 6.

⁷⁷ Nami Çağan, “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 37/1 (1980): 146.

⁷⁸ Tekin - Çelikkaya, a.e., 54.

Devletler “*mali güce göre vergilendirme ilkesi*” “*gereğince mali gücü yüksek mükelleflerden daha çok vergi toplanacak ve elde edilen gelirle düşük gelir grubundaki vatandaşların refahını arttırmayı sağlayacaktır.*”⁷⁹ Ancak etkin bir vergi sistemine sahip olmayan ülkelerde vergi kaçakçılığı yüksektir.⁸⁰ Vergi kaçakçılığı oranı yüksek olan devletler umduğu vergi gelirlerine ulaşamayacaktır. Bunun sonucunda oluşan bütçe açıklarının kapatılabilmesi için vergi oranlarının artırılması ya da ek vergiler koyulması yoluna başvurulacaktır.⁸¹

Vergi gelir kaybının telafi edilmesi amacıyla getirilen ek yükümlülükler vergi kaybına neden olma imkânı daha zor olan düşük gelir grupları tarafından karşılanması ihtimaliyle gelir adaletindeki olumsuz etkileri büyüyecektir.⁸²

Devletin vergilemeyi kullanarak gelir adaletinde dengeyi sağlayabilmesi için de vergi kaçakçılığıyla etkin bir şekilde mücadele edeceği vergi denetim mekanizması kurması gerekmektedir.

1.7.4. Hukuki Amaç

Devletin egemenliğinin en büyük göstergelerinden birisi olan vergi toplama yetkisine dayanılarak, vergi verme bireylerin keyfine bırakılmadan devlet tarafından cebren alınmaktadır. Devletin “vergi toplama yetkisi” yanında bir de “vergi toplama ödevi” bulunmaktadır.

Verginin yasallığı ilkesinin devlete yüklediği yükümlülük gereğince devlet vergiyi toplama yükümlülüğünü yerine getirmek zorundadır.⁸³ Bu nedenle vergi denetimi, vergi toplamının sağlıklı bir şekilde işleyebilmesi ve devletin egemenlik alanını etkin bir şekilde kullanabilmesi için önemlidir.⁸⁴ Ayrıca Almanya’daki vergi ve gümrük uyuşmazlıklarına bakan yüksek mercii Alman Federal Vergi Mahkemesi’nin (Bundesfinanzhof), “*Vergi denetimi vergi kanunlarının adil bir şekilde uygulanması yoluyla vergi adaletini sağlama amacına hizmet*

⁷⁹ Çağan, “a.e.”, 145.

⁸⁰ James Alm - Chandler McClellan, “Tax Morale and Tax Compliance From The Firm's Perspective”, *Kyklos* 65/1 (2012): 14.

⁸¹ Coşkun Can Aktan, *Vergi* (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2020), 118.

⁸² Abdurrahman Akdoğan, “Vergi İncelemesi”, *Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını* 127 (1979): 7; Aktan, *Vergi*, 118.

⁸³ Gülsen Güneş, *Verginin Yasallığı İlkesi*: On iki Levha Yayıncılık, 2008), 21.

⁸⁴ Kaneti v.dğr., a.e., 17.

eder” şeklindeki kararında; denetimin hem hukuki amacına hem de bu yolla sağlanacak sosyal amacına işaret etmektedir.⁸⁵

Etkin bir denetim yapılamaması ya da denetim yapılırken mükelleflerin bir kısmının denetlenmesi bir kısmının denetlenmemesi ise vatandaşlar arasında eşitlik ilkesine aykırı olarak ayırım yapıldığı anlamına gelecektir.⁸⁶ Bu nedenlerle devletin vergi toplama ödevine uyması, hukuk devleti ilkesinin devlete getirdiği yükümlülöklere uyulmasının sağlanması da vergi denetiminin “hukuki amacını” oluşturmaktadır.

1.8. Vergi Denetiminin Fonksiyonları

Vergi denetim işlemi yapılırken, denetimin belirli fonksiyonları yerine getirmesi beklenmektedir. Bunlar; denetim sonucunda vergi kayıp ve kaçaklarını tespit etme, tespit edilen kayıp kaçakları düzeltme ve son olarak vergi kayıp kaçaklarını önleme fonksiyonlarıdır.⁸⁷ Bu fonksiyonlara ek olarak vergi denetiminin fonksiyonları sayılırken mükellefleri eğitime(bilgilendirme) fonksiyonu da eklenmiştir.⁸⁸

1.8.1. Araştırma ve Bulma Fonksiyonu

Vergi denetimi, mükelleflerin mevzuata uygun davranıp davranmadığını kontrol etmekte ve mevzuata uymayan mükellefleri tespit etmeyi amaçlamaktadır.⁸⁹ Vergi denetiminin, vergi mevzuatlarına uymayan mükellefleri tespit etmesi amacıyla yaptığı araştırma faaliyeti “araştırma ve bulma” fonksiyonu olarak adlandırılmaktadır.⁹⁰

⁸⁵ Bundesfinanzhof, in (X R 89/89) BStBl. 1992 II S. 220, ed. BFH (02.10.1991).

⁸⁶ Mualla Öncel v.dğr., *Vergi Hukuku*, 30 Baskı (Ankara: Turhan Kitabevi, 2021), 43.

⁸⁷ Fatih Çavdar, *Seçilmiş Ülkeler ve Yeni Gelişmeler Işığında Türkiye’de Vergi Denetimi: Sorunlar, Çözümler ve Yaklaşımlar* (Doktora Tezi, Pamukkale Üniversitesi 2016), 17.

⁸⁸ Sadece araştırma ve bulma ile önleme fonksiyonunu sayan görüşler için bkz. Aydın, 61-62.; Akdoğan, 10-11.; Harun Yeniçeri, Araştırma, önleme ve eğitime fonksiyonunu sayan görüş için bkz. Furkan Beşel, *Türkiye’de Vergi Denetiminin Ekonomik ve Hukuki Etkinliği*, Doktora Tezi; (Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, 2017), 18-20.

⁸⁹ Cemil Rakıcı, “Vergi Denetiminin Yeni Yapısı ve Denetimin Kayıtdışıılığı Önleme Fonksiyonu”, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi* 7/14 (2012): 346.

⁹⁰ Furkan Beşel, *Türkiye’de Vergi Denetiminin Ekonomik ve Hukuki Etkinliği* (Doktora Tezi, Sakarya Üniversitesi 2017), 33.

Vergi denetimi ile bir nevi “dedektiflik” işlemi yapılarak, yükümlülerin defter ve kayıtlarında yaptıkları hata ve hileler tespit edilmektedir.⁹¹ Bu fonksiyonun yerine getirilmesinde vergi incelemesi büyük rol oynamaktadır.⁹² İnceleme sonucu tespiti yapılan hata ve hileler için yaptırım uygulanmaktadır.⁹³ Vergi denetimi araştırma ve bulma fonksiyonunu etkin bir şekilde yerine getiremediği takdirde yaptırımlar uygulanamayacak ve vergi gelirleri arttırılamayacaktır.⁹⁴ Bu takdirde vergi denetiminin caydırıcılık unsuru azalacaktır.⁹⁵

1.8.2. Düzeltme Fonksiyonu

Vergi denetimi esnasında, denetim elemanlarının mükellefleri ve memurları, uyarma, bilgi verme ve yardımcı olma görevleri de mevcuttur. Vergi denetim elemanlarına yüklenen bu görev vergi denetimi sırasında tespit edilen eksikliklerin düzeltilmesinin yanı sıra, yükümlüleri eğitme ve vergi kayıplarını da önlemeye yardımcı olmaktadır.⁹⁶

1.8.3. Önleme Fonksiyonu

Vergi denetiminin önleme fonksiyonu, araştırma ve bulma fonksiyonun aksine vergi kayıp ve kaçaklarını ortaya çıktıktan sonra onları cezalandırmak yerine, kayıp ve kaçağa sebebiyet veren etkenleri ortadan kaldırarak ortaya çıkmadan önce önlemeyi amaçlamaktadır.⁹⁷

Vergi denetiminin en önemli fonksiyonun önleme fonksiyonu olduğu söylenebilir.⁹⁸ Ancak bu fonksiyonun hayata geçebilmesi, sayılan diğer fonksiyonlar olan; “araştırma ve bulma”, “düzeltme”, ve “mükellefleri vergi konusunda eğitme” fonksiyonlarının da etkili olarak işlemesine bağlıdır.⁹⁹ Etkin ve etkili bir vergi denetimi neticesinde denetlenmeyen

⁹¹ Akdoğan, “a.e.”, 10.

⁹² Yüce - Yücelen, *a.e.*, 104.

⁹³ Sevil Şin, *Avrupa Birliği ve Türkiye’de Vergi Yapısı, Denetimi ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları* (İstanbul: İstanbul Ticaret Odası Yayını, 2005), 87.

⁹⁴ Organ, *a.e.*, 43-44.

⁹⁵ Şeker, *a.e.*, 38.

⁹⁶ Organ, *a.e.*, 44.

⁹⁷ Organ, *a.e.*, 44.

⁹⁸ Rakıcı, “a.e.”, 346.

⁹⁹ Cansu Dağ Bereket, *Uluslararası Boyutuyla Vergi İncelemeleri* (Ankara: Adalet Yayınevi, 2022), 38.

yükümlüler de sürekli olarak denetlenecekleri düşüncesiyle doğru beyan vermelerini sağlayacaktır.¹⁰⁰

1.8.4. Mükellefleri Vergi Konusunda Eğitim Fonksiyonu

Vergi denetiminin, sayılan diğer fonksiyonlarının yanında bir de mükellefleri vergi konusunda eğitim fonksiyonu bulunmaktadır. Yapılan denetimler sırasında, denetlenen yükümlülerin yaptıkları hatalar ve eksiklikler açısından bilgilendirilmesi ve güncel mevzuat hükümlerinin uygulanması konusunda uyarılması neticesinde, vergi denetiminin mükellefleri vergi konusunda eğitim fonksiyonu ortaya çıkmıştır.¹⁰¹

Vergi denetiminin mükellefleri eğitici fonksiyonu sayesinde vergi kayıplarının sürekli olarak önlenmesi amaçlanmaktadır. Mükelleflerin vergi hususunda eğitim seviyesinin yükselmesiyle de vergi denetiminin önleme fonksiyonuna katkı sağlanmaktadır.¹⁰²

1.9. Vergi Denetiminin Özellikleri

Denetimin bir alt alı olan vergi denetimi, temel özellikleri bakımından denetimle benzerlik göstermektedir. Bunun yanında ise vergi denetiminin özel olarak ayırılabilir başlıca özellikleri bulunmaktadır. Bunlar vergi denetiminin; “*tarafsız olması*”, “*yaptırım gücüne sahip olması*”, “*geniş kapsamlı olması*”, “*hukuki olması*” şeklinde sayılabilir.

1.9.1. Tarafsız Olması

Vergi denetim elemanları ne kadar devlet adına işlem yapsalar da görevlerini yerine getirirken tarafsız olmak zorundadırlar.¹⁰³ 657 sayılı Devlet memurları Kanununun 4’üncü maddesi¹⁰⁴ uyarınca vergi denetimini yerine getiren vergi denetim elemanları devlet memuru sayılmaktadır. Aynı kanunun 7. maddesinde devlet memurlarını “tarafsız ve devlete bağlı” olması başlığı düzenlenmiştir.

¹⁰⁰ İlhan Binbirkaya, *Türkiye’de Vergi Denetimi ve Kayıtdışı Ekonomi* (Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi 2006), 15.

¹⁰¹ Çavdar (2016), *a.e.*, 19.

¹⁰² Akdoğan, “*a.e.*”, 11.

¹⁰³ Tayfun Güngör, *Türkiye’de Vergi Denetimi* (Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi, 1987), 29.

¹⁰⁴ Devlet Memurları Kanunu (DMK), Resmî Gazete 12056 (23.07.1965), Kanun No. 657, md. 4.

Denetimde “*Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları*” sayılırken de denetimin tarafsız olması özelliği vurgulanmıştır.¹⁰⁵ Denetimin bir alt türü olan vergi denetiminin de hem bu sebeple hem de denetim faaliyetlerinin kamu görevlileri tarafından yerine getirilmesi sebebiyle tarafsız olma özelliği vardır. Her ne kadar denetçiler kamu lehine işlem yapıyor olsa da tarafsız olmalıdırlar.¹⁰⁶ Ayrıca Gelir İdaresi Başkanlığı’nın yayınlamış olduğu “*Mükellef Hakları Bildirgesi*’nde”¹⁰⁷ idarenin, kanunların uygulanmasında tarafsız olacağı belirtilmiştir.

1.9.2. Yaptırım Gücüne Sahip Olması

Yapılan denetimin etkinliğinin olması ve mükellefler üzerinde sonuç doğurabilmesi için denetimin yaptırım gücü özelliği olması gerekmektedir.¹⁰⁸ Bu özellik vergi denetiminin hukukiliğinin de bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır.¹⁰⁹ Vergi denetimi sonucunda mükelleflere uygulanan yaptırımlara karşı mükellefin dava açmak, uzlaşma yoluna başvurma ya da düzeltme yoluna başvurma seçenekleri mevcuttur.¹¹⁰ Bu yollara başvurmeyan mükellef vergi denetiminin yaptırım gücüne sahip olması özelliği nedeniyle sonucunda vergi cezalarıyla karşı karşıya gelecektir.

1.9.3. Geniş Kapsamlı Olması

Vergi denetimi; vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesini amaçlarken, mali denetim ya da hesap denetimi olma özelliklerinden daha geniş ve kapsayıcı bir denetim özelliği mevcuttur.¹¹¹ Vergi denetim elemanları incelemelerini yaparken yalnızca hesaplardaki verileri değil aynı zamanda bu verilere dayanak oluşturan olayların gerçekliğini tüm yönleriyle araştırmaktadır.¹¹²

¹⁰⁵ International Federation of Accountants (IFAC), “International Standards” (Erişim 1 Ocak 2023).

¹⁰⁶ Havva Arabacı - Fatih Çavdar, “Temel Finansal Tablolar Analizinin Etkin Bir Vergi Denetimi Açısından Önemi”, *Sosyal Bilimler Araştırma Dergisi* 7/4 (2018): 179.

¹⁰⁷ GİB, “Mükellef Hakları Bildirgesi” (Erişim 1 Ocak 2023).

¹⁰⁸ Emine Koban - Zerrin Fırat, “Kayıtdışı Ekonomide Vergi ve Sosyal Güvenlik Açısından Denetim Olgusu (Perakende Sektörü-Bursa Alan Uygulaması)”, *İş Güç” Endüstri İlişkileri ve İnsan Kaynakları Dergisi* 9/1 (2007): 184.

¹⁰⁹ Tekin - Çelikkaya, *a.e.*, 57.

¹¹⁰ Tekin - Çelikkaya, *a.e.*, 57.

¹¹¹ İsmail Hakkı Yücelen, *Türkiye’deki Vergi Denetim Teknikleri ve Bilgisayar Destekli Vergi Denetimi* (Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi, 2009), 18.

¹¹² Yücelen, *a.e.*, 18.

Vergi denetiminin daha dar kapsamlı ve hesap denetiminin bir alt türü olduğu görüşünü savunan yazarlar da bulunmaktadır.¹¹³ Bu görüşe göre mükelleflerin belli bir dönem mali tabloları mali mevzuat hükümlerine göre incelenmektedir ve bu durumda yapılan her vergi incelemesi bir hesap denetimi özelliği göstermektedir.¹¹⁴

1.9.4. Hukuki Olması

1982 Anayasasında ülkemizin bir hukuk devleti olduğu düzenlenmiştir. Anayasamızın 2. Maddesi “Türkiye Cumhuriyeti bir hukuk devletidir” şeklinde düzenlenmiştir. Hukuk devletinin sahip olması beklenen ilkelerden biri; idarenin yasallığı ilkesidir.¹¹⁵ İdari bir işlem olan vergi denetimi, idare hukukunun temel ilkelerinden olan kanuni idare ilkesine uymak durumundadır. Anayasamızın 73. maddesinde düzenlenen verginin kanuniliği ilkesi ile de İdarenin yasallığı ilkesinin kapsamı vergi denetimi açısından arttırılmıştır.

Vergi denetiminin hukuki olması özelliği idareye denetim yapma ödevi yüklemektedir. Anayasada düzenlenmiş olan verginin kanuniliği ilkesi neticesinde devlet kanunla koyulan vergiyi toplamaktan kaçınamayacaktır.¹¹⁶ Bunun sonucu olarak da denetim hukuk devletinin getirmiş olduğu bir özellik olarak karşımıza çıkmaktadır.¹¹⁷

1.10. Vergi Denetiminin Türleri

Vergi denetimi türlerine göre çeşitli ayrılmalara tutularak sınıflandırılmaktadır.¹¹⁸ Bu ayrımlara göre aşağıdaki sınıflamayı yapmak mümkündür.

1.10.1. Şekli ve Maddi Bakımdan Vergi Denetimi

Uygunluk denetimi olan “şekli denetim”, denetime tabi tutulan mükellefin kaydettiği belge ve bilgilerin doğru usullerle düzenlenip düzenlenmediği araştırılasıdır. Yani

¹¹³ Yüce - Yücelen, *a.e.* 109.

¹¹⁴ Aydın, *a.e.*, 97.

¹¹⁵ Öncel v.dğr., *a.e.*, 46.

¹¹⁶ Güneş, *a.e.* 21.

¹¹⁷ Ahmet Erol, *Vergi incelemesi & mükellef hakları*: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (İSMMMO), 2010), 28.

¹¹⁸ Şeker, *a.e.*, 17.

mükelleflerin tutmakla yükümlü olduğu muhasebe kayıtlarının ve düzenleyeceği belgelerin mevzuat hükümlerine göre uygun usulde yapılıp yapılmadığının denetimidir.¹¹⁹

Maddi denetim ise mükellefin tutmakla yükümlü olduğu defter ve hesapların, belgelerin değerlendirme ölçüleri çerçevesinde gerçeğe uygun işlenip işlenmediğini incelemektedir.¹²⁰

1.10.2. İçeriğine Göre Vergi Denetimi

İçeriğine göre vergi denetimi “olağan denetim” ve “olağanüstü denetim” olarak ikiye ayrılmaktadır.

1.10.2.1. Olağan Denetim

Olağan denetim, belirli bir plan ve önceden düzenlenmiş bir program dahilinde yapılması kararlaştırılmış denetimdir. Bu şekilde yapılan denetimde denetimlerin önceden hazırlanan yıllık programlar neticesinde denetim gerçekleştirilmektedir.¹²¹

1.10.2.2. Olağanüstü denetim

Olağanüstü denetim, olağan denetimin aksine belirli bir plan ve daha önceden düzenlenmiş bir program dahilinde olmayan, bir nedene bağlı olarak yapılan denetimdir. Bu tür bir denetimin gerçekleşmesi, planlananmış programdan daha önce yapılması gereken bir vergi denetiminin varlığına bağlıdır.¹²²

1.10.3. Verginin Türüne Göre Vergi Denetimi

Bu denetim türü; genel vergi denetimi ve özel vergi denetimi olarak ikiye ayrılmaktadır.

1.10.3.1. Genel vergi denetimi

¹¹⁹ Arıca - İyibil, *a.e.*, 5.

¹²⁰ Organ, *a.e.*, 48.

¹²¹ Meriç, *a.e.*, 28.

¹²² Çavdar(2016), *a.e.*, 21.

Genel vergi denetimi, denetimi yapılan mükellefin vergilendirme dönemindeki hesap ve işlemlerin tümünün bir ayırım yapılmaksızın denetlenmesidir.

1.10.3.2. Özel vergi denetimi

Özel vergi denetimi, bir vergi denetim sürecinde özel bir konunun ya da bir olayın denetlenmesidir.¹²³

1.10.4. Denetleyen ve Denetlenen Arasındaki İlişki Bakımından Vergi Denetimi

Denetleyen ve denetlenen ilişkisi bakımından vergi denetimi iç ve dış denetim şeklinde iki alt kategoride incelenmektedir.¹²⁴

1.10.4.1. İç denetim

Vergi denetiminin türlerinden olan “iç denetim” ile denetim türleri arasında sayılan “iç denetim” arasında anlam farkı bulunmaktadır. Vergi denetimindeki iç denetim, gelir idaresinin kendi bünyesinde bulunan merkez ve taşra birimlerinin, mevzuata uygun, adaletli, etkin, ekonomik çalışıp çalışmadıklarına yönelik yapılan faaliyetlerin bütünüdür.¹²⁵

1.10.4.2. Dış denetim

Vergi denetiminde “dış denetim”, denetime tabi tutulan yükümlüden bağımsız çalışan denetim elemanlarınca yaptığı denetim türüdür.

1.10.5. Hukuki bakımdan vergi denetimi

Hukuki bakımdan vergi denetimi, “vergi incelemesi” ve “yoklama” olarak ikiye ayrılmaktadır.

¹²³ Yüce - Yücelen, *a.e.*, 115.

¹²⁴ Meriç, *a.e.*, 29.

¹²⁵ Mehmet Emin Merter, *Türkiye’de Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinliğin Sağlanması Toplam Kalite Yönetimi* (Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, 2004), 18.

1.10.5.1. Vergi incelemesi

VUK’a göre vergi incelemesi, “vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır” olarak tanımlanmaktadır.¹²⁶

1.10.5.2. Yoklama

VUK’a göre yoklama, “mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir” olarak tanımlanmaktadır.¹²⁷

1.10.6. İncelemenin Kapsamı Bakımından Vergi Denetimi

İncelemenin kapsamı bakımından vergi denetimi, “tam inceleme ve “sınırlı inceleme” olarak ayrılmaktadır. Ancak literatürde bu iki başlığa ek olarak “kısa incelemenin” dahil edildiği bir sınıflandırılma da yapılmaktadır.¹²⁸

1.10.6.1. Tam inceleme

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliği’nin (Vergi İnceleme Yönetmeliği)¹²⁹ “Tanımlar” başlıklı 3. maddesinin (f) bendinde yapılan tanımda¹³⁰; mükellefe ilişkin inceleme yapılan vergi dönemi ya da diğer vergilendirme dönemlerindeki her türlü iş ve işlemlerinin tüm matrah unsurunun denetlenmesi tam inceleme olarak düzenlenmiştir.

Tam incelemeler, vergi denetim türleri arasında en akılcı ve gelişmiş vergi denetim türü olarak sayılmaktadır.¹³¹ Ancak tam inceleme ekonomik olmaması, fazla personel gerektirmesi ve daha uzun sürmesi gibi olumsuz özellikleri nedeniyle sıklıkla uygulanması

¹²⁶ Vergi Usul Kanunu(VUK), Resmi Gazete 10703(10.01.1961), Kanunu No 213, m. 134.

¹²⁷ VUK, m.127

¹²⁸ Dağ Bereket, a.e.

¹²⁹ Bu bölümde bundan sonra “Vergi İnceleme Yönetmeliği” olarak anılacaktır.

¹³⁰ Vergi İncelemelerin Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik(Vergi İnceleme Yönetmeliği), Resmi Gazete 28101(31.10.2011), m.3/f

¹³¹ Tekin - Çelikkaya, a.e., 185.

mümkün değildir.¹³² Ülkemizde 2022 yılında yapılan incelemelerin 19,36'si tam incelemelerden oluşmaktadır.¹³³

1.10.6.3. Sınırlı inceleme

Vergi denetimi döneminde matrah unsurlarının yalnızca bir kısmının denetlenmesidir.¹³⁴ Vergi İnceleme Yönetmeliği'nde¹³⁵ “*tam inceleme dışında kalan vergi incelemesi*” sınırlı vergi incelemesi olarak tanımlanmıştır.

1.10.7. İncelemenin Yapıldığı Yer Bakımından Vergi Denetimi

İncelemenin yapıldığı yer bakımından vergi denetimi, “işyerinde vergi denetimi” ve “dairede vergi denetimi” olarak ikiye ayrılmaktadır.

1.10.7.1. İşyerinde vergi denetimi

7338 Sayılı Kanun'un 17'inci maddesi ile değişen ve 01.07.2022 tarihinde yürürlüğe giren düzenlemeyle vergi incelemelerinin işyerinde yapılacağı esası hükmü değiştirilmiştir. İşyerinde inceleme yapılabilmesi için ancak mükellef ve vergi sorumlusunun böyle bir talebinin olması ve iş yerinin vergi incelemesi açısından müsait olması gerekmektedir.

1.10.7.2. Dairede vergi denetimi

VUK Madde 139'da belirtildiği üzere vergi denetimlerinin dairede yapılması esası benimsenmiştir. Böylelikle geçmişte esas olan işyerinde inceleme kabul edilmesine karşın, uygulamada çoğunlukla dairede yapılan ve bunun sonucunda doğan usulsüz incelemeler neticesinde verilen iptal kararlarının da önüne geçilebileceği düşünülmektedir.¹³⁶

1.10.8. Zaman bakımından vergi denetimi

¹³² Organ, *a.e.*, 50.

¹³³ GİB, “2022 Faaliyet Raporu” (Erişim 20 Mayıs 2023).

¹³⁴ Tekin - Çelikkaya, *a.e.*, 186.

¹³⁵ Vergi İnceleme Yönetmeliği, m. 3(e).

¹³⁶ Tekin - Çelikkaya, *a.e.*, 197.

Vergi denetimi, zaman açısından "ileriye doğru vergi denetimi" ve "geriye doğru vergi denetimi" olarak iki farklı şekilde sınıflandırılmaktadır.

1.10.8.1. İleriye doğru vergi denetimi

İleriye doğru vergi denetimi yapılırken, denetim sırası belgelerden, defter kayıtlarına ve mali tablolara şeklinde ilerlemektedir. Denetlenen defter ve belgelerde eksiklik bulunuyorsa düzensiz muhasebe kayıtlarının yeniden inşası için de ileriye doğru vergi denetimi tercih edilmektedir.¹³⁷

1.10.8.2. Geriye doğru vergi denetimi

Geriye doğru vergi denetimi ise, ileriye doğru yapılan vergi denetiminin aksine mali tablolarından başlayarak belgelere doğru ilerleyen bir vergi denetimidir.¹³⁸ Vergi denetiminde esas geriye dönük vergi denetim işlemi olan mali tabloların incelemesinden başlanarak geriye doğru gitme yöntemi uygulanmaktadır.¹³⁹

1.11. Vergi Denetim Teknikleri

Vergi denetim elemanları, vergi denetiminin etkili ve verimli bir şekilde yürütebilmek için bazı vergi denetim tekniklerini kullanmaktadır. Bu teknikler mevzuatta sayılmamıştır. Bu tekniklerin sınırlandırılması vergi denetiminin güncelliğini koruyabilmesi açısından önemlidir.¹⁴⁰ Bu tekniklerden bazıları aşağıda sıralanmıştır.

1.11.1 Fiili ve Kaydi Envanter İncelemesi

İşletmelerin dönem sonu mevcutlarının tespiti, envanter çıkarılmasıyla mümkündür. Envanter çıkarmak VUK'ta tanımlanmıştır¹⁴¹ Bu tanıma göre envanter çıkarmak, işletmenin bir işletmenin yıl sonunda net varlıklarının değerlemesinin tespitidir.

¹³⁷ Yüce - Yücelen, *a.e.*, 198.

¹³⁸ HUK, *a.e.*, 70.

¹³⁹ Yüce - Yücelen, *a.e.*, 198.

¹⁴⁰ Dağ Bereket, *a.e.*, 124.

¹⁴¹ VUK, m.186

Vergi denetimi tekniği açısından “fiili envanter incelemesi” ve “kaydi envanter incelmesi” olmak üzere iki tür envanter incelemesi bulunmaktadır. Fiili envanter incelemesi, denetlenen mükellefin kaydedilmiş varlıklarının doğruluğunun tespit edilmesi şeklinde tanımlanmıştır.¹⁴² Fiili envanter yapılmasının hukuki dayanağı VUK’ta yer almaktadır.¹⁴³

Kaydi envanter incelemesi, denetlenen işletmenin kayıtlarının birbiriyle uyumlu olup olmadığının fiziki bir tespit yapmadan denetlenmesidir.¹⁴⁴ Eğer işletmenin stok sayımları ile fire oranları doğru tespit edilmiş ve kayıtları arasında birbirleriyle uyumsuzluk mevcutsa işletmenin yapmış olduğu alışların ya da satışların belgesiz olduğu kabul edilecektir.¹⁴⁵ Bu nedenle kaydi envanter incelemesi neticesinde uyumsuzluk tespit edilmesi halinde alışların ya da satışların belgelendirilmediği tespitinin yapılması için fiili envanter incelemesinin de yapılmış olması gerekmektedir.¹⁴⁶

1.11.2. Randıman İncelemesi

Vergi denetim tekniklerinden bir diğerisi de “randıman incelemesi” olarak sayılmıştır. Randıman incelemesi neticesinde, bir işletmenin bazı bağımsız değişkenler dikkate alınarak üretim surecinin sonucunda olan mallarla olması gereken miktarının karşılaştırılmasıdır.¹⁴⁷ Randıman incelemesi sonucunda üretilen malların, üretilmesi gereken miktardan farklı olduğunun tespiti halinde bu duruma “randıman farkı” denmektedir.¹⁴⁸

1.11.3. Karşıt İnceleme

¹⁴² Bünyamin ztrk - Güray ğredik, *Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri* (Ankara: ASMMMO Yayınları, 2007).

¹⁴³ VUK, m.134.

¹⁴⁴ Tekin - elikkaya, *Vergi denetimi*, 214.

¹⁴⁵ Tekin - elikkaya, *Vergi denetimi*, 214.

¹⁴⁶ Tekin - elikkaya, *Vergi denetimi*, 214.

¹⁴⁷ Engin Dumurcaklı - Murat Altıntaş, *rnek Uygulamalar İle Randıman Teknikleri ve Maliyet Analizi* (Ankara: Sekin Yayıncılık, 2022), 22.

¹⁴⁸ Organ, *a.e.*, 57.

Karşıt inceleme, denetime tabi tutulan mükellefin kayıtlarının doğruluğunun teyit edilmesi amacıyla, mükellefin kayıtları ile kayıtlarda adı geçen diğer işletmelerin karşılaştırılarak incelenmesi yöntemi olarak tanımlanmıştır.¹⁴⁹

1.11.4. Mali Tablo Analizi

Mali tablo dendiği zaman işletmenin, mali durum, gelir-gider, dağıtılmış karlar, öz sermaye değişimi, nakit akımı, fon akımı tablolarının analizi akla gelmektedir.¹⁵⁰ Vergi denetiminde mali tablo analizi yöntemi; “denetlenene ait mali tabloların, mali durumlarını ve faaliyet sonuçlarını, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun ve mevzuat hükümleri uyarınca doğruluğunun tespit edilmesidir” olarak tanımlanmaktadır.¹⁵¹

Mali tablo denetimi yapılmasında amaç, mali tablolarda gösterilmiş olan finansal bilgilerin gerçekliğinin ve güvenilirliğinin araştırılmasıdır.¹⁵² Mali tablo incelemesinin daha etkin ve verimli bir şekilde kullanılabilmesi için, mali tablolar oluşturulurken belli bir standardın oluşturulması ve muhasebecilik ve mali müşavirlik hizmetlerinin kalitesinin artırılması gerekmektedir.¹⁵³

¹⁴⁹ Organ, *a.e.*, 58.

¹⁵⁰ Çavdar (2016), *a.e.*, 27.

¹⁵¹ Organ, *a.e.*, 55.

¹⁵² Arabacı - Çavdar, “a.e.”, 180.

¹⁵³ *a.e.*, 180.

2. BÖLÜM

TÜRKİYE’DE VERGİ SİSTEMİNE GENEL BAKIŞ VE VERGİ DENETİMİ

Bu bölümde öncelikle Türkiye’de vergi denetimi konusuna değinilmeden önce Türk vergi sistemi genel olarak açıklanmış. Daha sonra vergi denetiminin gelişimi aktarılmıştır. Son olarak da vergi denetimi ve denetim yöntemleri ele alınmıştır.

2.1. Türk Vergi Sistemine Genel Bakış

Bir ülkede belirli bir süre boyunca yürürlükte olan vergilerin bütün olarak ele alınması “vergi sistemi” olarak adlandırılmaktadır. Vergi sistemleri her ülkede farklı olabileceği gibi ülkenin vergi sistemi de zamanla değişiklik gösterebilecektir.¹⁵⁴

Vergi sistemleri kendi içerisinde; vergileme türü, kaynak ve konusu, yansıtılma biçimleri, bütçe gerekleri ya da uygulanan yönetim biçimlerine göre sınıflandırılmaktadır.¹⁵⁵ Bu sınıflandırmalar doğru şekilde yapıldığında, vergi uyumuna, yararlı vergi rekabetine ve ekonomik kalkınmaya fayda sağladığı düşünülmektedir.¹⁵⁶

Vergi sistemlerinde, vergilerin sınıflandırılmasının en yaygın yöntemi verginin konuları itibari ile yapılan sınıflandırmadır. Bu sınıflandırma temelde 3 ana başlıktan oluşmaktadır. Bunlar; “gelir üzerinden alınan vergiler”, “servet üzerinden alınan vergiler” ve “harcamalardan alınan vergilerden” oluşmaktadır.¹⁵⁷

Konu bazlı sınıflandırmanın yanında vergi adaletinin sağlanmasında faydalı olduğu düşünülen bir diğer yaygın sınıflandırma da vergilerin” yansıtılma ve ekonomik kaynağına” göre yapılmaktadır. Bu sınıflandırma “dolaylı vergiler” ve “dolaysız vergiler” olarak ikiye ayrılmaktadır. Bir vergi sisteminde vergi gelirleri arasında dolaylı vergilerin dolaysız vergilerden daha çok olduğu durumlarda vergide adaletsizlik oluşmaktadır.¹⁵⁸ Vergi gelirleri

¹⁵⁴ Öncel v.dğr., a.e., 239.

¹⁵⁵ Çolak(2021), a.e., 201.

¹⁵⁶ a.e., 59.

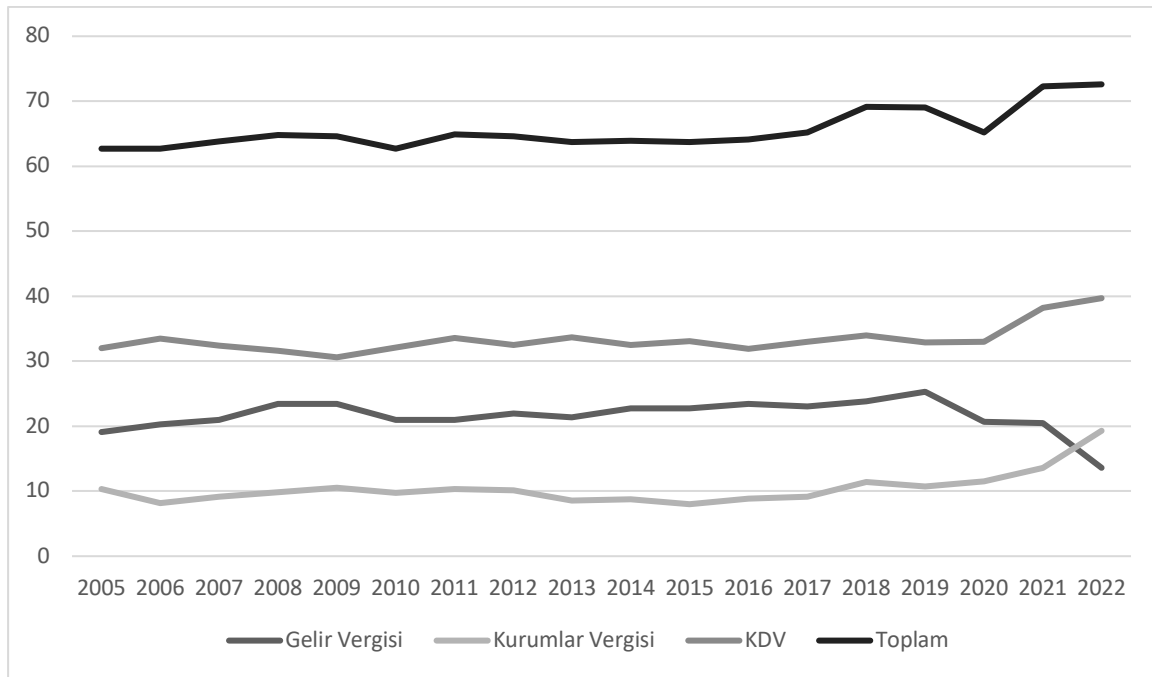
¹⁵⁷ a.e., 61.

¹⁵⁸ Çolak(2021), a.e., 91.

arasındaki oranı düşünülduğünde dolaylı vergiler arasında en önemli vergiler KDV ve ÖTV, dolaysız vergiler arasında ise gelir ve kurumlar vergisi olarak ayırım yapılabilir.

2022 yılı toplam bütçe gelirleri tahsilatının %87'sini vergi gelirleri oluştururken vergi gelirinin %72,6'sı gelir vergisi, kurumlar vergisi ve KDV'nin toplamından oluşmaktadır.¹⁵⁹ Aşağıda yer alan tabloda yıllara göre vergi gelirlerine bakıldığında, KDV oranının artış eğiliminde olduğu anlaşılmaktadır. 2022 yılı itibari ile vergi gelirlerinin; %13,6'sı gelir vergisi, %19,3'ü kurumlar vergisi ve %39,7'si KDV'den oluşmaktadır.

Şekil 2: Vergi gelirlerinin oransal dağılımı

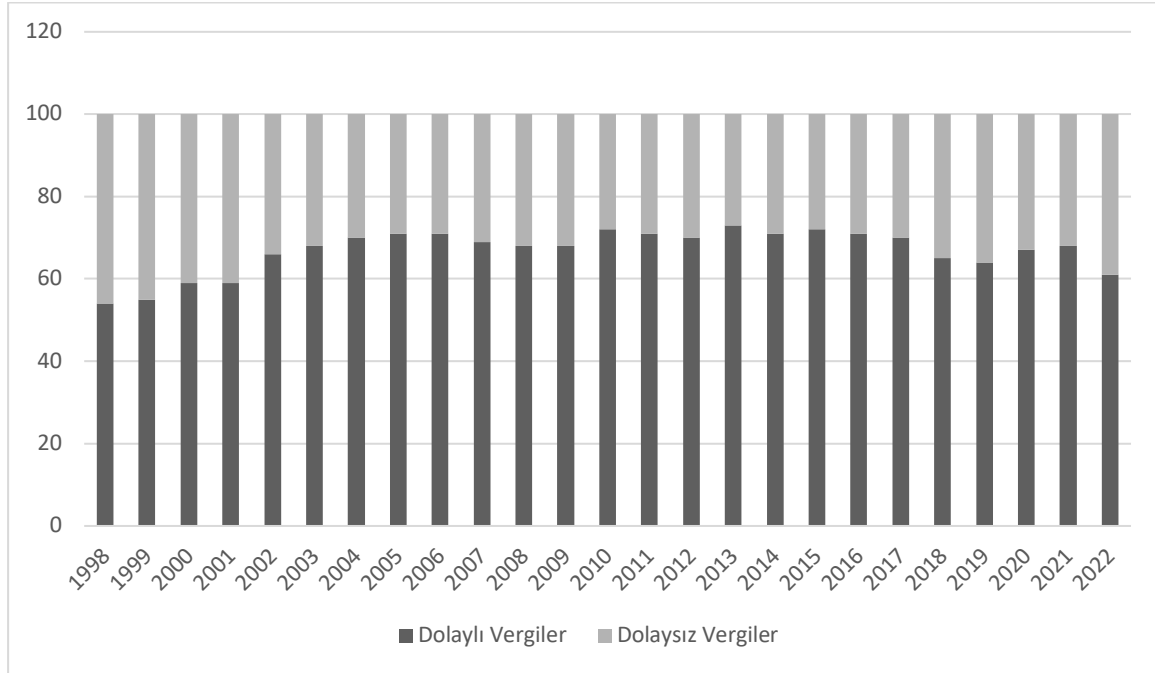


Kaynak: GİB, Gelir, Kurumlar Ve Katma Değer Vergisinin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı, erişim 20 Mayıs 2023.

Vergi gelirlerine dolaylı ve dolaysız vergiler ayırımında baktığımızda, dengeniz özellikle son otuz yılda dolaylı vergiler yönünde bozulduğu görülmektedir. Aşağıdaki tabloda da görüldüğü üzere; dönem dönem ekonomideki düşüşlere bağlı olarak harcamaların kısılmasıyla KDV gelirlerinin azalması dolaylı vergilerin artış eğilimini durdursa da dolaysız vergilerin genel seyri artış yönünde olmuştur.

¹⁵⁹ GİB, “Genel Bütçe Gelirleri Tahsilatı (1923 -2022)” (Erişim 07.05.2023).

Şekil 3: Yıllara göre dolaylı-dolaysız vergi oranları



Kaynak: GİB, “Genel Devlet Toplam Gelir ve Harcamaları (1998-2022)” (Erişim 20 Mayıs 2023).

2022 yılında toplanan vergilerin %39’u dolaysız vergilerden oluşmaktadır. Dolaysız vergilerin büyük bir kısmı da vergi tevkifatı yöntemiyle toplandığı için beyan sisteminin etkinliği azalmaktadır.¹⁶⁰ Dolaysız vergilerin daha az olması da vergilendirmede adaletsizliğe ve vergi denetiminin etkin olmadığına işaret etmektedir. Etkin bir vergi denetiminin olmaması ise ekonominin kayıt dışılığa yönelmesine neden olmaktadır. 2022 yılında Türkiye’nin kayıt dışılık oranı %31,2 olarak hesaplanmış ve bu Avrupa ortalamasının çok üstünde yer almaktadır.¹⁶¹

Ekonominin kayıt dışı alana kaymasının önüne geçilebilmesi için vergi denetiminin etkinliğinin artırılması önemlidir.¹⁶² Ancak bu durumun ortaya çıkması için vergi denetiminin

¹⁶⁰ Tekin - Çelikkaya, *a.e.*, 46.

¹⁶¹ World Economics (WE), “Informal Economy Sizes” (Erişim 20 Mayıs 2023).

¹⁶² Mustafa Çolak, *Kayıtdışı Ekonomi ve Çözüme Yönelik Politika Önerileri* (Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, 2012), 214-215.

mükellefleri sistemin tamamen dışına çıkartmadan sisteme uyum sağlamaları amaçlanmalıdır. Bunun için de mükelleflere geçmişe yönelik ağır cezalar ve külfet getiren denetim tekniklerinden ziyade denetimin yol gösterici ve eğitici fonksiyonlarının daha ağır bastığı denetim yöntemleri tercih edilmelidir. Dönem içi denetimlerin yaygınlaşması ile birlikte, geçmişe yönelik daha kapsayıcı denetimlerin istisnai olmasının faydalı olacağı düşünülmektedir.¹⁶³

2.2. Türkiye’de Vergi Denetiminin Tarihi

Türkiye’de vergi denetiminin tarihi 3 ayrı başlıkta ele alınarak incelenecektir. Bunlar; “Cumhuriyet Öncesi Dönemde Vergi Denetimi”, “Cumhuriyet Döneminde Vergi Denetimi” ve “Günümüz Vergi Denetimi” olarak sıralanmıştır.

2.2.1. Cumhuriyet Öncesi Dönemde Vergi Denetimi

Cumhuriyet öncesi dönemde vergilerin denetimi yapılıyor olsa da teknik anlamda bir “vergi denetimi” bulunmamaktadır.

Osmanlı vergi sistemi içerisinde vergiler “*örfi vergiler*” ve “*şer’i veriler*” olarak ikiye ayrılmaktaydı.¹⁶⁴ Padişahın koymuş olduğu bir verginin şer’i kurallara uygunluğu kadılar tarafından denetlenmekteydi.¹⁶⁵ Gecikmiş vergi borcunun tahsilini sağlayabilmek için ise mali idare olarak teşkilatlanmış defterdarlığa bağlı olarak görev yapan “*bakîkulu*” adında memurlar bulunmaktaydı.¹⁶⁶ Başbâkîkulu’na bağlı olarak görevini sürdüren bu memurların; hazineye borcu olanları tespit etmek amacıyla denetleme görevi, borcu olup da vermeyenleri tespit ettiği takdirde hapis ve tazyik ile tahsilat yapma yetkileri bulunmaktaydı.¹⁶⁷ Bakikulluğu müessesesi, Tanzimat’ın ilanından önce kaldırılana ve Meşrutiyetle birlikte yerlerini Maliye Müfettişlerine bırakana kadar vergi denetimi rolünü üstlenmişlerdir.¹⁶⁸

¹⁶³ Mustafa Çolak, “Kayıtdışı Ekonomi ile Mücadelede Yeni Eylem Stratejisine 9 Başlıkta Temel Katkı Ve Öneriler”, *E-yaklaşım* Mart/363 (2023).

¹⁶⁴ Mustafa Gürhan Acar, “Osmanlı ile Türkiye Cumhuriyeti Vergi Sisteminin Karşılaştırması”, *Vergi Dünyası Dergisi* 264 (2003): 86.

¹⁶⁵ Organ, *a.e.*, 94.

¹⁶⁶ Yiğit Yılmaz, “Osmanlı Devleti’nde Vergi Sistemi ve Vergi Denetimi”, *Vergi Raporu* 232 (2019): 16.

¹⁶⁷ İsmail Can v.dğr., *Tarihi, Kurumları ve Kavramları ile Vergi, Vergilendirme ve Vergi Denetimi* (Ankara: TÜRMOB Yayınları, 2014), 445.

¹⁶⁸ Can v.dğr., *a.e.*, 445.

Tanzimat sonrası dönemde iltizam sisteminin son bulmasıyla birlikte, “*hasıl eden, husule getiren*” anlamını taşıyan “*muhasıl*” memurları denetim işlemlerinde önemli roller üstlenmişlerdir.¹⁶⁹ Ancak kendisinden yeterince verim alınamaması neticesinde muhasıllık 1842 yılında kaldırılmıştır.¹⁷⁰

19. yüzyılın ikinci yarısından itibaren bütçeye ek gelir arayan Osmanlı Devleti’nde, vergi denetiminde modernleşme ve denetimin etkinliğinin arttırılması bir gereklilik halini almıştır.¹⁷¹ Bu kapsamda yapılan çalışmalarla “*Umuru Maliyenin Tanzim ve Islahı*” neticesinde 1879 yılında dönemin padişahı II. Abdülhamit tarafından çıkarılan “*İrade-i Seniye*”e dayanarak düzenlenen “*Maliye Nezareti Heyetin Teşkilatı ile Vazifelerini Gösterir Nizamname*”si ve “*Maliye Teftiş Kurulu*”¹⁷² modern Türk vergi denetim örgütünün temelini oluşturmaktadır.¹⁷³ Fransa’daki benzeri kurumdan esinlenerek kurulan bu kuruma, devletin tüm gelir ve giderlerinin bulunduğu her yerde denetleme ve soruşturma yapma yetkisi verilmiştir.¹⁷⁴

2.2.2. Cumhuriyet Döneminde Vergi Denetimi

Cumhuriyet döneminin ilk yıllarında Osmanlı Devleti’nden intikal eden vergi sistemini uygulamaktaydı. 1925 yılından itibaren vergi sisteminde inkılaplar yapılmaya başlanmış, ilk olarak “aşar vergisi” yerine “umumi istihlak vergisi” getirilmiştir. Daha sonra 1926 yılında ise “temettü vergisi” kaldırılmış ve 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu ile “kazanç vergisi” getirilmiştir.¹⁷⁵ Kazanç vergisi beyanname usulüne geniş yer vermesi nedeniyle vergi denetimi ihtiyacı önem kazanmıştır.¹⁷⁶ Bu beyannamelerin denetlenmesi görevi “tahakkuk

¹⁶⁹ Ayla Efe, *Muhassıllık Teşkilatı* (Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi, 2002), 8.

¹⁷⁰ a.e., 109.

¹⁷¹ Acar, “a.e.”.

¹⁷² Ahmet Tabakoğlu - Okan Çağlar Taşdirek, “Osmanlı’da Mali Denetimin Kurumsal Gelişimi - Maliye Teftiş Heyetinin Kuruluşu”, *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi* 13/2 (2015): 105.

¹⁷³ Organ, a.e., *Çözüm Önerileri*, 94.

¹⁷⁴ Mustafa Ali Sarılı, *Türkiye’de Gelir İdaresi ile Vergi Denetiminin Sorunları, Çözüm Önerileri ve Yeniden Yapılandırılması* (İstanbul2003), 94.

¹⁷⁵ Acar, “a.e.”.

¹⁷⁶ Oktay Güvemli, “Cumhuriyet Döneminde Muhasebe Mesleğinin Örgütlenmesi Üzerine”, *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi* 4 (2013): 136.

teftiş memurlarına” verilmiştir.¹⁷⁷ Ancak beklenen faydanın sağlanamaması ile piyasadan serbest muhasebeciler de sözleşmeli personel olarak vergi denetiminde görevlendirilmiştir.¹⁷⁸

2395 sayılı Mülga Kazanç Vergisi Kanunu’nu¹⁷⁹ ile 2430 sayılı Mülga Muamele Vergisi Kanunu’nun 1934 yılında yürürlüğe girmesiyle; vergi beyannamelerini denetlemede, piyasadan sözleşmeli personel olarak tedarik edilen “*Hesap Müttehassısları*” ön plana çıkmaya başlamıştır.¹⁸⁰ 2395 sayılı kanunda hesap müttehassıslarının nitelikleri, atanma kriterleri ve görevlerinin düzenlemesiyle denetim örgütünün de temelleri atılmıştır. “*Hesap Müttehassısları*” Defterdarlıklara bağlı olarak bir Baş Hesap Müttehassısı yönetimi altında çalışmışlardır. 2395 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu’nda 1940 yılında yapılan değişiklik sonucunda, “*Hesap Müttehassısı Muavinliği*” müessesesi düzenlenmiştir.¹⁸¹

Kazanç Vergisi Kanunu ve Muamele Vergisi Kanunları ile düzenlenmiş olan hesap müttehassısları, vergi denetimini önceden belirli yöntemler ya da standartlara dayanarak değil daha çok mesleki tecrübelerine dayanarak yapmaktaydılar.¹⁸² Hesap Müttehassıslığı 4709 sayılı kanunla ortadan kaldırılarak yerine “*Hesap Uzmanları Kurulu*”(HUK) kurulmuştur.

2.2.3. Günümüzde Vergi Denetimi

2018 yılında, “703 sayılı KHK”¹⁸³ ile Maliye Bakanlığının “Teşkilat ve Görevleri Hakkında KHK” yürürlükten kaldırılarak, yerini aynı yıl düzenlenen “1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında CBK”¹⁸⁴ ile Hazine ve Maliye Bakanlığı (HMB) almıştır.

¹⁷⁷ Fatih Pekşen, “Osmanlı Devletinden Günümüze Vergi Denetiminin Tarihçesi”, *Ordu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi* 9/1 (2019): 108.

¹⁷⁸ Selahattin Tuncer, “Hesap Müttehassıslığından Hesap Uzmanlığına”, *Vergi Dünyası Dergisi* 238/5 (2001): 5.

¹⁷⁹ Kazanç Vergisi Kanunu, 27 Mayıs 1940, 14.11.2022.

¹⁸⁰ Dağ Bereket, *a.e.*, 172.

¹⁸¹ 2395 ve 2729 Sayılı Kanunların Tadili Hakkında Kanun, Resmi Gazete 4521 (24.05.1940), Kanun No. 3840.

¹⁸² Çavdar(2016), *a.e.*, 98.

¹⁸³ Anayasada Yapılan Değişikliklere Uyum Sağlanması Amacıyla Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, Resmi Gazete 30473 Mükerrer(09.07.2018), KHK No. 703.

¹⁸⁴ Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi(1 Sayılı CBK), Resmi Gazete 30474, CBK No. 1.

Hukukumuzda vergi denetim faaliyetleri, esas itibariyle HMB bünyesinde yer alan “Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı” (VDKB) bünyesi altında VUK ve diğer gelir kanunları kapsamında yerine getirilmektedir.

“4 sayılı Bakanlıklara Bağlı, İlgili, İlişkili Kurum ve Kuruluşlar ile Diğer Kurum ve Kuruluşların Teşkilatı Hakkında CBK¹⁸⁵ “Gelir İdaresi Başkanlığı” bölümünde ise Gelir İdaresi Başkanlığı’na (GİB) ilişkin düzenlemeler bulunmaktadır.

HMB bünyesinde sayılan bu kurumlar aşağıdaki başlıklarda ayrıntılı bir şekilde ele alınacaktır.

2.3. Vergi Denetiminde İdari Yapı

Bir önceki bölümde ülkemizde vergi denetimi ve vergi denetim kurumlarının tarihçesi incelenmişti. Bu kısımda ise günümüzde vergi denetimini gerçekleştiren kurumların yapısı incelenecektir.

2.3.1 Kaldırılan Denetim Birimleri

2011 yılında VDK’nın kurulmasıyla vergi denetimi tek çatı altında toplanmıştır. Bu başlıkta kaldırılan; Hesap Uzmanları Kurulu (HUK), Maliye Teftiş Kurulu (MTK) ve Gelir Kontrolörleri Başkanlığı (GKB) ile Vergi Denetmenleri Büro Başkanlığı (VDBB) kurumları incelenecektir.

2.3.1.1. Hesap Uzmanları Kurulu

1926 yılında Kazanç Vergisinin yürürlüğe girmesiyle mükelleflerin verdikleri beyannamelerin denetlenmesi ihtiyacı doğmuştur. Daha sonra Muamele Vergisinin yürürlüğe girmesiyle, Kazanç ve Muamele Vergilerinin beyannamelerinin denetimi “Kazanç Vergisi Hesap Mütahassısı” ve “Muamele Vergisi Hesap Mütahassısı” tarafından yapılmaya başlanmıştır. Ancak bir kurumsallaşamayan haline gelemeyen bu yapılar vergi denetiminde yeterli etkinliği sağlayamamıştır.¹⁸⁶ Daha sonra 1940 yılında Kazanç Vergisi Kanunu’nda

¹⁸⁵ Bakanlıklara Bağlı, İlgili, İlişkili Kurum ve Kuruluşlar ile Diğer Kurum ve Kuruluşların Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi (4 Sayılı CBK), Resmi Gazete 30479(15.07.2018) CBK No. 4.

¹⁸⁶ Nusret Kesler, “37. Yılında Hesap Uzmanları Kurulu ve Hesap Uzmanları”, *Vergi Dünyası Dergisi* 10 (1982).

yapılan değişiklikle,¹⁸⁷ hesap mütchassıslığının yanına “Hesap Mütchassıs Muavinliği” de getirilmiştir.

Nihayet 1945 yılında 4709 sayılı Kanun ile Maliye Bakanlığı’nın merkez örgütü içinde HUK kurulmuştur.¹⁸⁸ Bu kurul, 12.07.2011 tarihli 646 sayılı KHK’nın, Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki 178 Sayılı KHK’da getirdiği değişikliklere kadar faaliyetlerini sürdürmüştür.¹⁸⁹

2.3.1.2. Maliye Teftiş Kurulu

1879 yılında kurulan Maliye Teftiş Kurulu, Maliye Bakanlığı bünyesinde bulunan en köklü denetim birimidir. Hukukumuzda birçok kurum, Maliye Teftiş Kurulu’nu teşkilatlanması ve çalışma prensipleri bakımından örnek almıştır.¹⁹⁰

Fransa’dan eşdeğeri olan kurumdan esinlenerek kurulan MTK, kuruluşunun başlarında yalnızca devletin ordu harcamalarını denetlemekteydi.¹⁹¹ Maliye Teftiş Kuruluna bağlı çalışan maliye müfettişleri sonradan, tüm genel, katma ve özel bütçeli daireler ile döner sermayeli kuruluşlar, kuruluş statüsüne bakılmaksızın devletin iştirak ettiği tüm kuruluşları denetleme yetkisine sahip oldu.¹⁹² Müfettişler iç denetim ve dış denetim faaliyetlerinin ikisini de yürütebilmekteydi.¹⁹³

Yetkilerinin kapsamı ele alındığında vergi denetimi, maliye müfettişlerinin toplam görevleri içerisinde %10-15’ini kapsamaktaydı.¹⁹⁴ Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki 178 Sayılı KHK’da değişiklik yapan 646 Sayılı KHK ile 12.07.2011 tarihinde

¹⁸⁷ 2395 ve 2729 Sayılı Kanunların Tadili Hakkında Kanun, Resmi Gazete 4521(29.05.1940), Kanun No. 3840.

¹⁸⁸ Abdullah Aslan, “Vergi Denetim Sistemi ve Hesap Uzmanları Kurulu”, 250 (2002).

¹⁸⁹ “Kararname ile “Baş Hesap Uzmanı” kadro unvanı “Vergi Başmüfettişi” şeklinde; “Hesap Uzmanı” kadro unvanı “Vergi Müfettişi” şeklinde; “Hesap Uzman Yardımcısı” kadro unvanı ise “Vergi Müfettiş Yardımcısı” şeklinde değiştirilmiştir”.

¹⁹⁰ Organ, a.e. 106.

¹⁹¹ Merter, a.e., 69.

¹⁹² Ahmet Ozansoy, “Denetim Terörü Nedir?”, Ekim (2003).

¹⁹³ Pekşen, “Osmanlı Devletinden Günümüze Vergi Denetiminin Tarihçesi”, 110.

¹⁹⁴ Sarılı, *Türkiye’de Gelir İdaresi ile Vergi Denetiminin Sorunları, Çözüm Önerileri ve Yeniden Yapılandırılması*, 75,76.

MTK kaldırılmıştır.¹⁹⁵ MTK'nin kapatılması ile sadece vergi denetimi alanında değil kurulan tüm mali ve idari iş ve faaliyetlerinin denetim sürecinde de ciddi bir boşluk olduğu dile getirilmiştir.¹⁹⁶

2.3.1.3. Gelir Kontrolörleri Başkanlığı

Mülga Maliye Bakanlığı merkez teşkilatına dahil ve 1936 yılında kurulan Varidat Kontrolörlüğü kadrosu 1946 yılında Gelir Kontrolörü olarak değiştirilmiştir. Beyana dayalı modern vergi sisteminin yaygınlaşmasına paralel olarak mülga Gelir Kontrollerinin önemi artmıştır.¹⁹⁷

5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile getirilen “Gelir Kontrolörleri Daire Başkanlığı” sonradan 6009 Sayılı Kanun’un 38. maddesi ile “Gelir Kontrolörleri Başkanlığı” olarak değiştirilmiştir.

12.07.2011 tarihinde 646 Sayılı KHK ile Gelir Kontrolörlüğü kaldırılmış ve yerine Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı kurulmuştur.¹⁹⁸

2.3.2. Hazine ve Maliye Bakanlığı (HMB)

09.07.2018 tarihli 703 sayılı KHK ile Maliye Bakanlığının görev ve yetkilerini düzenleyen KHK yürürlükten kaldırılmış ve 10.07.2018 tarihli Resmî Gazetede yayımlanan, 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi’nin 217. maddesiyle ile Hazine ve Maliye Bakanlığı kurulmuştur.¹⁹⁹ Buna göre HMB’ye; bütçe yönetimi, maliye ve ekonomi politikaları düzenlenmesi, vergi kayıp ve kaçakları ile mücadele edilmesi, gelir politikası oluşturulması için koordinasyon sağlanması gibi başlıca görevler verilmiştir. 1 Sayılı CBK’da;

- “*vergi incelemesi ve denetimine ilişkin temel politika ve stratejilerin belirlenmesi amacıyla çalışmalar yapmak ve*

¹⁹⁵ Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname(646 Sayılı KHK), Resmi Gazete 27990(10.07.2011), KHK No. 646.

¹⁹⁶ Ahmet Erol, “Maliye Teftiş Kurulu Kapatılmamalıdır”, Haziran (2008); Nuri Değer, “129 Yıllık Maliye Teftiş Kurulu Kapatılmamalı”, Temmuz (2008).

¹⁹⁷ Muhiddin Altuntaş, “59. Kuruluş Yılında Gelirler Kontrolörleri”, 29 (1995).

¹⁹⁸ 646 Sayılı KHK.

¹⁹⁹ 1 Sayılı CBK.

- belirlenen politikaların uygulanmasını sağlamak
- vergi kayıp ve kaçacağı ile kayıt dışı ekonomik faaliyetleri tespit etmek ve bunları önlemek amacıyla risk analizi yapmak

HMB'nin vergi denetimi ile ilgili görevleri arasında sayılmıştır.²⁰⁰

CBK'nın “Teşkilat” başlıklı 218. maddesinde merkez teşkilatı, taşra teşkilatı ve yurtdışı teşkilatından oluşan HMB'ye “gerek gördüğü illerde doğrudan merkeze bağlı olarak temsilcilik, şube veya ofis” kurma yetkisi de verilmiştir.

178 sayılı KHK'da Mülga Maliye Bakanlığının “merkez teşkilatı”; ana hizmet birimlerinden, danışma ve denetim birimlerinden ve yardımcı birimlerden oluşmakta iken 1 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile bu ayırım kaldırılmış ve “hizmet birimleri” tek maddede sayılmıştır.²⁰¹ Bu maddeler arasında bulunmamasına rağmen 238. maddede “Vergi Konseyi”²⁰² düzenlenmiştir. 60 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile Mükellef Hakları Kurulu'nun kurulması düzenlenmiştir.

1 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nde Bakanlığa; taşra teşkilatını ve yurtdışı teşkilatını kurma yetkisi verilmiştir. Bakanlığın taşra teşkilatı illerde “Defterdarlık” ilçelerde Defterdarlıklara bağlı “Müdürlükler” şeklinde çalışmaktadır. Defterdarlıklara bağlı olarak “muhekemat birimi”, “muhasabat birimi” ve “personel müdürlüğü” yer almaktadır. Bakanlığa bağlı birimlerin görev ve yetkileri de 1 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nde düzenlenmiştir. Bakanlığa bağlı, ilgili ve ilişkili kuruluşları içeren tablo aşağıda gösterilmiştir.

Tablo 1: HMB'ye Bağlı, İlgili ve İlişkili Kuruluşlar

T.C HAZİNE ve MALİYE BAKANLIĞI		
Bağlı Kuruluşlar	İlgili Kuruluşlar	İlişkili Kuruluşlar
Darphane ve Damga Matbaası Genel Müdürlüğü	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu	Kamu İhale Kurumu
Gelir İdaresi Başkanlığı	Devlet Malzeme Ofisi Genel Müdürlüğü	Sigortacılık ve Özel Emeklilik Düzenleme ve Denetleme Kurumu
Kefalet Sandığı Başkanlığı	Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu	
Milli Piyango İdaresi Genel Müdürlüğü		

²⁰⁰ 1 sayılı CBK, m. 217.

²⁰¹ 1 Sayılı CBK.

²⁰² 1 Sayılı CBK, m. 238.

Özelleştirme Başkanlığı Türkiye İstatistik Kurumu	İdaresi	Merkezi Finans ve İhale Birimi Sermaye Piyasası Kurulu Başkanlığı Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Türkiye Cumhuriyeti Ziraat Bankası Anonim Şirketi Türkiye Halk Bankası Anonim Şirketi Türkiye Kalkınma Bankası Anonim Şirketi Genel Müdürlüğü Türkiye Vakıflar Bankası Türk Anonim Ortaklığı	
---	---------	---	--

Kaynak: Hazine ve Maliye Bakanlığı (HMB), “Bakanlık Birimleri”, Erişim 08.01.2023.

2.3.3. Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB)

Gelir İdaresi Başkanlığı 16.05.2005 tarihinde; Gelirler Genel Müdürlüğünün yerine 5345 sayılı Kanun ile kurulmuştur. Mülga Maliye Bakanlığı’na bağlı olan Gelirler Genel Müdürlüğü’nün, bütçenin hazırlanması bütçenin yorumu ve gelir politikalarının uygulamaya konması, vergi denetimi ve vergilerin toplanması gibi başlıca görevleri mevcuttu.

02.07.2018 tarih 703 sayılı KHK ile 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı’nın kuruluş kanunda bazı maddeler kaldırılmıştır. Günümüzde Gelir İdaresi Başkanlığı’nın teşkilat yapısı, başkanlığın görevleri ve birimleri 15.07.2018 tarih ve 4 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi’nin on ikinci bölümünde yer almaktadır. GİB’in görevleri 4 Sayılı CBK’da düzenlenmiştir²⁰³ Genel olarak mali politikaların oluşturulmasına ilişkin birçok görevi bulunan²⁰⁴ GİB’in; vergi denetimi ile ilgili olarak, “*Vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi konusunda gerekli tedbirleri almak*” görevi de bulunmaktadır. Ancak Vergi Denetim Kurulu

²⁰³ 4 Sayılı CBK, m. 137.

²⁰⁴ Tekin - Çelikkaya, *a.e.*, 253.

Başkanlığı'nın kurulmasıyla birlikte vergi denetimi yalnızca GİB'e verilen bir görev olmaktan çıkmıştır.²⁰⁵

Aşağıda yer alan tabloda bütün olarak da görüleceği üzere 4 sayılı CBK'nin “teşkilat” başlıklı 136. Maddesine göre GİB'in; merkez ve taşra teşkilatı bulunmaktadır. 140. Maddede ise GİB'in hizmet birimleri sayılmıştır. GİB'in Taşra teşkilatında ise “doğrudan merkeze bağlı vergi dairesi başkanlıkları” vergi dairesi başkanlığı olmayan yerlerde ise “vergi dairesi müdürlükleri” bulunmaktadır.²⁰⁶

Tablo 2: GİB Teşkilat Şeması

Başkan	Başkan Yardımcıları
Hizmet Birimleri	Gelir Yönetimi Daire Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığı Tahsilat ve İhtilaflı İşler Daire Başkanlığı Denetim ve Uyum Yönetimi Daire Başkanlığı Gelir Bütçesi Daire Başkanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı Personel Daire Başkanlığı Destek Hizmetleri Daire Başkanlığı
Merkez Teşkilatı	Hukuk Müşavirliği Basın ve Halkla İlişkiler Müşavirliği İç Denetim Birimi Başkanlığı
Taşra Teşkilatı	Vergi Dairesi Başkanlıkları Defterdarlık Gelir Müdürlükleri

²⁰⁵ Dağ Bereket, a.e., 212.

²⁰⁶ Dağ Bereket, a.e., 214.

Kaynak: GİB, Teşkilat Şeması, <https://www.gib.gov.tr/kurumsal/teskilat-semasi>.

2022 yılına ait verilere göre GİB’in fiili kadroları; %1,8’i merkezde, %98,2 ise taşra teşkilatı şeklinde oluşmaktadır.²⁰⁷

Tablo 3: GİB Merkez ve Taşra Teşkilatı Çalışan Sayıları

	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Merkez	496	479	733	706	669	620
Taşra	37.972	38.029	37.287	36.103	35.795	36.670
Toplam	38.468	38.508	38.020	36.809	36.464	37.290

Kaynak: GİB, 2022 Faaliyet Raporu.²⁰⁸

2.3.3.1. GİB’e Bağlı Denetim Birimleri

VUK m. 135’te ilin en büyük mal memuru ve vergi dairesi müdürleri ile merkez ya da GİB’in taşra teşkilatında müdür kadrolarında çalışan personele vergi inceleme yetkisi verilmiştir. Vergi Dairesi Başkanlığının görev ve yetkilerinin düzenlendiği 4 Sayılı CBK’nin 153. maddesi 2. fıkrasında²⁰⁹ vergi dairesi başkanları, vergi denetimi ile ilgili; “*vergi incelemesi ve denetimi*” görevine sahiptir.

İlin en büyük mal memuru tarafından vergi incelemesi yapılabileceği yetkisine göre vergi dairesi başkanlığına sahip illerde vergi dairesi başkanları, vergi dairesi bulunmayan illerde ise Defterdarlar vergi incelemesi yapabileceklerdir. Vergi Dairesi Başkanlığı kurulan yerlerde Başkanlığa bağlı, bulunmayan yerlerde Defterdarlığa bağlı olarak Vergi Dairesi Müdürleri de vergi inceleme yetkisine sahiptirler. Ancak başkanlığın diğer görevlerinin yoğunluğu nedeniyle vergi denetimi görevinin payı diğer görevlerine kıyasla düşüktür.²¹⁰

2.3.3.2. GİB Otomasyon Sistemleri

İlk amacı kurum içinde verimliliği arttırmak ve iş yükünü hafifletebilmek için dijital dönüşümü başlatmak olan Vergi Dairesi Otomasyon Projesi (VEDOP) 1998 yılında

²⁰⁷ GİB, 2022 Faaliyet Raporu.

²⁰⁸ GİB, 2022 Faaliyet Raporu.

²⁰⁹ 4 Sayılı CBK, m.153/2.

²¹⁰ Tekin - Çelikkaya, *a.e.*, 257.

kullanılmaya başlamıştır. 1998-2004 yılları arasında etkin olan VEDOP projesinin ardından 2004-2006 arasında projenin ikinci aşaması olan (VEDOP-2) yöntemi kullanılmaya başlanmış ve kayıt dışı ekonomiyle mücadelede etkinliğin arttırımı hedeflenmiştir.²¹¹ Projenin 3. Aşaması (VEDOP-3) 2007 yılında faaliyete başlamıştır. 2015 yılında tüm vergi dairesi müdürlüklerinde otomasyon uygulamalarının yaygınlaşması amacıyla e-VDB sistemine geçilmiş ve 2022 yılı itibari ile 465 vergi dairesi müdürlüğünde e-VDB uygulamaları kullanılmaktadır.

VEDOP ile birlikte e-beyanname kapsamı genişletilmiş ve elektronik beyanname sistemine geçiş yapılmış diğer yandan Veri Ambarı Projesi (VERİA) ile beyan edilmeyen vergi konusu olayların tespiti için veri ambarı oluşturulmasına başlanmıştır.²¹²

Tüm bu otomasyon çalışmalarının yaygınlaşması ile birlikte veri analizinde sağlanacak ilerlemeyle birlikte vergi denetiminin de etkinliğinin artacağı düşünülmektedir.

2.3.4. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (VDK)

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı ilk olarak 646 sayı ve 10.07.2011 tarihli KHK ile Maliye Müfettişleri ve Hesap Uzmanları ile Gelir İdaresi Başkanı'na bağlı olarak görev yapan Gelir Kontrolörleri ve Vergi Dairesi Başkanlarına bağlı olarak görev yapan Vergi Denetmenleri birleştirilmesiyle kurulmuştur.²¹³

Hizmet birimleri içinde yer alan VDK 1 sayılı CBK'nin "Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı" başlıklı 228. Maddesinde düzenlenmiştir. VDK'nin teşkilat şemasında 60 sayılı CBK ile önemli değişiklikler yapılmıştır. Bu değişiklikle VDK bünyesinde bulunan grup başkanlıkları yerine dört adet yeni daire başkanlığı kurulmuştur. Bu daire başkanlıkları, "Denetim Daire Başkanlığı", "Vergi Kaçakçılığı Denetim Daire Başkanlığı", "Vergi İadeleri Daire Başkanlığı" ve "Sektörel Denetim Daire Başkanlığı" olarak belirlenmiştir.

²¹¹ Tekin - Çelikkaya, *a.e.*, 46.

²¹² GİB, 2022 Faaliyet Raporu.

²¹³ Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname, Resmi Gazete 27990.

VDK Başkanlığı, Bakana bağlı Başkandan, Başkan Yardımcılarından, Daire Başkanlıklarından ve Vergi Müfettişliklerinden oluşmaktadır. Vergi müfettişi, Vergi Başmüfettişi, Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcılarını kapsamaktadır.²¹⁴

Tablo 4: 646 Sayılı KHK ile Vergi Denetiminde Görevli Olanların Unvan Değişimleri

2011 Öncesi	2011 Sonrası
Maliye Başmüfettişi Baş Hesap Uzmanı Gelirler Başkontrolörü	Vergi Baş Müfettişi
Maliye Müfettişi Hesap Uzmanı Gelirler Kontrolörü Vergi Denetmeni	Vergi Müfettişi
Maliye Müfettiş Yardımcısı Hesap Uzman Yardımcısı Stajyer Gelirler Kontrolörü Vergi Denetmen Yardımcısı	Vergi Müfettiş Yardımcısı

Kaynak:646 Sayılı KHK, Ek Madde 32.

VDK’da görev alan vergi müfettişi sayısında son yıllarda düşüş gözlemlenmektedir. Bu durum maddi ve manevi motivasyon eksikliği ya da belirli yıl hizmet eden vergi müfettişlerinin başka sektörlere yönelmeleri nedeniyle olabilmektedirken personel sayısının azalması vergi denetiminde etkinliği azaltmaktadır.

Tablo 5: Yıllara göre vergi müfettişi sayısı

Yıllar	Vergi müfettiş ve yardımcı sayısı	Önceki yıla oranla değişiklik (%)
2012	4.763	-
2013	5550	+16,52
2014	9214	+66
2015	9205	-0,09
2016	8502	-7,63
2017	8244	-3,03
2018	8263	+0,23
2019	9214	+11,75
2020	7947	-13,75
2021	7776	-2,15
2022	7454	-4,14

Kaynak: GİB, “Faaliyet Raporları (Erişim 20 Mayıs 2023)

²¹⁴ Dağ Bereket, *a.e.*, 217.

VDK'nin görevleri 1 sayılı CBK'da on bir bent halinde sayılmıştır.²¹⁵ VDK'ya verilen görevler arasında en önemlilerinin başında vergi denetimi gelmektedir.²¹⁶

Bunun yanında VDK'nın;

- Vergi denetimine dair veri toplanması,
- Risk Analiz Sistemi kullanılarak bu verilerin analiz edilmesi,
- Denetim sonuçlarının takip edilmesi vergi denetim ilke ve standartlarının geliştirilmesi
- Vergi kaçırma ve vergiden kaçınma alanındaki gelişmeler ile bunların ortaya çıkarılması ve önlenmesine yönelik yöntemler konusunda araştırmalar yapmak
- Vergi inceleme ve denetimleri ile raporlamaya ilişkin standart, ilke, yöntem ve teknikleri geliştirmek, inceleme ve denetim rehberleri hazırlamak, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların uyacakları etik kuralları belirlemek

gibi denetime ilişkin başka görevleri de mevcuttur.²¹⁷

VDK'nin yaptığı görevlendirmelerde Vergi Müfettişlerinin uyması gereken ilke ve standartları mevcuttur. Bu ilke ve standartlar “etik ilkeler”, “standartlar” ve “stratejiler” olarak üçe ayrılmaktadır. *Bu ilke ve standartların temel amacı; “yapılacak olan görevlendirmelerde; Vergi Müfettişlerinin, iş ve işlemlerini verilen görevin amacına uygun şekilde, verimli, etkin ve uygulama birliği içinde, mesleki etik ilkeler de gözetilerek gerçekleştirmesinde yol göstermektir” olarak sıralanmıştır.*²¹⁸

Etik ilkelere bakıldığında, Vergi Müfettişlerinin görevleri esnasında etik ilkelere uygun hareket etmesi gerektiği; “bağımsızlık ve objektiflik gibi etik ilkelere sıkı sıkıya bağlı kalarak, iş ve işlemlerini nezaket ve saygı kuralları çerçevesinde” görevlerini yerine getirilmesinin hedeflendiği görülmektedir.²¹⁹

Vergi denetimi sırasında uyulması gereken vergi inceleme standartlarına bakıldığında çeşitli alt başlıklara ayrıldığı görülmektedir. Bu standartlara göre Vergi Müfettişi, inceleme

²¹⁵ 1 Sayılı CBK, m.228/4.

²¹⁶ Dağ Bereket, *a.e.*, 217.

²¹⁷ 1 Sayılı CBK, m.228/4 a-1

²¹⁸ T.C Hazine ve Maliye Bakanlığı (HMB), “İlke ve Standartlar Genel” (Erişim 1 Ocak 2023).

²¹⁹ HMB, “Etik İlkeler” (Erişim 1 Ocak 2023).

faaliyetlerinde bulunurken mükellefin sahip olduğu haklara saygı gösterecek ve mükellefe karşı sahip olduğu yasal yükümlülükleri eksiksiz yerine getirecektir.²²⁰

18.94.2020 tarih ve 60 sayılı CBK'nin 6. maddesiyle, VDK bünyesinde Vergi Danışma Kurulu Komisyonu kurulmuştur.²²¹ Danışma Kurulu, mevzuat hükümlerinin uygulamasında ortaya çıkan tereddütlerin giderilmesi gibi önemli bir göreve sahiptir.

2.3.4.1 VDK'nın Vergi Denetiminde Etkinliği Arttırma Çalışmaları

VDK kendisine verilen görevler ve yetkileri arasında;

- Vergi incelemeleri yapmak,
- Kayıt dışı ekonomi ve yolsuzlukla mücadele etmek
- İdarenin etkin ve hukuka uygun işleyebilmesi için faaliyetlerde bulunmak

sayılmaktadır. Bu bağlamda VDK vergi denetimlerinde etkinliği arttırabilmek için; objektif, risk analizine dayalı ve uzmanlaşmayı esas alarak faaliyetlerini yürütmeyi amaçlamaktadır.²²²

Risk analiz sistemlerinin etkin olarak kullanılması amacıyla hem dijital hem otomasyon çalışmaları yürütülmektedir. Bu çalışmalar kapsamında VDK bünyesinde oluşturulan Risk Analiz Sistemi (VDK-RAS) başkanlığın topladığı istatistikler doğrultusunda mükelleflerin; faaliyetleri, gruplar ve sektörel mukayeseleri yapılmaktadır. İncelemeye karar verilmeden önce VDK-RAS üzerinden alınan veriler dikkate alınarak analizler yapılmaktadır.²²³ VDK risk analiz yöntemini geliştirmek için; piyasa denetimi, gayrimenkul sektörü, araç satış işlemleri, demir çelik sektörü, hizmet sektörü, e-ticaret sektörü ve imalat sektörleri için ayrı ayrı çalışmalar yürütmektedir. Otomasyona bağlı sistemlerin yaygınlaşması ile e-teftiş uygulamalarını da yaygınlaştırmış bu kapsamda Elektronik Veri İbraz Sistemi (e-Viz) projesi geliştirilmiştir. E-viz projesiyle elektronik ortamda tutulan defter ve belgeler ile elektronik ortamda tutulan diğer belgeler vergi müfettişlerine elektronik ortamda ibraz edilebilecektir.²²⁴

²²⁰ HMB, “Vergi İnceleme Standartları” (Erişim 1 Ocak 2023).

²²¹ Mustafa Çolak, “Yeni Bir Yapı: Vergi Danışma Komisyonu, İşlevi, Vergi İncelemelerine Katkısı veya Olası İhtilaf Alanları”, 342/Haziran (2021).

²²² Vergi Denetim Kurulu (VDK), “2022 VDK Faaliyet Raporu” (Erişim 20 Nisan 2023).

²²³ VDK, 2022 VDK Faaliyet Raporu.

²²⁴ VDK, 2022 VDK Faaliyet Raporu.

2.4. Vergi Denetimi Yapmaya Yetkili Kişiler

VUK m.135'te kimlerin vergi denetimi yapılacağı sayılmıştır. Buna göre VDK Başkanlığı'na bağlı "Vergi Başmüfettişleri", "Vergi Müfettişleri" ve "Vergi Müfettiş yardımcıları" ile Vergi Dairesi Başkanları, Vergi Dairesi Müdürleri, Vergi Daire Başkanlığı kurulmamış yerlerde ilin en büyük mal memuru olarak anılan HMB'nin taşra teşkilatına bağlı "Defterdarlar", GİB'e bağlı Vergi Daire Başkanlıklarının olduğu yerlerde "Vergi Dairesi Başkanları ve Müdürleri" son olarak da takdir komisyonlarının vergi denetimine ilişkin yetkileri incelenecektir.

2.4.1. Vergi Başmüfettişi, Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcısı

"Vergi Müfettiş Yardımcılığıyla" başlayan ve gerekli koşullar sağlandığında "Vergi Başmüfettişliği" ile sonlanan "Vergi Müfettişliği", vergi denetiminin asli unsuru olarak kabul edilmektedir.²²⁵

Vergi müfettişlerinin kamu görevlisi olmalarından kaynaklı genel görevleri ve vergi denetimine ilişkin özel görevleri bulunmaktadır. En temel genel görevleri arasında, Anayasa'ya ve Devlete bağlılık, tarafsızlık, uyumlu giyinme, görev yerinde bulunma, resmi araç ve gereçleri geri verme yer almaktadır.

Vergi müfettişlerinin vergi denetimine ilişkin özel görevleri ise VUK'ta Vergi İnceleme Yönetmeliği ve Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği'nde (VDKY) düzenlenmiştir.²²⁶ Bu görevler "dış denetime ilişkin görev ve yetkiler", "iç denetime ilişkin görev ve yetkiler" ve "diğer görev ve yetkiler" şeklinde üçe ayrılabilir. VDKY m. 39'da özel olarak düzenlendiği kadarıyla Vergi Müfettişlerine; iş ve görevlerini süresinde ve eksiksiz tamamlama, görevlerinde nazik, ölçülü ve saygılı davranma, mesleğin saygınlığını ve tarafsızlığını bozabilecek hareketlerden kaçınma gibi sorumluluklar yüklenmiştir.²²⁷ Vergi müfettişlerinin en temel görevi vergi incelemesi yapmak olduğu ifade edilebilir.²²⁸

²²⁵ Can v.dğr., *Tarihi, Kurumları ve Kavramları ile Vergi, Vergilendirme ve Vergi Denetimi*, 462.

²²⁶ Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği(VDKY), Resmi Gazete 28101 (31.10.2011).

²²⁷ VDKY, m.39.

²²⁸ Dağ Bereket, *a.e.*, 229.

2.4.2. Defterdarlar, Vergi Dairesi Başkanları, Vergi Dairesi Müdürleri ile Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Merkez ve Taşra Teşkilatında Müdür Kadrolarında Görev Yapanlar

Vergi Müfettişlerinin yanı sıra VUK m. 135/f.1'de vergi incelemelerinin “ilin en büyük mal memuru” ve “vergi dairesi müdürleri” tarafından yapılabileceği düzenlenmiştir. 1 sayılı CBK m. 234'da ise “Defterdar”, “bulunduğu ilde Bakanlığın en büyük memuru ve il ve bağlı ilçelerde teşkilatının amiri” şeklinde düzenlenmiştir. Yukarıda incelendiği üzere GİB'in taşra teşkilatını “doğrudan merkeze bağlı vergi dairesi başkanlıkları” ve vergi dairesi başkanlıkları bulunmayan yerlerde “Vergi Dairesi Başkanlığı ve Vergi Dairesi Başkanına verilen görev ve yetkilere haiz vergi dairesi müdürlükleri” oluşturmaktadır. 4 sayılı CBK'de Vergi Dairesi Başkanlığı'nın görev ve yetkileri arasında “vergi inceleme ve denetimi” düzenlenmiştir.

“İlin en büyük mal memurunun vergi inceleme yetkisine, Vergi Dairesi Başkanlığı kurulmuş yerlerde Vergi Dairesi Başkanı; kurulmamış yerlerde ise “Defterdar” sahiptir. Defterdar ve Vergi Dairesi Başkanı'nın diğer idari görevleri nedeniyle vergi incelemelerine uygulamada katılmaları zordur.”²²⁹

2.5. Vergi Denetim Yöntemleri

Vergi mevzuatından kaynaklanan, vergi yükümlülüklerine yüklenen ödevlerin yerlerine getirilip gerilmediğinin denetlenmesi ve bu doğrultuda vergi idaresine sağlanan hukuki yollarını “vergi denetim yöntemleri” olarak adlandırmak mümkündür.²³⁰ “Vergi denetiminde başvuru yolları,²³¹ “vergi denetim türleri”,²³² şeklinde de anılan vergi denetim yöntemleri vergi ödevlerine uyulup uyulmadığını ve vergi kayıp kaçaklarını azaltmak için oluşturulmuş yöntemleridir.²³³ Bu yöntemler, vergi tarhının hazırlayıcı işlemi sayılan matrah saptama işlemi olarak kabul edildiği için “vergi tarhında ön işlemler” şeklinde de ifade edilmişlerdir.²³⁴

²²⁹ Tekin - Çelikkaya, *a.e.*, 257.

²³⁰ Organ, *a.e.*, 121.

²³¹ Tekin - Çelikkaya, *a.e.*, 135.

²³² Şeker, *a.e.*, 19.

²³³ Organ, *a.e.* 121.

²³⁴ Öncel v.dğr., *Vergi Hukuku*, 99.

Vergi denetim yöntemleri VUK m. 127 ile 152 arasında düzenlenmiştir. VUK'un yedinci kısım başlığı "yoklama ve inceleme" olsa da bu yöntemlerin içine bilgi toplama ve arama yöntemleri de dahildir.

2.5.1 Yoklama

Vergi denetiminde "yoklama" amacı ve tanımı bakımından VUK m.127'de düzenlenmiştir. Bu düzenlemeye²³⁵ göre "yoklama" mükellefleri ve mükellefiyete ilişkin maddi olayları, kayıtları ve konuları araştırmak ve tespit etmektir. Başka bir tanımda yoklama; "*Vergi alacağının somut bir şekilde ortaya çıkmasına katkı sağlayan bilgilerin vergi idaresi tarafından tespit edilmesi süreci*" olarak adlandırılmaktadır.²³⁶ Yoklama hem vergi yükümlüsü olması gerekenleri hem de vergi yükümlülerinin ödevlerini yerine getirip getirmediğini tespit etmeyi hedeflemektedir.²³⁷ Yoklama faaliyeti neticesinde yükümlülük kaydı olmayanların da denetlenmesi vergi adaletine olumlu katkı sağlamaktadır.²³⁸

Yükümlülerin, vergi mevzuatından doğan; işe başlama, iş bırakma, adres değişikliği, yeni vergiye tabi olma, tasfiye ve ölüm gibi vergi dairesine bildirmekle yükümlü oldukları konuların doğruluğunun tespiti de yine yoklama ile tespit edilmektedir.²³⁹ Yoklama ile yoklama memurlarına ayrıca, mükelleflerin günlük hasılatlarının tespitinin yapılması, ödeme kaydedici cihazların denetlenmesi, defter, belge ve levha kontrollerinin yapılması, nakil vasıtalarının durdurularak belgelerinin kontrol edilmesi gibi görev ve sorumluluklar da getirilmiştir. Söz konusu yetkiler daha çok "özel yoklama" yetkisine sahip görevliler tarafından yerine getirilmektedir. Bu yetki ve sorumluluklar doktrinde "yaygın ve yoğun denetim" şeklinde incelenmektedir.²⁴⁰ Bu türde bir yoklamada "vergi mevzuatına uyum" denetlenmekteyken,

²³⁵ VUK, m. 127.

²³⁶ İlhami Söyler, *Türk Vergi Hukukunda Yoklama* (Ankara: Başbakanlık Basımevi, 1987), 16.

²³⁷ Aydın, a.e., 64.

²³⁸ Tekin - Çelikkaya, a.e., 137.

²³⁹ Mehmet Arslan, *Türkiye'de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Güvenlik Önlemlerinin Etkinliği* (Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi, 1994), 95.

²⁴⁰ Tekin - Çelikkaya, a.e., 147.

olağan yoklamada mükellefiyete ilişkin durumlar tespit edilmektedir.²⁴¹ VUK'ta Yaygın ve yoğun vergi denetimi “yoklamanın” içerisinde düzenlenmiştir.²⁴²

Yoklamaya yetkili olan kişiler VUK m.128'de düzenlenmiştir. Bu maddeye göre yoklama; vergi dairesi müdürleri, yoklama memurlar, yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler, vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından yapılmaktadır. Uygulamada yoklama, vergi dairesi müdürlerinin diğer görevlerinin yoğunluğu ve vergi inceleme elemanlarının vergi inceleme işlerinin yoğunluğu nedeniyle daha çok yoklama memurları ve yetkili makamlar tarafından görevlendirilenler tarafından yapılmaktadır. Yoklama memurlarının yanı sıra vergi dairelerinin “tahakkuk ve tahsilat” servislerinde çalışan memurlarından, “icra memurlarından” ya da “vergi memuru” gibi asıl görevi yoklama olmayan kişilerden de yoklama işlemleri sırasında yararlanılmaya başlansa da bu kişilerin görevleri kendilerine verilen görevlendirme işi ile sınırlı kalmaktadır.²⁴³

Yoklama kural olarak iş yerinde yapılmaktadır ancak buna imkân olmayan hallerde başka bir yerde de yapılabilir. Yoklama, VUK m. 130'daki düzenlemeye göre her zaman yapılabilir. Yoklama yapılacak kişiye yoklama öncesinde haber verilmesine gerek yoktur. Ancak zaman sınırlamamasının olmaması yoklama yapacak yetkililere keyfilik vermemektedir. Bunun yanında VUK m. 129 gereği yoklama yetkilileri, yoklama yaptıkları sırada yoklama işlemine başlamadan önce kimlik ibraz etmeleri gerekmektedir.

Yoklama işlemi sonrasında gerçekleştirilen yoklamanın sonucunu kayıt altına almak amacıyla “yoklama fişi” düzenlenmektedir. İki nüsha olarak hazırlanan yoklama fişi, yoklama yapılan ya da yoklama yapılan kişinin “yetkili adamı”²⁴⁴ tarafından imzalanmaktadır. Bu kişilerin imzadan imtina etmesi ya da yoklama mahallinde bulunmamaları halinde bu durum fişe yazılarak polis, jandarma, muhtar ya da ihtiyar meclisi üyelerinden biri tarafından imzalanmaktadır. İki nüsha olarak düzenlenen yoklama fişi yoklama yapılan kişiye ya da yetkili bırakılmakta ancak bu kişiler imzadan imtina ediyor ya da bu kişilere ulaşamıyorsa yoklama fişi bu kişilerin bilinen adreslerine yedi gün içinde posta ile gönderilmektedir.

²⁴¹ Tekin - Çelikkaya, *a.e.*, 147.

²⁴² VUK, m. 127-128.

²⁴³ Tekin - Çelikkaya, *a.e.*, 139.

²⁴⁴ “Yetkili adam” yoklama yapılanın vekili, muhasebecisi, daimi personeli ve bunlara benzer kişilerdir.

Yoklama fişlerinin usulüne göre düzenlenmediği durumlarda; tespit edilen olayların usulüne uygun düzenlenmemesi nedeniyle vergilendirmeye esas dayanak oluşturmayacak ve yükümlü hakkında işlemlere dayanak teşkil edemeyecektir.²⁴⁵ Bu nedenle yoklama fişinin şekle ve esasa uygun olarak düzenlenmesi gerekir.²⁴⁶ Ayrıca yoklama neticesinde, vergi incelemesinin gerektiğinin anlaşıldığı takdirde vergi incelemesi de yapılması gerekecektir.²⁴⁷

Yoklamanın yanında, amacı ve doğurduğu sonuçlar bakımından yoklamaya benzeyen “toplu yoklama” müessesesi de bulunmaktadır. Toplu yoklama VUK m. 133’te düzenlenmektedir. Toplu yoklama tanım olarak, amaç ve netice bakımından aynı veya benzer olayların toplu şekilde saptanmasına yönelik yoklamadır. Toplu yoklamada çoğunlukla HMB’nin önceden planladığı şekilde toplu yoklama uygulamaları yapılmaktadır.²⁴⁸ Toplu yoklamada yoklama fişi yerine yoklama cetveli kullanılmaktadır.

Yoklama uygulaması vergi incelemesinden ziyade idarenin yaptığı bir durum tespitidir. İdare tespiti neticesinde, vergi mevzuatlarına aykırı bir durumun ortaya çıkması halinde “Usulsüzlük Cezası” kesilmektedir. Yalnızca yoklamaya dayanarak, mükellefin diğer kayıtları ve işlemleri incelemeden matrah farkı çıkarılması uygun olmayacaktır.²⁴⁹

Yoklama faaliyetlerinin vergi denetimi sistemleri arasında daha etkin işleyebilmesi amacıyla getirilen yaygın ve yoğun vergi denetimi mekanizmasının anayasaya uygunluğu ile ilgili tartışmalar mevcuttur.²⁵⁰ VUK’taki tedbirlerin anayasaya aykırı olduğunu savunan görüşe göre; yoklama yapan görevlilere, VUK m. 127/c’deki “*kanuni defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden defter, belge ve delillerin tespit edilmesi halinde bunları almak*” ve m. 127/e’deki “*Taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi ve faturanın taşıtta bulunmaması, halinde bu belgelerin ibrazına kadar nakil vasıtalarını trafikten alıkoymak*”

²⁴⁵ T.C. Danıştay, 9. D., 2015/3269, K. 2016/648, T. 22.02.2016 sayılı kararında “Olayda, dava konusu ilan ve reklam vergisi ile 1. derece usulsüzlük cezasına dayanak alınan yoklama tutanağının mükellefin yada yetkili adamının nezdinde düzenlenmediği, bu tutanağın bunlara veya söz konusu yasanın ikinci fıkrasında yazılı kişilere imzalatılmadığı anlaşıldığından, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 131’inci maddesinde yazılı koşulları taşımayan yoklama tutanağı esas alınmak suretiyle tarh ve tebliğ olunan ilan ve reklam vergisi ile kesilen 1. derece usulsüzlük cezasının onanmasına dair vergi mahkemesi kararında yasal isabet görülmemiştir.” görüşündedir.

²⁴⁶ Tekin - Çelikkaya, *aa.e.*, 142.

²⁴⁷ Kaneti v.dğr., *a.e.*.

²⁴⁸ Tekin - Çelikkaya, *a.e.*, 143.

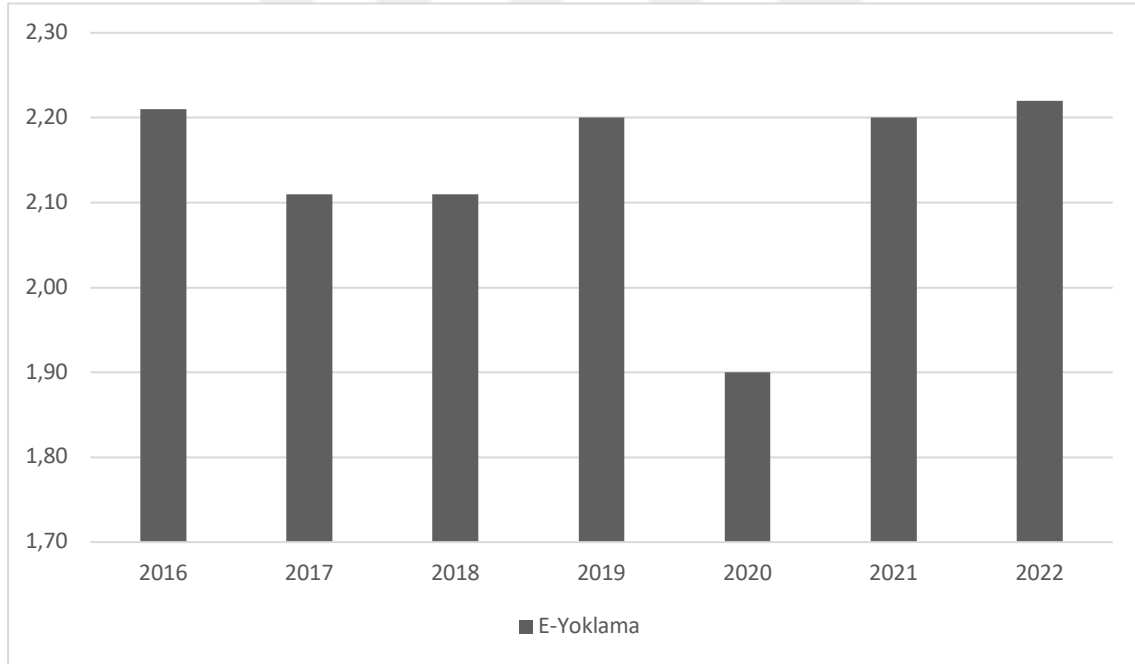
²⁴⁹ Ahmet Esen, “Yoklama Tutanakları ve Hukuki Değeri”, *Maliye Postası Dergisi* 172/8 (1987): 8.

²⁵⁰ Kaneti v.dğr., *a.e.*, 166. Dağ Bereket, *a.e.*, 73,74.

yetkilerinin Ceza Hukuku bakımından “elkoyma”²⁵¹ tedbiri niteliğinde olduğu ve el koyma kararı verilmesi için de hâkim kararı olması gerekliliği savunmaktadırlar. VUK m. 127’de idareye tanınan bu yetkiler yine CMK’da da m. 127’de düzenlenmektedir. CMK’da, temel hakları sınırlandırırken Anayasaya uygun şekilde sınırların belirlendiği, VUK’taki düzenlemede ise hâkim kararı gibi bir durumun yer almadığı gibi gecikmesinde sakınca bulunan hallerin de belirtilmemiş olduğu ve bu duruma bir itiraz mekanizması da yer almadığı dile getirilmektedir.

Yoklama faaliyetlerinin etkinliğinin artırılması amacıyla getirilen bir diğer yöntem ise elektronik yoklama (e-yoklama) mekanizmasıdır. Bu amaçla 2015 yılında çıkarılan 6637 sayılı kanun²⁵² ile “Elektronik Yoklama” başlıklı 132/A maddesi VUK’a eklenmiştir. Bu maddenin eklenmesinin ardından HMB tarafından 135 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile e-yoklama uygulamasının 01.09.2015 tarihinde başlaması kararlaştırılmıştır.

Şekil 4: Yıllara göre E-yoklama sayısı



Kaynak: GİB Faaliyet Raporları (2016-2022).

²⁵¹ 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu (CMK), Remi Gazete 25673(04.12.2004) No. 5271, m.123.

²⁵² Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, Resmi Gazete 29319(07.04.2015) No. 6637.

E-yoklamanın başlaması ile birlikte yıllık ortalama 2 milyonun üzerinde mükellefe yoklama faaliyetinde bulunulmuştur. Geçmiş yıllarla karşılaştırıldığında oldukça yüksek yoklama rakamları, elektronik yoklama faaliyetinin yoklamanın etkinliğinde olumlu etkileri olduğunu göstermektedir.

2.5.2. Vergi İncelemesi

Vergi incelemesi; vergi denetim yöntemleri arasında, diğer yöntemlere nazaran daha kapsayıcı olmasıyla daha önemli bir yere sahiptir. Vergi incelemesi vergi denetimiyle aynı anlamda kullanıldığı da görülmektedir.²⁵³ Vergi incelemesinin kanuni tanımı yönetmeliğin²⁵⁴ “Tanımlar” başlıklı 3. Maddesinin (g) bendinde yapılmıştır.²⁵⁵ VUK’ta vergi incelemesinin tanımına yer verilmemişken “Maksat” başlıklı 134. Maddesinin 1. Fıkrasına göre vergi incelemesinin maksadı; ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmektir.²⁵⁶ Bu tanımlara göre vergi incelmesi, vergiye tabi faaliyetlerin sona ermesinden ve gelirlerin beyan edilmesinden sonra, beyanların; defterlerle, belgelerle, kayıtlarla veya hesaplarla uygunluğunun kontrol edilmesi sonucunda ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun tespit edilmesidir.²⁵⁷

2.5.2.1. Vergi İncelmesinin Amacı ve Kapsamı

Vergi incelemesinin amacı VUK’un 134. Maddesine göre “*ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır*” şeklinde düzenlenmiştir. Bu durumda vergi incelemesinin asıl amacı ödenmemiş bir verginin ödenmesini sağlamaktır denebilir. İncelemede bir diğer amaç; vergi kayıp kaçaklarını önlemek ve mükelleflerin doğru beyanda bulunmalarını sağlamaktır.²⁵⁸

Vergi denetiminin en önemli araçlarından biri olan vergi incelemesi, vergi denetiminin amaçlarına benzer amaçlar taşımaktadır. Buna göre vergi incelemesinin kanunda belirtilen

²⁵³ HUK, a.e., 94.

²⁵⁴ Vergi İnceleme Yönetmeliği, m. 3(g).

²⁵⁵ HUK, a.e.

²⁵⁶ VUK, m. 134.

²⁵⁷ Akdoğan, “a.e.”, 127.

²⁵⁸ Musa Kazım Ünver, “Vergi incelemesinin Tanımı ve Önemi ile Maliye Politikaları İçerisindeki Yeri”, 138/Haziran 2004 (2004).

amacının yanında, mükellefleri eğitme ve mükelleflere rehberlik etme, gelir ve giderlerin doğruluğunun saptanması, çift kayıt işlemlerinin önlemesi, kayıt dışı ekonominin azaltılması ve denetim dışı amaçlarla vergi incelemesinin yapılmaması amaçları sayılabilir.²⁵⁹

Vergi incelemesinin kapsamının belirlenmesi için vergi incelemesine tabi konu, kişiler ve zaman aralığı şeklinde incelenecektir. Vergi incelemelerinin konu bakımından kapsamı VUK m.1'deki düzenlemeye göre m. 2'dekiler hariç (gümrük ve tekel vergileri) “*genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar*” hakkında uygulanacak olarak düzenlenmiştir. Bu maddeler temel alınarak; gümrük vergileri ve resimleri dışında kalan, genel bütçeye, il özel idarelerine ve belediyelere ait her türlü vergi, resim, harçlar vergi incelemesine dahil edilmektedir.²⁶⁰ Ancak belediyeler ve il özel idarelerine ait vergi, resim ve harçların, vergi incelemesi kapsamı dışında olduğunu savunan görüşler de bulunmaktadır.²⁶¹

Vergi incelemesinin kapsadığı konuların ayırımında göre incelemeleri tam ve sınırlı inceleme olarak da ayırabilmek mümkündür. VUK m.140/f.1/b.6'dan hareketle tam incelemenin incelmeye başlama tarihinden itibaren 1 yıl içerisinde tamamlanması gerekirken, sınırlı incelemenin en fazla 6 ay içerisinde sonlandırılması gerekmektedir.²⁶²

Vergi incelemelerinin kişi bakımından kapsamı VUK m. 137'de düzenlenmiştir. Bu düzenlemeye göre “*defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek zorunda olan bütün gerçek ve tüzel kişiler*” vergi incelemesinin kapsamına girmektedirler.²⁶³ VUK m. 172 ve 173'te kimlerin defter tutmak zorunda olduğu yer almaktadır. VUK m.253,256 muhafaza ve ibraz hükümlerini düzenlemektedir. Bu maddelerden hareketle; defter tutmak zorunda olan: “*ticaret ve sanat erbabı, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ve çiftçiler*” vergi incelemesine tabi olacaktır.

Vergiden muaf esnaf, küçük çiftçi, basit usulde tabi olanlar, kurumlar vergisinden muaf olan iktisadi kamu müesseseleri ile kurumlar vergisinden muaf dernek ve vakıflara ait

²⁵⁹ Mustafa Erkan Üyümez v.dğr., “Vergi İncelemesinin Amaçları ve Bu Amaçlara İlişkin Sorunlar Nelerdir?: Bir Durum Çalışması”, *İktisadi İdari ve Siyasi Araştırmalar Dergisi* 6/16 (2021): 440.

²⁶⁰ Tekin - Çelikkaya, a.e., 177.

²⁶¹ Bekir Baykara, “Vergi İncelemesi”, *Vergi Dünyası* 313/Eylül (2007): 15.

²⁶² VUK, m. 140.

²⁶³ Tekin - Çelikkaya, a.e., 177.

iktisadi işletmeler defter tutmasalar dahi belge almak ve saklamak zorunda oldukları için yine vergi incelemesine tabi olacaklardır.²⁶⁴

Ücret geliri elde edenler, menkul sermaye iradı sahipleri ve gayrimenkul sermaye iradı sahipleri ise vergi incelemesi kapsamına girmemektedirler.²⁶⁵ Bu kişilere ait vergi ziyayı tespiti halinde durum tarha yetkili vergi dairesine bildirilecek ve ilgili vergi dairesi resen ya da ikmalen tarhiyat yapacaktır.²⁶⁶

Vergi incelemesi kapsamına alınacak kişiler, belirli bir zaman dilimi için hazırlanan program dahilinde oluşturulmuş ilkeler ve seçilen beyannameler doğrultusunda belirlenmektedir. Bu seçimlerin yanında ihbarlar da değerlendirilerek kişilerin kapsamının belirlenmesinde etkili olmaktadır. İnceleme yapılacak mükellefler belirlenirken “risk analiz sistemi”nin analizlerinden yararlanılarak vergi incelemelerinde etkinliğin artırılması sağlanmaya çalışılmıştır. Vergi İnceleme Yönetmeliği’ne göre inceleme ve denetim birimleri, vergi incelemesine tabi tutulacak kişiler veya konular hakkında risk analizi çalışmalarının sonuçlarını, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara sunacaktır.²⁶⁷

Vergi incelemelerini zaman kapsamı bakımından incelediğimizde, incelemelerin genellikle cari dönemden ziyade geçmiş hesap dönemlerine yönelik olarak yapıldığı görülmektedir.²⁶⁸ Vergi incelemesinin yapılacağı zamanın önceden mükellefe haber verilmesine gerek yoktur. Ancak cari hesap döneminden ne kadar uzaklaşırsa vergi konusu olayın gerçek durumunun tespitini yapmak zorlaşacağı için vergi incelemesinin etkinliğinde azalma görülecektir.²⁶⁹

2.5.2.2. Vergi İncelemesi Süreci

Vergi inceleme süreci incelemenin başlangıcı, incelemeye yetkili kişiler, incelemenin nerede yapılacağı ve incelemenin sonuçları olarak incelenecektir.

²⁶⁴ Tekin - Çelikkaya, *a.e.*, 178.

²⁶⁵ Sarılı, *a.e.*, 100.

²⁶⁶ HUK, *a.e.*, 104.

²⁶⁷ Vergi İnceleme Yönetmeliği, m.5/3.

²⁶⁸ Çolak(2023), *a.e.*

²⁶⁹ Tekin - Çelikkaya, *a.e.*, 180.

Vergi incelemesinin başlangıcı ve inceleme konusunun incelemeye tabi olana yazılı olarak bildirilmesi gerekmektedir. Ayrıca, bildirimin bir örneği de ilgili vergi dairesine gönderilmesi gerekmektedir.²⁷⁰ Bu bildirim, inceleme yapılana birtakım haklardan yararlanmak amacıyla tanınmış bir hak olduğu söylenebilecektir.²⁷¹

Vergi incelemesine yetkili olan kişilere ilişkin düzenleme VUK m. 135'te yer almaktadır. Bu düzenlemeye göre vergi incelemesi yapmaya yetkili kişiler;

- Vergi Müfettişleri
- Vergi Müfettiş Yardımcıları
- İlin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri
- Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar

olarak belirlenmiştir²⁷². Vergi müfettişleri ve bunların yardımcıları dışında kalan yetkililer idari görevleri dolayısıyla vergi inceleme yetkilerini çok fazla kullanmamaktadırlar.²⁷³ Bunların dışında takdir komisyonunun da Danıştay'ın verdiği bir karara göre sınırlı olarak vergi incelemesi yapmaya yetkili sayılmaktadır.²⁷⁴

Vergi incelemesinin yapılacağı zaman olarak ise VUK'ta geniş bir zaman dilimi gösterilmiştir. Bu düzenlemeye göre inceleme tarih zamanaşımı dolana kadar her zaman yapılabilmektedir. Vergi incelemesinin ne zaman yapılacağının önceden mükellefe haber verilmesi zorunluluğu da bulunmamaktadır. Bunun yanında daha önce vergi incelemesi yapılmış olması ya da matahın resen takdir edilmiş olması da yeniden inceleme yapılmasına engel değildir.²⁷⁵ Ancak yeniden inceleme yapılabilmesi için değişik delillere dayalı bir matrah farkı bulunmalıdır.

Vergi incelemesinin yapılacağı yer bakımından ise VUK m. 139'ta yapılan değişiklikle birlikte incelemenin esas olarak “işyerinde” yapılacağı hükmü değiştirilmiştir.

²⁷⁰ Adil Nas, *Vergi Denetimi* (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2023), 75.

²⁷¹ Azmi Demirci, “Vergi İncelemesine Başlanması ve Sona Ermesi”, *E-Yaklaşım* 215/Kasım (2010).

²⁷² VUK, m.135.

²⁷³ Tekin - Çelikkaya, *a.e.*, 192.

²⁷⁴ Bkz. Danıştay 4. D. E.:2000/3452, K. 2001/2934

²⁷⁵ Nas, *a.e.*, 86.

Buna göre incelemenin esas olarak “*dairede*” yapılacağı hükmü getirilmiştir. Uygulamada kanundaki değişiklikten önce de incelemelerinin büyük çoğunluğunun dairede yapılması yargı kararlarının idare aleyhine sonuçlanmasına yol açabiliyordu. Yapılan değişiklikle birlikte geçmişteki fiili durum yasal hale getirilmiş ortaya çıkan sorunlar sonlandırmıştır²⁷⁶

Vergi incelemesi makul bir süre içerisinde tamamlanması gerekmektedir.²⁷⁷ Vergi incelemesinin süresini sınırlandırmak vergi inceleme elemanına baskı yapacağı düşüncesiyle uzun süre düzenlenmemişken 01.01.2011 tarihinde yürürlüğe giren VUK m.140’daki değişiklikle yeniden düzenlenmiştir. Vergi İnceleme Yönetmeliği’nde inceleme süresinin başlangıcının nasıl hesaplanacağı düzenlenmiştir. Bu düzenlemeye göre incelemeye yetkili olanlar inceleme görevini aldıktan en geç on gün içerisinde işe ve en az otuz gün içerisinde vergi incelemesine başlamaları gerekmektedir.

İnceleme sınırlı vergi incelemesi olarak başlayıp daha sonra tam incelemeye döndüğü takdirde inceleme süresi, sınırlı incelemeye başlanan tarih olarak hesaplanacaktır. Vergi incelemesinin ardından vergi inceleme raporlarının düzenlenmesi ve bu raporların “rapor değerlendirme komisyonlarına” intikal etmesiyle vergi incelemesi sona ermiş sayılacaktır.²⁷⁸ Getirilen bu düzenlemeyle vergi incelemesi yapılırken zaman bakımından daha titiz davranılması ve vergi inceleme planlamalarının da daha dikkatli yapılması sağlanmıştır.

Vergi incelemeleri esnasında uyulacak kuralların düzenlendiği VUK m.140 ve bu maddeye dayalı çıkarılan “Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulmasına Daire Yönetmelik”’ine göre vergi incelemesi yapan görevliler; vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı inceleme raporu düzenleyememektedir. Kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülerlerin vergi kanunlarına aykırı oldukları tespit edilirse durumu GİB’e bildirilmektedir.²⁷⁹

²⁷⁶ Tekin - Çelikkaya, *a.e.*, 197.

²⁷⁷ Oğuz Çetinkaya, “Vergi İncelemesinin Gereğinden Uzun Sürmesinde İdarenin Hukuksal Sorumluluğu”, *E-Yaklaşım* Mayıs (2002).

²⁷⁸ Vergi İnceleme Yönetmeliği, m. 21.

²⁷⁹ Çolak (2021), *a.e.*, 123.

Vergi incelemesi sona erdikten sonra bir sonuca bağlanması için incelemenin “inceleme tutanağı”²⁸⁰ ile raporlanması gerekmektedir.²⁸¹ Düzenlenen inceleme raporları incelemenin sonucunda elde edilen bilgi ve belgelerle birlikte varsa yükümlünün itirazlarını da içerir yazılı bir metin olarak düzenlenmekte ve bu rapor ispat aracına dönüşmektedir.²⁸² Bu nedenle inceleme tutanağında yapılan eksik bir düzenleme inceleme raporunun da eksik olmasına neden olacaktır.²⁸³ İnceleme tutanağında yapılan maddi hataların düzeltilmesi ise her zaman mümkündür.

İncelemenin sonuçlanması halinde mükellef aleyhine bir durum varsa “inceleme raporu” hazırlanır, böyle bir durum bulunmadığı takdirde “kabul raporu hazırlanmaktadır. Hazırlanan bu inceleme raporu idare tarafından yapılan, tek başına icrai niteliğe sahip olmayan bir ön işlem niteliğindedir. Bu nedenle tek başına dava konusu yapılamamaktadır.²⁸⁴ İnceleme raporu tamamlanıp işleme alınması için ilgili vergi dairesine gönderilmeden önce “rapor değerlendirme komisyonu” tarafından, eğer bir uyuşmazlık söz konusu var ise “merkezi rapor değerlendirme komisyonu” tarafından mevzuat hükümlerine ve genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygun olup olmadığı yönünden incelenmektedir.²⁸⁵

Ülkemizde yıllara göre vergi inceleme oranları, vergi müfettiş sayısı ve vergi gelirleri oranı aşağıda incelenmiştir.

²⁸⁰ Nas, *a.e.*, 91.

²⁸¹ HUK, *a.e.*, 76.

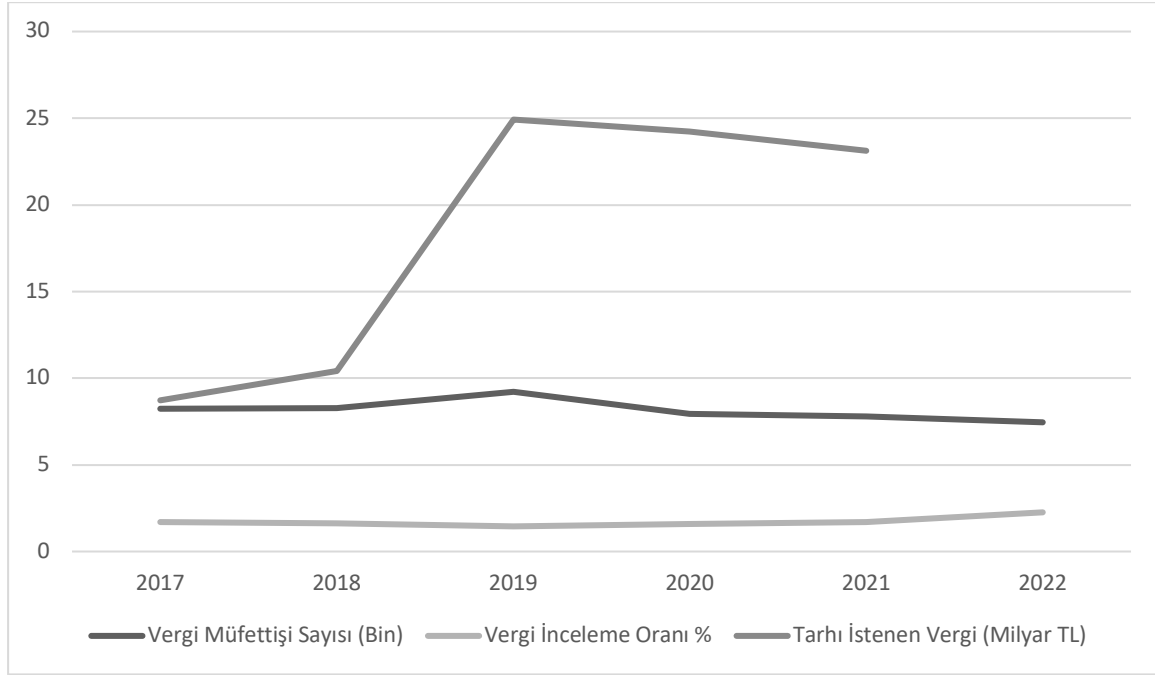
²⁸² Ercan Alptürk, “Vergi İnceleme Tutanakları ve Özellikleri”, *E-Yaklaşım* 18/Ocak (2005).

²⁸³ Alptürk, “*a.e.*”.

²⁸⁴ Tekin - Çelikkaya, *a.e.*, 203.

²⁸⁵ Çolak, “Yeni Bir Yapı: Vergi Danışma Komisyonu, İşlevi, Vergi İncelemelerine Katkısı veya Olası İhtilaf Alanları”.

Şekil 5: 2017-2022 yılları arası vergi inceleme verileri



Kaynak: GİB Faaliyet Raporları (2017-2022)

2.5.2.3. Vergi İncelemesi Sonuçlarına Karşı Başvurulacak Yollar

Vergi incelemesinin sonucunda mükelleflere birtakım haklar verilmiştir. Bunlar “uzlaşma”, “cezalarda indirim” ve “dava açma” ve dava açıldığı takdirde “kanun yolundan vazgeçme” olarak sayılmaktadır. Bunlar yanında vergi incelemesi aşamasına geçildikten sonra mükelleflerin “pişmanlık ve ıslah” talebinde bulunma imkanları kalmamaktadır.

Mükellefler vergi inceleme sonuçlarına göre vergi ihbarnamesinin tebliğinden otuz gün içinde uzlaşma ya da cezalarda indirim talebinde bulunmaz ya da tarh edilen vergi ve cezalarına karşı dava açma yoluna gitmez ise söz konusu vergi ve cezalar kesinleşmektedir.

Tablo 6: 2017-2022 Yılları Arası Vergi İnceleme Sonuçları

Yıl	Düzenlenen Rapor Sayısı	Vergi Suçu Düzenlenen Mükellef Sayısı	Düzenlenen Vergi Suçu Raporu Sayısı	Vergi İncelemesi Tamamlanan Mükellef Sayısı	Vergi Tarhiyatı ve Ceza Turarı	Vergi İnceleme Oranı %
2017	121.044			44.182	20.249.094,321	1.68
2018	127.702	13.868	14.184	44.376	28.585.415,764	1.63
2019	131.598	15.206	15.420	40.763	33.929.865,817	1.45
2020	175.247	15.397	15.629	47.597	65.180.576,974	1.58
2021	170.856	18.480	18.906	54.065	74.981.679,443	1.68
2022	207.958	23.780	24.466	77.610	76.668.161,834	2.26

Kaynak: GİB Faaliyet Raporları (2017-2022)

2.5.3. Arama

Vergi denetim yöntemlerinden bir diğeri olan “arama” , “aramalı inceleme” olarak da belirtilebilmektedir.²⁸⁶ Arama, vergi incelemesinin hedefe ulaşabilmesi amacıyla, vergi mükelleflerinin ya da vergiyi doğuran olayla ilgili kişi ve kuruluşların; işyerlerinde evlerinde veya üzerlerinde vergi kaçırmaya yönelik delil her türlü belge ve bilgiye el konulmasıdır.²⁸⁷ Arama, VUK m.142 ile m. 147 arasında düzenlenmiştir. VUK’taki aramayla ilgili düzenlemeler

²⁸⁶ Tekin - Çelikkaya, *a.e.*, 227.

²⁸⁷ *a.e.*, 227.

CMK’da düzenlenen arama yöntemiyle benzerlik göstermektedir. Bunun yanında VUK m. 147’ye göre VUK’ta arama ile ilgili hüküm bulunmayan hallerde CMK’nın aramayla ilgili hükümlerine gidilecektir. Vergi incelemelerinde genel kural bilgi ve belgelerin incelemeye tabi tutulan mükelleften rıza göstererek istenilmesi iken, aramada bu rıza aranmamaktadır.²⁸⁸ Arama yoluna gidilebilmesi için delillerin ortadan kalkma şüphesi bulunmalı,²⁸⁹ istenilen delillere arama yapılmadan ulaşabilme imkânı bulunmamalıdır.²⁹⁰

Arama yapılacak kişinin temel hak ve özgürlüklerine müdahale içerdiği için istisnai bir faaliyet olan arama yönteminin uygulanabilmesi için kanunda yazan şartları sağlıyor olması zorunludur.²⁹¹

Arama kapsamı ve amacı bakımından “sınırlı arama” ve “genel arama” olarak iki farklı şekilde yapılabilmektedir. Belirli bir delili ya da gizlendiği bilinen kaçak bir malı elde etmek için yapılan aramalar “sınırlı arama” olarak adlandırılmaktadır. Mükellefin yanında kaçakçılıkla ilgisi olduğu tespit edilen kişileri de kapsayacak şekilde yapılan eş zamanlı aramalar ise “genel arama” olarak adlandırılmaktadır.²⁹²

Aramanın yapılabilmesi için gerekli şartlar VUK m. 142’de “Arama yapılabilecek haller” başlıklı maddede sayılmıştır.²⁹³ Bu maddeden hareketle mevcut bir ihbar olması ya da inceleme esnasında vergi kaçırıldığına dair emareler olması halinde vergi kaçırdığı düşünülen kişiler ya da kaçakçılıkla ilgisi bulunan kişiler hakkında arama yapılabilecektir. Ancak bu şartlar sağlanıyor olsa bile aramanın yapılabilmesi için; inceleme yapmaya yetkili kişilerin aramayı gerekli görmesi daha sonra da bu durumu gerekçeli bir yazı ile “sulh yargıcından”²⁹⁴ talep etmesi, sulh yargıcının da arama kararı alması gerekmektedir.²⁹⁵

İlgili maddede belirtilen ihbar şartının bulunması halinde ise ihbarın varlığı tek başına yeterli olmayacaktır. Alınan bu ihbarın vergi incelemesi yapmaya yetkili olan kişiler tarafından

²⁸⁸ Kaneti v.dğr., a.e., 173.

²⁸⁹ Şin, a.e., 96.

²⁹⁰ Erol, a.e., 42.

²⁹¹ Tekin - Çelikkaya, a.e., 228.

²⁹² a.e.

²⁹³ VUK, m. 142.

²⁹⁴ Günümüzde arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcı sulh ceza hakimidir.

²⁹⁵ Nas, a.e., 101.

değerlendirilip ciddi bulunması gerekmektedir.²⁹⁶ İhbar sonucunda yapılan aramalarda kaçakçılıkla ilgili belge ve bilgiler bulunursa ihbar sabit olmaktadır. İhbarın sabit olması durumunda kaçırılan vergi miktarına göre bir “ihbar ikramiyesi” ödenmektedir. Bu ikramiyenin ödenebilmesi yapılan inceleme neticesinde vergi tarh ettirilmiş olması şartına bağlıdır.

Aramanın ne zaman yapılacağına ilişkin VUK’ta bir düzenleme bulunmadığı için CMK’nın arama ile ilgili maddelerine gidilecektir. Buna göre esas olan konut ve işyeri gibi yerlerde gündüz arama yapılmasıdır ancak başlanmış ve bitirilmemiş bir aramaya gece devam edilebilecektir. Ancak arama uygulamasının arama yapılan kişiye yönelik psikolojik bir etkisi de olduğu için aramanın olabilecek en kısa sürede bitirilmesi gerekmektedir.²⁹⁷

Aramadan beklenen sonuçların elde edilebilmesi için yeterli sayıda inceleme elemanı ve bu kişilere yardımcı olacak çilingir, teknik personel ve gerekirse de kolluk kuvveti personelinin bulundurulması gerekmektedir.²⁹⁸

Arama neticesinde elde edilmiş olan ve vergi kaçakçılığına delil teşkil edebilecek belgelere ya da her türlü eşyaya idare tarafından el konulmaktadır.²⁹⁹ El konulan belge ya da eşyaların “müfredatlı tespit” tutanağıyla tespit edilmesi gerekmektedir.³⁰⁰ Arama sonun el konulan tüm belgelerin ve eşyaların saklanması sorumluluk idareye aittir. Ancak arama sonucunda defter ve vesikalara el konulmuş olsa dahi mükellefin beyanname verme yükümlülüğü ortadan kalkmayacağı için beyannamelerin düzenlenebilmesi için idareden istenilen bilgilerin derhal temin edilmesi gerekecektir. Arama sonucunda el konulmuş defter ve her türlü eşyanın incelemenin en geç 3 ay içerisinde tamamlanması gerekmektedir. Bu inceleme haklı nedenlere dayanılarak üç ay içerisinde bitirilememişse sulh yargıcından süre uzatımı talep edilecektir. Arama neticesinde yapılan incelemelerde VUK m. 359 kapsamında vergi suçu oluşturan emareler bulunursa “vergi suçu raporu” düzenlenerek, rapor değerlendirme komisyonun mütalaası alındıktan sonra durum Cumhuriyet başsavcılığına intikal ettirilecektir.³⁰¹

²⁹⁶ Organ, *a.e.* 143.

²⁹⁷ Tekin - Çelikkaya, *a.e.*, 234.

²⁹⁸ Aziz Taşdelen, “Vergisel Arama”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 5/2 (2003): 169.

²⁹⁹ Tekin - Çelikkaya, *a.e.*, 235.

³⁰⁰ Dağ Bereket, *a.e.*, 91.

³⁰¹ Dağ Bereket, *a.e.*, 95.

2.5.4. Bilgi Toplama

Vergi denetim yöntemlerinden bilgi toplama, “Bilgi verme” başlıklı VUK m. 148’de düzenlenmiştir. Bilgi toplama diğer vergi denetim yöntemlerini tamamlayıcı bir işleve sahiptir.³⁰² İdareye tanınmış olan bilgi toplama yükümlülüğü mükelleflere de bilgi verme ödevi getirmektedir.³⁰³ VUK m. 148’de talep üzerine bilgi verilmesi düzenlenmiştir. Buna maddeden hareketle talep üzerine bilgi istemeye HMB ve vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar yetkilidir. Kendilerinden bilgi istenilen “*kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler*” ise bilgileri sağlama ödevine sahiptir. Bilgi isteme yazılı ya da sözlü olarak yapılabilir. Bilgi istemenin sözlü yapılması sonucunda bilgi verilmezse talep yazılı yapılır ve on beş günden az olmamak üzere süre verilir. Talep üzerine bilgi verilmesinin yanında bir de “devamlı surette bilgi verilmesi” mevcuttur. Devamlı surette bilgi verilmesinde bilgi isteme yetkisi HMB ve vergi dairelerindedir. Devamlı olarak talep edilen bilgilerin amacı, istatistik toplanması ve vergi politikalarının oluşturulmasında yardımcı olmasıdır. Bu nedenle de devamlı surette bilgi istemeye yetkili kişiler arasında vergi inceleme elemanları yer almamıştır. Devamlı bilgi verme talebi yazı ile oluşturulmakta ve bilgi yazı ile alınmaktadır.³⁰⁴ VUK m. 150’de³⁰⁵ devamlı surette bilgi verilmesine ilişkin düzenlemeye göre bilgileri dahilindeki ölüm ve intikalleri ertesi ayın on beşinci gününe kadar vergi dairesine yazı ile bildirilecekler düzenlenmiştir.

Bilgi toplama kapsamında toplanılan bilgilerin, beyan edilen matrahların doğruluğunun tespitinde kullanılması ve vergiyi doğuran olayın tespitine yönelik olması, toplanılan bilgilerin kişilerin özel hayatlarına saygı gösterilecek şekilde kullanılması gerekmektedir.³⁰⁶ Bilgi vermeye ilişkin VUK m. 148, 149 ve 150’deki zorunluluklara uymayan ilgililere VUK mükerrer m. 355 uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilmekte ve bir yaptırım kararı için bilgi istenilen kişilere yükümlülüklerine ilişkin tebliğde bulunulması ve süre verilmesi buna karşılık bilgi ve belgelerin süresi içerisinde ibraz edilmemesi halinde ceza uygulanacağını yazılı olarak bildirilmesi gerekmektedir. Uygulanan ceza sonucunda halen bu

³⁰² Şeker, a.e., 379.

³⁰³ Dağ Bereket, a.e., 75.

³⁰⁴ Dağ Bereket, a.e., 77.

³⁰⁵ VUK, m.150.

³⁰⁶ Dağ Bereket, a.e., 77.

ödevlere uymayan ilgililere tekrar süre verilmekte ve yine ödevlerini yerine getirmezlerse özel usulsüzlük cezası bir kat arttırılarak uygulanmaktadır.

2.5.5. İzaha Davet

15.07.2016 Tarih Ve 6728 Sayılı “Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” 22 maddesiyle VUK m. 370’e “İzaha Davet” kenar başlıklı düzenlemeleri getirmiştir.³⁰⁷ Kanunun gerekçesinde; idarenin verginin ziyaa uğramış alacağına ilişkin karinesi mevcut olduğunda vergi denetimine başlanmadan önce mükellefin görüşlerinin alınması ve bu yöntemle mükelleflerin gönüllü uyumunun arttırılmasının amaçlandığı ifade edilmiştir.³⁰⁸ Daha sonra 07.12.2019 tarih ve 7194 sayılı kanunla VUK 370’te tekrar bir düzenleme yapılmış ve kanunun anılan maddesi günümüzdeki halini almıştır.

İzaha davet müessesesi ile, mükellefin vergi kaybına yol açmadığı anlaşılrsa bir vergi denetimi olmadan süreç sonlanmakta bu durum hem idare hem de mükellef adına fayda sağlamaktadır. Mükellefin vergi kaybına yol açtığına anlaşılması halinde ise belirli şartların mevcut olması halinde indirimli ceza uygulanabiliyor ve mükellefin daha ağır bir sonuçla karşılaşmasının önüne geçilmiş olmaktadır.

519 sıra numaralı VUK Genel Tebliği madde 4’e göre izaha daveti yapacak yetkili merciler GİB ya da VDK bünyesinde kurulan Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonu olarak belirlenmiştir. İzaha davet yöntemi için gerekli bazı şartlar bulunmaktadır. Hakkında vergi zıyana sebebiyet verdiği düşünülen mükellefin, VUK m. 370-a uyarınca vergi incelemesine ya da takdir komisyonuna sevk edilmemesi gerekmektedir.

Ön tespitler sonucunda mükellefin vergi kaçakçılığı neticesinde vergi kaybına yol açtığı anlaşılrsa izaha davet edilemeyecektir. Ancak sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma fiilini işlenmiş olabileceğine dair bir ön tespit yapılırsa belge tutarının 2023 yılı itibariyle 320.000 TL ya da bu tutarın üstünde olsa bile ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5’ini aşmayan mükellefler de izaha davet edilebilir.

³⁰⁷ Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun 09.08.2016, 29796.

³⁰⁸ TBMM “6728 Sayılı Kanunun Genel Hakkında Bilgiler” (Erişim 5 Mayıs 2023).

Bu şartların yerine getirilmesinden sonra kendisine izaha davet yazısı tebliğ eden mükellef otuz gün içerisinde izahta bulunmak zorunda kalacak ve artık pişmanlık hükümlerinden yararlanamayacaktır.³⁰⁹ 2022 yılında sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullandığı değerlendirilip izaha davet edilen mükellef sayısı 53.175 olmuştur.³¹⁰

İzahı sonrasında vergi kaybına yol açmadığı anlaşılan mükellef hakkında vergi incelemesi ya da takdir komisyonuna sevk söz konusu olmayacaktır. Ancak izahın yeterli bulunmadığı hallerde bu durum mükellefe tebliğ edilecektir. Tebliğ tarihinden otuz gün içerisinde; vergi beyannamelerinin hiç verilmediği durumlarda verilmesi, eksik ya da hatalı beyannamelerin tamamlanması ve ödeme süresi geçmiş borçların gecikme zammıyla birlikte ödenmesi şartıyla ziyaa uğratan vergi üzerinden %20 oranında kesilecektir. Bu durum ayrıca vergi incelemesi yapılmasını engellememektedir.

³⁰⁹ VUK, m. 370.

³¹⁰ VDK, 2022 VDK Faaliyet Raporu.

3. BÖLÜM

SEÇİLEN ÜLKELERDE VERGİ DENETİMİ

3.1. Almanya

Alman Hukuk sistemi ve Uygulaması son derece köklü ve sistematik olmasıyla Türkiye dahil birçok ulusun hukukunu etkilemektedir. Almanya nüfus büyüklüğü Türkiye'ye yakın bir devlettir. Bu bakımdan da iki devletin vergilendirme usullerinin karşılaştırılması dikkat çekmektedir.³¹¹ Türkiye'deki 1961 tarihli VUK, yerine geldiği 1949 tarih ve 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'na dayanmaktadır. Bu kanun ise Alman sistemi esas alınarak hazırlandığı için dolaylı bir şekilde de olsa VUK'un Alman sistemine dayandırıldığı ifade edilebilir.³¹²

Almanya devleti federal devlet ilkesine sahiptir. Federal devletle birlikte 16 federe eyaletten oluşan Almanya'da eyaletlere bazı alanlarda egemenlik hakları tanınmıştır. Konusu vergi olan düzenlemelerle ilgili kanun yapma yetkisi federal meclisle birlikte eyalet meclisleri ve mahalli idare meclisleri arasında paylaştırılmıştır.³¹³ Ancak eyalet meclisleri ve mahalli idarelere dar bir alanda düzenleme yetkisi verilmiştir.³¹⁴ Sonuç olarak Almanya'da vergilerin yönetim yetkisi (tarh tahakkuk ve tahsili) Federal Devlet ve federe devletler arasında dağıtılmıştır.³¹⁵ Almanya ekonomisinin kayıt dışılık oranı %11,2 olarak hesaplanmıştır.³¹⁶

³¹¹ 2023 yılı itibariyle Türkiye nüfusu 84.1 milyon kişi, Almanya nüfusu 83 milyon kişi, OECD, "Population (indicator)" (Erişim 20 Mayıs 2023). 2021 yılı itibariyle toplam vergi gelirlerinin GSYİH oranları ise Almanya'da %39,51 Türkiye'de %22,82 olarak hesaplanmıştır. OECD, "Tax revenue (indicator)", 2023),

³¹² Öncel v.dğr., a.e, 229.

³¹³ İsmail Can, "Almanya'da Devletin Yapısı ve Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri", *Maliye Dergisi* 145/ (2004): 30.

³¹⁴ Geniş bilgi için bkz. Can, "Almanya'da Devletin Yapısı ve Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri". "Eyaletler, Anayasa'nın 105. maddesinin (2a) işaretli fıkrası uyarınca federal yasayla düzenlenen vergilerle aynı cinsten olmayan yerel tüketim ve gider vergileri konusunda yasama yetkisine sahiptirler."

³¹⁵ Funda Başaran Yavaşlar, *Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü* (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2013), 181.

³¹⁶ WE, Informal Economy Sizes.

3.1.1 Almanya Vergi Sistemi

Almanya’da tüm vergi politikalarından sorumlu kurumu Federal Maliye Bakanlığı (Bundesministerium) sorumludur.³¹⁷ AB Direktiflerinin ve Avrupa Adalet Divanı kararlarının Alman Vergi Hukuku üzerindeki etkisi sürekli büyümektedir.³¹⁸ Alman vergilendirmesi üzerinde doğrudan ve ağır etki Alman vergi hukuku temel ilkelerini Alman Anayasasından almaktadır.³¹⁹ Alman Anayasasında çizilen çerçeveye uygun vergiler için geçerli usule ilişkin ortak kurallar, “*Abgabenordnung*”(AO)³²⁰ adlı kanunda düzenlenmiştir.³²¹

Federal yönetim sistemine sahip Almanya’da federal devlet ve federe devletler vergi toplama yetkisine sahiptir. Bu bağlamda vergileri kimin topladığına göre; federal devlet vergileri”, “eyalet vergileri” ve “yerel yönetim vergileri” olmak üzere üç kategoride sıralayabiliriz.³²² Federal Devletin topladığı önemli vergilere; “gümrük vergileri”, “KDV”, “sigorta ve sermaye işlemlerinden alınan vergiler” ve “mülk üzerinden alınan tek seferlik vergiler”, eyaletlerin topladığı önemli vergilere; “emlak vergisi”, “veraset vergisi”, “bira vergisi”, “kumar kuruluşları vergileri” örnek olarak gösterilebilir.³²³

³¹⁷ Şin, *a.e.*, 135.

³¹⁸ I. Badura, “German Tax Law”, *Key Aspects of German Business Law: A Practical Manual*, ed. Michael Wendler v.dğr. (Berlin, Heidelberg: Springer Berlin Heidelberg, 2008), 389.

³¹⁹ Roman Seer v.dğr., *Tipke/Lang, Steuerrecht*, (Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 2018), 18.

³²⁰ AO, *Abgabenordnung*. başlıklı kanun, ülkemizdeki Vergi Usul Kanunu ile benzer olup “Vergi Kodu” anlamına sahiptir. (İngilizceden çev. Almanya Mali Kanunu) Tezin devamında AO olarak anılacaktır.

³²¹ Emrah Ak, “Almanya Uygulamasında Vergi İncelemesi”, *Vergi Dünyası* 478 (2021).

³²² Heike - Thiele Jochum, Philipp, *Introduction to German Tax Law* (Nehren: Boorberg, 2013), 11.

³²³ Jochum, *a.e.*, 17.

Tablo 7: Almanya’da Vergilerin Sınıflandırılması

Vergi Gelirinin Tahsis Yeri	Verginin Türü	Vergiye Düzenleyen	Yetkili İdare
Ortak Vergiler (Gemeinschaftsteuern)	Gelir Vergisi	Federasyon	Gelir Üzerinden Alınan Vergin
	KDV	Federasyon	Eyalet
	Kurumlar vergisi	Federasyon	Eyalet
	Ücret vergisi	Federasyon	Eyalet
Federal Devlet vergisi (Bundessteuern)	Enerji vergisi	Federasyon	Federasyon
	Tütün vergisi	Federasyon	Federasyon
	Kahve vergisi	Federasyon	Federasyon
	Elektrik vergisi	Federasyon	Federasyon
			Federasyon
	Havacılık Vergisi		Federasyon
	Dayanışma Vergisi	Federasyon	Federasyon
Eyalet Vergileri(Ländersteuern)	Veraset vergisi	Federasyon	Federasyon
	Emlak Alım Vergisi	Federasyon	Eyalet
	Bahis ve Piyango Vergisi	Federasyon	Eyalet
	Bira vergisi	Federasyon	Federasyon
	Sigorta vergisi	Federasyon	Eyalet
	Motorlu Taşıtlar Vergisi	Federasyon	Eyalet

Kaynak:2022 Almanya Federal Bütçesi, BMF 2022.

Almanya’da vergilerin tahsilinin bir kısmı eyalet ve belediyeler tarafından gerçekleştirilirken bazı vergiler ise merkezi hükümet tarafından toplandıktan sonra federal hükümet, eyaletler ve belediyeler arasında paylaştırılmaktadır. Belediyelerin ise vergi konusunda kanun yapma yetkileri yoktur yalnızca emlak vergisi ve ticaret vergisi açısından tarh oranlarını belirleme yetkileri vardır.³²⁴

Almanya’da gelir vergisi açısından artan oranlı gelir vergisi tarifesi uygulanmaktadır.³²⁵ Gelir vergisi yükümlüleri açısından ise tam mükellef ve dar mükellef

³²⁴ Seer v.dğr., a.e., 55.

³²⁵ Jochum, a.e., 20.

ayrımı vardır. Almanya’da ikamet edenler (*tam mükellef*) için Almanya veya başka ülkelerden, Almanya’da ikamet etmeyenler (*dar mükellef*) yalnızca Alman Gelir Vergisi Kanunu’nda sayılan gelirler üzerinden sorumludur.³²⁶

Tablo 8: Almanya’da 2023 Gelir Vergisi Oranları

Vergi Dilimi	Bekarlar için vergi matrahı (EUR)	Evli çiftler için vergi matrahı (EUR)	Vergi oranı (%)
1. Dilim	0-10.347	0-21.264	0
2. Dilim	10.347-61.971	21.264-123.942	14-42
3. Dilim	61971-277.825	123.942-555.650	42
4. Dilim	277.825 ve üzeri	555.650 ve üzeri	45

Kaynak: PWC, Worldwide Tax Summaries Online (2023b)

Almanya Devleti tüzel kişiliği olan kurumlardan %15 oranında kurumlar vergisi almaktadır. Bu vergiden ayrıca %5,5 oranında dayanışma vergisi alınmaktadır.³²⁷ Almanya’da 1.260.998³²⁸ kurumlar vergisi mükellefi bulunurken, bu sayı Türkiye’de 1.084.255³²⁹ kişiden oluşmaktadır. Almanya 2022 yılında 46.333.813 Euro³³⁰ kurumlar vergisi geliri elde etmiş ülkemizde ise bu rakam 15.006.574.157³³¹ TL’dir. Bu durum Almanya’da kurumlar vergisinin önemini daha da arttırmaktadır. Almanya’da yerleşik bulunan şirketler tüm gelirleri üzerinden Almanya’da vergiye tabi tutulurken yerleşik olmayan şirketler yalnızca ülke içi kaynaklı gelirlerinden sorumludur.³³²

Almanya’da mal ve hizmetlerin tüketimine uygulanan bir vergi türü olan Katma Değer Vergisi bulunmaktadır.³³³ Bu verginin standart oranı %19 olup %7 indirimli oran uygulandığı

³²⁶ (PKF), “Worldwide Tax Guide 2022-2023/Germany” (Erişim 22 Mart 2023).

³²⁷ Bundesministerium der Finanzen (BMF), “Körperschaftsteuer” (Erişim 28 Mart 2023).

³²⁸ Statistische Bundesamt (StBA), “Unbeschränkt Körperschaftsteuerpflichtige 2018” (Erişim 20 Mayıs 2023).

³²⁹ GİB, “Kurumlar Vergisi Faal Mükellef Sayıları” (Erişim 20 Mayıs 2023).

³³⁰ BMF, “Vor-läu-fi-ger Ab-schluss des Bun-des-haus-halts 2022” (Erişim 20 Mayıs 2023).

³³¹ GİB, “Kurumlar Vergisi Tahsilatının GSYİH’E (2009 bazlı) Göre Esneklikleri” (Erişim 20 Mayıs 2023).

³³² PWC (PWC), “Worldwide Tax Summaries Online” (Erişim 27 Mart 2023).

³³³ Jochum, *a.e.*, 60.

durumlar da bulunmaktadır.³³⁴ Almanya’da vergi gelirlerinin %40’ına yakını KDV gelirinden oluşmaktadır.³³⁵

3.1.2. Almanya’da Vergi Denetimi

Almanya’da vergi denetiminin kaynağı Türkiye’de olduğu gibi Alman Vergi Usul Kanunu’dur (AO). AO madde 85’de vergilendirmeye ilişkin ilkeler sayılırken idareye kanunilik ilkesi gereği vergilerin eşit ve adil şekilde tahsilinin yükümlülüğü de verilmiştir. İdareye bu maddeyle resen araştırma ilkesi verilmektedir.³³⁶ Vergi denetimi AO’da madde 193-203 arasında düzenlenmişken bunun yanında Alman Eyalet Temsilciler Meclisi’nin çıkarmış olduğu “Denetim Yönergesi”³³⁷ mevcuttur.³³⁸

AO madde 194’te denetimin kapsamı, “*Denetim, yükümlünün vergisel durumunu belirlemeye yarar. Denetim bir ya da daha fazla vergi türünü, bir ya da daha fazla vergi dönemini kapsayabilir veya belirli yönlerle sınırlandırılabilir.*” şeklinde düzenlenmiştir. Vergi denetiminin kapsamı yalnızca muhasebe denetimi olmakla kalmayıp vergisel durumun kapsamlı bir şekilde ve bağlantıları da dikkate alınarak soruşturulur.³³⁹ Kanunun 193. Maddesinde ise denetime tabi tutulacak mükellefler sayılmıştır; buna göre, ticari işletme işletenler, tarım işletmeleri işletenler ve serbest meslek erbapları ile 147. Maddede gelir ve iş giderlerine ilişkin kayıt ve belgeleri saklama mecburiyeti olan yükümlüler, vergi denetimine tabi olan kişiler arasında en üst sırada bulunmaktadır.

Vergi denetiminde yetki Alman Devletinin yapısının doğal sonucu olarak federal devlet ile eyaletler arasında dağıtılmıştır.³⁴⁰ Almanya’daki bu durum, kanunların etkinliğini azalttığı, eyaletler arasındaki uyumsuzluk nedeniyle kamu zararlarına yol açtığı, bazı

³³⁴ PKF, Worldwide Tax Guide 2022-2023/Germany

³³⁵ BMF, “Kassenmäßige Steuereinnahmen nach Steuerarten und Gebietskörperschaften” (Erişim 20 Mayıs 2023).

³³⁶ Başaran Yavaşlar (2013), *a.e.*, 214.

³³⁷ “Allgemeine Verwaltungsvorschrift für die Betriebsprüfung-Betriebsprüfungsordnung- İşletme Denetim Düzenlemeleri, BpO olarak anılacaktır.

³³⁸ Rainer Buck - Marcus Klopfer, *Betriebsprüfung*: Gabler Verlag-Springer Fachmedien Wiesbaden, 2011), 17.

³³⁹ Başaran Yavaşlar (2013), *a.e.*, 249.

³⁴⁰ Ali Değirmendereli - Alaattin Demir, “Türk ve Alman Vergi Denetim Sistemi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sağlanmasına Yönelik Öneriler”, *Vergi Sorunları Dergisi* 44/399 (2021): 19.

eyaletlerin denetimi bilinçli olarak daha az etkin şekilde yaparak eyaletler arası zararlı vergi rekabetine yol açtığına dair eleştiriler mevcuttur.³⁴¹

3.1.3. Almanya’da Vergi Denetim Yöntemleri

Alman hukukunda vergi denetim yöntemleri; inceleme, arama ve vergi gözetiminden oluşmaktadır.³⁴²

3.1.3.1. İnceleme

Almanya’da ki vergi denetim yöntemleri arasında en kapsamlı ve en yoğun denetim şekli olan vergi incelemesinin amacı mükellefin vergisel ilişkilerinin doğruluğunun tespitidir.³⁴³ İnceleme AO 193 vd. düzenlenmiştir. Bunun yanında Alman denetim yönetmeliği (BpO) ve eyalet maliye makamlarının düzenlemelerinde de incelemeye ilişkin hükümler mevcuttur.³⁴⁴ Vergi incelemeleri, vergilendirmeden sorumlu vergi idareleri yani eyalet vergi makamları ya da Federal Merkezi Vergi Dairesi tarafından yapılmamaktadır.³⁴⁵ İnceleme yetkisi olmayan vergi dairesinin yaptığı inceleme hukuka aykırı olduğu için iptali gerekecektir.³⁴⁶ Almanya’da 2021 yılında, eyaletlerin vergi denetimlerinde 12.895 denetçi aktif olarak yer almıştır ve denetim sonucunda yaklaşık 13,1 milyar euro ek gelir elde edilmiştir.³⁴⁷

İncelemenin kimleri kapsayacağı AO madde 193’te düzenlenmiştir, buna göre; Kanunun 193. Maddesinde ise denetime tabi tutulacak mükellefler sayılmıştır; buna göre, ticari işletme işletenler, tarım işletmeleri işletenler ve serbest meslek erbapları ile 147. Maddede gelir ve iş giderlerine ilişkin kayıt ve belgeleri saklama mecburiyeti olan yükümlüler öncelikli olarak incelenecektir. Ancak bu sayılanların dışında;

³⁴¹ Federatif yapı nedeniyle vergilendirmede yaşanan sorunlara ilişkin daha geniş bilgi için bkz. Başaran Yavaşlar(2013), *a.e.*, 205-210.

³⁴² Başaran Yavaşlar (2013), *a.e.*, 249.

³⁴³ AO, 194.

³⁴⁴ Başaran Yavaşlar(2013), *a.e.*, 248.

³⁴⁵ BpO, *Betriebsprüfungsordnung*, m.1.

³⁴⁶ Klaus Tipke, *Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Kommentar zur AO (ohne Steuerstrafrecht) und FGO, Loseblattwerk mit 146 2020*), m. 195.

³⁴⁷ BMF, “Analysen und Berichte Ergebnisse der Steuerlichen Betriebsprüfung der Länder” (Erişim 20 Mayıs 2023).

- Ticari kazanç, tarım işletmelerinden elde edilen kazançlar ve serbest meslek kazancı dışında bir gelir unsuru üzerinden bir yıl içerisinde 500 bin Euro veya daha fazla gelir elde eden ve bu gelir nedeniyle belgelerini altı yıl saklamak zorunda olan yükümlüler,

-Tüm bu sayılanlar dışında kalıp da başkasına ait bir vergiyi kesip idareye iletmek zorunda olan stopaj yükümlüleri,

-Kendisine ait vergilendirme durumlarını açıklığa kavuşturulmasının önem arz ettiği durumlarda hakkında inceleme yapılması gerekenler,

-Almanya ile bilgi sağlanmasına izin verilen bir anlaşmanın olmadığı ülkelerle ticari iş ilişkisine sahip olan,

vergi yükümlüleri de incelemenin kapsamına girebilmektedir.³⁴⁸

Vergi idaresi inceleme altına alacak yükümlüyü seçerken takdir yetkisine sahiptir ancak bu yetkisini kamu yararını gözeterek eşitlik ilkesince ve keyfilik yasağını dikkate alarak kullanacaktır.³⁴⁹ Tüm yükümlülerin incelenmesinin mümkün olmaması nedeniyle belirli aralıklarla oluşturulan inceleme planlarına uygun denetim yapmaktadır.³⁵⁰ Alman vergi incelemesinde mükellefler işletmelerin büyüklüğüne göre sınıflandırılmıştır. Buna göre; büyük şirketler – “*Großbetriebe*” (G), orta ölçekli şirketler – “*Mittelbetriebe*” (M), küçük işletmeler – “*Kleinbetriebe*” (K), ve mikro işletmeler – “*Kleinstbetriebe*” (Kst).olarak dört sınıfa ayrılmıştır.³⁵¹

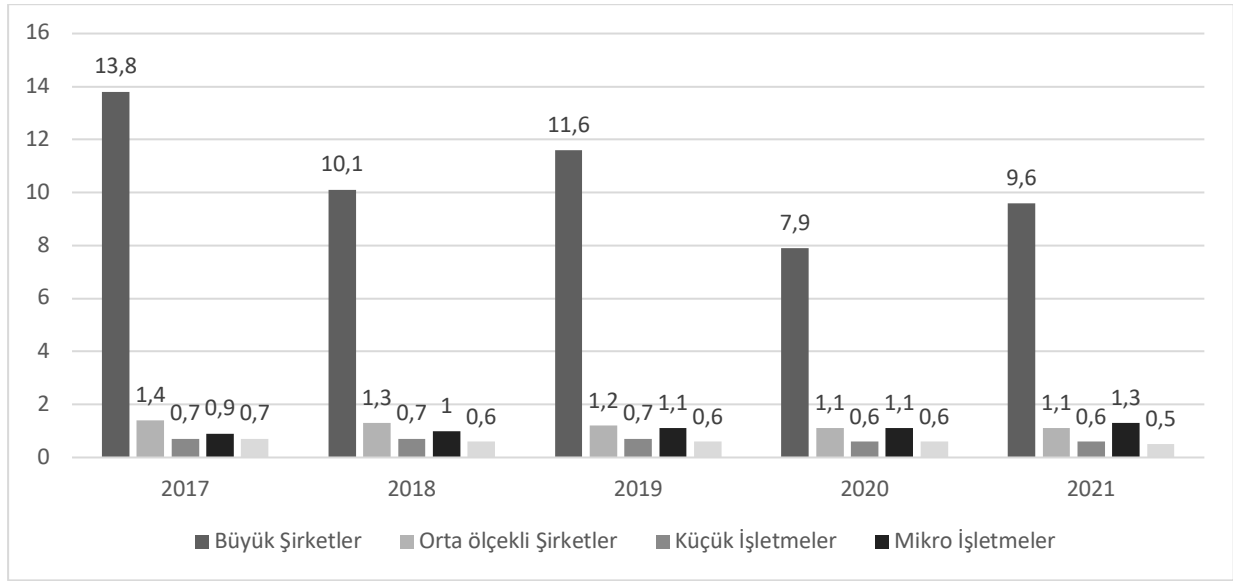
³⁴⁸ AO, m.193 II.

³⁴⁹ Thomas Kaligin, *Betriebsprüfung und Steuerfahndung*: Richard Boorberg Verlag, 2022), 34.

³⁵⁰ *Betriebsprüfungsordnung*, m. 34.

³⁵¹ BMF,Analysen und Berichte Ergebnisse der Steuerlichen Betriebsprüfung der Länder

Şekil 6: Almanya’da şirket ölçütüne göre inceleme oranları



Kaynak: Almanya’da vergi denetiminin sonuçları 2021 (“Analysen und Berichte, 2021), BMF.

İncelemenin zamanı bakımından, tek bir tarh dönemini kapsayacağı gibi birden fazla dönemi de kapsayabilmektedir. Uygulamada 2021 yılı bakımından incelemenin büyük şirketler için ortalama 3,3, orta ve küçük ölçekli işletmeler için 3, mikro işletmeler için 2,9 yıllık tarh dönemini kapsamıştır.³⁵² Zaman sınırı ise vergi tespit zamanaşımı olarak belirlenmiştir.³⁵³ Kural olarak büyük şirketlerin her yıl denetlenmesi öngörülmüşken diğer şirketlere ilişkin bir düzenleme bulunamamaktadır.

Vergi incelemesinde kural, incelemenin mükellefin iş yerinde ve mesai saatleri içerisinde yapılmasıdır. Ancak işyerinde yapılması mümkün olmuyorsa mükellefin evinde ya da yetkili vergi dairesinde yapılacaktır. İncelemenin yapıldığı esnada incelemeye tabi tutulan mükellef inceleme elemanlarına yardımcı olacak ve çalışma ortamını uygun hale getirecektir.³⁵⁴

Vergi incelemesi sürecinde vergi kayıplarına yol açması muhtemel durumlar üzerinde incelemeler yoğunlaştırılacaktır. İnceleme süreci boyunca mükellef sürekli olarak

³⁵² BMF, Analysen und Berichte Ergebnisse der Steuerlichen Betriebsprüfung der Länder

³⁵³ AO, m. 169.

³⁵⁴ AO, m. 200.

bilgilendirilir.³⁵⁵ İnceleme esnasında bir suç ya da kabahat ile karşılaşıldığı durumda inceleme yapılan mükellefe ceza usulüne başlanıldığının bildirilmesi gerekmektedir.³⁵⁶ İnceleme tamamlandıktan sonra “*kapanış konuşması*” adında, inceleme memuru ile inceleme altındaki mükellef arasında inceleme hakkında konuşma yapılır. İnceleme tamamlandıktan en geç 1 ay içerisinde yapılması gereken bu konuşmada mükellefe incelemenin sonuçları bildirilir. İncelemenin bir diğer sonucu olarak, inceleme tamamlandıktan sonra inceleme raporu düzenlenir. Eğer raporda tarhiyat yapılmışsa mükellef, rapora tebliğ tarihinden bir ay içerisinde genel vergi uyuşmazlıklarında görevli Alman Vergi Mahkemesi (*Finanzgericht*) adlı mahkemede dava açılabilir.³⁵⁷

3.1.3.2. Arama

Alman Vergi Hukukunda arama AO madde 208’de düzenlenmiştir. Bu düzenlemeye göre aramanın amacı; “vergi suç ve kabahatlerini ortaya çıkarmak, vergi suçu ve kabahatlerinin ortaya çıkarılması sonucu doğru matrahı tespit etmek, vergisel olayları ortaya çıkarmak ve tespit etmektir”.³⁵⁸ Alman Vergi Hukukunda “arama”, hem ceza usulü hem de vergilendirmeye ilişkin olayları ortaya çıkarmak için kullanılabilir.

Arama yapmaya yetki konusunda kanunda özellikle bir makam belirlenmemiştir. Eyaletler arama faaliyetini kendi bünyelerindeki vergi idarelerince yapmaktadırlar.³⁵⁹ Arama esnasında arama memurları, Alman Ceza Muhakemesi Kanunu düzenlemelerindeki gibi polis memurları ile aynı hak ve yükümlülükler sahip olacaklardır. Buna göre; kapalı mekanlarda arama yapma, el koyma zorunlu hallerde satış yapma gibi yetkilerini çoğunlukla yargıç izni bazı durumlarda da savcılığın talimatı üzerine kullanabilmektedirler.³⁶⁰

³⁵⁵ Ak, “a.e.”, 108.

³⁵⁶ *Betriebsprüfungsordnung*, 10 I.

³⁵⁷ Ak, “a.e.”, 108.

³⁵⁸ AO, m. 208.

³⁵⁹ Başaran Yavaşlar (2013), *a.e.*, 294.

³⁶⁰ Başaran Yavaşlar (2013), *a.e.*, 295.

Arama yöntemine başvurulabilmesi için “şüphe”³⁶¹ durumunun mutlaka mevcut olması gerekir. Kanunilik ilkesi bakımından vergi dairesi, vergi suçu işlendiğine dair bir şüphe ile karşılaştığı zaman arama yöntemine başvurması gerekmektedir.

3.1.3.3. Vergi Gözetimi

Vergisel olayların ve bağlantılı olayların doğruluğunun tespiti amacıyla vergi gözetim yöntemine başvurulmaktadır. Vergi gözetim yöntemi araçları olarak; keşif, şahıs ve işletme kaydı ve yoklama sayılmaktadır.³⁶² Vergi gözetim türlerinin ortak özellikleri; fiziki olarak gözleme dayanılması veya belgelerin güvence altına alınması, rutin denetim aracı olmaları, vergisel olayların tespitine yönelik olmaları, önleyici işlevlerinin olması sayılabilir.³⁶³

Vergi gözetim araçlarından ilki olan keşif; vergi idaresi tarafından durumu hakkında bilgisi olunan konularda (özellikle emlak vergisi, veraset ve intikal vergisinden doğan olaylar gibi) bizzat vergiye konu olayın ya da eşyanın yerinde duyu organları ile denetlenmesi kavramı olarak açıklanmıştır.³⁶⁴ Keşifte esas olan keşfin mesai saatleri içerisinde yapılması ve keşif öncesinde ilgili kişilerin bilgilendirilmesidir.

Vergi gözetim araçlarından bir diğeri olan kişi ve işletme kaydı AO madde 134’te düzenlenmiştir. Bu düzenlemeye göre kişi ve işletme kaydı; vergi mükelleflerinin veya işletmelerin vergisel olaylarının doğruluğunu ortaya çıkarmak amacıyla bilgi toplanması yöntemidir.³⁶⁵

Vergi gözetim türlerinden sonuncusu olan yoklama, Türk Vergi Sistemindeki yoklamadan farklı olarak vergi idaresince bütün vergi türleri bakımından değil yalnızca özel tüketim vergileri bakımından yapılabilmektedir.³⁶⁶

³⁶¹ Şüphe, ihtimal ya da tahminden daha kuvvetli bir şekilde ihbar, pişmanlık veya görevin ifası sırasında ortaya çıkmış olabilir.

³⁶² AO, m. 98,99; m. 209.

³⁶³ Seer v.dğr., a.e., 21.

³⁶⁴ Tipke, Tipke/Kruse, *Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Kommentar zur AO (ohne Steuerstrafrecht) und FGO, Loseblattwerk mit 146*, m. 98.

³⁶⁵ AO, m. 134.

³⁶⁶ Başaran Yavaşlar (2013), a.e., 318.

3.2. Amerika Birleşik Devletleri (ABD)

Amerika Birleşik Devletleri (ABD) federal devlet yapısına sahip ve cumhuriyetle yönetilen bir devlettir.³⁶⁷ Toplam 50 eyaletten oluşan ABD yaklaşık 330 milyon nüfusa sahiptir.³⁶⁸ Federal devlet yapısına sahip ve aynı zamanda güçlü bir kuvvetler ayrılığını tercih eden ABD bu sistemi sürdürebilmek için karşılıklı kontrol ve denge mekanizması uygulamaktadır.³⁶⁹

Aynı yapıya sahip olunmasından dolayı vergilerin idaresi yetkisi de federal hükümet ile eyalet ve belediyeler arasında paylaştırılmıştır.³⁷⁰ Vergi kanunlarının yönetimi ile kanunların uygulanmasında hazineye bağlı olarak görev yapan Gelir İdaresi (Internal Revenue Service) (IRS) yetkilendirilmiştir.³⁷¹ Amerika’da kayıt dışılık oranı %7,3 gibi oldukça düşük bir orana sahiptir.³⁷²

3.2.1. ABD. Vergi Sistemi

ABD’de yasama yetkisi Kongrededir. Kongre, Temsilciler Meclisi ve Senato olarak ikiye ayrılır. Çoğu durumda, yasalar ilk olarak ve Meclis tarafından onaylandıktan sonra Senato'nun onayına sunulur. Kongre’de vergi matrahları, vergi oranları ve tercihleri belirlenir. Kongre yeni bir vergiyi onayladığında Vergi yasası, A.B.D Başkanı yasayı veto etme ya da imzalama yetkisine sahiptir. Yasa başkan tarafından imzalandıktan sonra yürürlüğe girer.³⁷³

ABD vergi sisteminde vergilendirme yetkisi federal devlet, eyaletler ve mahalli idareler arasında dağıtılmıştır. Buna göre; federal devlet esas olarak geliri vergilendirirken, eyaletler gelir ve harcamalar üzerinden vergiler koymakta yerel yönetimler ise servet ve

³⁶⁷ Kemal Gözler, *Anayasa Hukukunun Genel Teorisi: Cilt I*: Kemal Gözler, 2011), 489.

³⁶⁸ OECD, Population.

³⁶⁹ Erdoğan Öner, *Amerika Birleşik Devletleri Federal Vergi İdaresi: IRS* (Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, 2005), 2.

³⁷⁰ Mustafa Göktuğ Kaya v.dğr., *Uluslararası Vergi Sistemi ve Denetim*, 2 Baskı (Ankara: Nobel Bilimsel Eserler, 2017), 57.

³⁷¹ Ersan - Akdemir Öz, Tekin, “ABD Vergi Sistemi”, *Vergi Sorunları Dergisi* 168 (2002): 100.

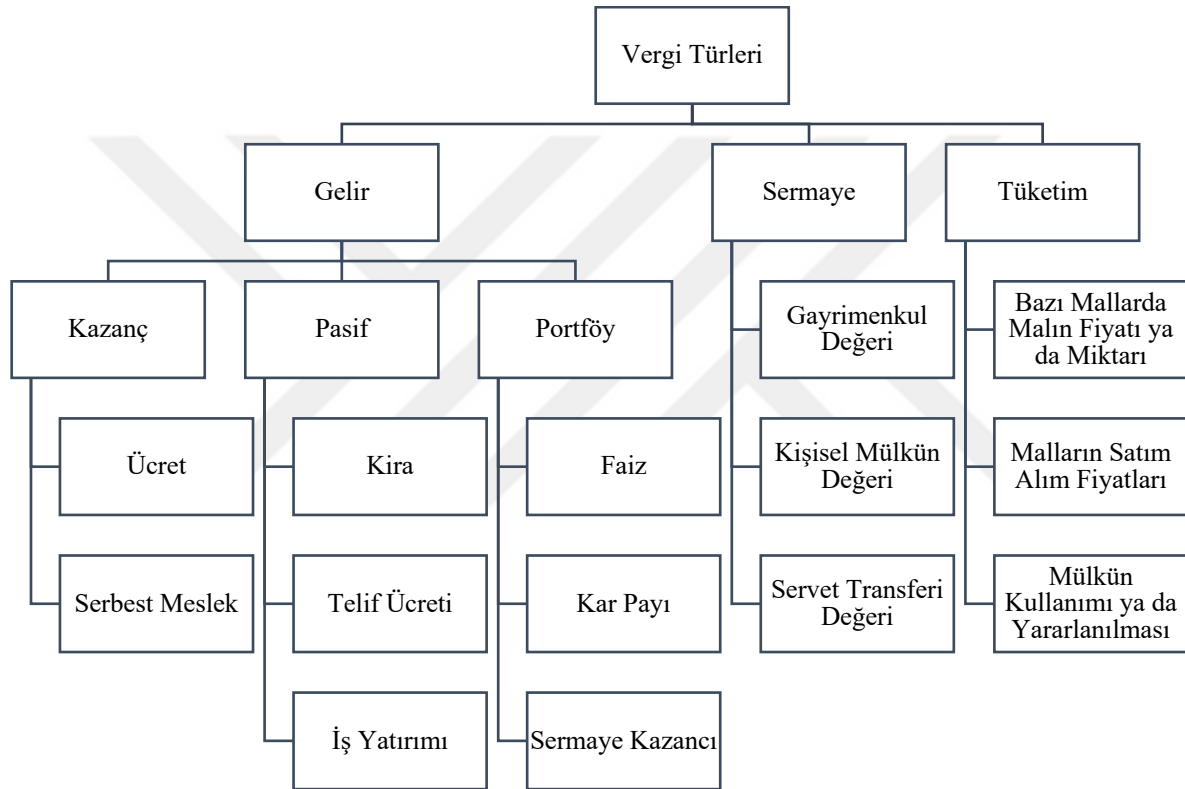
³⁷² WE, Informal Economy Sizes.

³⁷³ Fabio Ambrosio, *Principles of Taxation in the United States Theory, Policy, and Practice* (Abingdon: Routledge, 2021), 38.

kullanım bedeli üzerinden vergilendirme yapmaktadır.³⁷⁴ Eyaletlerin ve mahalli idarelerin bu yetkilerine hem anayasal hem de kanuni bazı bazı sınırlamalar getirilmiştir. Buna göre eyaletler; dış ticarete ve eyaletler arasındaki ticarete karışamaz yetkileri yalnızca eyalet sınırları içerisinde geçerlidir ve vergilendirmeye ilgili yetkilerini kullanırken her türlü ayrımcılığa ilişkin yasak mevcuttur.³⁷⁵

A.B.D’de vergilendirme genel olarak üç ana kategori şeklinde sınıflandırılmaktadır. Bunlar gelir, sermaye ya da tüketim şeklindedir.³⁷⁶

Şekil 7: A.B.D’de vergilendirme türleri



Kaynak: Ambrosio, Principles of Taxation in the United States Theory, Policy, and Practice, 61.

³⁷⁴ Öner, *a.e.*, 93.

³⁷⁵ *a.e.*, 93.

³⁷⁶ Ambrosio, *a.e.*, 61.

A.B.D’de federal gelir vergisi, eyaletlerin topladığı gelir vergisi ve yerel yönetimlerin topladığı gelir vergisi olmak üzere üç farklı gelir vergisi mevcuttur.³⁷⁷ ABD’de kaynağına bakılmaksızın³⁷⁸ brüt gelirler için uygulanan gelir vergisi, kırk üç eyalette düzenlenmiştir.³⁷⁹ Eyaletler tarafından toplanan gelir vergisi genellikle, federal beyannamede gösterilen gelirlerin dikkate alınarak hesaplaması yapılan bir ek vergi niteliğindedir.³⁸⁰ ABD’de ikamet edenler tüm kazançları üzerinden vergilendirilirken, başka ülkede ikamet edenler yalnız ABD üzerindeki gelirlerinden vergilendirilmektedir.³⁸¹ A.B.D’de kişisel gelir vergisi uygulaması olan eyaletlerde 183 günden fazla ikamet edenler beyanname vermek zorunluluğu bulunmaktadır.³⁸² Aynı şekilde kural olarak bir eyalette 183 günden az oturan kişiler de yalnızca o eyaletteki gelirleri açısından beyanname vereceklerdir.³⁸³ ABD’de uygulanan gelir vergisi oranları en düşük %10 olarak uygulanmakta ve gelirin artmasıyla birlikte %37’ye kadar çıkmaktadır.³⁸⁴

ABD’de kurumlar vergisi de hem eyalet kurumlar vergisi hem de federal kurumlar vergisi olarak iki şekilde uygulanmaktadır. Eyaletler belirledikleri kurumlar vergisini düşük tutarak birbirleri arasında vergi rekabetine girebilmektedirler.³⁸⁵ Federal kurumlar vergisinde ise tem mükellef ve dar mükellef ayrımı vardır. Buna göre; tam mükellef olanlar dünya çapındaki gelirlerinden, dar mükellef olanlar ise yalnızca ABD içindeki gelirlerinden sorumlu tutulmaktadır.³⁸⁶

³⁷⁷ Çavdar(2016), *a.e.*, 34.

³⁷⁸ Stephen Utz, *Federal Tax Law - Practice, Problems and Perspective* (New York: Wolters Kluwer Law & Business, 2013), 10.

³⁷⁹ Kaya v.dğr., *a.e.*, 58.

³⁸⁰ Öner, *a.e.*, 93.

³⁸¹ (PKF), “Worldwide Tax Guide 2022-2023/USA” (Erişim 22 Mart 2023).

³⁸² Internal Revenue Service (IRS), “Topic No. 851, Resident and Nonresident Aliens” (Erişim 15 NİSAN 2023).

³⁸³ Öner, *a.e.*, 105.

³⁸⁴ PKF, Worldwide Tax Guide 2022-2023/USA

³⁸⁵ John Douglas Wilson, “Theories of Tax Competition”, *National Tax Journal* 52/2 (1999): 271.

³⁸⁶ Molly F. - Marples Sherlock, Donald J. , “Overview of the Federal Tax System in 2022”, *Congressional Research Service* (2022): 13.

ABD’de uygulanmakta olan bir Katma Değer Vergisi mevcut değildir. KDV yerine eyaletler ve yerel yönetimler satış vergisi uygulamaktadır.³⁸⁷ Uygulanmakta olan bu satış vergisinin diğer vergiler arasındaki payı oldukça düşüktür.³⁸⁸

3.2.2. ABD’de Vergi Denetimi

ABD’de vergilerin yaklaşık %65’i federal devlet, %20’si eyaletlerden ve %15’i de yerel yönetimler tarafından toplanmaktadır.³⁸⁹ Hazineye bağlı bir kurum olan IRS bütün mamulleri, silah ve patlayıcı maddelerden alınan özel tüketim vergileri ve gümrük vergileri dışındaki tüm federal vergilerin tarh ve tahsili ile genel olarak vergi kanunlarının uygulanmasından sorumludur.³⁹⁰

ABD’de vergi beyannamelerinin yaklaşık %1’i denetlenmektedir.³⁹¹ IRS’in yaptığı denetimin sonucunda denetlerinin yaklaşık olarak %75’ine ceza uygulanmaktadır.³⁹² Toplanan her 100 Amerikan Doları vergi için yaklaşık olarak 35 Sent harcama yaparak oldukça verimli çalışmaktadır.³⁹³ IRS’in yapmış olduğu denetimler neticesinde yılda yaklaşık 385 milyar dolar vergi açığı engellenmektedir.³⁹⁴

Genel olarak IRS’in görevi; yürürlükte olan vergi mevzuatına mükelleflerin uymasını sağlamak ve mevzuata uygun davranmayan mükelleflerin mevzuata uygun davranmasını sağlamaktır.³⁹⁵ IRS hiyerarşik olarak teşkilatlanmış üç birimden oluşmaktadır. Bunlar; IRS Merkezi, Bölge Müdürlükleri ve en altta vergi daireleri bulunmaktadır.³⁹⁶

³⁸⁷ PKF, Worldwide Tax Guide 2022-2023/USA

³⁸⁸ OECD, “Revenue Statistics 2022: The Impact of COVID-19 on OECD Tax Revenues” (Erişim 20 Mayıs 2023).

³⁸⁹ Tax Foundation (TF), “Sources of Tax Revenue: U.S. vs. OECD” (Erişim 20 Mayıs 2023).

³⁹⁰ Öner, *a.e.*, 136.

³⁹¹ Feyyaz Yazar - Keramettin Tezcan, “Abd’de Vergi Denetimi ve Mükelleflerin Gönüllü Uyumu”, *Vergi Dünyası* Ocak/ (2007).

³⁹² Leonard E. - Slemrod Burman, Joel, *Taxes in America: What Everyone Need to Know* (New York: Oxford University Press, 2013), 184.

³⁹³ IRS, “The Agency, its Mission and Statutory Authority” (Erişim 15 Nisan 2023).

³⁹⁴ Bradly Kara, *IRS Audits : Selection Process and Controls for Individuals, Small Business and the Self-employed* (New York: Nova Science Publishers, 2016), 1.

³⁹⁵ IRS, The Agency, its Mission and Statutory Authority

³⁹⁶ Öner, *a.e.*, 138.

ABD’de vergi denetiminde; “vergi denetçileri”, “vergi uyum yetkilileri”, “gelir ajanları”, “gelir bürosu denetçileri” ve “cezai soruşturma birimi” görev yapmaktadır.³⁹⁷

ABD İç Denetim Kanunu’nda (U.S. Internal Revenue Code) denetimin yürütülmesine ilişkin detaylı düzenlemeler bulunmamaktadır.³⁹⁸ Beyan sistemini benimsemiş olan A.B.D vergi sisteminde vergi denetimine ilişkin esaslar IRS tarafından belirlenmektedir.³⁹⁹ ABD’de vergi denetimi, inceleme ve soruşturma olarak ikiye ayrılmıştır.⁴⁰⁰

Vergi incelemesi, IRS tarafından denetlenecek mükellefe gönderilen ve içerisinde vergi incelemesine ilişkin bilgilendirmelerin olduğu, incelemenin konusu ve zamanını içeren bir temas mektubunun denetlenecek mükellefe ulaşması ile başlar.⁴⁰¹

Herhangi bir temas kurulmadan önce ise beyannameler ile mükelleflerden alınmış olan diğer bildirimler IRS tarafından kontrol edilmektedir.⁴⁰² IRS bu verileri Ayırt Edici Envanter Fonksiyonu (Discriminant Information Function) (DIF) sistemi adı verilen bir sistem kullanarak analiz etmektedir. Bu analiz sonucunda DIF tarafından her beyannameye puan verilmekte ve olağan dışı bir durum olduğu kanısına varılırsa denetim başlatılmaktadır.⁴⁰³

3.2.3. ABD’de Vergi Denetim Yöntemleri

A.B.D’de vergi denetim yöntemleri dört farklı başlıkta toplanmıştır. Bunlar;

- “Yazışma ile (Mektupla) Vergi İncelemesi” (Correspondence Examination)
- “Dairede Yapılan İnceleme” (Office Examination)
- Mükellefin İş Yerinde yapılan İnceleme (Field Examination)
- Araştırma İncelemesi

³⁹⁷ Tekin - Çelikkaya, *a.e.*, 208,209.

³⁹⁸ Victor Thuronyi - Kim Brooks, *Comparative Tax Law*: Kluwer Law International BV, 2016), 189.

³⁹⁹ Yasemin Efir Şimşek - Gülümser Ongun, “Uluslararası Kıyaslamalarla Vergi Denetimi”, *E-Yaklaşım* Mart/315 (2019).

⁴⁰⁰ Şimşek - Ongun, “*a.e.*”.

⁴⁰¹ Kara, *IRS Audits :Selection Process and Controls for Individuals, Small Business and the Self-employed*, 10.

⁴⁰² Tekin - Çelikkaya, *a.e.*, 211.

⁴⁰³ Tax Foundation (TF), “Audit” (Erişim 19 Nisan 2023).

olarak sıralanmıştır.⁴⁰⁴

Vergi incelemeleri yöntemleri arasından yazışma yöntemi ile yapılan inceleme türü vergi incelemelerinin %75'ini oluşturmaktadır.⁴⁰⁵ Bu yönteme daha çok beyannamelerdeki basit hataları gidermek için başvurulmakta ve detaylı olmayan bir incelemeyi kapsamaktadır. Bu inceleme yönteminde vergi idaresi ile mükellef arasında mektup, e-posta, faks ya da diğer dijital yöntemlerden yararlanarak karşılıklı yazışma ile bir belirsizliği ortadan kaldırmaya yöneliktir.⁴⁰⁶

Mükelleflerin beyannamelerinde, mükellefin lehine ya da aleyhine hatalı hesaplamalar tespit edildiği takdirde; mükellefin ilgili mevzuatta belirlenen kurumlar dışındaki kurumlara bağış yapıp yapmadığının incelenmesine ayrıca aile reisi beyanı ile haksız iade yapılıp yapılmadığı ya da kanuna aykırı sağlık harcaması yapılıp yapılmadığının kontrolüne de “indirilmeyecek kalemler programı” (*Unallowable Items Program*) denmektedir.⁴⁰⁷

Bir diğer yöntem olan dairede yapılan inceleme yönteminde toplam geliri 100.000 Doların altında kalan gelir vergisi beyannameleri üzerinden yapılmaktadır. İnceleme yeri olan ofis mükellefin ikametgâhına en yakın IRS bürosudur. Mükellefin ofiste yapılan incelemeyi masraflarını kendisi karşılamak kaydıyla kayıt altına aldırma hakkı vardır.⁴⁰⁸ Bu incelemede IRS'in öncelikli amacı, mükellefin seyahat ve eğlence giderleri, araç masrafları, yapmış olduğu bağışlar, eğitim giderleri ve faiz giderleridir.⁴⁰⁹

Üçüncü inceleme yöntemi olan mükellefin iş yerinde yapılan incelemede, gelir ajanları (*IRS Agent*) adı verilen inceleme elemanları mükellefin iş yerine giderek, mükellefe ait defter, kayıt ve belgeler ile vergiye konu olabilecek diğer şeyleri incelemektedir.⁴¹⁰ Diğer inceleme türlerine göre daha kapsamlı bir inceleme yöntemi olan iş yerinde incelemede, incelenecek

⁴⁰⁴ Fatih Çavdar, “Türkiye ve Amerika Birleşik Devletleri'ndeki Vergi Denetimi Uygulamalarının Karşılaştırılması”, *Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi* 21/Ek sayı (2019): 137.

⁴⁰⁵ TF, Audit

⁴⁰⁶ Yazar - Tezcan, “Abd'de Vergi Denetimi ve Mükelleflerin Gönüllü Uyumu”.

⁴⁰⁷ Kaya v.dğr., a.e. 106.

⁴⁰⁸ Tekin - Çelikkaya, a.e., 210.

⁴⁰⁹ Nazmi Kayağdı, *Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi'nde Vergi İncelemesi* (Ankara: Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, 2006), 53.

⁴¹⁰ Çavdar(2019) a.e., 137.

mükellefin belirlenmesinde, risk analiz sistemi üzerinden bilgisayar yardımı ile tespit edilen beyannameler rol almaktadır.⁴¹¹

Bir diğer inceleme yöntemi olan araştırma incelemesinde mükellefler, bilimsel örnekleme yöntemleriyle rastgele seçilen beyannameler üzerinden yapılmaktadır.⁴¹² Bu yöntemin sağlıklı işleyebilmesi için IRS tarafından kullanılan risk analiz sistemleri geliştirilmiştir. Bu sistemlerin ilki olarak “Mükellef Uyumu Ölçüm Programı” (*TCMP*) ve bu sistemin geliştirilmesiyle ortaya çıkan Ulusal Araştırma Programı (*NRP*) adında programlardır.⁴¹³ IRS tarafından kullanılan bir diğer sistem olan, “Ayrıt Edici Envanter Fonksiyonu” (*DIF*) tarafından beyannameler sistem içerisinde puanlanmakta ve bilgisayar tarafından olağan dışı bir durum olduğu durumda yüksek puan verilenlere vergi incelemesi yapılmaktadır.⁴¹⁴

IRS tarafından olağan dışı durumların tespiti amacıyla geliştirilen bir diğer sistem olan “Finansal Durum ve Ekonomik Gerçeklik İncelemesi” (*Financial Status Examination or Economic Realty Audits*) ile mükellefin vermiş olduğu beyanname ile mükellefin gerçek yaşantısı arasında uyumsuzluk olup olamaması ile ilgilenmektedir.⁴¹⁵

Bunun dışında ABD’de belirli büyüklükteki işletmelerin veya belirli büyüklükteki matrahlara sahip beyannamelerin herhangi bir risk analizi ile ölçülmeden otomatik olarak vergi denetimine tabi tutulmasına “Özellikli Beyannamelerin Devamlı Gözlenmesi” (*Automatic Screening*) adı verilmektedir. Bu yöntem ile vergi kaçırdı takdirde vereceği zarar büyük olacak olan mükellefler sürekli olarak denetim altında tutulmaktadır.⁴¹⁶

İncelemeler neticesinde mükellefin beyanında yanlışlık olduğu tespit edildiği takdirde mükellefe 30 gün mektubu adında bir mektup gönderilmektedir. Mükellef bu mektubu aldıktan sonra bu mektubu kabul edebilir ya da itirazı bulunuyorsa inceleme elemanının yöneticisi ile görüşme talebinde bulunabilir.⁴¹⁷

⁴¹¹ Kaya v.dğr., a.e., 107.

⁴¹² Karyağdı, a.e., 56.

⁴¹³ IRS, “IRS Audits” (Erişim 19 Nisan 2023).

⁴¹⁴ Kaya v.dğr., a.e., 109-112.

⁴¹⁵ a.e., 109.

⁴¹⁶ a.e., 114.

⁴¹⁷ IRS, Audits.

Bu görüşme neticesinde uzlaşmaya varılamadığı takdirde Arabuluculuk yönteminden faydalanabilmektedirler. Arabuluculuk yöntemi de başarısız olduğu takdirde mükellefe 90 gün mektubu adında, vergi borcunun ödenmesi ya da vergi mahkemesinde dava açılması gerektiğini hatırlatan bir uyarı mektubu gönderilir.⁴¹⁸

3.3. İngiltere

İngiltere; İskoçya, Galler ve Kuzey İrlanda'nın birlikteliğinden oluşan Birleşik Krallık topluluğunun bir parçasıdır. Anayasal monarşi ile yönetilen Birleşik Krallık'ta yasama yetkisi İskoçya, Galler, Kuzey İrlanda ve Birleşik Krallık Parlamentosu (Westminster) arasında yetki devri ile farklı ölçülerde paylaştırılmıştır.⁴¹⁹ İngiliz mali sistemi Birleşik Krallık'ta Man Adası, Kanal Adaları ve İskoçya hariç nerdeyse tamamında geçerlidir.⁴²⁰ İngiltere'nin yasama gücü Lordlar Kamarası ve Avam Kamarası adında iki meclisten oluşmaktadır.⁴²¹

İngiltere mali hukukun ve parlamentonun doğduğu ülke olarak kabul edilmektedir. Parlamenter gelişmelerin ilki olan “*Magna Carta Libertatum*” (*Büyük Hürriyet Fermanı*) aynı zamanda mali hukukun da temellerinin atılmasını sağlamıştır.⁴²² Bu belgede mali hukuk ile ilgili önemli vergilendirme ilkeleri bulunmaktadır.⁴²³

Vergi yapma yetkisi mecliste olup, Lordlar Kamarası'nın yetkileri semboliktir ve Avam Kamarasından geçen yasaları hızlıca onaylamaktadırlar.⁴²⁴ Vergilerin idaresi ve toplanması için 2005 yılında Bakanlık dışı olup da bakanlık tarafından denetlenen bir kurum olan HMRC kurulmuştur.⁴²⁵ Bunun yanında HMRC, yayınladığı broşür ve duyurular ile vergi

⁴¹⁸ Tekin - Çelikkaya, *a.e.*, 212.

⁴¹⁹ Dışişleri Bakanlığı “Birleşik Krallık'ın Siyasi Görünümü” (Erişim 26 Nisan 2023).

⁴²⁰ Expatica “British taxes: a guide to the UK tax system” (Erişim 29 Nisan 2023).

⁴²¹ Sezen Kama, “Parlamenter Hükümet Sistemi Olarak “Westminster Modeli” Britanya Örneği Üzerine Bir Deneme”, *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi* 22/2 (2016): 173.

⁴²² Gözler'e göre mali hukuk, anayasa hukukundan önce ortaya çıkmıştır. “malî hukukun anayasa hukukundan çok daha eski olduğunu ve hatta anayasa hukukunun malî hukuktan doğduğunu söyleyebiliriz” Kemal Gözler, *İngiltere'de Parlamento Neden ve Nasıl Ortaya Çıktı? - Malî Hukukun Anayasa Hukukundan Eskiliği Üzerine Bir Deneme*: Ankara Üniversitesi Basımevi, 2009).

⁴²³ Coşkun Can Aktan, *a.e.*, 292.

⁴²⁴ John Whiting - Malcolm Gammie, “Tax Policy Making in the United Kingdom”, *Canadian Tax Journal / Revue Fiscale Canadienne* 4/61 (2013): 1059.

⁴²⁵ Her Majesty's Revenue Customs (HMRC), “About Us” (Erişim 25 Nisan 2023).

mevzuatının uygulama esasları hakkında mükellefleri bilgilendirmektedir.⁴²⁶ İngiltere’de kayıt dışılık oranı %10,3 olarak hesaplanmıştır.

3.3.1. İngiltere Vergi Sistemi

İngiliz vergi idaresi HMRC; “gelir vergisi”, “kurumlar vergisi”, sermaye kazançları vergisi”, “veraset vergisi” “sigorta prim vergisi” “damga vergisi” “arazi vergisi” “petrol gelirleri vergisi”, “çevre vergileri”, “KDV” “gümrük vergisi”, ÖTV vergileri ve çevre vergilerinden sorumludur.⁴²⁷

HMRC, Nisan 2022-Mart 2023 arasında toplam 786.6 Milyar Sterlin vergi toplamıştır.⁴²⁸ Toplanan vergilerin yaklaşık %10’unu gelir vergisi oluşturmaktadır.⁴²⁹ Toplanan vergilerin büyük çoğunluğu doğrudan vergilerden oluşmaktadır.⁴³⁰

İngiltere, Brexit⁴³¹ ile Avrupa Birliğinden geri çekilme anlaşması imzaladıktan sonra Brexit öncesi yürürlükte olan vergi ve mali mevzuatını büyük çoğunluğunu değiştirmeme kararı almıştır.⁴³² Ancak vergilendirilen kişiler bakımından A.B. üyesi ülkelerin vatandaşların bazı avantajlarında eksilmeler ortaya çıkmıştır.⁴³³

İngiltere’de vergilerin çok büyük çoğunluğu merkezi hükümet tarafından toplanırken, ikamet edilen yerin değerine göre belediyeler tarafından toplanan “Belediye Vergisi”nin (Council Tax) toplam vergi gelirleri içindeki payı düşüktür.⁴³⁴

İngiltere’de mali yıl 5 Nisan’da başlamakta ve takip eden yıldaki 6 Nisan’da sona ermektedir.⁴³⁵ İngiltere’de yerleşik olan gerçek kişiler diğer ülkelerdeki gelirlerinden de

⁴²⁶ Çavdar(2016), *a.e.* 42.

⁴²⁷ HMRC, About Us.

⁴²⁸ HMRC, “HMRC Tax Receipts and National Insurance Contributions For The UK” (Erişim.

⁴²⁹ HM Treasury (HMT), “Spring Budget 2023” (Erişim 20 Mayıs 2023).

⁴³⁰ House of Commons Library (HCL), “Tax Statistics: an overview” (Erişim 20 Mayıs 2023).

⁴³¹ İngiltere 2016 yılında Brexit referandumunda Avrupa Birliği’nden (AB) ayrılma kararı almış 2017 tarihi ile müzakere sürecini başlatmış ve 2020 itibarıyla Birlik’ten ayrılmıştır. Sümeyye Gökçenoğlu - Esra Sena Türko, “AB Tarihinde Bir Geri Adım: BREXIT”, *MANAS Sosyal Araştırmalar Dergisi* 9/1 (2020).

⁴³² PWC, "Worldwide Tax Summaries / UK," (2023).

⁴³³ Judith Freedman - Glen Loutzenhiser, “Tax policy in the UK post-Brexit”, *Oxford Review of Economic Policy* 38/1 (2022): 200.

⁴³⁴ Kaya v.dğr., *a.e.*, 120.

⁴³⁵ HMT, Spring Budget 2023

vergilendirilebilirken, eğer kişi İngiltere’de ikamet etmiyorsa yalnızca İngiltere’de bulunan gelirlerinden vergilendirilecektir.⁴³⁶ Bir mali yıl boyunca 183 gün ya da daha fazla İngiltere’de bulunanlar ile 4 yıl peş peşe yapılan ziyaretlerinde ortalama 91 gün İngiltere’de bulunanlar 5. yıldan itibaren İngiltere’de mukim sayılmaktadır.⁴³⁷

İngiltere ilk defa 1799 yılında gelir vergisi toplamaya başlamıştır ve bu tarihte gelir vergisinin dünyadaki ilk örneğidir.⁴³⁸ Yıllık kazancı 12.570 İngiliz Sterlini’nden az olan mükellefler gelir vergisinden muaf iken, gelir vergisi oranlarının alt ve üst sınırı %20 ile %45 arasında değişmektedir.⁴³⁹

İngiltere’de standart KDV oranı %20 olarak uygulanmaktadır ancak bunun yanında indirilmiş KDV oranı ya da KDV’den muaf tutulan mal ve hizmet grupları bulunmaktadır.⁴⁴⁰ İngiltere’de KDV mükellefiyeti diğer vergilerden bağımsız tescil edilmektedir ve işletmelerden yıllık cirosu 85.000 İngiliz Sterlini’ni geçmeyenler KDV için mükellefiyet kaydı yaptırmak zorunda değildir ancak gönüllü olarak kayıt yaptırabilmektedirler, yıllık geliri bu miktarın üzerinde olanlar ise kayıt yaptırmak zorundadırlar.⁴⁴¹ İngiltere’de KDV uygulaması ve alınan mal ve hizmetlerin kapsamı bakımından ülkemizdeki uygulamaya nazaran daha etkin işlemektedir.⁴⁴²

İngiltere’de yerleşik bir şirket, dünyanın her yerindeki gelirleri ve sermaye kazançları için kurumlar vergisinden sorumludur. İngiltere’de uygulanan standart %19 gibi Avrupa geneline göre düşük kurumlar vergisi, özellikle Birleşik Krallık özelinde birtakım eleştirilere maruz kalmıştır.⁴⁴³ Şöyle ki; Birleşik Krallığın, Kurumlar Vergisi Cenneti Endeksi’nde⁴⁴⁴

⁴³⁶ PWC, "Worldwide Tax Summaries / UK."

⁴³⁷ HMRC, "Non-residents: UK income: Employments: short term visitor exemption 183 day rule" (Erişim 1 Mayıs 2023).

⁴³⁸ Roy Douglas, *Taxation in Britain since 1660* (New York: St. Martin's Press Inc., 1999), 35.

⁴³⁹ Her Majesty's Revenue and Customs (HMRC), "Income Tax rates and Personal Allowances" (Erişim 25 Nisan 2023).

⁴⁴⁰ Her Majesty's Revenue and Customs (HMRC), "How VAT Works" (Erişim 2 Mayıs 2023).

⁴⁴¹ HMRC, How VAT Works

⁴⁴² Zeynep Demirci - Orçun Avcı, "KDV’ye Yeni Bir Öneri: İngiliz Modeli", *Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi* 21/2 (2019): 603.

⁴⁴³ (PKF), "Worldwide Tax Guide" (Erişim 2 Mayıs 2023).

⁴⁴⁴ Tax Justice Network, "Corporate Tax Haven Index," (2021).

dünyada 13. sırada olması, bunun yanında Birleşik Krallığa bağlı birçok deniz aşırı vergi cenneti ülkesi bulunması bunlara örnek olarak verilebilir.⁴⁴⁵

1 Nisan 2023 itibarıyla İngiltere’de sabit kurumlar vergisi uygulaması sonlanmış ve 50.000 İngiliz Sterlini altında kalan şirket karları için oran %19, 50.000 ile 250.000 İngiliz Sterlini arasında kalan şirket karları için artan oranlar ve 250.000 İngiliz Sterlini karı olan şirketler için ise %25 vergi oranı uygulanmaya başlanmıştır.⁴⁴⁶ İngiltere ve İngiltere kıta sahanlığında petrol çıkaran veya petrol haklarından kar elde eden şirketler için ise bu oranlar daha da yükselebilmektedir.⁴⁴⁷

3.3.2. İngiltere’de Vergi Denetimi

Görevleri arasında vergiyi doğru şekilde toplamak olan HMRC aynı zamanda vergi denetimini de gerçekleştirmektedir.⁴⁴⁸ Vergi denetimi konusunda HMRC’ye önemli ölçüde takdir yetkisi tanınmıştır ve bu yetkilerin genişliği nedeniyle vatandaşlar ile idare arasında dengesizliklerin ortaya çıkması eleştirilmiştir.⁴⁴⁹

Aşağıdaki tabloda İngiltere’de 2020-2021 döneminde incelenen mükellef grupları gösterilmiştir.

⁴⁴⁵ “Birleşik Krallığa bağlı İngiliz Virgin Adaları, Cayman Adaları, Bermuda ve Jersey’nin, çok uluslu şirketlerin kurumlar vergisi kaçırmasına yardımcı olmakta ve Birleşik Krallığa bağlı vergi cennetleri nedeniyle yılda toplam 189 milyar Amerikan Doları kayıp ortaya çıkmaktadır.” Tax Justice Network, 30 Nisan 2023, <https://taxjustice.net/2023/04/30/tax-justice-network-letter-to-king-charles-iii-full-text/>.

⁴⁴⁶ Her Majesty's Revenue and Customs (HMRC), “Corporation Tax rates and reliefs” (Erişim 2 Mayıs 2023).

⁴⁴⁷ Her Majesty's Revenue and Customs (HMRC), “Guidance Corporation Tax rates and allowances” (Erişim 2 Mayıs 2023).

⁴⁴⁸ HMRC, About Us.

⁴⁴⁹ HMRC, vergilerini zamanında ödeyenleri destekleyip, vergi kaçakçılığıyla ise sert şekilde mücadeleyi amaçlamaktadır. Ancak görevini yerine getirirken de sahip olduğu geniş haklar nedeniyle HMRC’nin bir kişinin vergi kaçırmadığı ispatlanana kadar suçlu olduğu yaklaşımını benimsediğine yönelik eleştiri için bkz: Sandra Eden - Rachael O’Connor, “United Kingdom”, *Tax Procedures*, ed. Pasquale Pistone (Amsterdam: IBFD, 2020), 1090.

Tablo 9: İngiltere’de incelenen mükellef grupları

Mükellef Grubu	2020-2021	
	Denetim faaliyeti maaliyeti (£m)	Verim (£m)
Kişiler	410	2.600
Varlıklı Kişiler	190	3.000
Küçük İşletmeler	480	5.300
Orta Ölçekli İşletmeler	260	3.100
Büyük İşletmeler	220	13.200

Kaynak: House of Commons Library, Tax Statistics: an overview, 2022.

2021-2022 mali yılında HMRC tarafından 30.8 Milyar İngiliz Sterlini vergi denetimi neticesinde toplanmıştır ancak bu rakam 2019 Covid-19 Pandemisi döneminde denetim maliyetlerinin azaltılması nedeniyle geçmiş yıllara göre düşüş göstermiştir.⁴⁵⁰ Aynı yılda HMRC tarafından 265.000 vergi denetimi başlatılmış olup bunların 256.000’i tamamlanmıştır.⁴⁵¹

HMRC denetim yapacağı kişileri genellikle risk analiz temelli bilgisayar yardımıyla belirlemektedir. Çevrimiçi vergi beyannameleri vergi denetiminde etkinliği arttırmaktadır.⁴⁵² Ancak denetimin doğası gereği rastgele denetim yöntemlerine de başvurmaktadır. Yılda yaklaşık 4900 mükellefe rastgele denetim uygulanmaktadır.⁴⁵³

Vergi incelemeleri, HMRC tarafından istihdam edilen vergi müfettişleri “*tax inspector*” tarafından yapılmaktadır. HMRC vergi incelemesi yapacağına incelemenin nedenini gerekçelendirmek zorunda değildir. İncelemeler genellikle beyanname verildikten sonra gerçekleştirilse de tespit edilen risklerden dolayı gerekli görülmesi halinde beyanname verilmeden önceki aşamada da inceleme yapılabilecektir.⁴⁵⁴

⁴⁵⁰ HMRC, “HMRC’s annual report and accounts 2021 to 2022: performance overview” (Erişim 20 Mayıs 2023).

⁴⁵¹ HMRC, “Report by the Comptroller and Auditor General” (Erişim 20 Mayıs 2023).

⁴⁵² Money Donut “Tax Investigation” (Erişim 4 Mayıs 2023).

⁴⁵³ Arun Advani v.dğr., “The Dynamic Effects of Tax Audits”, *The Review of Economics and Statistic* 105/3 (2023): 13.

⁴⁵⁴ Eden - O’Connor, “United Kingdom”, 1091.

3.3.3. İngiltere’de Vergi Denetim Yolları

İngiltere’de denetim yöntemleri yazılı mevzuatla katı bir şekilde belirlenmemiştir.⁴⁵⁵ HMRC denetim yöntemlerini, vergi uyumu aktiviteleri (*Tax compliance activities*) adı altında mükelleflerin doğru vergi ödemelerini teşvik etmek ve vergi ödemeyenleri tespit etmek amaçlı birçok farklı şekilde gerçekleştirmektedir. Vergi uyum faaliyetleri farklı şekillerde olabilmektedir. Vergi kaçakçılığını önlemek, vergi uyumunu teşvik etmek, vergi uyumsuzluğunu önlemek amacıyla mükelleflere rehberlik etmek ve eğitmek, çevrimiçi vergi uyumu yollarını geliştirmek, KDV incelemeleri yapmak (*VAT visits and inspections*) vergi uyum kontrolleri yapmak (*Tax compliance checks*) bunlardan bazılarıdır.⁴⁵⁶

HMRC vergi uyumunu teşvik etmek amacıyla iki metot kullanmaktadır. Bunların ilki mükellefler arasında gönüllü uyumu teşvik etmek (*Upstream compliance*) ikincisi vergi uyumsuzluğu gerçekleştikten sonra bunun tespiti ile vergi kaybının tahsili (*Downstream compliance*) şeklindedir.⁴⁵⁷

HMRC vergi uyumu kapsamında aşağıda sayılan denetim yöntemlerini geliştirmiştir.⁴⁵⁸

3.3.3.1. Değişiklik ve düzeltme (Amendments and corrections)

Doğrudan vergilerle ilgili olarak beyannamelerdeki bariz hataların düzeltilmesi amacıyla HMRC, beyannamenin verildiği tarihten itibaren 9 ay içerisinde değişiklik yapabilmektedir bu yönetime karşı itiraz yolu bulunmamaktadır.⁴⁵⁹

3.3.3.2. Soruşturmalar (Enquiries)

Kanuni bir tanımı yapılmamış olmasına karşın soruşturma; “Beyanname işleme alındıktan sonra, basit bir soruşturma ya da mükellefin bütün işlerini kapsayacak şekilde çok geniş bir alanı kapsamaktadır.”⁴⁶⁰ Bu soruşturma, beyannamenin verilmesinden itibaren genelde

⁴⁵⁵ Eden - O’Connor, “United Kingdom”, 1091.

⁴⁵⁶ HMRC, Report by the Comptroller and Auditor General

⁴⁵⁷ National Audit Office (NAO), “Managing tax compliance following the pandemic” (Erişim 4 Mayıs 2023).

⁴⁵⁸ Eden - O’Connor, “United Kingdom”, 1090-1098.

⁴⁵⁹ Eden - O’Connor, “United Kingdom”, 1091.

⁴⁶⁰ HMRC, “Enquiry Manual - EM0010 - Introduction: Content and Readership” (Erişim 4 Mayıs 2023).

1 yıllık süre içerisinde tamamlanmak zorundadır.⁴⁶¹ Soruşturma, beyanname değişlik yapılmasının gerekli görölmesinin belirtilmesiyle ya da beyannamenin doğru olduğunun raporlanmasıyla neticelenir. Verginin eksik ödendiğinin saptanması halinde soruşturma kapsamında mükelleften ödeme talep edilebilir.⁴⁶² Mükellef soruşturma devam ederken bu ödemeyi yapmayabilir ancak soruşturmanın sonucuna göre daha ağır sonuçlarla karşılaşabilecektir. Soruşturma sonuçlandıktan sonra aynı konuda tekrar soruşturma açılmamaktadır.⁴⁶³

3.3.3.3. Tehlike değişikliği(Jeopardy amendments)

Soruşturma devam ederken eksik ödenen bir verginin tespit edilmesi ve derhal ödeme yapılmaması halinde verginin tahsil edilemeyeceği olasılığı mevcutsa mükellefe 30 gün içerisinde ödeme yapılması için uyarıda bulunulur. Soruşturma sonuçlanıncaya kadar HMRC’nin bu kararına itiraz edilememektedir.⁴⁶⁴

3.3.3.4. Değerlendirme (Assessment):

Soruşturma için yasal süreler sona erdikten sonra HMRC tarafından verginin eksik ödendiğine dair emareler bulunursa mükellef işyerinde keşif ve denetim yapılabilmektedir.⁴⁶⁵

3.3.3.5. Tespit (Determinations)

Kurumlar vergisi ve gelir vergisi mükellefleri beyanname vermedikleri takdirde HMRC tarafından ödenmesi gereken miktar belirlenmektedir.⁴⁶⁶

⁴⁶¹ HMRC, Enquiry Manual - EM0010 - Introduction: Content and Readership

⁴⁶² HMRC, “Enquiry Manual - EM1936 - Working the enquiry: general payments on account: introduction” (Erişim 4 Mayıs 2023).

⁴⁶³ HMRC, Enquiry Manual - EM1936 - Working the enquiry: general payments on account: introduction

⁴⁶⁴ HMRC, “Enquiry Manual - EM1955 - Working the Enquiry: Jeopardy Amendments: Appeals” (Erişim 4 Mayıs 2023).

⁴⁶⁵ Eden - O’Connor, “United Kingdom”, 1093.

⁴⁶⁶ a.e., 1095.

3.3.3.6. İncelemeler ve bilgi edinme (Inspections and obtaining information)

HMRC gerekli gördüğü takdirde inceleme yapmadan önce mükelleflerden ya da 3. Kişi konumundaki kurumlardan bilgi edinme talep edebilmektedir. Ancak bilgi edinme 6 yıllık zamanaşımını geçmemiş konularla alakalı olmalıdır.⁴⁶⁷

3.3.3.7. KDV ziyaretleri ve incelemesi (Vat visits and inspections)

KDV memurlarının KDV mükelleflerini ziyaret edip inceleme yaptığı yöntem olan KDV incelemesi yönteminde genel kural ziyaret öncesinde HMRC'nin mükellefle iletişim kurarak gün belirlemesi ve 7 gün öncesinden inceleme yapmaya gelineceğini bildirmesidir. Ancak habersiz olarak da ziyaret incelemeye gidilebilmektedir.⁴⁶⁸

İncelemeler neticesinde bir verginin olması gerekenden daha fazla ödendiği tespit edilirse bu, fazla ödenen miktar mükellefe iade edilmektedir. Ancak eksik ödeme yapıldığı tespit edilirse cezası ile birlikte bu miktar mükelleften tahsil edilecektir.⁴⁶⁹ HMRC'nin yapmış olduğu inceleme soncuna katılmayan mükellef itiraz hakkının olduğu durumlarda yasal süresi içerisinde itiraz edebilmekte, 30 gün içerisinde vergi mahkemesinde dava açabilmekte ya da alternatif çözüm yoluna (*Alternative Dispute Resolution*) başvurabilmektedir.⁴⁷⁰

3.4. Rusya Federasyonu

Rusya Federasyonu (Rusya) Sovyet Sosyalist Cumhuriyet Birliği'nin (SSCB) dağılması sonucunda, SSCB'nin ardılı olarak 1991 yılında kurulmuş federatif bir devlettir. Kendine has federatif sistemi olan Rusya Federatif sisteminde 85 idari birimden bulunmakta ve bu birimleri Otonom Cumhuriyetler, Mega Bölgeler (Kray), vilayetler (Oblast), Federal statüde kentler, Özerk Bölgeler ve Özerk yöreler (Okrug) oluşturmaktadır.⁴⁷¹

⁴⁶⁷ a.e., 1096.

⁴⁶⁸ HMRC, "Vat visits and inspections" (Erişim 4 Mayıs 2023).

⁴⁶⁹ HMRC, "HMRC compliance checks: help and support" (Erişim <https://www.gov.uk/guidance/hmrc-compliance-checks-help-and-support>).

⁴⁷⁰ HMRC, HMRC compliance checks: help and support.

⁴⁷¹ Osman Ağır, "Rus Tipi Federalizm", *Türkiye Sosyal Araştırmalar Dergisi* 19/1 (2015): 38.

Rusya'nın 2022 yılında başlattığı ve uluslararası hukukta meşru kabul edilmeyen Ukrayna işgali neticesinde,⁴⁷² Rusya'ya karşı uygulanan yaptırımlar ve işgal nedeniyle savunma bütçesindeki artışlar Rusya'da mali bütçe disiplinin önemini arttırmış ve ek vergi önlemleri almak zorunda kalmıştır.⁴⁷³ Ancak yabancı yatırımcıların ülkede kalmalarını sağlayabilmek amacıyla vergi indirimleri uygulanmaya başlanmış, boykot nedeniyle küçülen ekonomi sonucunda vergi gelirlerinde ciddi azalma olmuştur.⁴⁷⁴

Rusya'da vergi mevzuatını uygulamak, verginin ve diğer kamu gelirlerinin toplanmasını sağlamak ve vergi denetimini gerçekleştirerek eksik vergi ödemenin önüne geçme görevi Rusya Federasyonu Maliye Bakanlığı'na bağlı Rusya Federal Vergi Servisi'ne (Federal Tax Service of Russia) verilmiştir.⁴⁷⁵ Rusya'da kayıt dışılık oranı Türkiye'nin üstünde %38'lik bir orana sahiptir.

3.4.1. Rusya Federasyonu Vergi Sistemi

Rusya'da kendine has olan idari yapısının getirmiş olduğu federal yapısıyla paralel şekilde; federal, bölgesel ve yerel üç farklı tür vergileme yapılmaktadır.⁴⁷⁶ Rusya, SSCB sonrası gerçekleştirdiği reformlardan, vergi hukuku alanında en önemlilerinden olanını 2001 yılında gerçekleştirmiştir ve gelir vergisinde düz oranlı vergilendirmeye geçilmiştir.⁴⁷⁷

Rusya'nın genelindeki tüm yasalar öncelikle Anayasa'ya daha sonra da Rusya Federal mevzuatlarına aykırı olmayacak şekilde düzenlenmektedir. Vergilendirme bakımından ise; ilk bölümü genel vergi hükümlerini kapsayan, ikinci bölümü ise vergi türlerini içeren özel vergi hükümleri Rusya Federasyonu Vergi Kanunu düzenlenmiştir.⁴⁷⁸

⁴⁷² T.C. Dışişleri Bakanlığı "No: 62, 24 Şubat 2022, Rusya Federasyonu Tarafından Ukrayna'ya Yönelik Başlatılan Askeri Operasyon Hk." (Erişim 20 Mayıs 2023).

⁴⁷³ Fatma Turna, "Rusya-Ukrayna Savaşı: Vergisel Açıdan Bir İnceleme", *Mali Hukuk Dergisi* 18/213 (2022): 1995.

⁴⁷⁴ Turna, "Rusya-Ukrayna Savaşı: Vergisel Açıdan Bir İnceleme", 1996.

⁴⁷⁵ (FTS), "Federal Tax Service of Russia" (Erişim 5 Mayıs 2023).

⁴⁷⁶ Yunus Demirli, *Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformları ve Türkiye'de Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Açısından Değerlendirme* (Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, 2011), 154.

⁴⁷⁷ Demirli, *Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformları ve Türkiye'de Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Açısından Değerlendirme*, 158.

⁴⁷⁸ *The Tax Code of The Russian Federation/ Part One (TTCTRF)*, 06.08.1998. *The Tax Code of The Russian Federation/ Part Two*, 10.08.1998.

Rusya’da başlıca önemli vergiler; “kişisel gelir vergisi”, “KDV”, “kurumlar vergisi”, maden çıkarma ve su kaynakları vergisi ulaşım vergisi, kumar vergisi, arazi ve emlak vergisi önemli vergilerindendir.⁴⁷⁹ Gelir vergisi, KDV kurumlar vergisi ile maden çıkarma ve su kaynakları vergisi, Rusya bütçesi içerisinde vergi gelirlerinin %80’ine yakını oluşturmaktadır.⁴⁸⁰

Tablo 10: Rusya Federasyonu’nda vergilerin dağılımı

Federal Vergiler	Bölgesel Veriler	Yerel Vergiler
Kazanç Vergisi	Emlak Vergisi	Arazi Vergisi
KDV	Kumar İşletmesi Üzerinden Alınan Vergi	Kişisel Emlak Vergisi
Gider ve Muamele Vergisi	Ulaşım Vergisi	
Kişisel Gelir VergisiMaden Çıkarma Vergisi		
Su Vergisi		
Doğal Kaynak Kullanım Harçları		

Kaynak: The Tax Code of The Russian Federation/ Part Two

Gerçek kişiler, elde ettikleri kazançlar üzerinden kişisel gelir vergisi vermektedir. Rusya’da tam mükellefiyet-dar mükellefiyet ayrımı yapılmaktadır, buna göre; vatandaşı olsun ya da olmasın Rusya’da yerleşik kişiler (Rusya’da 1 dönemde 183 günden fazla bulunan kişiler yerleşik sayılmaktadır) hem Rusya’daki gelirlerinden hem de Rusya dışındaki gelirlerinden sorumludur, ancak yerleşik olmayan kişiler ise yalnızca Rusya’daki gelirlerinden sorumludurlar.⁴⁸¹ Teşvik amacıyla, tam mükellef kişilere dar mükellef kişilere oranla daha düşük kişisel gelir vergisi oranı uygulanmaktadır.⁴⁸² Tam mükellefler için standart kişisel gelir vergisi oranı %13, dar mükellefler için ise %35 olarak belirlenmiştir ancak bu oran gelirin konusuna göre değişiklik gösterebilmektedir.⁴⁸³

⁴⁷⁹ Abdullah Burhan Bahçe - Ezgi Bahçe, “Rusya Federasyonu Vergi Sistemi”, *Vergi Sistemleri: Seçilmiş Ülke Örnekleri*, ed. Ahmet Tekin - Ersin Nail Sağdıç (Londra: IJOPEC Publication Limited, 2020), 419.

⁴⁸⁰ Federal Tax Service of Russia, "Tax Statistics," (2022).

⁴⁸¹ (PKF), “Worldwide Tax Guide / Russia” (Erişim 5 Mayıs 2023).

⁴⁸² Kaya v.dğr., *Uluslararası Vergi Sistemi ve Denetim*, 133.

⁴⁸³ *TTCTRF/ Part Two*, Article 224.

Rusya’da standart KDV oranı olan %18’in yanı sıra azaltılmış olan %10 oranı ve KDV’den muaf olduğu belirlenmiş mal ve hizmet satışlarına %0’lık oranları da uygulanmaktadır.⁴⁸⁴ Rusya’da KDV için üçer aylık dönemler belirlenmiştir. Ayrıca 2017 yılından itibaren getiren zorunlulukla, Rusya’da elektronik satışta ya da hizmette bulunan yabancı şirketler de Rusya’da mükellefiyet kaydı oluşturması gerekmekte ve KDV mükellefi olmaktadır.⁴⁸⁵

Rusya’da kurumlar vergisi oranı standart %20 olarak uygulanmaktadır.⁴⁸⁶ Rus şirketleri, Rusya’daki daimi işyeri aracılığıyla faaliyet gösteren yabancı şirketler ve Rusya’da vergi mukimi kabul edilen şirketler kurumlar vergisi mükellefi olmaktadır.⁴⁸⁷

3.4.2. Rusya Federasyonu’nda Vergi Denetimi

Rusya’da vergi denetimi Rusya Federal Vergi Dairesi tarafından gerçekleştirilmektedir.⁴⁸⁸ Denetime ilişkin hükümler Rusya Vergi Kanunda 87-95 maddeleri arasında düzenlenmiştir.⁴⁸⁹

Rusya’da 2022 yılında yapılan yerinde vergi denetimlerinin sayısı 10.191 olarak gerçekleşmiştir.⁴⁹⁰ Bu sayı 2015 yılında gerçekleşen 30.000’den fazla yerinde vergi denetiminden oldukça aşağıdadır. Ancak Rusya Federal Vergi Servisi tarafından yapılan çalışmaya göre vergi denetiminden geçen kişi sayısı azalmasına rağmen her yıl denetimin verimliliği yükselmektedir.⁴⁹¹

⁴⁸⁴ *TTCTRF / Part Two*, Article 164.

⁴⁸⁵ PKF, *Worldwide Tax Guide / Russia*

⁴⁸⁶ *TTCTRF / Part Two*, 284.

⁴⁸⁷ FTS, *Federal Tax Service of Russia*.

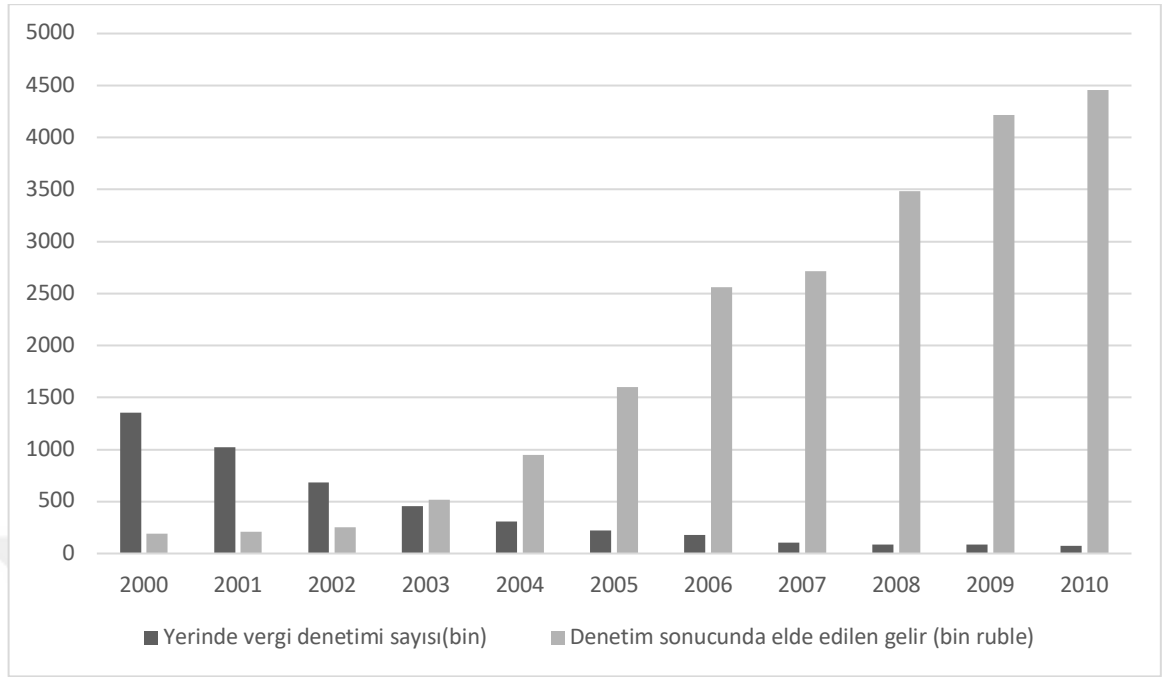
⁴⁸⁸ Duran Bülbül - Saadat Ibrahimova, “Rusya Vergi Sistem ve Denetimi”, *Mali Hukuk Dergisi* 15/177 (2019).

⁴⁸⁹ *TTCTRF / Part One*.

⁴⁹⁰ Russia, "Tax Statistics."

⁴⁹¹ Federal Tax Service of Russia “Field tax audit efficiency, 2000 – 2010” (Erişim 5 Mayıs 2023).

Şekil 8: Yerinde Vergi Denetimi Verimliliği, 2000-2010



Kaynak: Federal Tax Service of Russia, Tax Statistics.

3.4.3. Rusya Federasyonu’nda Vergi Denetim Yolları

Rusya’da vergi denetim yöntemleri; “kurum içi vergi denetimi” ve “yerinde vergi denetimleri” şeklinde iki farklı kategoriye ayrılmıştır.⁴⁹²

3.4.3.1. Kurum içi vergi denetimi (Vergi dairesinde denetim)⁴⁹³

Kurum içi vergi denetimi Rusya Vergi kanununun 88. Maddesinde düzenlenmiştir. Bu denetim türü aynı zamanda “evrak denetimi” olarak da aktarılmaktadır.⁴⁹⁴ Kurum içi vergi denetimi; mükellefin vermiş olduğu beyannameler ve vergi ile ilgili konularda verdiği diğer belgeler üzerinden mükellefin bulunduğu yer vergi dairesinde gerçekleşir.⁴⁹⁵

Kurum içi denetimde, mükellefin bu belgeleri daireye vermesiyle denetim başlar ve üç ay içinde tamamlanması gerekir. Denetim neticesinde beyannamede ya da sunulan diğer

⁴⁹² TTCTRF / Part One, 73.

⁴⁹³ Çavdar(2016) a.e.,73.

⁴⁹⁴ Çavdar(2016) a.e., 73.

⁴⁹⁵ TTCTRF, Article 88 / 1.

belgelerde yer alan bilgilerin doğru olmadığı saptanırsa mükellefe bu durum bildirilir ve beş gün içinde açıklama yapması istenir.⁴⁹⁶

Kurum içi denetim, ihbar, düzenli bir plan ya da rastgele olarak başlatılabilir. Kurum içi denetim, vergi beyannameleri ve vergi mükellefinin faaliyetleriyle ilgili diğer belgeler gibi vergi otoritesinin erişimine sahip olduğu belgelere dayanarak vergi otoritesinin ofisinde yapılmaktadır.⁴⁹⁷

Vergi beyannamesinde (hesaplamada) bulunan hatalara veya sunulan belgelerdeki tutarsızlıklara ilişkin açıklamalar sunan bir mükellef, aynı zamanda vergi ve (veya) muhasebe defterlerinden ve (veya) diğer belgelerden, vergi beyannamesine (hesaplamaya) girilen verilerin doğruluğunu doğrulayan çıktıları da vergi otoritesine sağlama hakkına sahiptir.

İç denetimi yürüten bir kişi, mükellefin sağladığı açıklamaları ve belgeleri incelemelidir. Sağlanan açıklamalar ve belgeler incelendikten sonra veya mükellefin açıklama yapmaması durumunda, vergi otoritesi, vergi suçu veya diğer vergi ve harç yasalarına aykırılık olduğunu belirlerse, vergi otoritesi yetkilileri bir denetim raporu hazırlamalıdır.⁴⁹⁸

3.4.3.2. Yerinde vergi denetimi

Yerinde vergi denetimi, vergi dairesi müdürün ya da yetkili başka bir memurun kararıyla başlatılmaktadır. Mümkün olmadığı takdirde denetim vergi dairesinde de yapılabilmektedir. Denetim kararı, vergi dairesi tarafından bir kuruluşun konumuna veya bir kişinin ikametgâhına göre verilmektedir.⁴⁹⁹

Birden fazla vergi için tek bir denetim yapılabilir ve denetimin konusu, verginin doğru hesaplanması ve zamanında ödenip ödenmediği ile ilgilidir.⁵⁰⁰

⁴⁹⁶ *TTCTRF*, Article 88 / 3.

⁴⁹⁷ *a.e.*, article 88 / 2.

⁴⁹⁸ *a.e.*, article 89

⁴⁹⁹ *a.e.*, article 89

⁵⁰⁰ *a.e.*, article 89

Denetim süresi, kararın alındığı tarihten itibaren üç takvim yılıyla sınırlıdır ve bir aydan fazla bir süreye sahip olan şubeler ve temsilcilikler de dâhil olmak üzere en fazla iki defa denetlenebilir. Kararı alan denetim, müdürü denetimi iki aya kadar uzatılabilmektedir.⁵⁰¹



⁵⁰¹ *a.e.*, article 89.

ÖNERİLER ve SONUÇ

Tarihte devletler ortaya çıktığı andan itibaren yapacakları harcamaları karşılayabilmek için gelire ihtiyaç duymuşlardır. Devletin kullanması gereken maddi kaynakların, devleti oluşturan halktan toplanması yoluyla da vergiler ortaya çıkmıştır. Medeni bir toplum için vergilerin önemi çok büyüktür. Anayasamızın 73. Maddesinde “*herkesin, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlü olduğu*” düzenlenmiş ve kamu giderlerinin karşılanmasında herkesin mali gücüne göre katılması bir yükümlülük olarak belirlenmiştir. Ancak toplanan vergiler bireylerin mülkiyet hakkını ya da yaşam hakkını ihlal edecek kadar yüksek olduğunda tarihte halk tarafından meşruiyetini kaybeden vergilerin ödenmediği ya da bu durumun vergi isyanlarına yol açtığı görülmektedir.

Vergi toplamak devletler açısından ne kadar haklı sebeplere dayandırılıp zorunlu bir araç olsa da mükellefler vergi ödeyerek gelirlerini paylaşmak için gönüllü olmamaktadırlar. Bu durum da mükelleflerin vergisel konulara ilişkin kasıtlı olarak yanlış beyanlar vermesine yol açmaktadır. Kaldı ki kasıtlı olarak vergi kaybına yol açmak istemese dahi hata yoluyla verginin doğru ödenememesi de olasıdır.

Bu nedenlerle beyan esaslı vergi sistemlerinde mükelleflerin vermiş olduğu beyanların denetiminin önemi daha da artmaktadır. Çeşitli sebeplerle vergi ödemeye gönüllülüğü düşük olan mükelleflerin vermiş olduğu beyannamelerin etkin denetim ve gerektiğinde cezalandırma mekanizmasıyla doğru beyan vermeleri sağlanmalıdır.

Mükelleflerin vergi uyumluluğunu arttıran ya da vergi ödemekten kaçınma eğilimlerinin artmasını etkileyen birçok faktör bulunmaktadır. Bunlar sosyal, kültürel, psikolojik, dini, siyasi ya da tarihi birtakım olaylar olabilir. Vergi ahlakının artırılması ve bununla birlikte vergi uyumunun geliştirilebilmesi için vergi denetiminin etkinliğinin artırılması ve bu yolla vergi kayıplarının önünün alınması gerekir. Etkin bir denetimin olmadığı bir vergi sisteminde, vergilerini kaçırانların sayısında artış olacaktır ve bu durumda vergisini ödeyenlerin de vergi ödemekten vazgeçeceği beklenebilir.

Vergi denetiminin amacı VUK’ta belirtildiği üzere, “ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır” denilerek vergilerin güvence altına alınması ve vergilendirmeden beklenen işlevlerin gerçekleşmesini sağlam ve mükelleflerle devleti yasalara uygun davranmaya yöneltmektir. Verginin en önemli ilkelerinden olan

kanunilik ilkesi gereğince vergiyi ödemesi gereken herkesten ayırım yapılmadan doğru şekilde tahsil edilmesi gerekmektedir.

Bir devletin giderlerini karşılayabilmesi için toplaması gereken vergileri gerektiği gibi toplayamaması ya da mükelleflerin bundan kaçınması durumunda vergi denetimine ihtiyaç olacaktır. Etkili bir vergi denetiminin olmaması durumunda ise vergiyi toplayan devlet ilk olarak beyana dayalı olmayan ve bu nedenle daha zor vergi dışı kalacağını düşündüğü dolaysız vergilere başvuracaktır. Bu durumda ise vergiler mali güce dayalı olarak değil, herkesten aynı oranda alınacaktır. Dolaysız vergilerin öncelik haline gelmesi ile vergide adaletsizlikler oluşacaktır.

Ülkemizde toplanan dolaylı vergilerle dolaysız vergiler arasında dolaylı vergiler lehine bir dengesizlik mevcuttur. Bu dengesizlik oranı yıllar içerisinde daha da büyümektedir. Bunun yanında beyana dayalı vergilerin büyük bir kısmı vergi tevkifatı yöntemi ile toplanmaktadır. Bu oranlar göstermektedir ki beyana dayalı sisteme güven giderek azalmakta ve vergi denetiminin önemi de bu nedenle artmaktadır.

Bu doğrultuda çalışmanın ilk bölümünde denetim kavramı ile ilgili genel bilgiler verilerek, denetimin tarihi, önemi, özellikleri ve amaçları açıklanmıştır. Denetim en genel tanımı itibarıyla bir durumun değerlendirilerek doğruluğunun tespit edilmesi anlamına gelmektedir. İlk bölümde de belirtildiği gibi denetim, “ortaya çıkabilecek risklere ve oluşabilecek hukuka aykırılık olasılığına karşı geliştirilen bir savunma mekanizması” olarak işlemektedir. Daha sonra denetim mekanizmasının doğuşunu ve denetimin türleri hakkında inceleme yapılmıştır.

İkinci bölümde; vergi denetimin tanımı, vergi denetim türleri, vergi denetimimin amacı, ülkemizde vergi denetiminin gelişimi, ülkemiz hukuk sisteminde vergi denetimi ve vergi denetim türleri ele alınmıştır. Bunlar şekli ve maddi bakımdan vergi denetimi, içerik ve nedenlerine göre vergi denetimi, verginin türüne göre vergi denetimi, denetleyen ve denetlenen arasındaki ilişki bakımından vergi denetimi, incelemenin zamanı bakımından vergi denetimi şeklinde sayılabilir. Denetim elemanları bu denetimlerini, fiili ve kaydi envanter incelemesi, randıman incelemesi, karşıt inceleme ve mali tablo analizi tekniklerini kullanarak yerine getirmektedir. Daha sonra ülkemizde vergi denetimini yapmaya yetkili memurlar belirtilmiştir. Bunlar; vergi başmüfettişi, vergi müfettişi, vergi müfettiş yardımcısı, defterdarlar, vergi dairesi

başkanları, vergi dairesi müdürleri GİB'in merkez ve taşra kadrolarında görev yapan müdür kadrolarında görev yapan kişilerdir.

Ülkemizde vergi denetimine ilişkin yakın zamanda atılan en önemli gelişmelerden bir tanesi de 2011 yılında 646 sayılı KHK ile getirilen değişikliklerdir. Bu değişikliklerle vergi denetiminde görevli olan Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları, Gelir Kontrolörleri ve Vergi Denetmenleri ile bunların yardımcılarının yerini Vergi Baş Müfettişi, Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcıları almıştır. Ayrıca aynı düzenleme ile vergi denetim faaliyetlerinden sorumlu Bakanlığa bağlı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı kurulmuştur.

Çalışmanın son bölümünde seçilmiş ülkelerin vergi sistemlerine değinilmiş ve bu ülkelerin vergi denetimlerine ilişkin bir değerlendirme yapılarak vergi denetim yöntemleri incelenmiştir. Ülkeler seçilirken OECD verilerine göre vergi gelirleri GSYH payları içerisinde yüksek ve vergi toplamada başarılı kabul edilen ülkelere örneklem yapılmıştır. Seçilen ülkelere Almanya, İngiltere, Amerika Birleşik Devletleri ve Rusya Federasyonu'nun hepsinin kendine özgü yönetim sistemleri ve buna paralel de vergi sistemleri mevcuttur.

Federal yönetim sistemiyle yönetilen Almanya'da vergilerin idaresi ve toplanması görevi Federal Maliye Bakanlığı (BMF) tarafından yürütülmektedir. Federal devlet, eyaletler ve yerel yönetimler kendi alanlarına giren vergilerin idaresi ve tahsilatı için ayrı ayrı örgütlenmişlerdir. Almanya'da vergi incelemeleri, beyana dayalı vergiler üzerinden yürütülmektedir. Vergi incelemeleri, Yüksek Maliye Müdürlüklerine bağlı denetim elemanları ve vergi dairesi kadrosundaki denetim elemanları tarafından gerçekleştirilmektedir. Almanya'da vergi denetim yöntemleri arasında; inceleme, arama ve vergi gözetimi bulunmaktadır. İnceleme yöntemleri içerisinde ise işyerinde inceleme, defterlerin, kayıtların ve belgelerin incelenmesi ve özet teftiş, kayıtların özel teftiş bulunmaktadır. Bu denetimler, cezalandırılabilir mali kanunları içeren incelemeler, şirketlerdeki belgelerin denetimi, yerinde denetim, katma değer vergisi için yerinde doğrulama ve kayıt, defter ve belgelerin incelenmesi gibi yöntemleri içermektedir. Vergi gözetim yöntemleri arasında; keşif, kişi ve işletme kaydı ve yalnızca özel tüketim vergileri bakımından yapılabilen yoklama bulunmaktadır. Almanya'da uygulanan inceleme yöntemleri ile ülkemizdeki inceleme yöntemleri benzerlik göstermekteyken, Almanya'da kendine has olan vergi gözetimi yöntemi bulunmaktadır.

ABD'de vergi kanunlarının uygulanmasından sorumlu olan birim, Hazine Bakanlığı'na bağlı olan IRS'tir. IRS, mükelleflerin doğru beyanda bulunmalarını, vergilerini zamanında

ödemelerini sağlama ve vergi kanunlarına uymayan mükellefleri denetleme görevini üstlenmektedir. ABD'deki vergi sistemi, federal yönetim ile eyalet ve yerel yönetimler tarafından uygulanan vergilerden oluşmaktadır. Vergi denetiminde yetkili olan kurumlar arasında vergi denetçileri, vergi uyum yetkilileri, gelir ajanları, gelir bürosu denetçileri ve cezai soruşturma birimi bulunmaktadır. ABD'de, mükelleflerin durumlarına göre farklılık gösteren vergi inceleme yöntemleri kullanılmaktadır. Mevcut inceleme yöntemlerinin %75'ini oluşturan “Yazışma (Mektup) Vergi İncelemesi” (Correspondence Examination), “Dairede Yapılan İnceleme” (Office Examination), Mükellefin İş Yerinde yapılan İnceleme (Field Examination) ve “Araştırma İncelemeleri” bulunmaktadır.

ABD'de uygulanan denetim yöntemleri ile ülkemizde uygulanan denetim yöntemleri arasında bazı farklılıklar ve benzerlikler bulunmaktadır. ABD'de işyerinde yapılan inceleme ve mükellefin işyerinde inceleme yöntemleri, Türkiye'deki vergi inceleme yöntemine benzerlik göstermektedir. Bununla birlikte ABD’de işyerinde denetim yapılmaması için, işyerinin uygun olmaması, mükellefin ölümü veya işin terk edilmesi gibi zorunlu sebepler veya mükellef veya vergi sorumlularının talepleri gibi durumlar istisnai olarak kabul edilmektedir. Ayrıca indirilemeyecek kalemler programı, hatalı vergi hesaplamaları, hatalı aile reisi beyanı, indirim hakkı olmayan kurumlara yapılan bağışlar ve normalden fazla çocuk sağlık giderleri gibi unsurları beyannameler üzerinden incelerken, ülkemizde benzer bir uygulama olan beyanname revizyonu yönteminde ise vergi incelemesine başlamadan önce beyanname ve eklerindeki eksiklikler ve hataların tespit edilerek düzeltilmesi yoluna gidilmektedir. Bu nedenle, öncelikli olarak mükellefin beyanname ve eklerinin eksikliklerini ve hatalarını gidermek amaçlanmaktadır. ABD'de uygulanan mektupla yapılan inceleme yöntemi ise ülkemizde uygulanmamaktadır. Bu yöntemde, tek bir vergi konusu üzerinden mektup, faks veya e-posta gibi iletişim araçları kullanılarak mükelleflerle vergi idaresi arasında karşılıklı yazışmalar gerçekleştirilir. Bu bağlamda, ülkemizde de benzer bir iletişim yöntemi olarak izaha davet uygulanmaktadır.

İngiltere’de, vergi yönetimi ve tahsili HMRC (Her Majesty's Revenue and Customs) tarafından gerçekleştirilmektedir. İngiliz vergi sistemi, gelir, servet ve harcamalar üzerinden alınan vergilerden oluşan bir yapıya sahiptir, benzer şekilde ülkemizdeki vergi sistemiyle paralellik göstermektedir. Vergi incelemeleri, HMRC bünyesinde görev yapan "tax inspector" adı verilen denetim elemanları tarafından yürütülmektedir. İngiltere’de denetim yöntemleri yazılı mevzuatla katı bir şekilde belirlenmemiştir.

HMRC denetim yöntemlerini, vergi uyumu aktiviteleri (*Tax compliance activities*) adı altında mükelleflerin doğru vergi ödemelerini teşvik etmek ve ödemeyenleri tespit etmek üzerine kuruludur. İngiltere’de HMRC vergi denetimi için “değişiklik ve düzeltme (Amendments and corrections), “soruşturmalar” (Enquiries), “tehlike değişikliği (Jeopardy amendments), “değerlendirme” (Assessment), “tespit (Determinations), “incelemeler ve bilgi edinme (Inspections and obtaining information)”, “KDV ziyaretleri ve incelemesi (VAT visits and inspections) yöntemlerini uygulamaktadır. İngiltere’de dijitalleşmenin artmasıyla incelemeler etkinliği de yükselmektedir.

Rusya Federasyonu’nda, vergilerin toplanması ve denetlenmesi gibi vergilendirme işlemleri Federal Vergi Servisi tarafından yürütülmektedir. Rus vergi sistemi, ülkenin federal yapısına uygun olarak federal, bölgesel ve yerel vergilerden oluşan bir yapıya sahiptir. Vergi mevzuatı diğer ülkelerle ve ülkemizle karşılaştırıldığında daha düzenli ve birleşiktir. Vergi mevzuatındaki düzen ve sadelik hem mükellefler hem de idare açısından daha anlaşılır olmakla birlikte vergi denetiminde etkinliği arttıran bir özelliktir.

Vergi denetimleri, mükellef beyanlarının doğruluğunu kontrol etmek ve vergilerin zamanında ödenmesini sağlamak amacıyla sadece federal hükümet tarafından gerçekleştirilmektedir. Rusya Federasyonu’nda vergi denetimleri, vergi dairesinde denetim ve işyerinde denetim olmak üzere iki farklı yöntemle uygulanmaktadır. Vergi dairesinde denetim ve işyerinde denetim yöntemleri, ülkemizde uygulanan vergi incelemesi yöntemine benzerlik göstermektedir. Rusya’da vergi dairesinde denetim ve işyerinde denetim yöntemleri ayrı ayrı kullanılmaktadır. Bununla birlikte, Rusya Federasyonu’nda uygulanan vergi dairesinde denetim ve işyerinde denetim yöntemleri, İngiltere’de uygulanan karşılaştırmalı vergi dairesi denetimi ve karşılaştırmalı işyeri denetimi yöntemi ile ABD’de uygulanan dairede yapılan inceleme ve mükellefin işyerinde inceleme yöntemlerine benzerlik göstermektedir.

Seçilen ülkelerin vergi denetim yöntemleri karşılaştırıldığında aşağıdaki tablo oluşturulmuştur.

Tablo 11: Seçilen ülkelerle vergi denetimi karşılaştırması

Ülkeler	Vergi Denetimini Yürüten İdare	Vergi Denetimine Yetkili Kişiler	Vergi Denetim Yöntemleri	Ortalama Denetim Oranı (%)
Türkiye	Vergi Denetim Kurulu	Vergi Müfettişleri Defterdarlar, Vergi Dairesi Başkanları Vergi Dairesi Müdürleri	Arama, İnceleme, Bilgi Toplama, Yoklama	1,77
Almanya	Federal Maliye Bakanlığı	Federal Maliye Bakanlığı, Yüksek Maliye Müdürlükleri (Oberfinanzdirektion) ve Vergi Daireleri (Finanzamt)	İnceleme, arama ve vergi gözetimin	2,78
ABD	İç Gelir İdaresi (Internal Revenue Service) (IRS)	Vergi Denetçileri, -Vergi Uyum Yetkilileri, -Gelir Ajanları, -Gelir Bürosu Denetçileri, -Cezai Soruşturma Birimi	İndirilemeyecek Kalemler Programı, -Mektupla Yapılan İnceleme, -Dairede Yapılan İnceleme, - Mükellefin İşyerinde İnceleme, -Araştırma İncelemesi	<%1
İngiltere	İngiliz Gelir ve Gümrük İdaresi (Her Majesty's Revenue and Customs) (HMRC)	Vergi Denetmeni (Tax Inspector)	“değişiklik ve düzeltme (Amendments and corrections), “soruşturmalar” (Enquiries), “tehlike değişikliği (Jeopardy amendments), “değerlendirme” (Assessment), “tespit (Determinations), “incelemeler ve bilgi edinme (Inspections and obtaining information)	2
Rusya	Federal Vergi Servisi (Federal Tax Service) (FTS)	Vergi denetmenleri	Vergi Dairesinde Denetim İşyerinde Denetim	

Seçilen ülkelerde ortalama vergi denetim oranları karşılaştırıldığında, ABD’de %0,98, Almanya’da %2,78 ve İngiltere’de %2 olduğu görülmektedir. Ülkemizde bu rakamın son 5 yıllık ortalaması %1,71’dir. Ülkemizdeki ortalama vergi denetim oranının, ABD ve İngiltere ve

Almanya'ya göre düşük oranda olduğu görünmektedir. Vergi denetim oranlarındaki farklılıklar, denetim elamanı sayısı, mükellef sayısı ya da vergi ahlakı ve bilincinin tam olarak yerleşmemiş olması gibi farklı sebeplerden kaynaklanmaktadır. Her ne kadar vergi denetim oranı yükseldikçe vergi kayıplarında azalma meydana gelse de bu noktada önemli olan vergi denetiminin etkili olması ve denetimden yüksek verim alınmasıdır.

Vergi denetiminden yüksek verim alınabilmesi için her ülke kendi sisteminde yöntemler geliştirmektedir. Vergi idareleri bilgisayar sistemleri kullanarak risk analiz sistemlerini geliştirmeyi ve bununla vergi denetim verimini arttırmayı hedeflemektedir. Vergi denetiminde denetim oranının yükselmesinin elbette denetimin etkinliğine pozitif etkisi mevcuttur. Ancak vergi etkinliğini arttırmada denetim oranlarını arttırmak kadar vergi denetiminin verimini arttırmak da önemlidir. Örneğin Rusya'da 2010 yılında yapılan saha denetiminde incelenen şirket sayısı 2000 yılında incelenen şirket sayısından yaklaşık %95 daha az olmasına rağmen elde edilen gelir Ruble bazında yaklaşık 20 kat artmıştır. Vergi denetiminde verimliliği artırmanın bir diğer faydası da ülkede yatırım yapacak bir yabancıнын sık sık geniş ve uzun soluklu bir denetim riskinin azalması ile ülkenin yararlı vergi rekabetinden faydalanabilmesidir. Ancak bu durum hukuk dışı yollarla Bazı şirketlerin yatırımlarının etkilenmemesi amacıyla denetim dışı bırakılmaları sonucunu doğurmaması gerekmektedir.

Bu nedenlerle vergi denetiminde öncelik, niceliği arttırmakta değil niteliğin artırılması bunun için de risk analiz sistemlerinin geliştirilmesidir. Ancak bu durum rastgele yapılan vergi denetimlerinin önemini azaltmamaktadır. Rastgele yapılan denetimler de vergi denetiminin caydırıcılık özelliğini arttırmaktadır. Vergi denetimlerinin sık ve rastgelelik mükellefler üzerinde psikolojik bir baskı oluşturur ve mükellefleri doğru beyanda bulunmaya yöneltebilir.

Vergi denetiminde etkinliğin artırılabilmesi için risk analiz sistemlerini kullanırken gelişen teknolojiye de yararlanılması gerekmektedir. Dijitalleşmenin yaygınlaşması ile idare ile vatandaş arasındaki ilişkilerde daha hızlı, daha az maliyetli, daha az bürokrasiye dayanan, hata payının daha az olduğu, belirli mesai saatleri dışında her an ulaşılabilen ve çalışan verimliliğin arttığı bir devlet yapısı oluşmaya başlamıştır. Dijital dünyada sistemlerde mevcut kayıtların sürekli olarak denetim altında olması, beyanlarda bir farklılık olması durumunda anormallikleri tespit edecek otomasyonların geliştirilmesi amacıyla yapay zekâ ile istatistik bilimlerinin de kullanımının artırılması gerekmektedir. Bu noktada denetim için ayrılan

kaynakların verimi için, incelenen beyannamelerin seçiminde kullanılan karar verme kurallarının ve inceleme sürecine ilişkin yöntemlerin olası analitik temellerinin de yapılması önemlidir. SBB 2023 yılı programında bulunan “Vergi kayıp ve kaçağı ile kayıt dışılığın önlenmesine yönelik makine öğrenmesi ve yapay zekâ teknolojisiyle desteklenen risk analiz ve değerlendirme süreçlerinin geliştirilmesi” planı çerçevesinde vergi denetiminin etkinliğini arttırmayı hedeflemektedir. Ayrıca sahtecilikle mücadele kapsamında erken uyarı özelliğine sahip, risk modelleme özelliğine dayalı bütünleşik bir sistem oluşturulması, büyük veri üzerinde uygun analiz teknikleri ve araçları kullanılarak sektörel, finansal ve tematik risk analiz çalışmalarının yürütülmesinin hedefleniyor oluşu da vergi denetiminde etkinliğin artırılması için önemlidir.

Etkin bir vergi denetimi yalnızca beyana güven esasına dayalı bir sistemle gerçekleştirilebilecektir. Türkiye’de ise mükellefler arasında, denetime ve vergilere karşı güvensizlik hâkim olduğundan, denetimin etkinliğiyle ilgili şüpheler de ortadan kaldırılması zor olmaktadır. Bu nedenle, denetime ve vergilere güvenin sağlandığı ve vergilemede beyan esasının geçerli olduğu bir ortamda, etkin bir şekilde denetim yapılırsa vergi gelirleri artabilir. Bu doğrultuda VDK’nın risk analiz sistemlerini geliştirmek ve etkin olarak kullanılabilmesi için VDK-RAS ve e-Viz sistemlerinin kullanılıyor olması faydalıdır. Strateji ve Bütçe Başkanlığı’nın (SBB) da orta vadeli planlarında bulunan bütçe dengesi sağlanabilmesi için getirmiş olduğu vergi denetiminde risk odaklı ve uzaktan denetim sistemleri uygulamalarının yaygınlaştırılması hedefine ulaşılması gerekmektedir.

Denetiminin etkinliği ile vergi uyumu arasında da bir korelasyon bulunmaktadır. Denetim sonucunda ortaya çıkacak cezaların, mükellefin vergiye uyum göstermemesinden kaynaklanan maliyetini artırması, mükellefin bu eylemden elde edeceği faydanın azalmasına yol açmakta bu nedenle de mükellefler, rasyonel bir bakış açısıyla düşünerek kendi çıkarı doğrultusunda vergiye uyum göstermeyi tercih etmektedirler. Ancak bu durum tek başına yeterli olmamakta, vergi uyumunun artırılması için cezaların caydırıcılığının yanında vergi kültürü ve vergi bilinci gibi psikolojik ve sosyolojik faktörlerin de dikkate alınması gerekmekte ancak bu şekilde denetimlerin vergi uyumunu artıracığı söylenebilecektir.

Vergi uyumunun psikolojik ve sosyolojik etkileri düşünüldüğünde öncelikle vergi verenlerde vergi kültürü ve vergi bilincinin yükseltilmesi sağlanmalıdır. Mükelleflerin vergilerini ödemediği takdirde bu durumun kendilerine yarardan çok zararı olduğunu

anlamaları için ödenen vergilerin de vergiyi toplayan devlet tarafından doğru kullanılması gerekmektedir. Bunu sağlayabilmek için vergi aflarının potansiyel yararları ve zararları iyi analiz edilmelidir. Adeta vergi ödemeyenleri ödüllendirecek şekilde çok sık vergi afları düzenlemekten kaçınılmalıdır. Ancak ülkemizde Cumhuriyet tarihinde ortalama yaklaşık iki yılda bir vergi affı düzenlemesine gidilmektedir. Bu durum da mükellefleri vergilerini düzenli ödemekten imtina etmeye yöneltmekte ve vergi denetiminin etkinliğini olumsuz olarak etkilemektedir. Ayrıca getirilen vergi aflarından yararlanan mükellefler denetim dışında tutulmakta bu da vergi denetiminin etkinliğini zayıflatmaktadır.

Ülkemizde vergi denetimindeki örgütsel sorunları çözmek amacıyla 2011’de getirilen değişikliklerde, denetim üzerindeki çok başlılığın ortadan kaldırılması amaçlanmıştır. Bunun üzerine vergi denetimi tek çatı altında toplanmış bu sayede planlamada ve koordinasyonun sağlanmasında karışıklığın giderilmesi sağlanmıştır. Ancak kapatılan kurumların kendine ait kurum kültürlerinin olması ve alanlarında uzmanlaşmış olmaları nedeniyle bu değişikliklere eleştiriler de getirilmiştir. 2011 sonrasında denetim elemanı sayısında iki kata yakın artış gerçekleşmesine karşın denetim oranında %0,25’lik bir düşüş gerçekleşmesi de aynı dönemde eleştirilmiştir. Kurumun etkinliğinin ve yapılan eleştirilerin doğru ya da yanlış olduğunun daha sağlıklı değerlendirilmesi için henüz zamana ihtiyaç olmakla beraber kurumun etkinliği ve denetimde koordinasyonun sağlanabilmesi için GİB ve VDK’nin işbirliğinin daha da artırılması gereklidir.

Kanaatimizce ülkemizde vergi idaresinin yaşadığı diğer sorunlardan bir diğeri de personeli niceliğinde yaşanmaktadır. 2019 yılından beri personel sayısı düşüş eğilimindedir. Personel sayısının düşmesinin en önemli nedenleri arasında maddi şartların yetersizliği, güvence eksikliği ve kurumda belli bir tecrübe elde eden vergi müfettişlerinin başka sektörlere yönelmesi olduğu söylenebilir. Vergi müfettiş sayısının giderek azalmasıyla birlikte personelin işgücündeki artış ise verimliliği düşürmekle beraber uzmanlaşmanın da önüne geçebilmektedir. Bu nedenler personelde maddi ve manevi motivasyon eksikliğine neden olurken bu durum da vergi denetiminin etkinliğini azaltmaktadır.

Vergi denetimleri kişi hak ve özgürlüklerine yapılan bir müdahale niteliği taşımaktadır ve bu müdahalenin sınırlarının açık şekilde belirlenmesi gerekmektedir. İdare ile mükellef arasındaki dengenin korunması gerekmektedir. Bu nedenle, vergi incelemesiyle ilgili sınırlar,

öncelikle anayasa ve yasalar tarafından belirlenmeli ve uluslararası sözleşmelerde teminat altına alınmış kişi hak ve özgürlükleri göz önünde bulundurulmalıdır.

Vergi denetimi, mükellefleri etkileyebilecek haklara saygı göstermeyi gerektirir. Vergi denetimlerinin olması gerekenden uzun sürmesi kişinin masumiyet karinesi ve adil yargılanma hakkını dahi ihlal edebilecektir. İşyerinde yapılan incelemeler esnasında mükellefin işlerinin aksamasına yol açması da yine hak ihlali doğurabilecektir. Bu haklar yanında mülkiyet hakkı, özel hayata ve aile hayatına saygı gösterilmesi hakkı, adil yargılanma hakkı, seyahat özgürlüğü ve ayrımcılığa uğramama hakkı en başta gelmektedir. Vergi denetimleri özelinde yükümlü haklarını yasal güvenceye kavuşturulması için detaylı bir çalışma yapılarak gerekli düzenlemeler ivedilikle sonuçlandırılmalıdır. GİB tarafından yayınlanan "Mükellef Hakları Bildirgesi'nin olumlu ilkelere sahip olsa da yaptırımların eksikliği göz önüne alındığında, yükümlü haklarının kanunda da açıkça belirtilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan vergi denetiminde etkinliğin artırılabilmesi için denetimin kapsamının ve sayısının artırılması tek başına yeterli olmayacaktır. Bunun için vergi denetimi ile ortaya çıkan faydanın ölçülmesi ile optimal dengenin bulunması gerekmektedir. Aksi halde vergi denetimi ile mükellefler kayıt dışı ekonomiye yönelebilecek ya da sektör dışı kalma tehlikesine gireceklerdir. Vergi denetiminin mükellefler açısından çok ağır bir yük olmaktan çıkarabilmek için denetimin cari dönemi kapsayan ve mükellefleri eğiten yönünün kullanılması gerekir.

Son aşamada söylenebilecek vergi denetimlerinin; dijital çağın imkânlarından faydalanılarak etkin ve verimli yürütülmesi kadar mükellef ve devletin hak ve yükümlülüklerini karşılıklı koruyan ve gözeten, vergi gelirlerinin harcama alanlarında şeffaf, denetlenebilir ve hesap verilebilir bir çerçeveye sahip, vergiye gönüllü uyumu destekleyici, cezalandırma vasfından ziyade eğitici, önleyici ve yol gösterici vasfı yüksek bir denetim standardında şekillenmesi önemli birer aşama olabilecektir.

KAYNAKÇA

“6728 Sayılı Kanunun Genelı Hakkında Bilgiler”. Erişim: 20 Mayıs 2023

<https://mevzuat.tbmm.gov.tr/Kanun/KanunDetay?YasamaKanunId=f72877c0-3f33-037b-e050-007f01005610&kanunNumarasi=6728#step-2>.

Acar, Mustafa Gürhan. “Osmanlı ile Türkiye Cumhuriyeti Vergi Sisteminin Karşılaştırması”. Vergi Dünyası Dergisi 264 (2003).

Advani, Arun - Elming, William - Shaw, Jonathan. “The Dynamic Effects of Tax Audits”. The Review of Economics and Statistic 105/3 (2023): 1-17.

Ağır, Osman. “Rus Tipi Federalizm”. Türkiye Sosyal Araştırmalar Dergisi 19/1 (2015): 27-54.

Ak, Emrah. “Almanya Uygulamasında Vergi İncelemesi”. Vergi Dünyası 478 (2021): 103,109.

Akdoğan, Abdurrahman. “Vergi İncelemesi”. Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını 127 (1979).

Aktan, Coşkun Can. Vergi (Cilt I) . Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2020.

Aktan, Coşkun Can. Vergi (Cilt II). Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2020.

Alm, James - McClellan, Chandler. “Tax Morale and Tax Compliance From The Firm's Perspective”. Kyklos 65/1 (2012): 1-17.

Alptürk, Ercan. “Vergi İnceleme Tutanakları ve Özellikleri”. E-Yaklaşım 18/Ocak (2005).

Altuntaş, Muhiddin. “59. Kuruluş Yılında Gelirler Kontrolörleri”. E-Yaklaşım, 29 (1995).
<https://portal.yaklasim.com/makale/1995-5/59-kurulus-yilinda-gelirler-kontrolorleri?term=Muhiddin%20ALTUNTA%C5%9E>.

Ambrosio, Fabio. Principles of Taxation in the United States Theory, Policy, and Practice. Abingdon: Routledge, 2021.

AO., Abgabenordnung. Almanya.

Arabacı, Havva - Çavdar, Fatih. “Temel Finansal Tablolar Analizinin Etkin Bir Vergi Denetimi Açısından Önemi”. Sosyal Bilimler Araştırma Dergisi 7/4 (2018): 172-182.

Arıca, Nadir - İyibil, Ali. İşletmelerde Vergi Denetimi Defter ve Belgeler. İstanbul: Fon Matbaası, 1985.

Arslan, Mehmet. Türkiye’de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Güvenlik Önlemlerinin Etkinliği. Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi, 1994.

Aslan, Abdullah. “Vergi Denetim Sistemi ve Hesap Uzmanları Kurulu”. 250 (2002).

Aydın, Mehmet Bülent. Türkiye’deki Kayıt Dışı Ekonomide Vergi Denetiminin Önemi 2002-2007. İstanbul: Marmara Üniversitesi, 2005.

Badura, I. “German Tax Law”. Key Aspects of German Business Law: A Practical Manual. Ed. Michael Wendler - Bernd Tremml - Bernard Buecker. 389-403. Berlin, Heidelberg: Springer Berlin Heidelberg, 2008.

Bahçe, Abdullah Burhan - Bahçe, Ezgi. “Rusya Federasyonu Vergi Sistemi”. Vergi Sistemleri: Seçilmiş Ülke Örnekleri. Ed. Ahmet Tekin - Ersin Nail Sağdıç. Londra: IJOPEC Publication Limited, 2020.

Barışık, Salih- Kesikoğlu, Ferdi. “Türkiye’de Bütçe Açıklarının Temel Makroekonomik Değişkenler Üzerine Etkisi (1987-2003 VAR, Etki Tepki Analizi, Varyans Ayırıştırması”. Ankara Üniversitesi SBF Dergisi 61/4 (2006): 59-82.

Başaran Yavaşlar, Funda. Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2013.

Baykara, Bekir. “Vergi İncelemesi”. Vergi Dünyası 313/Eylül (2007): 14.

Beşel, Furkan. Türkiye’de Vergi Denetiminin Ekonomik ve Hukuki Etkinliği. Doktora Tezi, Sakarya Üniversitesi 2017.

Binbirkaya, İlhan. Türkiye’de Vergi Denetimi ve Kayıtdışı Ekonomi. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi 2006.

BMF, Bundesministerium der Finanzen. “Analysen und Berichte Ergebnisse der Steuerlichen Betriebsprüfung der Länder”. Erişim: 20 Mayıs 2023
<https://www.bundesfinanzministerium.de/Monatsberichte/2022/10/Inhalte/Kapitel-3-Analysen/3-2-steuerliche-betriebspruefung-2021.html>.

BMF, Bundesministerium der Finanzen. “Kassenmäßige Steuereinnahmen nach Steuerarten und Gebietskörperschaften”. Erişim: 20 Mayıs 2023
https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Steuer-schaetzungen_und_Steuereinnahmen/2023-01-27-steuereinnahmen-4-vierteljahr-kalenderjahr-2022.pdf?__blob=publicationFile&v=2.

BMF, Bundesministerium der Finanzen. “Körperschaftsteuer”. Erişim: 20 Mayıs 2023
<https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Glossareintraege/K/Koerperschaftsteuer.html?view=renderHelp>.

BMF, Bundesministerium der Finanzen. “Vor-läu-fi-ger Ab-schluss des Bun-des-haus-halts 2022”. Erişim: 20 Mayıs 2023
<https://www.bundesfinanzministerium.de/Monatsberichte/2023/01/Inhalte/Kapitel-3-Analysen/3-3-vorlaeufiger-abschluss-bundeshaushalt-2022.html>.

BpO. Betriebsprüfungsordnung. Almanya.

Brown, R. Gene. “Changing Audit Objectives and Techniques”. The Accounting Review 37/4 (1962): 696.

Bundesfinanzhof. In (X R 89/89) BStBl. 1992 II S. 220, edited by BFH, 02.10.1991.

Burman, Leonard E. - Slemrod, Joel. Taxes in America: What Everyone Need to Know. New York: Oxford University Press, 2013.

Bülbül, Duran - Ibrahimova, Saadat. “Rusya Vergi Sistem ve Denetimi”. Mali Hukuk Dergisi 15/177 (2019): 1913-1942.

Can, İsmail - Şengöz, Yunus - Aydın, Fazıl. Tarihi, Kurumları ve Kavramları ile Vergi, Vergilendirme ve Vergi Denetimi. Ankara: TÜRMOB Yayınları, 2014.

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

Çağan, Nami. “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 37/1 (1980): 129-151.

Çavdar, Fatih. “Türkiye ve Amerika Birleşik Devletleri'ndeki Vergi Denetimi Uygulamalarının Karşılaştırılması”. Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi 21/Ek sayı (2019): 127-140. <https://doi.org/10.26468/trakyasobed.452076>.

Çavdar, Fatih. Seçilmiş Ülkeler ve Yeni Gelişmeler Işığında Türkiye’de Vergi Denetimi: Sorunlar, Çözümler ve Yaklaşımlar Doktora Tezi, Pamukkale Üniversitesi 2016.

Çetinkaya, Oğuz. “Vergi İncelemesinin Gereğinden Uzun Sürmesinde İdarenin Hukuksal Sorumluluğu”. E-Yaklaşım Mayıs (2002).

Çolak, Mustafa. “Kayıtdışı Ekonomi ile Mücadelede Yeni Eylem Stratejisine 9 Başlıkta Temel Katkı Ve Öneriler”. E-yaklaşım Mart/363 (2023).

Çolak, Mustafa. “Yeni Bir Yapı: Vergi Danışma Komisyonu, İşlevi, Vergi İncelemelerine Katkısı veya Olası İhtilaf Alanları”. 342/Haziran (2021).

Çolak, Mustafa. Kamu Maliyesi ve Kamu Mali Hukuku. Ankara: Adalet Yayınevi, 2022.

Çolak, Mustafa. Kayıtdışı Ekonomi ve Çözüme Yönelik Politika Önerileri. Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, 2012.

Çolak, Mustafa. Mali Hukuk Terimler Sözlüğü. Ankara: Adalet Yayınevi, 2022.

Çolak, Mustafa. Vergi Hukuku. Ankara: Adalet Yayınevi, 2021.

Dağ Bereket, Cansu. Uluslararası Boyutuyla Vergi İncelemeleri. Ankara: Adalet Yayınevi, 2022.

Değer, Nuri. “129 Yıllık Maliye Teftiş Kurulu Kapatılmamalı”. E-Yaklaşım, Temmuz (2008). <https://portal.yaklasim.com/makale/2008-7/129-yillik-maliye-teftis-kurulu-kapatilmamali?term=maliye%20tefti%C5%9F%20kurulu>.

Demir, Ali Değirmendereli - Alaattin. “Türk ve Alman Vergi Denetim Sistemi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sağlanmasına Yönelik Öneriler”. Vergi Sorunları Dergisi 44/399 (2021): 13-25.

Demirci, Azmi. “Vergi İncelemesine Başlanması ve Sona Ermesi ”. E-Yaklaşım 215/Kasım (2010).

Demirci, Zeynep - Avcı, Orçun. “KDV’ye Yeni Bir Öneri: İngiliz Modeli”. Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi 21/2 (2019): 597-607.

Demirli, Yunus. Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformları ve Türkiye’de Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Açısından Değerlendirme. Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, 2011.

Destatis Statistisches Bundesamt. “Unbeschränkt Körperschaftsteuerpflichtige 2018”. Erişim: 20 Mayıs 2023
<https://www.destatis.de/DE/Themen/Staat/Steuern/Unternehmenssteuern/Tabellen/unberschraenkt-koerperschaftsteuerpflichtige.html>.

Douglas, Roy. Taxation in Britain since 1660. New York: St. Martin's Press Inc., 1999.

Dumurcaklı, Engin - Altıntaş, Murat. Örnek Uygulamalar İle Randıman Teknikleri ve Maliyet Analizi. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2022.

Eden, Sandra - O'Connor, Rachael. "United Kingdom". Tax Procedures. Ed. Pasquale Pistone. 1079-1120. Amsterdam: IBFD, 2020.

Efe, Ayla. Muhassıllık Teşkilatı. Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi, 2002.

Egeli, Haluk. "Gelişmekte Olan Ülkelerde Bütçe Açıkları". Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi 4/4 (1999).

Erol, Ahmet. "Maliye Teftiş Kurulu Kapatılmamalıdır". Haziran (2008).

<https://portal.yaklasim.com/makale/2008-6/maliye-teftis-kurulu-kapatilmamalidir?term=maliye%20tefti%C5%9F%20kurulu>.

Erol, Ahmet. Vergi incelemesi & mükellef hakları. İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (İSMMMO), 2010.

Esen, Ahmet. "Yoklama Tutanakları ve Hukuki Değeri". Maliye Postası Dergisi 172/8 (1987).

Etimoloji Türkçe Sözlük. "Etimoloji Sözlüğü". Erişim: 20 Mayıs 2023

<https://www.etimolojiturkce.com/arama/kontrol>.

Expatica. "British Taxes: a Guide to the UK Tax System". Erişim: 20 Mayıs 2023

<https://www.expatica.com/uk/finance/taxes/>.

Fischer, Stanley - Easterly, William. "The economics of the government budget constraint". The World Bank Research Observer 5/2 (1990): 127-142.

Freedman, Judith - Loutzenhiser, Glen. "Tax policy in the UK post-Brexit". Oxford Review of Economic Policy 38/1 (2022): 188-204.

FTS, Federal Tax Service of Russia. "Tax Statistics 2022." Erişim: 20 Mayıs 2023.

<https://www.nalog.gov.ru/eng/>.

FTS, Federal Tax Service of Russia. “Federal Tax Service of Russia”. Erişim: 20 Mayıs 2023
<https://www.nalog.gov.ru/eng/>.

FTS, Federal Tax Service of Russia. “Field tax audit efficiency, 2000 – 2010”. Erişim: 20 Mayıs 2023
https://www.nalog.gov.ru/eng/tax_statistics/ftae/.

GİB, Gelir İdaresi Başkanlığı. “Kurumlar Vergisi Faal Mükellef Sayıları”. Erişim:1 Mayıs 2023
https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/AIGMS/2023/TABLO_9.xls.htm.

GİB, Gelir İdaresi Başkanlığı. “Kurumlar Vergisi Tahsilatının GSYH'E (2009 bazlı) Göre Esneklikleri”. Erişim: 1 Mayıs 2023
https://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG1.htm.

GİB, Gelir İdaresi Başkanlığı. “2022 Faaliyet Raporu”. Erişim: 1 Mayıs 2023
https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2022/2022_faaliyet_raporu.pdf?id=1.

GİB, Gelir İdaresi Başkanlığı. “Genel Bütçe Gelirleri Tahsilatı (1923 -2022)”. Erişim: 1 Mayıs 2023
https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_1.xls.htm.

GİB, Gelir İdaresi Başkanlığı. “Mükellef Hakları Bildirgesi”. Erişim: 1 Mayıs 2023
<https://gib.gov.tr/mukellef-hizmetleri/mukellef-haklari>.

GİB, Gelir İdaresi Başkanlığı. “Vergi Terimleri Sözlüğü”. Erişim: 1 Mayıs 2023
<https://www.gib.gov.tr/vergi-terimleri-sozlugu>.

Gökçenoğlu, Sümeyye - Türko, Esra Sena “AB Tarihinde Bir Geri Adım: BREXIT”.
MANAS Sosyal Araştırmalar Dergisi 9/1 (2020).

Gözler, Kemal. Anayasa Hukukunun Genel Teorisi: Cilt I. Kemal Gözler, 2011.

Gözler, Kemal. İngiltere'de Parlamento Neden ve Nasıl Ortaya Çıktı? - Malî Hukukun Anayasa Hukukundan Eskiliği Üzerine Bir Deneme. Ankara Üniversitesi Basımevi, 2009.

Güneş, Gülsen. Verginin Yasallığı İlkesi. On iki Levha Yayıncılık, 2008.

Güngör, Tayfun. Türkiye’de Vergi Denetimi. Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi, 1987.

Güredin, Ersin. Denetim ve Güvence Hizmetleri. İstanbul: Arıkan Basım Yayın Dağıtım, 2007.

Güvemli, Oktay. “Cumhuriyet Döneminde Muhasebe Mesleğinin Örgütlenmesi Üzerine”. Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi 4 (2013): 136-151.

Henry I King of England. Erişim: <https://www.britannica.com/biography/Henry-I-king-of-England>.

HMRC, HM Revenue and Customs. “Non-residents: UK income: Employments: short term visitor exemption 183 day rule”. Erişim:20 Mayıs 2023 <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/double-taxation-relief/dt1921>.

HMRC, HM Revenue and Customs “Enquiry Manual - EM0010 - Introduction: Content and Readership”. Erişim:20 Mayıs 2023. <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/enquiry-manual/em0010>.

HMRC, HM Revenue and Customs “HMRC Tax Receipts and National Insurance Contributions For The UK”. Erişim: 20 Mayıs 2023 <https://www.gov.uk/government/statistics/hmrc-tax-and-nics-receipts-for-the-uk/hmrc-tax-receipts-and-national-insurance-contributions-for-the-uk-new-monthly-bulletin>.

HMRC, HM Revenue and Customs “HMRC's annual report and accounts 2021 to 2022: performance overview”. Erişim: 20 Mayıs 2023 <https://www.gov.uk/government/publications/hmrc-annual-report-and-accounts-2021-to-2022/hmrcs-annual-report-and-accounts-2021-to-2022-performance-overview>.

HMRC, HM Revenue and Customs, “Corporation Tax rates and reliefs”. Erişim: 20 Mayıs 2023 <https://www.gov.uk/corporation-tax-rates>.

HMRC, HM Revenue and Customs, “About Us”. Erişim: 20 Mayıs 2023 <https://www.gov.uk/government/organisations/hm-revenue-customs/about>.

HMRC, HM Revenue and Customs. “Enquiry Manual - EM1936 - Working the enquiry: general payments on account: introduction”. Erişim: 20 Mayıs 2023 <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/enquiry-manual/em1936>.

HMRC, HM Revenue and Customs. “Enquiry Manual - EM1955 - Working the Enquiry: Jeopardy Amendments: Appeals”. Erişim:20 Mayıs 2023 <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/enquiry-manual/em1955>.

HMRC, HM Revenue and Customs. “Guidance Corporation Tax rates and allowances”. Erişim:20 Mayıs 2023 <https://www.gov.uk/government/publications/rates-and-allowances-corporation-tax/rates-and-allowances-corporation-tax>.

HMRC, HM Revenue and Customs. “HMRC compliance checks: help and support”. Erişim: 4 Mayıs 2023.

HMRC, HM Revenue and Customs. “How VAT Works”. Erişim: 20 Mayıs 2023 [https://www.gov.uk/how-vat-works#:~:text=VAT%20\(Value%20Added%20Tax\)%20is,is%20less%20than%20%C2%A385%20000](https://www.gov.uk/how-vat-works#:~:text=VAT%20(Value%20Added%20Tax)%20is,is%20less%20than%20%C2%A385%20000).

HMRC, HM Revenue and Customs. “Income Tax rates and Personal Allowances”. Erişim:20 Mayıs 2023. <https://www.gov.uk/income-tax-rates>.

HMRC, HM Revenue and Customs. “Report by the Comptroller and Auditor General”. Erişim: 20 Mayıs 2023 https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/1123470/Report_by_the_Comptroller_and_Auditor_General_HMRC_Standard_report_2021-22.pdf.

HMRC, HM Revenue and Customs. “Spring Budget 2023”. Erişim: 20 Mayıs 2023
https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/1144441/Web_accessible_Budget_2023.pdf.

HMRC, HM Revenue and Customs. “Vat visits and inspections”. Erişim: 20 Mayıs 2023
<https://www.gov.uk/vat-visits-inspections>.

House of Commons Library. “Tax Statistics: an overview”. Erişim:
<https://commonslibrary.parliament.uk/research-briefings/cbp-8513/>.

HUK 50. Yıl Armağan. Türk Vergi Sistemi ve 50. Yılında Hesap Uzmanları Kurulu. İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneğı, 1995.

IFAC “International Standards”. Erişim:1 Mayıs 2023 <https://eis.international-standards.org/>.

IRS, Internal Revenue Service. “IRS Audits”. Erişim:15 Mayıs 2023.
<https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/irs-audits#long>.

IRS, Internal Revenue Service. “The Agency, its Mission and Statutory Authority”. Erişim: 15 Mayıs 2023. <https://www.irs.gov/about-irs/the-agency-its-mission-and-statutory-authority>.

IRS, Internal Revenue Service. “Topic No. 851, Resident and Nonresident Aliens”. Erişim:15 Mayıs 2023 <https://www.irs.gov/taxtopics/tc851>.

Iuliana, Grigorescu. “The Evolution and the Perspectives of the Audit”. International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences 2/4 (2012): 264-280.

Jochum, Heike - Thiele, Philipp. Introduction to German Tax Law. Nehren: Boorberg, 2013.

Kaligin, Thomas. Betriebsprüfung und Steuerfahndung. Richard Boorberg Verlag, 2022.

Kama, Sezen. “Parlamenteer Hükümet Sistemi Olarak “Westminster Modeli” Britanya Örneğı Üzerine Bir Deneme”. Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi 22/2 (2016): 161-201.

Kaneti, Selim v.dğr. Vergi Hukuku. 2 Baskı. İstanbul: Filiz Kitabevi, 2022.

Kara, Bradly. IRS Audits : Selection Process and Controls for Individuals, Small Business and the Self-employed. New York: Nova Science Publishers, 2016.

Karakoç, Yusuf. Genel Vergi Hukuku. Ankara: Yetkin Yayınları, 2019.

Karyağdı, Nazmi. Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi'nde Vergi İncelemesi. Ankara: Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, 2006.

Kaya, Mustafa Göktuğ - İlik, Hüseyin Kamil - Türkmen, Hakan. Uluslararası Vergi Sistemi ve Denetim. 2 Baskı. Ankara: Nobel Bilimsel Eserler, 2017.

Kazanç Vergisi Kanunu 27 Mayıs 1940. 14.11.2022.

Kesler, Nusret. “37. Yılında Hesap Uzmanları Kurulu ve Hesap Uzmanları”. Vergi Dünyası Dergisi 10 (1982).

Klopfer, Rainer Buck - Marcus. Betriebsprüfung. Gabler Verlag-Springer Fachmedien Wiesbaden, 2011.

Koban, Emine - Fırat, Zerrin. “Kayıtdışı Ekonomide Vergi ve Sosyal Güvenlik Açısından Denetim Olgusu (Perakende Sektörü-Bursa Alan Uygulaması)”. “İş Güç” Endüstri İlişkileri ve İnsan Kaynakları Dergisi 9/1 (2007): 148-187.

Luggat. “Osmanlıca Sözlük”. Erişim: <https://www.luggat.com/index.php#ceviri>.

Maliye Hesap Uzmanları Derneği. Denetim İlke ve Esasları. Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2017.

Meriç, Metin. Vergi Denetimi. İzmir: İlkem Ofset, 2002.

Merter, Mehmet Emin. Türkiye’de Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinliğin Sağlanmasında Toplam Kalite Yönetimi. Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, 2004.

Money Donut. “Tax Investigation”. Erişim: <https://www.moneydonut.co.uk/tax/tax-problems-and-investigations/tax-investigation-what-you-need-to-know>.

NAO, National Audit Office. “Managing tax compliance following the pandemic”. Erişim: <https://www.nao.org.uk/reports/managing-tax-compliance-following-the-pandemic/>.

Nas, Adil. Vergi Denetimi. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2023.

OECD, Organisation for Economic Co-operation and Development. “Strengthening Tax Audit Capabilities: General Principles and Approaches”. Erişim: 15 Mayıs 2023. <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/37589900.pdf>.

OECD, Organisation for Economic Co-operation and Development. “Tax revenue (indicator)”. 2023).

OECD, Organisation for Economic Co-operation and Development. “Glossary of Tax Terms”. Erişim: 15 Mayıs 2023. <https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>.

OECD, Organisation for Economic Co-operation and Development. “Population (indicator)”. Erişim: 15 Mayıs 2023.

OECD, Organisation for Economic Co-operation and Development. “Revenue Statistics 2022: The Impact of COVID-19 on OECD Tax Revenues”. Erişim: 15 Mayıs 2023 <https://www.oecd-ilibrary.org/sites/8a691b03-en/index.html?itemId=/content/publication/8a691b03-en>.

Online Etymology Dictionary. Erişim: 1 Mayıs 2023 https://www.etymonline.com/word/audit#etymonline_v_18931.

Organ, İbrahim. Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması: Sorunlar, Çözüm Önerileri. Ankara: Gazi Kitabevi, 2008.

Ozansoy, Ahmet. “Denetim Terörü Nedir?”. Ekim (2003). <https://portal.yaklasim.com/makale/2003-10/denetim-teroru-nedir-e-yaklasim?term=denetim%20ter%C3%B6r%C3%BC%20nedir>.

Öğredik, Bünyamin Öztürk - Güray. Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri. Ankara: ASMMMO Yayınları, 2007.

Öncel, Mualla v.dğr. Vergi Hukuku. 30 Baskı. Ankara: Turhan Kitabevi, 2021.

Öner, Erdoğan. Amerika Birleşik Devletleri Federal Vergi İdaresi: IRS. Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, 2005.

Öz, Ersan - Akdemir, Tekin. “ABD Vergi Sistemi”. Vergi Sorunları Dergisi 168 (2002): 86-103.

Özer, Mevlüt. Denetim, Cilt 1. Ankara: Özkan Matbaacılık, 1997.

Özkanlı, Sedat. “Çağdaş Vergi Denetimi ve Yeminli Mali Müşavirlik ”. Vergi Dünyası Dergisi (1991).

Özkorkut, Korkut. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Açısından Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim. Ankara: Türkiye İş Bankası A.Ş. Vakfı, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, 2013.

Pekşen, Fatih. “Osmanlı Devletinden Günümüze Vergi Denetiminin Tarihçesi”. Ordu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi 9/1 (2019): 107-116.

PKF, “Worldwide Tax Guide / Russia”. Erişim: 10 Mayıs 2023
https://www.pkf.com/media/3lehfptz/pkf-wwtg-2022-2023_online.pdf.

PKF, “Worldwide Tax Guide”. Erişim:10 Mayıs 2023
https://www.pkf.com/media/3lehfptz/pkf-wwtg-2022-2023_online.pdf.

PKF. “Worldwide Tax Guide 2022-2023/Germany”. Erişim: 10 Mayıs 2023
https://www.pkf.com/media/3lehfptz/pkf-wwtg-2022-2023_online.pdf.

PKF. “Worldwide Tax Guide 2022-2023/USA”. Erişim: 10 Mayıs 2023
https://www.pkf.com/media/3lehfptz/pkf-wwtg-2022-2023_online.pdf.

PWC “Worldwide Tax Summaries Online”. Erişim: 10 Mayıs 2023
<https://taxsummaries.pwc.com/germany/individual/taxes-on-personal-income>.

PWC. "Worldwide Tax Summaries / UK." 2023.

Rakıcı, Cemil. “Vergi Denetiminin Yeni Yapısı ve Denetimin Kayıtdışılığı Önleme Fonksiyonu”. Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi 7/14 (2012).

Sarılı, Mustafa Ali. Türkiye’de Gelir İdaresi ile Vergi Denetiminin Sorunları, Çözüm Önerileri ve Yeniden Yapılandırılması. İstanbul2003.

Savaş, Hasan Hüseyin. “Vergi Gelirlerinin Denetimi ve Denetimde Etkinlik Kavramı”. Mevzuat Dergisi 36/ (2000): 3-7.

Seer, Roman v.dğr. Tipke/Lang, Steuerrecht,. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 2018.

Sherlock, Molly F. - Marples, Donald J. . “Overview of the Federal Tax System in 2022”. Congressional Research Service (2022).

Söyler, İlhami. Türk Vergi Hukukunda Yoklama. Ankara: Başbakanlık Basımevi, 1987.

Şeker, Nezi. Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 1994.

Şimşek, Yasemin Efir - Ongun, Gülümser. “Uluslararası Kıyaslamalarla Vergi Denetimi”. E-Yaklaşım Mart/315 (2019).

Şin, Sevil. Avrupa Birliği ve Türkiye’de Vergi Yapısı, Denetimi ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları. İstanbul: İstanbul Ticaret Odası Yayını, 2005.

Tabakoğlu, Ahmet - Taşdirek, Okan Çağlar. “Osmanlı’da Mali Denetimin Kurumsal Gelişimi - Maliye Teftiş Heyetinin Kuruluşu”. Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi 13/2 (2015): 91-113.

Taşdelen, Aziz. “Vergisel Arama”. Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 5/2 (2003): 159-191.

Tax Foundation. “Audit”. Erişim:20 Mayıs 2023 <https://taxfoundation.org/tax-basics/audit/>.

Tax Foundation. “Sources of Tax Revenue: U.S. vs. OECD”. Erişim: 20 Mayıs 2023 <https://taxfoundation.org/us-tax-revenue-by-tax-type-2020/>.

Tax Justice Network. "Corporate Tax Haven Index." 2021.

Tax Justice Network. "Tax Justice Network letter to King Charles III – Full Text." edited by TJN.

TDK, Türk Dil Kurumu. “Güncel Türkçe Sözlük”. Erişim: 20 Mayıs 2023, <https://sozluk.gov.tr/>.

Teck-Heang, Lee - Ali, Azham Md. “The Evolution of Auditing: An analysis of the historical development”. Journal of Modern Accounting and auditing 4/12 (2008): 1.

Tekin, Fazıl - Çelikkaya, Ali. Vergi denetimi. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2022.

The Tax Code of The Russian Federation/ Part One, 06.08.1998.

The Tax Code of The Russian Federation/ Part Two, 10.08.1998.

Thuronyi, Victor - Brooks, Kim. Comparative Tax Law. Kluwer Law International BV, 2016.

Tipke, Klaus. Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Kommentar zur AO (ohne Steuerstrafrecht) und FGO, Loseblattwerk mit 146. 2020.

Tuncer, Selahattin. “Hesap Mütchassıslığından Hesap Uzmanlığına”. Vergi Dünyası Dergisi 238/5 (2001).

Turna, Fatma. “Rusya-Ukrayna Savaşı: Vergisel Açıdan Bir İnceleme”. Mali Hukuk Dergisi 18/213 (2022): 1977-2000.

Türkiye Cumhuriyeti Dışışleri Bakanlığı. “Birleşik Krallık'ın Siyasi Görünümü”. Erişim:20 Mayıs 2023 <https://www.mfa.gov.tr/ingiltere-siyasi-gorunumu.tr.mfa>.

Türkiye Cumhuriyeti Dışışleri Bakanlığı. “No: 62, 24 Şubat 2022, Rusya Federasyonu Tarafından Ukrayna’ya Yönelik Başlatılan Askeri Operasyon Hk.”. Erişim:20 Mayıs 2023 https://www.mfa.gov.tr/no_-62_-rusya-federasyonu-tarafından-ukrayna-ya-yonelik-baslatılan-askeri-operasyon-hk.tr.mfa.

Utz, Stephen. Federal Tax Law - Practice, Problems and Perspective. New York: Wolters Kluwer Law & Business, 2013.

Ünver, Musa Kazım. “Vergi incelemesinin Tanımı ve Önemi ile Maliye Politikaları İçerisindeki Yeri”. 138/Haziran 2004 (2004). <https://portal.yaklasim.com/makale/2004-6/vergi-incelemesinin-tanimi-ve-onemi-ile-maliye-politikalari-icerisindeki-yeri?term=>.

Üyümez, Mustafa Erkan - Yılmaz, Ali Osman - Ünlüer, Sema. “Vergi İncelemesinin Amaçları ve Bu Amaçlara İlişkin Sorunlar Nelerdir?: Bir Durum Çalışması”. İktisadi İdari ve Siyasi Araştırmalar Dergisi 6/16 (2021): 432,452.

VDK, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı. “2022 VDK Faaliyet Raporu”. Erişim: 20 Mayıs 2023 <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/sites/17/2023/03/Vergi-Denetim-Kurulu-Baskanligi-2022-Yili-Faaliyet-Raporu.pdf>.

VDK, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı. Vergi Denetim Kurulu. “Etik İlkeler”. Erişim: 20 Mayıs 2023 <https://vdk.hmb.gov.tr/ilke-strateji-ve-standartlar>, .

VDK, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı. “İlke ve Standartlar Genel”. Erişim: 20 Mayıs 2023 <https://vdk.hmb.gov.tr/ilke-strateji-ve-standartlar>.

VDK, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı. “Vergi İnceleme Standartları”. Erişim: 20 Mayıs 2023. <https://vdk.hmb.gov.tr/ilke-strateji-ve->.

VUK, Vergi Usul Kanunu (Kanun No. 213,). R.G. 10703(10.01.1961).

WE, “Informal Economy Sizes”. Erişim:20 mayıs 2023 <https://www.worldeconomics.com/Informal-Economy/>.

Whiting, John - Gammie, Malcolm. “Tax Policy Making in the United Kingdom”. Canadian Tax Journal / Revue Fiscale Canadienne 4/61 (2013): 1057-1073.

Wilson, John Douglas. “Theories of Tax Competition”. National Tax Journal 52/2 (1999): 269-304.

Yako, Gökay. İşletmelerde Vergi Denetimi. İstanbul: Boyut Yayıncılık, 1994.

Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun 09.08.2016. 29796.

Yazar, Feyyaz - Tezcan, Keramettin. “Abd'de Vergi Denetimi ve Mükelleflerin Gönüllü Uyum”. Vergi Dünyası, Ocak (2007).

Yılmaz, Ejder. Hukuk Sözlüğü. Ankara: Yetkin Yayıncılık, 2021.

Yılmaz, Yiğit. “Osmanlı Devleti'nde Vergi Sistemi ve Vergi Denetimi”. Vergi Raporu 232 (2019): 11-22.

Yüce, Mehmet - Yücelen, İsmail Hakkı. Vergi Denetim Hukuku (İçtihatlar ve Örnekler) Ankara: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2021.

Yücelen, İsmail Hakkı. Türkiye'deki Vergi Denetim Teknikleri ve Bilgisayar Destekli Vergi Denetimi. Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi, 2009.