

KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ * SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MALİYE ANABİLİM DALI

TEZLİ YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

**TÜRKİYE’DE VERGİ İNCELEMELERİNİN
VERGİ GELİRLERİ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Nimet AKÇAY

EYLÜL - 2022

TRABZON

KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ * SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MALİYE ANABİLİM DALI

TEZLİ YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

**TÜRKİYE’DE VERGİ İNCELEMELERİNİN
VERGİ GELİRLERİ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Nimet AKÇAY

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Osman PEHLİVAN

EYLÜL -2022

TRABZON

ONAY

Nimet AKÇAY tarafından hazırlanan “Türkiye’de Vergi İncelemelerinin Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi” adlı bu Çalışma 11.10.2022 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda oybirliği/oyçokluğu ile başarılı bulunarak jürimiz tarafından Maliye Anabilim Dalı Tezli Yüksek Lisans Programı’nda **yüksek lisans tezi** olarak kabul edilmiştir.

Jüri Üyesi		Karar		İmza
Unvanı – Adı ve SOYADI	Görevi	Kabul	Ret	
Prof. Dr. Osman PEHLİVAN	Başkan	☐	☐	
Prof. Dr. Suat Hayri ŞENTÜRK	Üye	☐	☐	
Dr. Öğr. Üyesi Nagihan BİRİNCİ	Üye	☐	☐	

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduklarını onaylarım.

Prof. Dr. Tülay İlhan NAS
Enstitü Müdürü

BİLDİRİM

Tez içindeki bütün bilgilerin etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinde elde edilerek sunulduğunu, ayrıca KTÜ - Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Yazım Kılavuzu'na uygun olarak hazırlanan bu çalışmada yararlanılan kaynakların tümüne eksiksiz atıf yapıldığını, aksinin ortaya çıkması durumunda her tür yasal sonucu kabul edeceğimi beyan ederim.

Nimet AKÇAY

06.09.2022

ÖNSÖZ

Vergi, devlet için en önemli finansman kaynağıdır. Değişen dünya düzeni ve birtakım gelişmeler, devlete farklı fonksiyonlar yükleyerek devletin görev tanımının da değişmesine ve gelişmesine yol açmıştır. Devletler, hizmet ifasını gerçekleştirebilmek için vergilere ihtiyaç duyarlar. Fakat mükellefler de vergiden kaçınma güdüsüyle hareket ederek vergi gelirinin azalmasına sebep olabilmektedirler. Bu gibi kasti ya da istemeden ortaya çıkabilecek vergi kayıplarının oluşmaması için etkin bir denetim mekanizması gereklidir. Vergi incelemesi, denetim mekanizmasının en etkili türüdür.

Tez konusunun belirlenmesinde ve tez süreci boyunca yardımlarını esirgemeyen tez danışmanım sayın Prof. Dr. Osman PEHLİVAN'a ve her daim bilgisine başvurduğum sayın Arş. Gör. Muhammet AKTUĞ'a teşekkür ederim.

Eylül, 2022

Nimet AKÇAY

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	IV
İÇİNDEKİLER	V
ÖZET.....	IX
ABSTRACT	X
TABLolar LİSTESİ.....	XI
KISALTMALAR LİSTESİ	XII
GİRİŞ	1-2

BİRİNCİ BÖLÜM

1. VERGİ DENETİMİ VE VERGİ İNCELEMESİNE GENEL BAKIŞ	3-20
1.1. Genel Olarak Denetim Kavramı.....	3
1.1.1. Denetimin Özellikleri	3
1.1.2. Denetimin Türleri	4
1.1.2.1. Statüsüne Göre Denetim Türleri	5
1.1.2.1.1. İç Denetim	5
1.1.2.1.2. Dış Denetim.....	5
1.1.2.2. Amacına Göre Denetim Türleri	5
1.1.2.2.1. Mali Tablolar Denetimi	5
1.1.2.2.2. Uygunluk Denetim	5
1.1.2.2.3. Performans Denetimi.....	6
1.2. Vergi Denetiminin Tanımı	6
1.2.1. Vergi Denetiminin Amacı.....	6
1.2.1.1. Mali Amaç	7
1.2.1.2. Ekonomik Amaç	7
1.2.1.3. Hukuki Amaç.....	7
1.2.1.4. Sosyal Amaç	7
1.2.2. Vergi Denetiminin Fonksiyonları	8
1.2.2.1. Önleyici Fonksiyon.....	8
1.2.2.2. Araştırmacı Fonksiyon	8
1.2.2.3. Eğitici Fonksiyon.....	8
1.2.3. Vergi Denetim Türleri.....	8

1.2.3.1. Yoklama.....	9
1.2.3.1.1. Yoklama Yetkisinin Kapsamı	9
1.2.3.1.2. Yoklamaya Yetkili Olanlar	10
1.2.3.2. Bilgi Toplama	10
1.2.3.3. İstihbarat Arşivi	10
1.2.3.4. Arama	10
1.3. Vergi İncelemesinin Tanımı ve Genel Bakış	11
1.3.1. Vergi İncelemesinin Amacı.	12
1.3.2. Vergi İncelemesinin Gereği	12
1.3.2.1. Mali Nedenler	12
1.3.2.2. Ekonomik Nedenler	13
1.3.2.3. Sosyal Nedenler	13
1.3.2.4. Hukuki Nedenler.....	13
1.3.3. Vergi İncelemesinin Fonksiyonları.....	13
1.3.4. Vergi İncelemesinin Türleri	14
1.3.4.1. İncelemenin Kapsamı Bakımından	14
1.3.4.1.1. Tam İnceleme	14
1.3.4.1.2. Sınırlı İnceleme	14
1.3.4.2. İncelemenin Kaynağı Açısından.....	15
1.3.4.2.1. Olağan İnceleme.....	15
1.3.4.2.2. İhbarlı İnceleme.....	15
1.3.4.2.3. Karşıt İnceleme	15
1.3.4.3. İncelemenin Akışı Bakımından	16
1.3.4.3.1. Geriye Doğru İnceleme	16
1.3.4.3.2. İleriye Doğru İnceleme.....	16
1.3.4.4. İncelemenin Sürekliliği Bakımından	16
1.3.4.4.1. Sürekli İnceleme.....	16
1.3.4.4.2. Devresel İnceleme	16
1.3.4.5. Yükümlü Sayısı Bakımından	17
1.3.4.5.1. Toplu İnceleme.....	17
1.3.4.5.2. Münferit (Bireysel) İnceleme	17
1.3.5. Vergi İncelemesinde Kullanılan Teknikler	17
1.3.5.1. Fiili ve Kaydi Envanter Karşılaştırması.....	18
1.3.5.2. Randıman İncelemesi Yapmak	18
1.3.5.3. Karşıt İnceleme Yapmak	18
1.3.5.4. İşletmelerin Mali Tablolarının Analiz Edilmesi	19
1.3.5.4.1. Karşılaştırmalı Analiz.....	19
1.3.5.4.2. Yüzde Yöntemiyle Analiz	19
1.3.5.4.3. Trend (Eğilim) Yüzdeleri Analizi	19

1.3.5.4.4. Rasyo (Oran) Analizi.....	20
--------------------------------------	----

İKİNCİ BÖLÜM

2. VERGİ İNCELEMESİNİN HUKUKİ ANALİZİ VE BAZI YABANCI ÜLKE

UYGULAMALARI.....	21-37
2.1. İncelemenin İçeriği	21
2.2. Vergi İncelemesine Yetkili Olanlar ve Yetkileri.....	22
2.2.1. Vergi Müfettişlerinin Görevleri	22
2.2.2. Sınırlı Vergi İncelemesi Yetkilileri.....	22
2.3. İncelemeye Tabi Olanlar ve Sorumlulukları	25
2.4. İncelemeye Başlama Zamanı	26
2.5. İncelemenin Yapılacağı Yer.....	27
2.6. Vergi İncelemesine Seçilme Süreci	28
2.7. İncelemede Uyulacak Esaslar	29
2.8. İnceleme Tutanaklar.....	31
2.9. Bazı Yabancı Ülke Uygulamaları	31
2.9.1. Amerika Birleşik Devletleri'nde Vergi İncelemesi.....	31
2.9.1.1. ABD'de Vergi İncelemesine Yetkili Olanlar.....	32
2.9.1.2. ABD'de Vergi İncelemesinin Türleri	33
2.9.1.3. İncelenecek Kişi/İşletme Seçiminde Kullanılan Yöntemler	34
2.9.1.3.1. DIF Sistemi	34
2.9.1.3.2. Bilgi Raporlama Programı İncelemeleri.....	34
2.9.1.3.3. Mükellef Uyumunu Ölçme Programı İncelemeleri	34
2.9.1.3.4. Proje İncelemeleri.....	35
2.9.2. Almanya'da Vergi İncelemesi	35
2.9.2.1. Almanya'da Vergi İnceleme Elemanları	35
2.9.3. Fransa'da Vergi İncelemesi	36

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. TÜRKİYE'DE VERGİ İNCELEME SÜRECİ VE VERGİ GELİRLERİ ÜZERİNDEKİ

ETKİSİ	38-56
3.1. Vergi İnceleme Süreci.....	38
3.1.1. İncelenecek Mükellefin Tespiti.....	38
3.1.2. Vergi İnceleme Elemanının Görevlendirilmesi	40
3.1.3. Vergi İncelemesine Başlanılması.....	42
3.1.4. Vergi İncelemesinin Gerçekleştirilmesi	43
3.1.5. İnceleme Sonucu Raporların Düzenlenmesi	44
3.2. Türkiye'de Vergi İncelemesinin Görünümü	46

3.2.1. Vergi Mükelleflerinin İncelenme Oranı.....	46
3.2.2. Türler İtibariyle İnceleme Miktarları	47
3.2.3. Vergi İncelemeleri Sonucu Tarhı İstenen Vergi Tutarı ve Kesilmesi Önerilen Ceza Tutarı.....	48
3.2.4. Vergi İncelemesinde Aktif İşgücü	48
3.2.5. İnceleme Elemanı Başına Düşen Mükellef Sayısı	49
3.2.6. Vergi İncelemelerinin Genel Bütçe Vergi Gelirlerine Katkısı.....	50
3.3. Vergi İncelemesinde Etkinliği Bozan Sorunlar.....	52
3.3.1. Vergi Mevzuatından Kaynaklı Sorunlar	52
3.3.2. İnceleme Oranlarının Düşüklüğü.....	52
3.3.3. İnceleme Eleman Sayısının Düşüklüğü ve Donanım Sorunu	53
3.3.4. Sık Yapılan Vergi Afları.....	53
3.3.5. Toplumda Vergi Bilincinin Oturmamış Olması.....	54
3.3.6. Uzlaşma Müessesesi Kaynaklı Sorunlar	54
3.4. Türkiye’de Vergi İncelemesinde Etkinliğin Sağlanması İçin Çözüm Önerileri	55
3.4.1. Vergi Mevzuatı Kaynaklı Sorunlar	55
3.4.2. Vergi İnceleme Oranlarının Düşüklüğüne Karşı Çözümler.....	55
3.4.3. Vergi Aflarının Sık Çıkarılmaması	56
3.4.4. Toplumda Vergi Bilincinin Oluşturulması	56
3.4.5. Meslek Mensuplarının Tarafsızlığının Sağlanması.....	56
SONUÇ ve ÖNERİLER.....	57
KAYNAKÇA	61
ÖZGEÇMİŞ.....	67

ÖZET

Vergi, devletler için en önemli finansman kaynağıdır. Sosyal devlet anlayışı, değişen hayat düzeni vergiye ihtiyacı daha da arttırmıştır. Çoğu ülke gibi ülkemiz vergi sistemi de beyan esasına dayanmaktadır. ‘Matrahı en iyi mükellefin kendisi bilir’ düşüncesine dayanan beyan sisteminin başarısı, şüphesiz doğru beyana bağlıdır. Mükellefin bazen bilerek ya da bilmeden yaptığı yanlış bildirimler vergi gelirlerinin aşınmasına sebep olmaktadır.

Beyan eden ile ödeyen aynı kişi/kurum olunca denetim kaçınılmaz olmaktadır. İyi organize olmuş, zamanın koşullarına uyum sağlamış denetim mekanizması ile mükelleflerin denetimi sağlanmalıdır. Vergi incelemesi, bu denetim mekanizmalarından en etkilisidir.

Türkiye’de vergi incelemesinde etkinliğin sağlanması, vergi gelirleri açısından önemlidir. Etkili ve verimli vergi incelemeleri, Türkiye’de vergi gelirlerini arttırarak potansiyel vergi miktarına yaklaşılmaya olanak sağlar. Fakat verilere bakıldığında Türkiye’deki vergi inceleme oranının düşüklüğü, vergi inceleme eleman sayısının azlığı dikkat çekmektedir. Bu verilere bakılarak vergi incelemesinden istenen verimin alınamadığı görülmektedir.

Fakat ülkemizde vergi incelemesinden verim alabilmek için birçok yeni uygulamanın yürürlüğe girdiği ve teknolojinin gelişmesi ile vergi incelemesinde yenilikler yapıldığı görülmektedir. Daha etkili vergi incelemesi için yapılan bu yeni çalışmalar incelemede etkinlik adına katkı sağlayacaktır.

Türkiye’de vergi incelemesinin vergi gelirleri açısından öneminin üzerinde önemle durulmalı ve çağa uygun, kayıt dışılığın en aza indirilmesi için çalışmalar yapılmalıdır. Bu çalışmada literatür taraması ve veri toplama yöntemi uygulanmıştır. Özellikle vergi denetiminde köklü değişiklik olan Vergi Denetim Kurulu kurulduktan sonra var olan veriler kullanılarak değerlendirmeler yapılmıştır. Vergi incelemesinde görülen sorunlar ve öneriler sunulmaya çalışılmıştır.

Anahtar Sözcükler: Vergi, Denetim, Vergi İncelemesi, Etkinlik.

ABSTRACT

Tax is the most important source of finance for states. The understanding of social state and the changing life order have increased the need for taxation. Like most countries, our country's tax system is based on declaration. The success of the declaration system, which is based on the idea that 'the taxpayer knows best herself/himself' , undoubtedly depends on the correct declaration. Sometimes, knowingly or unknowingly, wrong declarations of taxpayer cause tax revenues to erode.

When the declarant and the payer are the same person/institution, the audit is inevitable. Audit of taxpayers should be ensured with a well-organized audit mechanism that has adapted to the conditions of the time. Tax review is the most effective of these control mechanisms.

Ensuring the effectiveness of tax inspection in Türkiye is important in terms of tax revenues. Effective and efficient tax inspections increase in Türkiye's tax revenue and enable us to approach the potential tax amount. However, when we look at the data, it is noteworthy that the rate of examination in Türkiye is low and the number of examination personel is low. Looking at these data, it is seen that the desired efficiency from the tax examination could not be obtained.

However, in our country, it is seen that many new practices have come into force in order to get efficiency from tax inspection. It is seen that innovations have been made in tax examination with the development of technology. These new studies for more effective tax inspection will contribute to efficiency in the examination.

In Türkiye, the important of tax inspection in terms of tax revenues should be emphasized and studies should be carried out to minimize informality in accordance with the times. In this study, literature and utilizing numerical data method were applied. Evaluations were made using existing data, especially after the establishment of the VDK, which is radical chance in tax auditing. It has been tried to present the problems and suggestions seen in the tax examination.

Keywords: Tax, Audit, Tax examination, Efficiency.

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo Nr.	Tablo Adı	Sayfa Nr.
1	Risk Analiz Çalışmaları Sonucu İncelemeye Sevk Edilen Mükellef Sayısı.....	39
2	Mükelleflerin İncelenme Oranları	46
3	Türleri İtibariyle İnceleme Miktarları.....	47
4	Vergi İncelemeleri Sonucu Tarhı İstenen Vergi Tutarı ve Kesilmesi Önerilen Ceza.....	48
5	Vergi İncelemelerinde Aktif İşgücü	49
6	İnceleme Elemanı Başına Düşen Mükellef Sayısı	50
7	Vergi İncelemelerinin Genel Bütçe Vergi Gelirlerine Katkısı	51

KISALTMALAR LİSTESİ

ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
DIF	: The Discriminated Functions (Ayırt Edici Envanter Fonksiyonu Sistemi)
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
HMB	: Hazine ve Maliye Bakanlığı
IRS	: Internal Revenue Service
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
RDKOÇUEHY	: Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik
UI-DIF	: Unreported Income Discriminant Index Formula (Beyan Edilmemiş Geliri Ayırt Edici Endeks)
VDK	: Vergi Denetim Kurulu
VUK	: Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Devletlerin var olduğu tarihten bu yana vergi, finansman için en önemli gelir kaynağıdır. Kamu harcamalarının finansmanı için gerekli olan vergiler, ayrıca sosyal adaletin sağlanmasında, ekonomik büyüme ve kaynakların verimli kullanımı için kullanılan politika aracı olma özelliği de bulunmaktadır.

Ülkelerde uygulanan vergi sistemleri, devletin fonksiyonlarını gerçekleştirebilmesi için önemlidir. Vergi sistemleri, günün şartlarına uyum sağlamak ve teknolojik yeniliklere ayak uydurmak amacıyla zaman zaman değişim ve dönüşüme uğramaktadır. Bu değişim ve dönüşümler, vergi sisteminden alınacak verimi arttırmak için gereklidir.

Vergiler, devlet için gelir olmasının yanı sıra mükellefler için yükür. Gelirinin bir kısmını devlete verme düşüncesi, bazı mükelleflerce olumlu karşılanırken vergi bilinci olmayan mükelleflere yük olarak gelmektedir. Vergiyi yük olarak gören mükellefler, vergiden kaçmak ya da kaçınmak için çeşitli girişimlerde bulunarak devletin vergi gelirini aşındırmaktadır.

Birçok devlet gibi ülkemizde de vergi sistemi beyan esasına dayanmaktadır. Bu sistemdeki temel güdü, ‘gelirini en iyi mükellefin kendisi bilir’ anlayışıdır. Matrahı belirleyip bildiren mükellef, kendi belirlediği matrah üzerinden vergiye tabi tutulmaktadır. Suistimale çok açık olan bu sistemin, iyi bir denetim mekanizmasına sahip olması gerekmektedir.

Devlet, vergi kaybını en aza indirmek için çeşitli tedbirler almaktadır. Bunun en önemlisi şüphesiz vergi denetimidir. Vergi denetiminin etkinliğini sağlayacak etmenlerin başında ise günümüz şartlarına uyum sağlamış denetim mekanizması, nitelikli ve yeterli sayıda denetim elemanı gelmektedir.

Beyan esasının etkin olduğu Türk vergi sisteminin denetimi, defter ve belgeleri incelenerek doğrunun araştırılmasına olanak sağlayan vergi incelemesidir. Vergi incelemesi, vergi gelirini artırmasının yanı sıra sosyal adaletin sağlanması, ekonomik ve hukuki amaçlar ile de yapılmaktadır.

Vergi gelirleri ülkeler için önemli finansman kaynağıdır. Özellikle doğal kaynak zengini olmayan Türkiye gibi ülkelerin kamu harcamalarını gerçekleştirebilmesi için en önemli gelir kaynağı vergilerdir. Potansiyel vergi gelirine yaklaşmak için vergi incelemesinin günümüz

gereklere uygun, maksimum verimin alınacağı bir sistem üzerine kurulması oldukça önemlidir. Özellikle 2011 yılında kurulan Vergi Denetim Kurulu (VDK) ile birçok köklü değişime gidilerek vergi incelemelerinde daha çok verim alınması amaçlanmıştır. Bu çalışmada VDK ile yapılan değişiklikler de yer almaktadır.

Çalışmanın amacı, Türkiye'deki vergi inceleme uygulamasından bahsedip vergi gelirleri üzerindeki etkisini değerlendirmektir. Ayrıca vergi inceleme sürecindeki sorunları tespit edip vergi incelemesinde verimi arttırabilmek adına önerilerde bulunmaktadır. Literatür araştırması ve veri toplama yönteminin kullanıldığı bu çalışmada, kullanılan veriler VDK'nun kurulmasından günümüze kadar olan süreç ele alınmıştır.

Bu tez çalışması üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, genel olarak denetim kavramı, vergi denetimi ve türleri, vergi incelemesi tanımı, amacı, türleri, fonksiyonları ve vergi incelemesinde kullanılan tekniklerden bahsedilmiştir.

İkinci bölümde, vergi incelemesinin hukuki analizi yapılmıştır. İncelemeye yetkili olanlar, sınırlı inceleme yetkilileri, incelemeye tabi olanlar, incelemeye başlama zamanı ve yeri, vergi incelemesine seçilme süreci, inceleme tutanaklarından bahsedilmiştir. Ayrıca ABD, Almanya ve Fransa'nın vergi sistemi incelenerek Türkiye'deki vergi sistemiyle karşılaştırılması amaçlanmıştır.

Üçüncü bölümde, Türkiye'deki vergi inceleme süreci ele alınarak özellikle son yıllarda incelenecek mükellef seçiminde kullanılan risk analiz sisteminden bahsedilmiştir. Ayrıca Türkiye'deki mevcut durum, verilerin tablolar şeklinde düzenlenmesi suretiyle açıklanmaya çalışılmıştır. 2012-2021 yılları arasındaki vergi inceleme oranı, inceleme sonucu tarhi istenen vergi tutarı ve önerilen ceza miktarı, vergi incelemesinde aktif işgücü, inceleme elemanı başına düşen mükellef sayısı hesaplanarak tablo halinde düzenlenmiştir. Ayrıca vergi incelemeleri sonucu elde edilen gelirin, genel bütçe vergi gelirleri içerisindeki oranı hesaplanarak inceleme gelirlerinin vergi gelirlerine katkısının görülmesi amaçlanmıştır. Üçüncü bölümün sonunda mevcut sorunlar ve çözüm önerileri getirilmeye çalışılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. VERGİ DENETİMİ VE VERGİ İNCELEMESİNE GENEL BAKIŞ

1.1. Genel Olarak Denetim Kavramı

Denetim kavramının kökleri eski tarihlere dayanmaktadır. İnsanların bir arada yaşamaya başlaması ile denetim kavramı önem teşkil etmeye başlamıştır. Sanayi devriminin etkisi ile canlanmaya başlayan iktisadi yaşam ve kamu otoritesinin iktisadi yaşama çeşitli araçlarla müdahil olması denetim kavramının önemini daha da arttırmıştır (Bozkurt, 2013: 56).

Denetim, ilk anda güvensizlik, otorite gibi kavramları çağrıştırdığı için itici bulunabilir. Fakat denetim kavramı gündelik hayatın birçok alanında değişik anlamlarda sıkça kullanılmaktadır. En geniş tanımlama ile denetim, özünde bir savunma mekanizmasıdır ve bu mekanizmayı hareketlendirecek bir riskin varlığı olmalıdır. Burada bahsedilen risk önceden kanunla belirlenmiş birtakım normlara aykırılıktır. Bu aykırılıklar denetim mekanizmasını harekete geçirmektedir (Maliye Hesap Uzmanlar Derneği, 1996: 5-6).

Denetim, bir kurumun ya da bir program veya projenin işleyişi ve çıktılarının belirlenmiş olan ölçülere uygunluk derecesinin araştırılıp sorgulanması ile tespit edilmesi ve elde edilen neticelerin objektif şekilde değerlendirilerek ilgililere bildirilmesi sürecidir (Köse, 2007: 5). Bir diğer tanıma göre denetim, işlemlerin önceden belirlenmiş yasalara ve birtakım kurallara uygunluğunu araştırmaktır (Aktan, 1994: 3). Diğer bir tanıma göre ise denetim, olayların aslını ilgili mevzuat ve standartlara uygun olup olmadığını araştırıp tarafsız bir biçimde sonuçları ortaya koyan sistematik bir süreçtir (Çavuş, 2019).

Denetim, yapılan iş ve işlemlerin önceden belirlenen kurallara riayet edilerek yapıp yapılmadığının tespiti için kullanılan, herhangi bir uyumsuzluk görüldüğü takdirde gene önceden belirlenen normlara göre cezai işlemlerde bulunulan bir süreçtir.

1.1.1. Denetimin Özellikleri

Denetim hangi türde olursa olsun birtakım özelliklere sahiptir. Bu özellikler şu şekilde sıralanabilir (Güredin, 2007: 11-12);

- **Dinamik ve Sistematik Faaliyet Olma Özelliği**

Denetim süreci dinamik ve sistematiktir. Bir süreç halinde işlemesi dinamik faaliyet olduğunu göstermektedir. Bu süreç denetim için gerekli kanıtların ve bilgilerin elde edilmesi, daha sonra bu kanıt ve bilgilerin değerlendirilmesi ve nihayetinde bir görüşe ulaşılması ile bu görüşün raporlanarak ilgililere iletilmesi aşamalarını içerir. Bu planlama ile denetim sürecinin tamamlanması sürecin sistematik olduğunu göstermektedir. Bu süreçte plansızlık ve rastgelelik söz konusu değildir.

- **Önceden Saptanmış Ölçütlerin Olması Özelliği**

Yetkililer tarafından önceden belirlenmiş standartlara göre süreç ilerlemektedir. Denetçi süreç sonunda bulguları ilgililere bildirmektedir. Verimli bir iletişim için ortak ve standart bir lisan ihtiyaç vardır. Bu lisan önceden belirlenir. Ortak bir lisan, tarafların daha iyi anlaşmasını sağlamaktadır.

- **Tarafsız Şekilde Kanıt Toplayıp Değerlendirme Süreci Olma Özelliği**

Denetçi, ön yargısız şekilde, meslek etiğine uygun davranarak denetim materyallerini değerlendirmelidir. Süreç içerisinde özenli inceleme yapmalı ve sonuçları titizlikle değerlendirmelidir.

- **Uzman Kişilerce Yapılma Özelliği**

Denetimi gerçekleştirecek olan görevlinin mesleki bilgi ve yetkinliğe ulaşmış, ilgili mevzuata hâkim olması gerekir. Denetim sürecini sekteye uğratmayacak şekilde tecrübe sahibi olmalıdır.

- **Denetim Sonucu Rapor Düzenleme ve Sonuçları Bildirme Özelliği**

Denetçi, denetim süreci sonunda tespitlerini içeren yazılı bir rapor düzenler. Bu raporda elde ettiği sonuçları ve kendi kanaatlerini ilgili makama bildirir. Denetim raporu, denetçinin vardığı sonucu ilgili birimlere bildirmek için düzenlediği metindir.

1.1.2. Denetimin Türleri

Denetim çalışmalarını çeşitli açılardan sınıflandırmak mümkündür. Denetimi amaç bakımından, kapsam bakımından, yapılma nedeni bakımından, uygulama zamanı bakımından ve denetçinin statüsü bakımından sınıflandırmak mümkündür (Türedi, 2007: 24).

Denetimdeki kamu ve özel sektör ayrımı gün geçtikçe geçerliliğini yitirmektedir. Temelde özel sektöre uygulanan kamusal denetim devam ederken, kamunun denetiminde de özel sektörün denetim kuruluşlarının kullanıldığı görülmektedir. Bu nedenle denetimi sınıflandırmak güçleşmektedir (Demirkol, 2010).

Denetim temelde *Statüsüne göre* ve *Amacına göre* ikili ayrıma tabidir (Tekin ve Çelikkaya, 2018: 28).

1.1.2.1. Statüsüne Göre Denetim Türleri

Denetim, statüsüne göre sınıflandırılırken temel olarak denetçinin, denetlenecek işletmenin personeli olup olmaması baz alınmaktadır. Denetçi, işletme dışında ise onu işletme ile bir araya getiren yasal bağa göre sınıflandırma biçimlenmektedir (Denetim İlke ve Esasları, t.y.:13).

1.1.2.1.1. İç Denetim

İç denetim, örgüt faaliyetlerini uygulayan uygulayıcıların meydana getirdikleri işlemlerin, gene kurum içerisinde oluşturulmuş bağımsız kişi/kişilerce, çeşitli yönlerden araştırılıp incelenmesi ve sonuçların ilgililere raporlanmasıdır. Kısaca kurumun kendi içindeki denetim sistemini ifade etmektedir (Methibay, 2014: 167).

1.1.2.1.2. Dış Denetim

Dış denetim yapan kuruluşun kendi örgütsel hiyerarşisinde bulunmayan kişi veya kurumlar tarafından gerçekleştirilen faaliyettir. Bu tip denetimlerde işlemlerin uygunluğunun yanı sıra verimlilik, etkinlik gibi kıstaslara da dikkat edilmektedir (Methibay, 2014: 168).

1.1.2.2. Amacına Göre Denetim Türleri

1.1.2.2.1. Mali Tablolar Denetimi

Mali tablolar denetimi, denetlenecek kurumun mali tablolarının mevcut hukuksal normlara ve standartlara uygun şekilde düzenlenip düzenlenmediğini tespit etmek üzere mali tabloların incelenmesidir (Arslan, 2015: 44).

1.1.2.2.2. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi, mevcut mevzuata veya işletmenin belirlediği standartlara uygun davranılıp davranılmadığının araştırılmasıdır. Hem iç denetim hem de dış denetim şeklinde

gerçekleştirilebilir. Örneğin kamu idarelerinin görevlendirdiği Sosyal Sigortalar Kurumu (SSK) müfettişlerinin yaptığı mevzuata uygunluk denetimi dış denetim şeklinde yapılmasına örnek olur. Uygunluk denetimi işletmenin kendi personeli tarafından da özellikle işletmenin kendi bünyesinde çalıştırdığı müfettişler tarafından da gerçekleştirilir. Bu da uygunluk denetiminin iç denetim şeklinde yapılmasına örnek oluşturur (Başpınar, 2005: 39).

1.1.2.2.3. Performans Denetimi

Performans denetimi, mali ve uygunluk denetiminin harcamaların sonuçlarını değerlendirmede yetersiz kalması nedeniyle ortaya çıkmıştır. Kamu fonlarının kullanımının verimini denetlemek performans denetiminin başlıca görevidir (Özer, 1992: 31). Diğer bir ifadeyle performans denetimi, yasal mevzuata uygunluk yerine faaliyet sonuçları üzerinde durmakta ve yapılan işlemlerin verimlilik, etkinlik ilkelerine uyup uymadığı incelenmektedir (Özer, 1997: 73).

1.2. Vergi Denetiminin Tanımı

Devlet, çeşitli hizmetleri gerçekleştirmek için birtakım harcamalar yapmaktadır. Bu harcamaların büyük bir kısmı da vergilerle karşılanmaktadır. Hizmetlerin devamlılığını sağlayabilmek için vergilerin eksiksiz toplanması elzemdir. Türkiye’de temelde beyan sistemi kullanılmaktadır. Vergi mükellefleri matrahını vergi dairesine beyan etmekte ve bu beyan temelinde ödenecek vergi hesaplanmaktadır. Beyan eden kişi ile ödeyecek kişinin/işletmenin aynı kişide birleşmesi beyanın doğruluğunda birtakım sorunları meydana getirebilmektedir.

Vergi mükelleflerinin kâr maksimizasyonu amacıyla bilerek vergi kaçırmaya ya da hata sonucu vergiyi bildirmemesi veya eksik bildirmesi vergi denetimine ihtiyacı zorunlu kılmaktadır (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2011: 63). Vergi denetimi, mevcut vergi mevzuatındaki ilkelerin yerine getirilip getirilmediğinin işin uzmanları tarafından araştırılarak tespit edilmesi için yapılan işlemlerin tümüdür (Tekin ve Çelikkaya, 2018: 51). Diğer bir tanımla vergi denetimi, beyan edilen vergi borcunun, kayıp ve kaçagını asgari düzeye indirmek için uzmanlarca yapılan vergi gelirini güvence altına alma çabasıdır (Akalın, 2014: 491).

1.2.1. Vergi Denetiminin Amacı

Vergi denetiminin amaçları dört başlık altında toplanabilir. Mali amaç, ekonomik amaç, hukuki amaç ve sosyal amaç şeklindedir.

1.2.1.1. Mali Amaç

Devlet, temel hizmetleri gerçekleştirebilmek için gelire ihtiyaç duymaktadır. Bu gelirin de büyük bir kısmını vergilerden elde edilmektedir. Küreselleşmenin de etkisi ile toplumsal ihtiyaçlar artmakta ve şekil değiştirmektedir. Daha çok ve daha kaliteli kamusal hizmet talebi, doğrusal olarak da devletin giderlerini arttırmaktadır. Devlet, bu giderleri bazen borçlanarak karşılarsa da nihayetinde bu borçları da topladığı vergilerle ödemektedir. Vergi tabanını genişletmek, vergi oranlarını arttırmak, vergilendirilebilir yeni alanlar bulunması gibi yollarla devlet vergi gelirlerini arttırabilir. Fakat hangi yolu tercih ederse etsin etkin bir denetim sistemi olmazsa hiçbir zaman hedeflediği geliri elde edememektedir (Savaş, 2000). Denetimin en temel ve en gerekli amacı olan mali amacı, vergi kayıp ve kaçagını minimize etmek ve vergi gelirlerini maksimum düzeye getirmektir (Sandalcı, 2019: 303).

1.2.1.2. Ekonomik Amaç

Denetimin ekonomik amacı, birtakım ekonomik sorunlarla mücadele etmektir. Denetim, kayıt dışılık ya da enflasyonist etkileri azaltmaya yardımcı olmak gibi temeli ekonomiye dayalı amaçlara da hizmet etmektedir. Kayıt dışılığın fazla olduğu ülkelerde vergi kapasitesinin altında vergi geliri elde edilmektedir. Bu da kamu harcamalarını karşılayabilmek için devletleri borçlanmaya itmektedir. Nihayetinde ekonomi olumsuz yönde etkilenmektedir. Benzer şekilde etkili vergi denetimi sisteminin benimsenmesi ile vergi kayıp ve kaçaklarının neden olduğu bütçe açıkları ve bunun bir sonucu olan enflasyonist etkiler de önlenmiş olacaktır (Tekin ve Çelikkaya, 2018: 63).

1.2.1.3. Hukuki Amaç

Devlet, egemenlik gücüne dayanarak koyduğu yasaları ve kuralları tüm vatandaşlara uygulamak ve bu kurallara uyulup uyulmadığını tespit etmekle mükelleftir. Vergi denetimini sadece kamu gelirlerini arttırıcı bir çaba olarak yorumlamak yanlıştır. Vergi denetimi, devletin vergi gelirlerini arttırmasının yanı sıra devletin egemen oluşunu da gösteren bir unsurdur (Ayotuz, 2016: 8). Vergi matrahının tespitini sağlamak amacıyla birçok yasal hüküm vardır. Denetimdeki hukuki amaç bu yasal hükümlülüklere mükelleflerin uymasını sağlamaktır (Yalçın, 2020: 2).

1.2.1.4. Sosyal Amaç

Gelir dağılımı, sosyal adaletin sağlanması açısından önemlidir. Vergi denetiminin sosyal amacı, bireyler arasındaki gelir dağılımını adaletli olarak sağlamaktır (Önder, 2016: 89). Gelir dağılımında adaletin tesisi için ödeme gücüne göre vergileme şarttır. Az kazananın çok, çok kazananın az vergi almak sosyal huzursuzluğa ve adaletsizliğe neden olmaktadır. Etkin vergi

denetimi vergi mevzuatına tam uyumu sağlayarak herkesin geliri nispetinde vergi ödemesine olanak vermektedir (Tekin ve Çelikkaya, 2018: 55).

1.2.2. Vergi Denetiminin Fonksiyonları

Vergi denetiminin amaçlarına ulaşabilmek için vergi denetimine bazı fonksiyonlar yüklenmiştir. Bunlar önleyici, araştırıcı ve eğitici fonksiyonlardır (Aydoğar, 2020: 30).

1.2.2.1. Önleyici Fonksiyon

Vergi kaybına sebebiyet verebilecek durumlarda olay gerçekleşmeden önce ya da olay sırasında vergi mükellefini vergi mevzuatı konusunda bilgilendirmek suretiyle bilgisizlik nedeniyle ortaya çıkabilecek vergi kaybını önlemek vergi denetiminin önleyici fonksiyonudur (Savaş, 2000). Vergi mükellefi, vergi kaybına sebebiyet verdiği takdirde karşı karşıya kalacağı cezai müeyyideler konusunda bilgi sahibi olduğu takdirde vergi kaybına sebep olabilecek her türlü iş ve işleyişten uzak duracaktır. Bu da vergi gelirlerine olumlu şekilde yansıyacaktır.

1.2.2.2. Araştırıcı Fonksiyon

Vergi denetiminin en temel fonksiyonu olan araştırıcı fonksiyon; incelenen mükelleflerin defterlerine yaptıkları kayıtların doğruluğunu araştırmak ve varsa hile ve hataların saptanmasıdır. Denetim esnasında vergi matrahını oluşturan kalemlerin gerçeği yansıtip yansıtmadığına bakılması en yaygın araştırma yöntemlerinden biridir. Örneğin vergi matrahından düşülen giderlerin kanunlara uygun şekilde kaydedilip edilmediği araştırılır (Gezgin, 2019: 15).

1.2.2.3. Eğitici Fonksiyon

Verginin doğru beyanının sağlanması için en önemli şey şüphesiz mükellefin üzerine düşen görevi bilmesidir. Bilgili bir mükellef doğru ve eksiksiz bir şekilde görevini gerçekleştirirse vergi kaybı da minimum düzeye inecektir.

Vergi denetim elemanları denetim süresince gerek görmeleri durumunda mükellefleri uyarıcı ve öğretici şekilde uyarabilirler. Bu durum mükellefler için eğitici olabilir. Bu durum denetimin eğitici fonksiyonu olarak gösterilmektedir (Mert, 2009: 8).

1.2.3. Vergi Denetim Türleri

Ülkemizde vergi denetimi; *yoklama, bilgi toplama, istihbarat arşivi, arama ve vergi incelemesi* olarak beş yöntemle yapılmaktadır (Pehlivan, 2020: 127).

1.2.3.1. Yoklama

VUK'nun 127'nci maddesine göre yoklama, “mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir” şeklinde tanımlanmaktadır. Yoklama, vergi idaresinin mükelleflerin maddi olaylarını, işlemlerini, defter ve belgelerinin mevzuata uygunluğunu araştırmasıdır (Türedi, 2007: 89). Diğer bir tanıma göre yoklama, vergiyi doğuran olayın vukuu bulunduğu yerde ve oluş anında tespitine imkan sağlayan bilgi edinme yoludur. Bu yönüyle daha sonra ve daha derinlemesine bilgi edinmeyi sağlayan vergi incelemesinden ayrılır (Baykara, 2005: 15).

Yoklamanın amaçları şu şekilde sıralanabilir (Tekin ve Çelikkaya, 2018: 134);

- Beyan esasının temelini mükellefin matrahını kendisinin beyan etmesi olduğu bilinmektedir. Bu durumda mükellefin bazı durumları yanlış bildirmesi veya gizlemesini mümkün kılmaktadır. Yoklamanın da temel amacı bu gibi gizli durumların tespit edilip vergiyi doğuran olayları etkileyen ve devletin vergi gelirinin azalmasına sebebiyet veren maddi olayların saptanmasıdır.
- Yoklama, mükellefiyet kaydı olmayanların saptanması açısından oldukça önemlidir. Gelir elde edilip vergilendirilmeyen her kaynak devlet açısından gelir kaybıdır. Bu açıdan bakıldığında yoklama, vergi denetiminde önemli bir araçtır.
- Yoklama, sosyal adaletin tesisini de sağlamaktadır. Vergilendirilmesi gereken her kaynağın tespit edilmesi ve yasal mevzuata göre sürecin ilerlemesi toplumsal adaletin sağlanması için önemlidir.

1.2.3.1.1. Yoklama Yetkisinin Kapsamı

VUK'da yoklamaya yetkili olanların yetkileri sıralanmıştır. Bu yetkiler şunlardır (Vergi Usul Kanunu [VUK], 1961:127 ve Kırbaş, 1998: 165);

- Günlük hasılatı tespit etmek,
- 3100 Sayılı Kanun kapsamında ödeme kaydedici cihaz kullanma mecburiyetinde olanların bu mecburiyete uyup uymadıklarını, cihazların saptanmış ilkelere göre kullanılıp kullanılmadığı ve günlük geliri tespit etmek,
- Defter ve belge düzeninin usulüne uygun olup olmadığına, defterlerin tasdikli olup olmadığına, faturasız mal bulunup bulunmadığına, işyerinde vergi levhasının olup olmadığının tespitine, vergi kaybının bulunduğu emare oluşturan defter, belge ve delillerin tespiti durumunda bunları almak,
- Taşıtları durdurarak taşıtlarda bulunması zorunlu belgelerle taşınan malları ve yolcuları karşılaştırmak,

- Gerekli belgelerin ibrazına kadar taşıtı trafikten alıkoymak, taşıttaki malın sahibi belli değilse sahibi tespit edilene kadar malı bekletmek.

Yukarıda sayılan yoklama elemanları yetkilerinin oldukça geniş olduğu görülmektedir. Burada amaç, vergilendirilebilir kaynakların tespitinin sağlanmasıdır.

1.2.3.1.2. Yoklamaya Yetkili Olanlar

VUK'nun 128. Maddesine göre;

- Vergi Dairesi Müdürleri,
- Yoklama Memurları
- Yetkili makamlarca yoklama işiyle görevlendirilenler,
- Vergi İncelemesine yetkili olanlar
- Gelir Uzmanları yoklama yetkisine sahiptir.

1.2.3.2. Bilgi Toplama

Vergilendirme sisteminin büyük oranda beyan esasına tabi olması, bu beyanların doğruluğunun ispatı için gerekli olan bilgilerin devamlı olarak elde edilmesi ihtiyacını ortaya çıkarmaktadır. Vergi İdaresi, kamu idareleri ve müesseselerinden, mükelleflerden veya mükelleflerle işlemlerde bulunan üçüncü şahıslardan bilgi ister. Bu kişi ve kuruluşlar, Hazine ve Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesine yetkili olanların talep edecekleri bilgileri vermek zorundadır (VUK,1961: madde 148). Bilgi toplama, sürekli olabileceği gibi özellikle bir olay için de olabilir (VUK, 1961: madde 149).

1.2.3.3. İstihbarat Arşivi

1989 yılında Gelirler Genel Müdürlüğü (Yeni adı Gelir İdaresi Başkanlığı) bünyesinde merkezi istihbarat arşivi kurulmuştur. Kamu kuruluşları ve meslek gruplarından gelen veriler bu arşivde toplanmaktadır (Kırbaş, 1998: 171). İstihbarat arşivi, bilgilerin saklandığı yerdir. Temel amaç, vergi kayıp ve kaçığına sebebiyet veren mükelleflerin tespitini kolaylaştırmaktır. Ayrıca vergi denetiminde etkinliği arttırmak ve vergi inceleme elemanlarına doğru bilgi akışını sağlamaktır (Pehlivan, 2020: 130).

1.2.3.4. Arama

Vergi mükelleflerinin ya da vergiyi doğuran olay ile doğrudan ilişkili kişi veya kuruluşların, vergi kaçırmak amacı güdüldüğü düşünülen her türlü defter ve belgeye el konulması amacıyla;

evlerinde, işyerlerinde ya da direkt üzerlerinde yapılan incelemeye “arama” denmektedir. Burada temel amaç, bilgilerin ve belgelerin tam ve eksiksiz şekilde inceleme elemanlarına ulaştırılmasını sağlamaktır (Tekin ve Çetinkaya, 2018: 227).

Aramanın yapılabilmesi için sadece ihbarın olması yeterli değildir. İhbarın, inceleme yapacak elemanlarca ciddi bulunması gerekmektedir. Ayrıca ihbarı yapan muhbirin adının saptanması da önemlidir. Çünkü ihbarın sabit bulunmaması durumunda arama yapılan kimsenin talebi durumunda vergi dairesi muhbirin adını bildirmekle mükelleftir (Kırbaş, 1998:169).

Arama yapılan durumlarda vergi incelemesi çabucak yapılmalıdır. Mükellef inceleme esnasında belgelerden yararlanabilmekte ve beyannamesini hazırlayabilmektedir. Gerekli görülmesi halinde mükellefe ek süre verilmektedir (VUK,1961: madde 144).

Vergi inceleme elemanları, arama esnasında bulup incelemeye gerekli gördükleri belge ve defterleri tutanakla tespit etmelidir. Arama sonucu tutanakla tespit edilip alınan defter ve belgeler incelenerek en geç üç ay içerisinde sahibine teslim edilmelidir. Fakat haklı sebeplerle üç ay içerisinde bitirilmesi mümkün olmayan durumlarda sulh hâkiminin kararıyla süre uzatılabilir (VUK,1961: madde 143-145).

1.3. Vergi İncelemesinin Tanımı ve Genel Bakış

Ülkemizde etkin olan vergilemede beyan sistemi, yapılan işlemlerin en iyi mükellefin kendisi tarafından bileneceği görüşüne dayanır. Bu sistemin başarıya ulaşması mükelleflerin doğru bildirimine dayanmaktadır. Bazen vergi yükünü azaltmak amacıyla kasten, bazen ise bilmeden yapılan maddi hatalar veya kanunların yanlış yorumlanması gibi sebeplerle vergi matrahı mükellef tarafından yanlış bildirilmekte ve bu da devletin en önemli gelir kaynağı olan vergiyi aşındırmaktadır. Bu gibi vergi kayıplarını önlemek için devlet, görevlendirdiği kuruluşlar aracılığı ile vergi incelemesi yapabilmektedir.

Vergi idaresinin, vergi matrahını doğru saptayıp vergi alacağının tahsilini sağlayabilmek için mükelleflerin defter ve belgelerini daha derinden araştırmasına vergi incelemesi denir (Kırbaş, 1998: 167). Başka bir tanımla; mükelleflerin kendi beyanlarına dayanarak ödedikleri verginin, gerekli görüldüğü durumlarda defter, belge, kayıtlarının incelenmesi ve talep edilmesi durumunda başka araştırmalar da yapılarak (örneğin muhasebe dışı envanter) doğruluğunun saptanması ve sağlanmasına vergi incelemesi denir (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2011: 64).

Başlangıçta vergi incelemesinin tanımı vergi kanunumuzda yalnızca defter ve belgelerin incelenmesi ile kısıtlanarak dar kapsamlı yapılmıştır. Daha sonra vergi inceleme elemanları yalnızca defter ve belge ile sınırlandırılmaksızın doğru verginin tespitine yönelik araştırmalarında

her türlü bulgu ve delili değerlendirme yetkisine haiz kılınmışlardır ve bu şekilde vergi incelemesinin kapsamı genişletilmiştir (Aydın, 2006: 37).

1.3.1. Vergi İncelemesinin Amacı

Devlet, hizmet ifasını sağlayabilmek için gelire ihtiyaç duyar. Bu ihtiyaç, özellikle bizim gibi gelişmekte olan ülkeler için, büyük oranda vergilerle karşılanmaktadır. Devletler, bu hizmetlerin aksamaması için kaynakları doğru ve tam vergilendirmelidir. Meydana gelebilecek her türlü kayıp ve kaçak, devletin gelirinde azalmaya sebep olacaktır. Bu da kamu hizmetlerinde aksamalar meydana gelmesine sebep olacaktır.

Beyan sisteminin bir nevi güvencesi sayılabilecek olan vergi incelemesinin temel amacı, ödenmesi gereken verginin eksiksiz şekilde tahsilatını sağlamaktır.

Vergi incelemesinin bir başka amacı, mükellef üzerinde yarattığı psikolojik baskı ile gönüllü uyumu arttırmaktır. İnceleme ile muhatap olabileceğini düşünen mükellef, vergiden kaçınma ya da vergi kaçırma girişiminde bulunmayacaktır. Burada gönüllü uyumu artırabilecek en önemli etken de caydırıcı düzeydeki cezalardır (Tekin ve Çelikkaya, 2018: 175).

Bir başka amaç, mükelleflerin bilmeden veya mevcut kanunu yanlış yorumlamaktan kaynaklı yaptıkları hataları bulup düzeltmektir. Bu durumda yetkililer tarafından yanlışlar düzeltilir ve mükellefler bilgilendirilirler. Buna da vergi incelemesinin eğitici fonksiyonu denir (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2011: 65). Vergi incelemesinin sosyal amacı ise, vergi kaçırın mükelleflerin tespit edilmesi, ilgili cezaların verilmesi suretiyle vergi adaletini ve dolayısıyla sosyal adaleti sağlamaktır (Şeker, 1993: 52).

1.3.2. Vergi İncelemesinin Gereği

Vergi incelemesinin gereği, vergi incelemesinin amaçları ile aynı doğrultuda olup daha geniş perspektiften ele alınmaktadır.

1.3.2.1. Mali Nedenler

Vergi incelemesinin en temel gereği mali kazanç sağlamaktır. Günümüzde devlete çok sayıda ekonomik ve sosyal görev düşmektedir. Bu görevlerin gerçekleşmesi gerekli finansmanın sağlanması ile mümkün olmaktadır. Yeterli finansmanın sağlanması etkili vergi denetimi ile sağlanmaktadır.

İhtiyaçların büyük olmasına karşın kaynakların kıt oluşu vergi uygulamaları üzerinde önemle durulmasını gerektirmektedir. Vergi incelemesi ile devletin en önemli finans kaynağı olan vergilerin, gerçeğe en yakın şekilde alınması amaçlanmaktadır. Etkin ve verimli bir inceleme mekanizması sağlandığında mükellefin vergi kaçırması engellenir. Bu da devletin vergi gelirlerinin optimal düzeye gelmesini sağlar (Diker, 1996: 30).

1.3.2.2. Ekonomik Nedenler

Devlet anlayışımızın tarafsız devletten müdahaleci devlet anlayışına evrilmesi ile vergiler, belirlenen ekonomik amaçlara ulaşmada önemli hale gelmiştir. Devletin ekonomik hayata, sosyal hayata daha fazla müdahil olması vergilerin taşıdığı önemi artırmış ve vergi kaybının önlenmesi daha da önemli hale gelmiştir (Çamlıkaya, 2007: 18-19). Bir başka ekonomik neden; mükellefler arasında rekabeti bozucu etkiye sahip olmasıdır. Bir tarafın vergi ödevini yerine getirirken diğer tarafın kaçması vergi yükünün bir tarafa yük olmasına neden olabilmektedir.

1.3.2.3. Sosyal Nedenler

Sosyal devlet ilkesine göre gelir dağılımının düzeltilmesi amacıyla vergi politikaları uygulanmaktadır. İstenilen bu etkinin yaratılması için de verginin doğru ve tam tahsili önemlidir. Bu sebeple vergi incelemesi sosyal adaletin temini için büyük önem taşımaktadır (Aydoğar, 2020: 18).

1.3.2.4. Hukuki Nedenler

Vergi, mükellef tarafından bir yük olarak görülmektedir. Mükellef, bu yükten kurtulmak için çeşitli kanun dışı yollara başvurabilmektedir. Bazen bunu kendi üzerindeki vergi yükünü başkasına atarak yapabilir. Ya da mevzuat işleyişine aykırı işlemlerde bulunarak yapabilir. Bu gibi kanunsuz durumların tespiti yapmak vergi incelemesinin hukuku nedenidir.

Mükellefler kasıtlı olarak vergi kaçırabilir ya da bazı durumlarda bilmeden vergileme hataları yapabilirler (Hesap hatası ya da kanunun yanlış yorumlanması vb.). Mükelleflerin ister bilerek isterlerse de bilmeden yaptıkları vergileme hataları devletin vergi gelirlerini hiç şüphesiz aşındırır. Bu bozucu etkilerin önlenmesi açısından vergi incelemeleri önemli bir araçtır (Diker, 1996: 32).

1.3.3. Vergi İncelemesinin Fonksiyonları

Vergi incelemesinin “araştırma” ve “önleme” olmak üzere iki fonksiyonu bulunmaktadır.

Vergi incelemesi temelde ödenmesi gereken verginin hakikatini araştırır. Bu araştırma esas olarak ilgili mükellefin defter, belge ve kayıtlarının incelenmesi ile yapılır. Burada yapılan hata veya hile direkt olarak ödenecek verginin doğruluğunu etkiler. Araştırma, defter ve belgeler üzerinde veya bunlar dışındaki verilerin toplanması ile olur (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2011: 65). Vergi inceleme oranlarının yüksekliği, vergi incelemesi sonucu ortaya çıkan olası vergi kaybından dolayı mükellefe kesilecek cezanın büyüklüğü gibi nedenlerden dolayı vergi incelemesi, mükellefler açısından caydırıcılık (önleme) fonksiyonunu barındırır.

Vergi incelemesinin fonksiyonlarını kısaca şöyle özetleyebiliriz (Şeker, 1993: 55):

- Gelir arttırıcı fonksiyonu,
- Mükellefleri eğitici fonksiyonu,
- Vergi kaybını önleyici fonksiyonu,
- Hata, eksiklik ve hilelerin araştırılması ve cezalandırılması fonksiyonu,
- Genel kabul gören muhasebe sisteminin benimsenmesi,
- Vergi bilincinin yerleştirilmesi fonksiyonu,
- Sosyal adaletin gerçekleştirilmesi fonksiyonu.

1.3.4.Vergi İncelemesinin Türleri

1.3.4.1. İncelemenin Kapsamı Bakımından

Vergi incelemesi kapsam açısından; tam inceleme ve sınırlı inceleme şeklinde ikiye ayrılmaktadır.

1.3.4.1.1.Tam İnceleme

Bir işletmenin geçmiş dönemlere ait defter, belge ve kayıtlarının, matrahın tümünü oluşturan unsurlarını kapsayacak şekilde yapılan, vergi incelemesinin en akılcı şeklidir (Tekin ve Çelikkaya, 2018: 184). Tam incelemede incelenecek vergi türünde veya incelenecek dönem açısından bir sınırlandırma yoktur. Aynı inceleme esnasında aynı vergi türünün farklı dönemleri veya farklı vergi türleri incelemenin konusunu teşkil edebilir. İncelemeye sebep olan konu ya da konuların daha geniş açıdan araştırılması olanağını sağlaması bakımından ideal inceleme şeklidir (Bayram, 2019: 98). Kapsamının geniş olması sebebi ile uzun zaman aldığı için fazla tercih edilmemektedir.

1.3.4.1.2. Sınırlı İnceleme

Sınırlı inceleme, bir vergilendirme döneminde, matrah unsurlarından belli bir kısmına ilişkin ve tek vergi türü ile sınırlandırılmış inceleme türüdür (Tekin ve Çelikkaya, 2018: 185). Burada

inceleme tek bir konu ile sınırlandırılır. Bu sebepten dolayı inceleme daha hızlı neticeye ulaşır. Örneğin araba kiralama işi ile uğraşan bir işletmenin, yalnızca belirli bir dönemde gider olarak yazdığı kalemlerin doğruluğunun tespiti için yapılan inceleme sınırlı incelemedir.

1.3.4.2. İncelemenin Kaynağı Açısından

Vergi incelemesi, incelemenin kaynağı açısından; Olağan İnceleme, İhbarlı İnceleme ve Karşıt İnceleme olarak üç türdür.

1.3.4.2.1. Olağan İnceleme

Olağan ya da diğer bir adıyla normal inceleme, ihbar olmaksızın, önceden belirlenmiş standartlara göre ve hiçbir özel nedene dayanmaksızın yapılan incelemedir (Türedi, 2007: 91). Olağan incelemenin yapılmasında herhangi bir özel neden ya da ihbar yoktur. Amaç, vergilendirme sürecini kontrol altında tutmaktır. Olağan incelemede genel olarak tam inceleme yapılırsa da bazen denetimin etkin olabilmesi için sınırlı inceleme de yapılabilir (Uçkan, 2010: 46).

1.3.4.2.2. İhbarlı İnceleme

İhbarlı ya da diğer adıyla olağandışı inceleme, neden ya da nedenlere bağlı olarak yapılan incelemelerdir. Hakkında vergi kaçırıldığına dair ihbar ya da bulgular olan mükellef nezdinde yapılan incelemelerdir (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2011: 66). Örneğin, bir mükellef hakkında sattığı mallar karşılığında eksik fatura kestiğinin ihbar edilmesi ile incelemeye alınması ihbarlı incelemedir.

1.3.4.2.3. Karşıt İnceleme

İncelemeye alınan bir mükellefin, beyan ettiği vergi matrahının doğruluğunun tespiti için birtakım araştırmalar yapılmaktadır. Bu araştırmalar için incelenen mükellef ile bağlantısı nedeniyle başka bir mükellefin incelemeye alınmasına karşıt inceleme denir. Kayıtların çapraz kontrolü, karşıt incelemenin en önemli yöntemlerinden biridir (Sarısoy ve Gözcü, 2019: 12-13).

Karşıt incelemenin varlığı, vergi kaçırma açısından caydırıcılığı artırır. Fatura veya belgelerdeki hatalı tutarlar ya da sahte fatura düzenleme gibi durumlar olası bir karşıt incelemede ortaya çıkacağı için mükelleflerin bu gibi durumlardan kaçınması kısmen de olsa sağlanır.

1.3.4.3. İncelemenin Akışı Bakımından

İncelemenin akışı bakımından geriye doğru inceleme ve ileriye doğru inceleme şeklinde gerçekleştirilir.

1.3.4.3.1. Geriye Doğru İnceleme

Geriye doğru incelemede, sonuçtan kaynağa doğru bir seyir izlenir. İncelemeye beyannameden başlanır, oradan bilançoya daha sonra defter ve kayıtlara kadar inilir. Burada amaç öncelikle sonuç ve oluşumunu incelemektir. Daha sonra defter ve belgelere doğru derinleştirilir (Tekin ve Çelikkaya, 2018: 186).

1.3.4.3.2. İleriye Doğru İnceleme

İleriye doğru incelemede, incelemeye belgelerden başlanır daha sonra kayıtlara, bitiminde ise bilanço ve beyannameye bakılır. Yani incelemeler işlemlerin akışına göre yapılmaktadır. Özellikle matrahın saklandığına dair kuvvetli ihbar varsa bu yöntemle başvurulur (Hiçşaşmaz, 1974: 9).

1.3.4.4. İncelemenin Sürekliliği Bakımından

İncelemenin sürekliliği bakımından vergi incelemesi, sürekli vergi incelemesi ve devresel vergi incelemesi olarak ikiye ayrılır.

1.3.4.4.1. Sürekli İnceleme

İncelemeye alınan kuruluşların kayıt ve defterlerinin belirli bir dönem baz alınarak birkaç yıl peş peşe incelenmesidir. Bu inceleme türünün en temel özelliği bir vergi incelemesinin bitiş tarihi diğer vergi incelemesinin başladığı tarih olmaktır. Adını da bu süreklilikten almaktadır. Vergi kaybını minimum düzeyde tutabilecek iyi bir yöntem olsa da çok fazla zaman alması ve vergi inceleme elemanlarını fazlaca meşgul etmesi dezavantaj olarak gösterilmektedir (Akdoğan, 1979: 12).

1.3.4.4.2. Devresel İnceleme

Sürekli incelemenin gerçekleştirme zorluklarından dolayı vergi idareleri devresel incelemeyi daha fonksiyonel bulmuş ve ona yönelmiştir (Akdoğan, 1979, 13). Devresel inceleme, vergi mükelleflerinin zaman aşımı içerisinde en azından bir kez incelenmesidir. Daha kısa zamanda gerçekleşmesi ve daha az inceleme elemanı ile gerçekleştirilmesi devresel incelemeyi daha

fonksiyonel kılmakta fakat sürekli inceleme kadar da verimli bir inceleme sonucu sunmamaktadır (Tekin ve Çelikkaya, 2018: 186).

1.3.4.5. Yükümlü Sayısı Bakımından

Vergi incelemesi yükümlü sayısı bakımından toplu inceleme ve münferit (bireysel) inceleme olarak ikiye ayrılmaktadır.

1.3.4.5.1. Toplu İnceleme

Toplu inceleme, belirli sektör ya da iş kollarında faaliyet gösteren vergi mükelleflerinin topluca incelenmesidir (Tekin ve Çelikkaya, 2018: 187). Genellikle bireysel incelemeler sonucu bir sektörde çok fazla aynı sebeple vergi kaybına sebebiyet verildiği görüldüğünde o sektörle ilgili toplu inceleme ihtiyacı görülmektedir.

1.3.4.5.2. Münferit (Bireysel) İnceleme

Önceden belirlenen ilkeler doğrultusunda bireysel olarak incelemeye alınmasına karar verilen mükelleflerin hesaplarının incelenmesidir (Şeker, 1996: 124).

1.3.5. Vergi İncelemelerinde Kullanılan Teknikler

Vergi incelemelerinde birçok teknik kullanmak mümkündür. Bunlar işletmenin bulunduğu sektöre, işletmenin büyüklüğü gibi unsurlara göre değişiklik gösterebilmektedir. Vergi incelemesinin esas amacına ulaşabilmesi için kullanılan tekniğin büyük önemi vardır. Fakat teknikleri sınırlamak zordur. Çünkü vergiyi gizlemek amacıyla yapılan işlemler, işletmeler tarafından açıkça fark edilmeyecek şekilde yapılmaktadır. Genellikle işletmeler bu işlemleri vergisel açıdan bilgili kişilere yaptırmaktadır.

Vergi Usul Kanununda vergi incelemesindeki tekniklerden bahsedilmemiştir. Kullanılacak teknikler ekonomik yaklaşım ile paralel şekilde denetim elemanlarının deneyimlerine göre çeşitlendirilebilir.

Belli başlı vergi inceleme tekniklerinden kısaca bahsetmek faydalı olacaktır.

1.3.5.1. Fiili ve Kaydi Envanter Karşılaştırması

Fiili envanter; işletmenin belirli bir andaki mevcut fiziki varlıklarının tespit edilmesi yöntemidir. Kaydi envanter ise; işletmenin kayıt ve belgelerine göre var olan varlıklarının tespit edilmesidir.

Kaydi envanterin doğruları göstermesi için belirli dönemlerde (genelde yıl sonlarında) fiili envanter yaparak stok ve fire oranlarının tespit edilmesi önemlidir. Fiili envanter sonucu, kaydi envanterden farklı çıkması durumunda ilgili fark; yangın, çalınma, çürüme, fire gibi sebeplerle ortaya çıkması ve ispat edilmesi durumunda normal kabul edilebilmektedir. Fakat farklılık delillerle ispat edilemezse belgesiz mal satışı olarak kabul edilerek matrah farkı olarak dikkate alınır. Bu sebeple mükelleflerin fiili envanter neticesinde kaydi envanter ile farkların nedenlerini araştırmalı ve kayıtlarında ilgili düzenlemeleri yapmaları önemlidir (Vural, 2017: 10).

1.3.5.2. Randıman İncelemesi Yapmak

Randıman incelemesi, vergi incelemesinde gerçek vergi matrahının ortaya çıkarılması için oldukça önemlidir. Randıman analizinde temel amaç, işletmenin üretimde kullandığı hammadde, makine ve teçhizat, üretim girdileri gibi esaslar dikkate alınarak bu koşullarda elde edilmesi gereken standart randımanı tespit etmektir. İşletmenin kayıtlarında bulunan üretim miktarı ile standart randıman ile tespit edilen miktar arasında fark olması durumunda cezalı tarhiyat yapılabilmektedir (Yolcu, 2018: 10). Örneğin müteahhitlik yapan bir mükellefin, 100 dairelik bir inşaat için kayıtlarında 500 daire yapılabilecek kadar demir almış olarak gözükmesi inceleme elemanı tarafından yapılacak randıman incelemesi ile ortaya çıkarılabilmektedir. Bu durumda ilgili mükellefin kârını azaltmak amacıyla gerçek dışı fatura düzenleterek almış olduğunu ortaya çıkararak ilgili müeyyide uygulanacaktır.

1.3.5.3. Karşıt İnceleme Yapmak

Vergi incelemesi esnasında matrahın tespitinde kullanılan bir diğer yöntem de karşıt incelemedir. Karşıt inceleme, incelenen mükellef ile iş yapan diğer mükelleflerin karşılıklı mal veya hizmet alışverişinde yapılan kayıtların çapraz kontrolü yapılarak vergi matrahını azaltacak eylemlerin tespitine olanak sağlar (Sarısoy ve Gözcü, 2019: 12-13).

Karşıt inceleme esasında bir tür araştırmadır. İncelemesi yapılan bir mükellefin kayıtlarının doğruluğunu kanıtlamak için ticari ilişkisi bulunan başka bir mükellefin defter ve belgelerinin incelenmesidir. Eğer ilişkisi bulunan diğer işletmenin defter ve belgelerinde aykırılık tespit edilirse, ilişkili firmaya da ayrıca vergi incelemesi başlatılabilir.

1.3.5.4. İşletmelerin Mali Tablolarının Analiz Edilmesi

Muhasebenin en önemli işlevlerinden biri, işletme ile alakalı bilgileri ilgili kişilere vererek onları aydınlatmaktır. Bu işlevi gerçekleştirirken kullanılan en temel araçlardan biri mali tablolarıdır. Muhasebe sistemi içinde kaydedilen bilgilerin, kullanacak kişilere tek düzen halinde sunulması açısından çok önemli araçlardır (Şamiloğlu, 2001: 92).

Vergi incelemesinde mali tabloların kullanımı oldukça önemlidir. Mali tabloların analizinin ustalıkla yapılması, tablolardan etkin yararlanabilmek etkin denetimin gerçekleşmesi açısından önemlidir. Ayrıca etkin mali tablo analizi, inceleme elemanlarına zaman ve iş gücü tasarrufu sağlayacaktır (Arabacı ve Çavdar, 2018: 180-181). Mali tabloların analizinde kullanılan teknikler; karşılaştırmalı analiz, yüzde yöntemiyle analiz, trend (eğilim) yüzdeleri analizi ve rasyo (oran) analizidir.

1.3.5.4.1. Karşılaştırmalı Analiz

Karşılaştırmalı (Yatay) analiz; farklı tarihlerde düzenlenmiş olan mali tablolarda bulunan kalemlerde meydana gelen değişiklerin incelenmesi ve değerlendirilmesidir. Burada önemli olan şey, kalemlerin zaman içerisindeki artan ya da azalan yöndeki değişimleridir. Fiyat dalgalanmalarının keskin olduğu dönemlerde, mali tablodaki kalemlerin artış ve azalışı fiyat düzeyinin değişimiyle reel değil de görünüşte olabilir. Burada analizi yapan uzmanın bu gibi durumları göz önüne alarak değerlendirme yapması ve yorumlaması gerekmektedir (Akgüç, 1998: 95).

1.3.5.4.2. Yüzde Yöntemiyle Analiz

Mali tablolarda yer alan her bir kalemin toplam içerisindeki payı yüzdesel olarak bulunur. Bu yöntem sayesinde her kalemin toplam içindeki durumu belirlenebilir. Bu sayede aynı iş kolunda yer alan işletmelerin karşılaştırılması daha anlamlı şekilde yapılabilir (Özbilgin, 1998: 35).

1.3.5.4.3. Trend (Eğilim) Yüzdeleri Analizi

Trend yüzdeleri analizi, işletmenin her yönüyle normal olan herhangi bir yıl baz alınarak baz yılındaki mali kalemler 100 olarak kabul edilir ve daha sonra izleyen yılların baz yılına kıyasla değişimleri yüzde olarak hesaplanır. Burada amaç, mali tabloda bulunan kalemlerin zaman içerisinde gösterdiği eğilimlerin saptanmasıdır. Trend yüzdeleri metodunun sağlıklı sonuç vermesi için, inceleme döneminin uzun olması gereklidir. Birkaç hesap dönemden oluşan analizin pek fazla anlamı yoktur (Akgüç, 2002: 348).

1.3.5.4.4. Rasyo (Oran) Analizi

Rasyo analiz, işletmelerin mali tablolarındaki kalemler arasındaki ilişkinin matematiksel ifadesidir. Oranları hesaplamak tek başına yeterli değildir. Önemli olan hesaplanan oranların işletme açısından yararlı analiz aracı olabilmesidir. En çok kullanılan oranlar (Akgüç, 2002: 379-380);

- Finansal Oranlar,
- Likitide Oranları,
- Faaliyet Oranları,
- Kârlılık Oranları
- Büyüme Oranlarıdır.

Bu oranlar farklı amaçlar için de kullanılmaktadır. Fakat vergi incelemelerinde vergi kaçakçılığının tespiti amacıyla da sıklıkla kullanılmaktadırlar. Örneğin vergi incelemelerinde incelenecek beyannamelerin belirlenmesinde çoğunlukla oran analizinden yararlanılmaktadır. Firmaların mali tabloları sektörel olarak bilgisayar ortamına aktarılarak tipik oranlardan sapma gösteren işletmeler öncelikli olarak incelemeye alınır (Tekin ve Çelikkaya, 2018: 218).

İKİNCİ BÖLÜM

2. VERGİ İNCELEMESİNİN HUKUKİ ANALİZİ VE BAZI YABANCI ÜLKELERDEKİ UYGULAMALARI

2.1. İncelemenin İçeriği

Ülkemizde vergilemede beyan esaslı temeldir. “Vergi matrahını en iyi verginin ortaya çıkma sebebi olan mükellef bilir” bakış açısıyla uygulanan bu sistemde mükellefin ödevi vergi matrahını belirleyip ilgili beyannameyle bildirmektedir. Fakat bu sistem içerisinde bir denetim mekanizmasının olması her türlü vergi kaybının önlenmesi açısından önemlidir. Vergiyi bildiren ile ödeyen aynı kişi/kurum olunca bazen eksik bildirimler olabilmektedir. Bazen mükellefin bilgi eksikliğinden ya da sayısal hesaplama hatalarından ortaya çıkabilecek vergi kayıpları da olabilir. Bu gibi durumların tespiti ve önlenmesi için kanunlara dayalı denetim sistemi şarttır.

Vergi incelemesinin hukuki dayanağı Vergi Usul Kanunudur. Vergi Usul Kanunu’nun 137. maddesinde “bu kanuna veya diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler vergi incelemesine tabidir” hükmü yer almaktadır.

1980 öncesinde Vergi Usul Kanunu’nun 134. maddesinde vergi incelemesinin defter, hesap ve kayıtlara göre yapılacağı hükmedilmişti. Fakat 30.12.1980 tarihinde 2365 Sayılı kanun ile 134. madde; “vergi incelemesinde maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır” şeklinde düzenlenmiş ve böylece günümüz modern vergicilik anlayışına uygun uygulamaya geçilmiştir. Bu düzenleme ile vergi incelemelerinde yalnızca defter ve belgeye bağlı kalınması zorunluluğu ortadan kaldırılarak kapsamı genişletilmiştir (Şanver, 1983: 21-52).

2365 Sayılı Kanun ile denetimde sınırlı delil uygulaması kaldırılarak vergi matrahının doğru tespiti için vergiye tabi olayları ile açıkça ilgisi olan her türlü delilin kullanılmasına izin verilmiştir. Ayrıca bu sayede vergi denetim elemanları denetim esnasında geniş hareket serbestliğine kavuşmuştur (Tekin ve Çelikkaya, 2018: 99-100).

Vergiyi doğuran olay ve ilişkili olayların tespiti için geniş bir delil serbestliği getirilmiştir. Fakat bunların iki tane istisnası vardır. Bunlar yemin ve vergiyi doğuran olayla açıkça ilgisi olmaya şahit ifadesidir (Turan, 2009: 8).

2.2. Vergi İncelemesine Yetkili Olanlar ve Yetkileri

Türkiye’de etkin vergileme sisteminin kurulması amacıyla vergi inceleme işlemlerinin tek elden yürütülmesi ve uzmanlaşmanın sağlanması amacıyla 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı kurulmuştur. Daha sonra VUK’nun 135. Maddesinde değişikliğe gidilerek vergi incelemesine yetkili olanlar yeniden düzenlenmiştir (Aydoğar, 2020: 47).

Vergi Denetim Kurulu, 10.07.2011 tarihinde 646 Sayılı KHK ile kurulan, 11 yıllık geçmişli olan genç bir kurumdur. Türk vergi denetim sisteminin karmaşıklığını gidermek amacıyla kurulan VDK, farklı denetim birimlerinin birleştirilerek tek çatı altında toplanması sağlanmıştır (Yoruldu, 2016: 53).

Direkt Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı olan VDK’nun kurulmasıyla beraber Gelirler Kontrolörleri, Hesap Uzmanları, Maliye Müfettişleri ve Vergi Denetmenleri kadroları vergi müfettişliği ünvanında birleştirilmiştir (Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 2022, https://tr.wikipedia.org/wiki/Vergi_Denetim_Kurulu_Ba).

VDK bünyesinde dört daire başkanlığı barındırmaktadır. 60 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile kurulan bu başkanlıklar;

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

Vergi Denetim Kurulunun kurulmasıyla inceleme işini yapan kişiler ‘Vergi Müfettişi’ olarak tek isim altında toplanmıştır.

VUK’un 135. Maddesine göre vergi incelemesine yetkili olanlar;

- Vergi Müfettişleri ve Yardımcıları
- Vergi Dairesi başkanları – Defterdarlar
- Vergi Dairesi Müdür ve Yardımcıları
- Gelir İdaresi Başkanlığının Merkez ve Taşra Teşkilatında Müdür Kadrolarında Görev Yapanlar.

Burada sayılan vergi müfettişleri ve yardımcıları dışındakiler yasal olarak inceleme yetkisine sahiplerdir. Fakat idari görevleri sebebiyle bu yetkilerini fazla kullanmamaktadırlar (Tekin ve Çelikkaya, 2018: 193).

Günümüzde vergi incelemesini vergi müfettişleri daha yoğun yaptığı için vergi müfettişlerinin görevlerini daha kapsamlı incelemek yararlı olacaktır.

2.2.1. Vergi Müfettişlerinin Görevleri

Vergi incelemesi açısından en önemli ve en çok görev düşenler vergi müfettişleridir. Yasal olarak vergi incelemesine başka yetkililer olsa da bu yetkileri en çok kullanan vergi müfettişleridir.

Vergi müfettişlerinin görevleri, Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliğinin dördüncü kısmının birinci bölümünde düzenlenmiştir. Yönetmeliğe göre vergi müfettişlerinin görevleri şunlardır:

- Vergi Usul Kanunu ve diğer gelir kanunları kapsamında vergi incelemeleri yapmak.
- Bakanlık ve bağlı, ilgili ve ilişkili kuruluşlarında, Bakan tarafından Kurula verilen inceleme, teftiş, denetim ve soruşturmaları yapmak.
- 1567 sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanun, karar ve tebliğlere göre incelemeler yapmak.
- 5549 sayılı Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanun ve ilgili mevzuat kapsamında incelemeler yapmak.
- 492 sayılı Harçlar Kanununa göre harçları tahsile yetkili memurların hesaplarını teftiş etmek, teftiş ettikleri birim personeli hakkında görüş bildirmek.
- Mali mevzuat ve bu mevzuatın uygulanmasına ilişkin görüş ve önerilerini Başkanlığa bildirmek
- Başkanlıkça görevlendirilmeleri halinde iktisat, maliye, işletmecilik ve mali denetim gibi konularda araştırma ve etütler yapmak.
- Başkanlıkça görevlendirilmeleri halinde Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcılarının mesleki alanda yetkinliklerini artırıcı konferans, kurs, seminer gibi çalışmalara katılmak
- Refakatlerine verilecek Vergi Müfettiş Yardımcılarının meslekte yetişmesini sağlamak; liyakat, temsil, çalışma azmi ve başarıları hakkındaki değerlendirmelerini Başkanlığa intikal ettirmek
- Başkan tarafından verilen benzeri görevleri yapmak
- Bakan tarafından Kurula verilen her türlü görevi yapmak.

2.2.2. Sınırlı Vergi İncelemesi Yetkilileri

VUK'nun 135. maddesinde sayılan vergi inceleme yetkilileri dışında **sınırlı vergi incelemesi** yetkisine sahip olan bazı yapılar olduğu görüşü vardır. Bunlar (Tekin ve Çelikkaya, 2018: 193);

- a. Takdir Komisyonları,
- b. Bankaların Yeminli Murakıpları,
- c. Vergi Yargı Organları,
- d. Yeminli Mali Müşavirler.

Bu yapıların sınırlı vergi incelemesi yaptığı ile ilgili görüşler olmasının yanında vergi incelemesi yapmadığına dair görüşler vardır. Daha iyi anlayabilmek için kısaca açıklamakta fayda vardır.

a. Takdir Komisyonları

Takdir, kelime anlamı ile değer biçme anlamına gelmektedir. Takdir komisyonları, kanunla verilen yetkileri kullanarak vergilendirme sürecindeki aksaklıkların çözümlenmesinde önemli rol oynamaktadır. Takdir komisyonlarının esasları VUK'nun birinci kitap, dördüncü kısmında düzenlenmiştir. Matrah ve değer takdiri ile ilgili görev tanımlamaları VUK'nunda yasal olarak belirlenmiştir (Şin, 2018: 163).

Vergi daireleri takdir komisyonlarından takdir talebi istemektedir. Vergi daireleri ilgili mükellefin iş durumlarını, harcamalarını, servet durumlarını vs. dikkate alarak matrah takdiri yapmaktadır. Komisyon, gerçeğe en yakın tespiti yapabilmesi için araştırmalarını yapmakta ve vergi dairesine bildirmektedir.

Takdir komisyonlarına başvurulmasının uygulamada en sık iki sebebi vardır. Birincisi vergi matrahının kısmen ya da tamamen defter ve belgelere dayandırılarak tespitinin imkânsız halde olmasıdır. Bu durumların başlıcaları VUK'nun 30. Maddesinde sayılan verginin re' sen tarh edilme nedenleridir. En sık başvurulma nedenlerinden ikincisi de işletmeye ait bir iktisadi kıymetin emsal bedelinin belirlenmesine ilişkin olarak değerlendirilmesidir. Emsal bedelin takdir komisyonlarınca belirlenmesi bazen mükellef talebiyle olabiliyorken bazen de kanunda açık olarak belirtilen durumlarda zorunlu olarak yapılmaktadır (Sıçra, 2019: 201).

b. Bankaların Yeminli Murakıpları

Bir kesimin görüşüne göre bankaların yeminli murakıplarının vergi inceleme yetkileri yoktur. Bu görüşü savunanlara göre Bankalar Kanunu'nda vergi incelemesi ifadesinin yer alması, banka yeminli murakıplarının sadece vergi dairesine haber verme yetkisi ve görevi olarak algılanmalıdır. Buna karşılık "kısmen vergi incelemesi yaparlar" görüşüne göre; inceleme raporu düzenleme yetkisi ve resen matrah takdiri yetkisi ayrı ayrı düşünülemez. Bu durum vergi incelemesinin özüne aykırıdır (Tekin ve Çelikkaya, 2018: 193).

Hazine ve Maliye Bakanlığı, Bankalar Kanunu'nda yazılı görevler ile sınırlı olarak bankalar yeminli murakıpları ve yardımcılarını vergi incelemesine yetkili olarak kabul etmektedir (Kırbaş, 1998: 167).

c. Vergi Yargı Organları

Vergi Yargı Organları bazı görüşlere göre sınırlı vergi incelemesi yapmaktadır. Bu görüşü savunanlara göre; vergi yargı organları kendilerinin görevlendirildiği uyuşmazlık konusuyla sınırlı

olmak üzere görev ve yetki alanlarına giren konuları inceleme yetkisine sahiptirler (Tekin ve Çelikkaya, 2018: 194).

Vergi Yargı Organlarının vergi incelemesi yapamayacağı görüşü de vardır. Bu düşüncüyü savunanlara göre; vergi incelemesinin temel amacı olan ödenmesi gereken verginin tam ve doğruluğunun tespiti vergi yargısının görevi değildir. Vergi yargısının görevi, vergi dairesinin yaptığı işlemlerin hukuka uygunluğunu denetlemektir. Vergi incelemesi, vergi yargısının iş tanımı içerisinde yer almamaktadır (Arpacı, 2004: 83).

d. Yeminli Mali Müşavirler

Yeminli Mali Müşavirler, 3568 Sayılı kanun uyarınca, sınırlı vergi incelemesi yetkileri vardır. Yeminli Mali Müşavirlerin bir firmanın finansal kayıtların doğruluğunu denetleme ve tasdik etme hakları bulunduğu için sınırlı vergi incelemesi yaptıkları kabul edilmektedir (Kırbaş, 1998: 167).

2.3. İncelemeye Tabi Olanlar ve Sorumlulukları

Vergi incelemesine tabi olanlar VUK ve diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, belgeleri saklamak ve talep edildiğinde göstermek zorunda olan gerçek ve tüzel kişilerdir (VUK, 1961: madde 137).

VUK'ta defter tutmak zorunda olan kişilerin vergi incelemesine alınabileceği belirtilmiştir. Defter tutması zorunlu kişiler (VUK, 1961: 172);

- Ticaret ve Sanat Erbabı;
- Ticaret Şirketleri;
- İktisadi Kamu Müesseseleri;
- Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler;
- Serbest Meslek Erbabı;
- Çiftçilerdir.

VUK'nun 173.maddesinde defter tutmak zorunda olmayan mükellefler sayılmaktadır. Bu mükellefler defter tutmak zorunda olmasalar da gider pusulası, müstahsil makbuzu gibi belgeleri düzenleyip saklamak ve istendiği takdirde göstermekle mükelleftirler (Buz, 2015: 30).

Vergi inceleme sürecinin sağlıklı ilerlemesi için mükelleflere düşen bazı sorumluluklar vardır. Bu sorumluluklar şunlardır (VUK,1961: madde 256-257);

- Defter tutmak, kanunda belirtilen süre kadar saklamak ve talep edilmesi durumunda ibraz etmek,
- İnceleme elemanlarına işyerinin durumuna göre çalışma alanı göstermek ve resmî çalışma saatleri içerisinde inceleme elemanının müessesede çalışmasını sağlamak,
- İnceleme elemanına inceleme konusu ile ilgili her türlü bilgiyi vermek,
- Talep etmesi durumunda iş yerini görmesini sağlamak olarak sıralanabilir.

Vergi incelemesi bakımından önemli sorumluluklardan biri inceleme elemanlarının istediği defter ve belgelerin gösterilmesi ve talepleri olduğunda incelemeleri için onlara verilmesidir. Gösterilecek defter ve belgeleri belirleme tasarrufu incelemeyi yapan elemanıdır. İnceleme elemanı incelemek için talep ettiği defter ve belgeleri tutanakla alır. Talep edilen defter ve belgelerin nedensiz şekilde gösterilmemesi durumunda matrah re'sen belirlenir. Ayrıca defter ve belgelerin nedensiz gösterilmemesi vergi suçu olduğu için ceza hükümleri uygulanır (Diker, 1996: 46).

İncelemenin başarısı için mükellefin bilgi verme sorumluluğu da önemlidir. VUK'nun 148.maddesine göre “Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar “.

Günümüzde muhasebe kayıtları bilgisayar ortamında yapılmaktadır. Yani tutulması gereken defterler bilgisayar ortamında tutulmakta ve daha sonra önceden tasdiklenen defterlere basılmaktadır. Vergi inceleme elemanları her ne kadar yetişmiş olsa da şirketlerin kullandığı muhasebe programlarına vakıf olmayabilirler. Bazı firmalar sadece kendileri ve şubelerinin kullanabileceği muhasebe programları ile defter tutmaktadırlar. Vergi inceleme elemanları tüm programları tam olarak bilemeyebilirler. Bu sebeplerle işletmede çalışan muhasebe elemanlarının yardımı, zaman tasarrufu açısından büyük önem taşımaktadır.

2.4. İncelemeye Başlama Zamanı

Vergi incelemesinde amaç, ödenen verginin defter ve belgelere göre doğruluğunun tespit edilmesidir. Mükellefe, inceleme yapılacağının önceden haber verilmesi incelemenin amacına ulaşmasında sakıncalar ortaya çıkaracaktır. Vergi incelemesinde yöntem, yalnızca defter ve belgelerin incelenmesi olmayıp ayrıca günlük işlemlerin, aktif ve pasif değerlerin kayıtlara uygunluğunun da araştırılmasını içermektedir. İncelenecek olan mükellefe önceden haber vermek, mükellefin birtakım önlemler almasına olanak verecektir. Bu durum da incelemeden alınacak verimin azalmasına sebebiyet verebilir (Diker, 1996: 48).

VUK'nun 138. maddesi incelemenin zamanını; “Vergi incelemesinin ne zaman yapılacağıının evvelden haber verilmesi mecburi değildir. İnceleme, neticesi alınmamış hesap dönemi de dahil olmak üzere, tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabilir “şeklinde düzenlenmiştir.

VUK'a göre vergi incelemesine yetkili olanlar mükellefe haber vermeksizin ilgili işletmeye giderek zamanaşımına uğramamış bir dönemin defter ve belgeleri isteyerek vergi incelemesine başlayabilirler (Maliye Hesap Uzmanlar Derneği, 2011: 67).

VUK'un 138.maddesinin son hükmüne göre; “Evvelce inceleme yapılmış veya matrahın re ‘sen takdir edilmiş olması yeniden inceleme yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline mâni değildir” şeklinde düzenlenmiştir. Örneğin; herhangi bir vergi inceleme elemanı tarafından yapılan inceleme olmasına rağmen gelen ihbar üzerine aynı mükellef üzerinde tekrar vergi incelemesi yapılabilmektedir. Burada önemli olan vergi husus vergi incelemesinin zamanaşımı süresi içerisinde yapılmasıdır.

2.5. İncelemenin Yapılacağı Yer

VUK'un 139. maddesine göre; “Vergi incelemeleri, esas itibariyle incelemeye tabi olanın iş yerinde yapılır” ibaresi vardı. Fakat 7338 Sayılı Vergi Usul Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun yürürlüğe girmiştir. Bu kanunun 17.Maddesine göre iş yeri ibaresi dairede olarak değiştirilmiştir. Yani vergi incelemesi esas olarak inceleme elemanının iş yerinde yapılacaktır. 26.10.2021 tarihinde yürürlüğe giren kanun, gerekli altyapının sağlanması ile 01.07.2022 tarihinde yürürlüğe girmiştir (Koç, 2021).

Gelişen teknoloji ile birlikte vergi mükellefleri büyük çoğunlukta elektronik defter tutmaktadır. Teknolojik ekipmanlar sayesinde belge ve defterler elektronik ortamda tutulmakta ve depolanmaktadır. Vergi inceleme sürecinin de bu gelişime ayak uydurması adına birtakım adımlar atılmıştır. İncelemenin esas olarak dairede yapılması 7338 sayılı kanun ile kabul edilmiştir. İncelemenin uzaktan yapılması mükellef açısından kolaylık ve tasarruf sağlayacaktır. Ayrıca denetim faaliyetlerinin verimli ve daha hızlı sonuçlanmasına olanak sağlayacaktır.

Yazı ile incelemeye tabi olan mükelleften istenen defter ve belgeleri daireye getirmesi istenir. İstenilen tarih aralığında istenen evrakları mazeretsiz olarak getirmeyenler, bu evrakları ibraz etmemiş sayılır. Haklı mazereti olan mükelleflere ibraz için belirli bir süre verilir (7338 Sayılı Kanun Resmî Gazetede Yayımlandı (2021), <https://www.pwc.com.tr/tr/Hizmetlerimiz/vergi/vergi-bultenleri/>).

7338 Sayılı Kanun'un 17.maddesi; “İncelemenin dairede yapılması, incelemeye tabi olanın iş yerinde tespit yapılmasına ve çalışmalarda bulunulmasına mâni değildir”. Anlaşılacağı üzere

inceleme dairede yapılıyor olsa da gerekli görüldüğü durumlarda incelenen mükellef iş yerinde araştırmalar ve çalışmalar yapılabilir.

17.maddenin devamında; “Mükellef ve vergi sorumlusunun talep etmesi ve iş yerinin müsait olması halinde inceleme iş yerinde de yapılabilir.” şeklindedir. Kanun incelemenin daire dışında yapılmasına yasak getirmemiştir. İş yeri müsaitse ve mükellef veya vergi sorumlusu isterse inceleme işletmede yapılabilir.

2.6. Vergi İncelemesine Seçilme Süreci

Vergi incelemesine alınacak mükellefler bazı yollarla belirlenir. Uzun yıllardan beri uygulanan yollar;

- İhbar yolu
- Yapılmakta olan incelemeler sırasında başka inceleme taleplerinin ortaya çıkmasıdır.

646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname öncesinde, bir mükellef adına vergi incelemesine başlamanın en yaygın yolu, kıdemli vergi inceleme elemanlarının vergi dairesi tarh dosyalarını yeniden inceleyerek riskli gördükleri mükellefleri vergi incelemesine sevk ederek yapılan işlemdi (Karyağdı, 2020: 67).

646 Sayılı KHK’nin 20.maddesinde Vergi Denetim Kurulu’nun görevleri sayılmıştır. İlgili maddenin b bendine göre; “Her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak suretiyle oluşturulacak Risk Analiz Sistemi üzerinden mükelleflerin faaliyetlerini gruplar ve sektörler itibarıyla analiz etmek, mukayeseler yapmak ve bu suretle risk alanlarını tespit etmek” denmektedir. Bu KHK ile vergi denetim kurulunun görev tanımı içerisinde Risk Analiz Sistemi ile analizler yapılarak vergi kaçırma riski yüksek görülen mükelleflerin incelemeye alınması amaçlanmıştır.

Risk Analiz Sisteminde mükellefler sektör, bölge gibi esaslara göre sınıflandırılmaktadır. Mükelleflerin verileri kullanılarak analizler yapılmakta ve analizler sonucunda belirlenen kıstaslardan sapma gösteren mükellefler yüksek riskli mükellefler olarak belirlenmektedir (Özenç; 2018). Bu değerlendirme sonucunda riskli mükellef olarak belirlenenler hakkında vergi incelemesi yapılmaktadır. Vergi Denetim Kurulunca bu sistem sürekli revize edilmekte ve yeni kriterler eklemektedir.

Risk Analizi değerlendirmesi sonucunda vergi incelemesine gerekçe olabilecek durumlardan bazıları şunlardır (Uğur, 2016: 137-138);

- Mükellefin ardışık yıllarda sürekli zarar etmesi,
- Kasasında yüksek nakit bulunması,

- İşletme bilançosundaki banka hesapları ile fiili banka hesapları arasında fark olması
- Şirketin ortaklarına yüksek tutarlı borç vermesi,
- Şirketin ortaklarına yüksek tutarlı borçlu olması,
- Mükellefin kârlılığının sektör altında kalması,
- Mükellefin giderlerinin, net satışlara oranla fazla olması,
- BA/BS formlarında firmalar arası tutarsızlıklar olması.

Risk analiz sistemi ile incelenecek mükelleflerin belirli bir standartta belirlenmesi, mükellef açısından idareye güvenin artması için oldukça önemlidir. Vergi idaresi açısından da yüksek riskli mükelleflerin belirlenmesi, verimlilik, etkinlik ve zaman tasarrufu açısından önem arz etmektedir.

2.7. İncelemede Uyulacak Esaslar

Günümüzde vergi denetim sistemi mükellef-vergi dairesi iş birliğinde gerçekleşmektedir. Vergi dairesinin temsilcileri olan vergi inceleme elemanları ile mükellefler iş birliği içerisinde hareket ederler. Mükellef ile inceleme elemanları fikir alışverişi yapabildikleri, karşılıklı ortaya çıkabilen görüş ayrılıklarında görüşmeler ile birbirlerini ikna edebildikleri bir ortam sağlanmaktadır.

Vergi Usul Kanununun 140. maddesinde vergi incelemesi açısından mükellef ile idare arasındaki ilişkileri düzenleyen maddeler yer almaktadır. Bu kanun maddesi ile inceleme yapanlara, inceleme esnasında uymaları gereken kurallar getirilmiştir.

İlk maddenin birinci fıkrasına göre; inceleme elemanı incelemeye başlamadan önce inceleme konusu ile ilgili mükellefi açıkça bilgilendirmelidir (VUK, 1961: 140). Bu maddeye göre mükellef, inceleme başlamadan önce incelemenin hangi yılları kapsayacağı, hangi vergi konuları açısından inceleneceği konusunda bilgilendirilmelidir.

İnceleme elemanı, görevlendirildiği konu ve dönem dışında inceleme ve tarhiyat yapamamaktadır. Fakat incelemenin bir türü olan tam incelemede her türlü vergi konusu incelenebilmektedir. Fakat tam inceleme de olsa incelenecek dönem ile ilgili bir serbestlik söz konusu değildir. Bu durum “Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik” in altıncı maddesine eklenen fıkra ile düzenlenmiştir. İlgili fıkra; “Vergi incelemesi, sadece inceleme görev yazısında belirtilen konu ve döneme ilişkin olarak yapılır. İnceleme konusu ve dönemi ile ilgili olmayan herhangi bir hususa ilişkin mükelleften bilgi ve belge talebinde bulunulamaz.” olarak düzenlenmiştir. Anlaşılabacağı üzere, sınırlı inceleme görevi verilen inceleme elemanı, görevlendirme belgesinde belirtilen vergi konusu ve dönemiyle ilgili belge ve defterleri mükelleften talep edebilecektir. Fakat vergi kaybına sebebiyet veren, inceleme konusu ve dönemi

dışında kalan başka bir durumdan şüphelenmesi halinde grup başkanlığına yazı ile bildirerek inceleme talebi oluşturabilmektedir.

İkinci bir zorunluluk; Vergi incelemesine başlanıldığında dair bir yazı düzenlenir ve bir örneğini inceleme yapılacak mükellefe verilir. Bir örneği de bağlı olduğu birime ilgili vergi dairesine gönderilir (Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 2021: madde 18). İlgili maddede geçen “yazı” ibaresi “tutanak” olarak VUK’ta geçmekteydi. Fakat 17.10.2021 tarihinde kabul edilip 1.7.2022 tarihinde yürürlüğe giren 7338 Sayılı kanun ile “yazı düzenlenir” olarak düzenlenmiştir.

VUK’un 140. maddesinin üçüncü fıkrasına göre; inceleme yapılanın izni olmadıkça resmî çalışma saatleri dışında inceleme yapamazlar veya buna devam edemezler. Fakat inceleme ile alakalı emniyet tedbirleri alınması gibi durumlarda işletmenin faaliyetlerini engellemeyecek şekilde resmî saatler dışında çalışılabilir.

İlgili maddenin beşinci fıkrasına göre; düzenlenen vergi raporu, Cumhurbaşkanı kararlarına, genel tebliğ ve sirkülere, yönetmeliklere aykırı olamaz.

VUK inceleme sürelerini de belirlemiştir. 140. maddenin 6.fıkrasına göre;

- Sınırlı incelemelerde altı ay,
- Tam incelemelerde bir yıl,
- KDV iade incelemelerinde üç ay içerisinde tamamlanmalıdır. Bu süreler içerisinde tamamlanamayan incelemeler için ek süre talep edilebilir. Tam ve sınırlı incelemeler için en fazla altı ay, KDV iade incelemeleri için en fazla iki ay ek süre verilebilir.

Altıncı fıkranın devamında, vergi müfettişi ve yardımcılarının düzenlediği inceleme raporları, işleme koyulması için vergi dairesine gönderilmeden önce rapor değerlendirme komisyonuna gönderilmektedir. Bu komisyonda raporun, vergi kanunları ile ilişkin Cumhurbaşkanı kararı, genel tebliğ, sirküler, özelge ve yönetmeliğe uygun olup olmadığı denetlenir. Gönderilen komisyon; meslekte on yılını tamamlamış, en az üç vergi müfettişinden oluşur.

Vergi müfettiş ve yardımcılarının dışında incelemeye yetkili olanların düzenlediği inceleme raporları, Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra birimlerinde oluşturacağı rapor değerlendirme komisyonlarınca değerlendirilir.

VUK’un 5. maddesinde düzenlenen vergi mahremiyetine göre, vergi incelemesi ile görevlendirilenler, mükelleflerin şahıslarına, işletmelerine, hesap durumlarına, servetlerine dair öğrendikleri bilgileri ifşa edemezler ve kendileri veya üçüncü şahısların yararına kullanamazlar.

Vergi inceleme elemanları tarafsız olmalıdır. Hem kamu yararını hem de incelenen mükellefin yararını düşünerek objektif olmalıdır. Vergi bilincinin topluma yerleşmesi için üstlerine düşen görevin bilincinde olmalıdırlar. İncelemenin tüm safhalarında mükellefi eğitme çabasında olmalıdırlar.

2.8. İnceleme Tutanakları

İnceleme tutanağı; vergi inceleme elemanının, incelenen mükellefin defter, belge ve kayıtlarını inceleyip bir kanaat oluşturarak bu hususları yazılı olarak ifade etmesidir. Yazılan her tespit, bir belgeye dayandırılarak eklenmektedir. İnceleme tutanağı, oluşturulacak raporun dayanağını oluşturmaktadır (Bayraklı ve Sarısoy, 2021: 13).

VUK'un 141. maddesine göre; “İnceleme esnasında lüzum görülen hallerde, vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumları ayrıca tutanaklar ile tespit ve tevsik olunabilir. İlgililerin itiraz ve mülahazaları varsa bunlar da tutanağa geçirilir. Bu suretle düzenlenen tutanakların bir nüshasının mükellefe veya nezdinde inceleme yapılan kimseye bırakılması mecburidir.” şeklinde inceleme tutanakları tanımlanmıştır.

İnceleme tutanağı, inceleme elemanı ve mükellef tarafından oluşturulur. İnceleme elemanı gerekli araştırma ve tespitleri yaptıktan sonra taslak tutanağı incelenen mükellefe iletir. Mükellef her bir tespit için kendi açıklamasını ve itirazını taslağa kaydettirebilir. Mükellef, mantıklı ve olabildikçe belgelere dayandırarak savunmalar yapmalıdır.

2.9. Bazı Yabancı Ülke Uygulamaları

Bazı gelişmiş ülkelerdeki inceleme uygulamalarını değinmek Türkiye’deki uygulama hakkında daha iyi yorum yapılabilmesine yardımcı olacaktır.

2.9.1. Amerika Birleşik Devletleri’nde Vergi İncelemesi

Amerika Birleşik Devletleri’nde vergiler, federal hükümet ve eyalet-belediyeler olarak iki birim tarafından toplanmaktadır. Her iki birim de yüksek oranda beyan sistemine göre tarh edilmektedir. Birimler arasında vergi paylaşımı yoktur. Federal hükümetin vergi gelirini çoğunlukla gelir vergisi, ücretliler üzerinden yapılan kesintiler ve sosyal güvenlik vergisi oluşturmaktadır. Eyaletlerin vergi gelirleri gelir vergisine ek olarak satış vergileri oluşturmaktadır. Belediyeler de ağırlıklı şekilde servet vergisi uygulamalarını yapmaktadır (Kaya vd., 2017: 57).

Amerika Birleşik Devletleri’nin vergi idaresi olan IRS (Internal Revenue Service) 1862 yılında kurulmuştur. Yıllar içerisinde birçok değişime uğrayan kurum, 1998 yılında yeniden

yapılanmaya uğrayarak günümüzdeki yapısına ulaşmıştır (Internal Revenue Service (t.y.), https://en-m-wikipedia-org.translate.goog/wiki/Internal_Revenue_Service).

1998 yılındaki reform ile önemli değişimlere gidilmiştir. Çalışma konusu açısından bakılacak olduğunda 1998'den önce inceleme bölgesel yapıda yani bölge, alt bölge veya dairelerde yapılmaktaydı. 1998 yılında IRS Yeniden Yapılandırma Reform Yasası ile incelemeler, mükellef türlerine özel oluşturulan yapıda yapılmaktadır. Reform ile beraber IRS merkezinde ona bağlı olarak on bir ana birimden oluşan ve ülke çapında hizmet veren bir yapı oluşturulmuştur. IRS başkanı ve iki tane yardımcısı, dört uygulama dairesi, beş fonksiyonel ana birim ve bilgi işlem, satın alma gibi hizmetlerin gerçekleştirilmesi için iki destek dairesi kuruldu (Karyağdı, 2006: 48).

2.9.1.1. ABD'de Vergi İncelemesine Yetkili Olanlar

Amerika Birleşik Devletleri'nde vergi inceleme elemanları şunlardır (Tekin ve Çelikkaya, 2018: 208);

- Vergi Denetçileri (Tax Auditors): Gelir vergisi, tüketim vergileri ve istihdam vergileri ile görevlidirler. Beyannameleri kontrol ederler ve sınırlandırılmış bazı konularda uyum incelemesi yaparlar.
- Vergi Uyum Yetkilileri (Tax Compliance Officer): Gelir vergileri üzerinde incelemeler yaparlar. Memur, beyannameye açıklanmasını istediği tek bir konu ile alakalı mükelleften mektupla bilgi ister. Mükellef açıklama yapması ve gerekli durumlarda belge ibrazı istenir. Buradaki temel amaç, itilafli durumun netleştirilmesini sağlamaktır (Ünal ve Erdoğan, 2014: 8).
- Gelir Ajanları (Revenue Agents): Saha incelemesi (İşyerinde inceleme) yaparlar. Yüksek tutarlı matrahların incelemesini yaparlar. Eğitimleri vergi denetçilerine göre yüksektir.
- Gelir Bürosu Denetçileri (Revenue Office Examiner): Ücretlilerden yapılan kesintilere yönelik beyanları incelerler.
- Cezai Soruşturma Birimi/ Özel Ajan (Criminal Investigation): Hileli vergi suçlarını inceler. Ayrıca bu birim vergi yasalarına uyumu zorla sağlamakla görevlidir. Bu birimin bir diğer görevi kara para aklama konularında diğer birimlerle ortak çalışma yapmaktır.

2.9.1.2. ABD'de Vergi İncelemesinin Türleri

Amerika Birleşik Devletleri'nde uygulanan vergi incelemeleri içeriğine göre beş başlık altında toplanmaktadır (Karyağdı, 2006: 51-68);

- İndirilemeyecek Kalemler Programı: Beyannameler üzerinden yapılan inceleme türüdür. Vergi idaresinde gerçekleştirilen bu türde hatalı vergi hesapları, normalden fazla yapılan çocuk sağlık giderleri, hatalı aile reisi beyanları gibi konular incelenir.

- Mektupla İnceleme (Correspondence Examination): Bu türde inceleme karşılıklı yazışmalar aracılığıyla yapılmaktadır. Vergi idaresi bir vergi konusuyla ilgili mükellefe mektup göndererek incelemeyi başlatır. Emeklilik fonu ödemeleri, faiz indirimleri, siyasi bağışlar vb. bu tür incelemenin kapsamına girer.
- Amerika Birleşik Devletleri'nde mektupla inceleme, toplam vergi incelemesi içerisinde büyük orana sahiptir. 2017 ile 2019 yılları arasında gerçekleşen incelemeler içerisinde mektupla incelemenin oranı %80'dir. Fakat aynı yıllar arasında mektupla inceleme yapılarak oluşan toplam önerilen ek vergi oranı %49'dur. Buradan çıkarılacak sonuç yüksek oranda yapılmasına rağmen inceleme sonucu elde edilen gelirin neredeyse yarısı bu yöntemle elde edilmektedir. Buradan yüksek matrahlı incelemeler yapılmadığı sonucuna varabiliriz (Improvements to the Correspondence Examination Process May Increase Taxpayer Compliance and Collection Potential, 2021, <https://www.treasury.gov/tigta/auditreports/>).
- Dairede İnceleme (Office Examination): Dairede inceleme, toplam geliri 100.000 doların altında olan gelir vergisi beyannamelerine uygulanabilir. İnceleme yeri, mükellefe en yakın olan IRS bürosudur. Daire incelemesi yapan elemanlar az eğitilmiş olduğu için ve incelemeler çok sayıda yapıldığı için inceleme sonuçları birbirinden farklılık gösterebilmektedir. Dairede incelemenin konuları; kira gelirleri, muafiyet hakkına sahip olma, ortaklık gelirleri, royalti gelirleri gibi konuları kapsamaktadır.
- İşyerinde İnceleme (Field Examination): Bu inceleme türleri diğerlerine kıyasla daha kapsamlıdır. Genellikle karmaşık bireysel beyannameler ve ticari beyannamelerde uygulanır. İşyerinin inceleme için küçük olması durumunda ya da incelemenin iş yerinde yapılması faaliyetlerine zarar verecekse IRS inceleme yerini IRS bürosu olarak değiştirebilmektedir.
- Araştırma İncelemesi (Research Audit): Araştırma incelemesinde bilimsel örnekleme yöntemi kullanılarak rasgele seçilen beyannameler dikkate alınmaktadır.

2.9.1.3. İncelenecek Kişi/İşletme Seçiminde Kullanılan Yöntemler

2.9.1.3.1. DIF Sistemi (The Discriminated Functions)

Amerika Birleşik Devletleri'nde 1969 yılından beri en uygulanan Ayırt Edici Envanter Fonksiyonu Siteminde mükelleflerin beyan ettiği beyannameler bilgisayar programı tarafından incelenmekte, beyan edilen harcamalar ve gelirlerin doğruluğu denetlenmektedir. Sonuçlara göre mükellef puanlanmaktadır. Puan ne kadar yüksek çıkarsa beyan ile gerçek arasında o kadar fark olduğu kabul edilmektedir. Yani bu sisteme göre puanı yüksek olan beyannameler vergi incelemesi için seçilmektedir (Karyağdı, 2006: 57).

DIF Sistemi yalnızca mükellefler tarafından beyan edilen beyannamelere göre değerlendirme yapmaktadır. Fakat beyannamede belirtilmemiş gelirler ya da harcamalar da vergi denetimi açısından önem taşımaktadır. Bu sebeple 2002 yılından itibaren kısaltması UI-DIF olan Beyan Edilmemiş Geliri Ayırt Edici Endeks (Unreported Income Discriminant Index Formula) devreye girmiştir. Bu sistem ile beyan edilmeyen gelirin tespiti amaçlanmıştır. 2002 yılından itibaren her beyannamenin hem DIF hem de UI-DIF puanı hesaplanmaktadır (Bakar ve Gerçek, 2016: 181).

2.9.1.3.2. Bilgi Raporlama Programı İncelemeleri (Information Reporting Program)

Bilgi raporlama programı incelemesi, uzun yıllardır var olan işverenlerin, sigorta şirketlerinin ve finansal kuruluşların IRS'e gönderdiği ve tamamı depolanan belgelerden hareketle yapılan incelemelerdir. Kısaltması IRP olan bu yöntemde rakamlar düşük tutarlı ise IRS ilgili mükellefe bilgisayar raporu çıktısı gönderir ve beyan edilmemiş geliri olduğunu bildirir. Mükellef, çıktıda yazan miktar konusunda idare ile hemfikir ise raporun bir kopyasını imzalayarak kuruma geri gönderir. Beyan edilmeyen tutar yüksek ise IRS bilgisayar tarafından üretilen raporu göndermeyecektir. Bunun yerine DIF incelemesi kategorisine alarak mükellefe belirli tarihte IRS bürosunda bulunması gerektiğini yazı ile bildirecektir. Bu durumda yalnızca bildirilmeyen gelir değil ayrıca beyannamede bulunan indirimleri, olağanüstü zararları da incelemeye alarak inceleme konusunu genişletecektir (Karyağdı, 2006: 59).

2.9.1.3.3. Mükellef Uyumunu Ölçme Programı İncelemeleri (Taxpayer's Compliance Measurement Program)

Vergi yasalarına uyumsuzluk sonucu ortaya çıkan gelir kaybını tahmin etmek için İç Gelir Servisinin İnceleme Şubesi tarafından yürütülmekte olan programlar neticesinde inceleme başlatılabilmektedir. Kısaltması TCMP olan bu program, incelenecek mükellefleri rastgele seçmektedir. Bu yöntem kullanılarak yapılan ilk inceleme 1963 yılında 92.000 bireysel form 1.040 vergi beyannamesiyle kapsamlı bir şekilde yapılmıştır. En son uygulaması 1988 yılında yapılmıştır (Rotz vd., t.y.: 121).

2.9.1.3.4. Proje İncelemeleri (Project Audits)

Bu inceleme türü karşılaşılan sorunlardan dolayı ortaya çıkan incelemelerdir. Örneğin gelir üzerinden ödenen vergiye karşı olan kişiler, çalışanlarını yanlarında kayıtsız çalıştırarak ücretlerinden vergi kesintisi yapmayan işverenlere yönelik yapılan proje incelemeleri vardır. Diğer bir proje incelemesi, muhasebecilere yöneliktir. Beyanname hazırlayan muhasebecilerin düzenlediği bir beyannamede hata bulunması durumunda önceden düzenlediği tüm beyannamelerin incelemeye alınması proje incelemesine sebebiyet vermektedir (Karyağdı, 2006: 62).

2.9.2. Almanya’da Vergi İncelemesi

Alman anayasası (Grundgesetz), federal devletin ve eyaletlerinin kendi alanları içerisine giren vergilerin tespiti ve toplanması için her birinin ayrı birer örgüt kurmasını zorunlu tutmuştur. Ayrıca belediyeler de vergi toplaması için kendi vergi dairelerini kurmuşlardır. Federal ve Eyalet Maliye örgütleri; en üst kademe mali merci olan Maliye Bakanlıkları, Yüksek Maliye Müdürlükleri (Oberfinanzdirektion) ile vergi daireleri (Finanzamt) olarak üç kademedan oluşmaktadır (Ergen ve Kılınçkaya, 2014: 293-294).

Almanya’da vergiler üç kademe toplanaaktadır. Bunlar (Tanrıkulu vd., 1994: 2);

- Federal Cumhuriyet: Özel tüketim vergilerinin çoğu (gümrük ve bina vergisi hariç), sigorta vergileri,
- Eyaletler: Bina vergileri, gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi, servet vergileri,
- Belediyeler: Emlak vergileri.

Birçok ülkede olduğu gibi Almanya da bugün mevcut olan vergi sistemine ulaşana kadar birçok değişim ve dönüşümden geçmiştir. Bugün Almanya’da uygulanan Vergi Usul Kanunu (Abgabenordnung- kısaltması AO) 1977 tarihinde yürürlüğe girmiştir. 1919-1977 yılları arasında yürürlükte olan ‘İmparatorluk Vergi Usul Kanunu’ (Reichsabgabenordnung- kısaltması RAO)’nda ayrıntılı vergi incelemesi düzenlenmemiştir. RAO’da muhasebe kayıtları üzerinden vergi incelemesi öngörülmekteydi. 1977 yılından beri yürürlükte olan AO ile beraber vergi denetimi gerçek anlamına kavuşmuştur (Değirmendereli, 2015: 37).

2.9.2.1. Almanya’da Vergi İnceleme Elemanları

Almanya’da vergi incelemesiyle görevli memurlar (Merter, 2004: 128);

- Tarh vergi dairelerinde görevli, orta ve küçük büyüklükte işletmeleri inceleyen elemanlar,
- Vergi dairelerinde örgütlenmiş, büyük işletmeler ile holdinglere ve zirai kazançları inceleyen elemanlar,
- Vergi soruşturma biriminde görevli elemanlar tarafından gerçekleştirilmektedir.

Yukarıda büyük-orta-küçük işletme sınıflandırmasını yaparken işletmenin toplam cirosu, aktif varlığı, mesleki kazanç tutarı gibi kriterler kullanılmaktadır.

Vergi soruşturma birimindeki inceleme elemanları, diğer inceleme elemanlarına kıyasla daha kapsamlı yetkilere sahiptir. Hem vergi polisi hem de vergi incelemesi görevini üstlenmişlerdir. Bu birim ihbar ve kontrol bilgi formlarına göre incelemelerini yürütmektedir. Belgeye el koyma yetkisi

yalnızca vergi soruşturma birimi inceleme elemanına tanınmış yetkidir. Ayrıca bankalardan bilgi alma yetkisi de bu birimdeki inceleme elemanlarına tanınmıştır (Merter, 2004: 131).

Vergi kaçakçılığının önlenmesi için ‘vergi takibatı servisi’ adıyla bir teşkilat kurulmuştur. Bu teşkilattaki görevlilere de vergi takipçisi denilmektedir. Yasal yetkileri çok geniş olan bu görevliler mükelleften talep ettikleri defter ve belgeleri incelemek için zor kullanabilirler, mahkeme kararı olmaksızın mükellefin üzerinde ve işyerinde arama yapma yetkileri vardır. Hatta mükellefi geçici olarak tutuklama yetkilerine de sahiptirler (Erdem, 1986: 136).

Almanya’da vergi denetim elemanları belirli sektörlerde uzmanlaşmış denetçilerdir. Örneğin gıda sektöründe uzmanlaşmış elemanlar yalnızca gıda sektöründe bulunan işletmelerin denetimini yapmaktadır. Bu uzmanlaşma vergi türleri itibariyle de vardır. Örneğin KDV konusunda uzmanlaşmış denetim elemanları vardır. Bunlar sadece uzmanlaştıkları vergi konusuyla ilgili denetimler yapmaktadırlar (Şaan, 2008: 101).

Almanya’da maliye idaresi, vergi incelemesi konuları hassas şekilde düzenlenmiştir. Uzmanlaşmaya önem verilmesi, eyaletlerin kendi alanlarına giren vergilerin tespitini sağlaması için kendi örgütlerini kurması etkili denetimin sağlanmasında önemli rol oynamaktadır.

2.9.3. Fransa’da Vergi İncelemesi

Fransa’da vergiler, 1789 yılına kadar, devlet adına kilise ve lordlar tarafından toplanmış ve ülkede dergi toplu bir vergi sistemi bulunmamaktaydı. 1789 yılında İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirgesinin yayımlanması ile Fransa’da vergi sistemi yasal zemine kavuşmuştur (Aksümer, 2014: 63-64). 1998 yılında Ekonomi ve Finans Bakanlığı içerisinde Fransız Vergiler Genel İdaresi birimi oluşturulmuştur. Bu idarenin alt birimlerinden Mali Kontrol birimi vergi incelemesini yapmakla görevlidir (Akçay, 2017: 34).

Günümüzde Fransa’da Vergiler Gelir İdaresi (Direction Générale des Impôts), bütçeden sorumlu müsteşara bağlı Gelirler Genel Müdürlüğü adı altında yapılandırılmıştır. Vergiler Gelir idaresi, Maliye Bakanlığı içerisinde birden fazla genel müdürlük barındırmaktadır. Gelir İdaresi, mükellef tipine göre teşkilat yapısı oluşturmuştur. İşlemlerin çabuk ve etkili yürütülmesi için vergi dairelerinde her mükellefin (kişi ya da kurum fark etmeksizin) mükellef temsilcisi vardır. Bu uygulama ile mükelleflerin iş ve işlemlerinin hızlı yürütülmesi amaçlanmıştır (Bozkurt, 2010: 113).

Fransa’da vergi denetim türleri ikiye ayrılmaktadır (Yücelen, 2009: 86);

- Mükellef beyanlarına göre yapılan ön denetim (contrôle sur pièces) : Bu denetim türünde inceleme elemanı, mükellefin işyerine gitmeden ve defter/belge incelemesi yapmadan denetim yapmaktadır. Bu denetimin asıl amacı, mükellefin beyannamede olması zorunlu

bilgilerin tümünün yer almasının sağlanmasıdır. Adından da anlaşılacağı üzere konu başından ciddi şekilde ele alınarak gerekli olan düzeltmeler baştan yapılarak hata yapılmasının önüne geçmek amaçlanmaktadır.

- İşyerinde Denetim (contrôle sur place): Derinlemesine yapılan incelemedir. Bu denetim türünde incelenecek mükellefin işyerine gidilerek defter ve belgelerin, mükellef beyanının ve diğer dış kaynakların da dikkate alınması suretiyle yapılan inceleme türüdür.

Fransa’da vergi denetimiyle ilgilenen kuruluşlar, mükelleflerin büyüklüklerine göre değişmektedir (Bozkurt, 2010: 114);

- Direction des Vérifications Nationales et Internationales (DVNI): Büyük şirketlerin denetimi,
- Direction des Contrôles Fiscales (DIRCOFI): Orta ölçekli şirketlerin denetimi,
- Direction des Services Fiscaux (DSF): Küçük ölçekli şirketlerin denetiminden sorumludur.

Türkiye’de Fransız hukukunun izleri görülmektedir. Türkiye’deki vergi sistemi ve mali teşkilat oluşturulurken Fransız vergi sisteminden yapılar bazen aynı şekilde alınmış bazen de sistemimize adapte edilmiştir (Aksüner, 2014: 63).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. TÜRKİYE’DE VERGİ İNCELEME SÜRECİ VE VERGİ GELİRLERİ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ

3.1. Vergi İnceleme Süreci

Türkiye’de vergi incelemesi dört aşamadan oluşan bir süreçtir. İncelenecek mükellefin tespiti, inceleme elemanının görevlendirilmesi, vergi incelemesine başlanması ve inceleme sonucu raporların hazırlanmasıdır.

3.1.1. İncelenecek Mükellefin Tespiti

Vergi incelemesinin ilk aşaması incelenecek mükellefin seçilmesidir. Bir mükellef vergi incelemesine şu nedenlerle gidebilir (Karyağdı, 2020: 139):

- İhbar ya da şikâyet olması,
- Risk Analiz Sistemi tarafından riskli mükellef olarak belirlenmesi,
- Sektörel inceleme yapılması,
- İnceleme elemanları tarafından inceleme talebi oluşturulması,
- Cumhuriyet Savcılıklarının inceleme talebinde bulunması.

Bu nedenlerden hiçbirisi var olmasa bile mükellefler zamanaşımı süresi içinde vergi incelemesine tabi olabilirler (Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, madde: 4).

Vergi müfettişlerince yıl içerisinde olağan olarak gerçekleştirilecek incelemeler planlanmaktadır. Vergi Denetim Kurulu yönetmeliğinin 40.maddesinde incelemenin verimli ve etkin olması için her yıl Genel Çalışma Planı hazırlanmaktadır.

Vergi incelemesinin başlıca sebeplerinden biri mükellef nezdinde ihbar ya da şikâyet olmasıdır. İhbar ve şikâyetlerin değerlendirilmesi de Vergi Denetim Kurulunun görevleri içerisinde sayılmaktadır (646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname, 2011, madde: 20).

6009 Sayılı Kanun ile kurulan Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulunun hazırlayacağı yıllık denetim ve inceleme raporu doğrultusunda incelemeler gerçekleştirilmektedir.

Kurulun görevleri, koordinasyon ve bilgi akışını sağlamaktır. Ayrıca ilgili kanunun beşinci maddesinin e bendi uyarına ..., “inceleme ve denetim birimlerinin görüş ve önerileri ile Gelir İdaresi Başkanlığı risk analiz sistemi üzerinden yapılan analizler de dikkate alınarak incelemeye tabi tutulacak sektörler, konular ile mükellefleri tespit etmek, inceleme ve denetim birimlerinin uygulayacakları yıllık planı hazırlamak ve Bakan onayına sunmak“ kurulun başlıca görevi arasındadır.

Risk analiz sistemi, vergi incelemelerinin etkin ve verimli gerçekleşmesi açısından önem teşkil etmektedir. Bu sistem sayesinde yüksek riskli mükelleflerin incelenmesi sağlanarak vergi incelemesinin nihai hedefine ulaşması kolaylaşmaktadır. Aşağıda son beş yıl içerisinde risk analiz çalışmaları ile incelemeye sevk olan mükellef sayılar gösterilmektedir.

Tablo 1: Risk Analiz Çalışmaları Sonucu İncelemeye Sevk Edilen Mükellef Sayısı

Yıllar	Mükellef Sayısı
2017	26.006
2018	22.664
2019	23.395
2020	18.535
2021	19.334

Kaynak:Faaliyet raporları incelenerek yazar tarafından oluşturulmuştur.
<https://www.hmb.gov.tr/vergi-denetim-kurulu-faaliyet-raporu>

Tablo 1’e göre faaliyet raporları incelenip son beş yılın ortalaması alındığında 21.987 mükellef risk analiz çalışmaları neticesinde incelemeye sevk edilmiştir. 2020 ve 2021 yılları ortalamasının altında kalmaktadır. Bunun önemli sebeplerinden biri şüphesiz olarak dünyayı etkisi altına alan Covid-19 salgını neticesinde çalışmaların kısmen de olsa sekteye uğraması gösterilebilir.

18.04.2020 tarihli, 60 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile Risk Analiz Genel Müdürlüğü kurulmuştur. Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesinde kurulan bu müdürlük ile bakanlığın görevlerine risk analizi de eklenmiştir. 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin mülga 222. Maddesi ile müdürlüğün görevleri belirlenmiştir. Bu görevlerden bazıları şunlardır:

- Vergi kayıp ve kaçağı ile kayıt dışı ekonomik faaliyetleri araştırmak, bunların önlenmesine yönelik risk analiz ve değerlendirme çalışmalarını gerçekleştirmek,
- Vergi kayıp ve kaçağı ile kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin önlenmesi amacıyla ilgili kamu kurum ve kuruluşlarıyla koordinasyonu sağlamak,
- Risk analizi ve değerlendirme çalışmalarını, belirlenen plan ve programlar dahilinde tanımlanan risk senaryoları, veri modelleri ve elektronik ortamdakiler dahil olmak üzere ilgili mevzuatına göre temin edilen her türlü bilgi, belge ve bunlara ilişkin her türlü ortamdaki kayıtlar üzerinden çeşitli analiz araçlarını kullanmak suretiyle gerçekleştirmek,

- Risk analizi ve değerlendirme çalışmalarına ait sonuçları raporlara bağlayarak gerekli önlemlerin alınmasını teminen bu raporları ilgili kamu kurum ve kuruluşları ile kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına iletme ve bu kurumlarca alınan önlemlerin sonuçlarını takip etmek, analiz etmek ve gerek görüldüğünde ilgili kurumlar ile paylaşmak,

İncelenecek mükelleflerin seçiminde kullanılan bir başka seçim faktörü sektörel incelemeye gidilmesidir. Bazı yıllarda belli bir sektörde sık görülen aynı tür vergi kaybına sebebiyet veren durumun görülmesi tüm sektörün incelemeye alınmasına sebebiyet vermektedir. Örneğin tüm gıda işletmelerinin ya da tüm otomotiv sektörünün incelemeye alınması sektörel incelemeye örnek verilebilmektedir.

Sektörel incelemelerden önemli bir faktör inceleme elemanının incelenen sektör hakkında geniş bilgi birikimine sahip olmasıdır. Çünkü iş hakkında yeterli bilgiye sahip olmayan inceleme elemanının vergi kaybına neden olabilecek açıkları bulması oldukça zordur. İşin mahiyetini ve olması gerekeni bilen bir inceleme elemanı, sektörel incelemelerde daha başarılı olacaktır.

Ülkemizde sektörel incelemede uzmanlaşmanın önemi fark edilmiş ve somut adımlar atılmaya başlanmıştır. Daire başkanlıkları bünyesinde farklı sektörler itibarıyla uzmanlaşmaya gidilerek alanında uzmanlaşmış ekipler oluşturulmaktadır. 18 Nisan 2022 tarihinde “Vergi İncelemelerinde Sektörel ve Fonksiyonel Uzmanlaşma Genelgesi” Hazine ve Maliye Bakanı tarafından yayımlanmıştır. Bu genelgeye göre Vergi Denetim Kurulu Daire Başkanlıklarında belirli sektörler ve belirli inceleme konularında uzmanlaşmış, etkin ve verimli bir yapıya geçiş başlatılmıştır (Çetinkaya, 2022).

3.1.2. Vergi İnceleme Elemanlarının Görevlendirilmesi

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 6.maddesine göre, vergi inceleme görevi inceleme elemanına yazı ile verilir. Görev yazısında inceleme yapılacak kişi ve inceleme konularına ilişkin bilgi, inceleme dönemi, türü, gerekçesi ve süreciyle ilgili bilgiler yer almaktadır. Görev yazısı ve ekinde bulunan belgeler, elektronik ortamdan incelemeyi yapacak inceleme elemanına gönderilebilir.

Günümüzde vergi müfettişlerinin görevlendirilmesi yazılı şekilde olmamaktadır. Başkanlığın geliştirdiği yazılım ile dijital sistem üzerinden görevlendirme yapılmaktadır (Karyağdı, 2020: 148).

Vergi incelemesi bir ya da birden fazla inceleme elemanı tarafından yapılabilmektedir. Birden fazla inceleme elemanının görevlendirildiği durumlarda (kapsamlı incelemeler vb.) incelemenin başkanlığını en kıdemli inceleme elemanı yürütmektedir.

Görevlendirme yazısında incelemenin konusu/konuları açıkça belirtilmektedir. İncelemenin tam inceleme ya da sınırlı inceleme olarak yürütüleceği açıkça beyan edilmektedir. Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 3.maddesinin f bendinde tam inceleme: “Bir mükellef hakkında, bir veya birden fazla vergi türü itibarıyla bir veya daha fazla vergilendirme dönemine ilişkin her türlü iş ve işlemlerinin bütün matrah unsurlarını içerecek şekilde yapılan vergi incelemesi” olarak tanımlanmıştır. İlgili maddenin e bendinde ise sınırlı inceleme “tam inceleme dışında kalan vergi incelemesi” olarak tanımlanmıştır.

1 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile grup başkanlıkları daire başkanlıklarına dönüştürülmüştür. Ayrıca denetim birimi sınıflandırılmasında değişikliğe gidilmiştir. Yeni düzenlemeye göre, Vergi Denetim Kurulu görevlerini gerçekleştirmek, uzmanlaşma ve iş bölümünün sağlanması amacıyla Hazine ve Maliye Bakanlığı onayı ile bazı daire başkanlıkları kurabilecektir. Bu daire başkanlıkları (<https://vergiport.com/blog/uploads/files>);

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

Vergi müfettişlerinin (Vergi Baş Müfettişi, Vergi Müfettişi/ Yardımcısı) görev yapacakları daire başkanlıkları yönetmelikle belirlenecektir. Fakat bu daire başkanlıkları kurulana kadar 1 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesine eklenen maddeye göre;

- Orta ve Küçük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığında görev yapanlar Denetim Daire Başkanlıklarında,
- Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı, Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlığı ve Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığında görev yapanlar Vergi Kaçakçılığı Denetim Daire Başkanlığı, Vergi İadeleri Denetim Daire Başkanlığı ve Sektörel Denetim Daire Başkanlıklarında görevlendirilecektir.

Yani hali hazırda görevli olan vergi müfettişleri ilgili yönetmelik yürürlüğe girene kadar bu geçici düzenlemeye göre görevlendirilecektir.

İnceleme elemanı sınırlı inceleme ile görevli iken görevlendirmenin tam incelemeye dönüşebilmesi için bağlı olduğu birimden bunu talep etmesi gerekmektedir. Talep etmemesi durumunda inceleme konusu kapsamı dışına çıkarsa bu durumda yetkisiz işlem yapmış olmaktadır.

3.1.3. Vergi İncelemesine Başlanılması

31880 Sayılı Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmeliğe göre; “Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, inceleme görevinin verilmesinden itibaren en geç beş gün içinde işe başlarlar”. İlgili yönetmeliğin aynı maddesinin devamına göre bu zaman içerisinde işe başlayamayan (beş gün içinde) inceleme elemanı gerekçesini yazılı olarak bağlı olduğu birime iletir. İdare, işe başlanılmamasının sebebini haklı bulursa süre en fazla beş gün daha uzatılabilir. İdare, süre uzatmak yerine görev değişimi yaparak inceleme görevini başka bir inceleme elemanına da verebilir.

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 10. Maddesi uyarınca vergi inceleme elemanı memuriyetini ve inceleme yetkisini gösteren fotoğraflı kimliklerini işe başlamadan göstermelidirler.

VUK’da 140. maddesine göre, inceleme konusu ve incelemeye başlanıldığı yazıyla bildirilir. Bu yazı, nezdinde inceleme yapılacak mükellefin yanı sıra bağlı bulunduğu birime ve bağlı olduğu vergi dairesine gönderilmektedir.

28.06.2022 tarihinde yürürlüğe giren 31880 Sayılı yönetmeliğin 4.maddesinde yapılan değişiklikler ile VİUEHY 9. maddesi değişmiştir. Bu değişiklik ile vergi incelemesine, inceleme elemanı tarafından düzenlenen ‘İncelemeye Başlama Bildirimi’ ile başlanır. İlgili maddenin 3.bendine göre “İncelemeye başlama tarihi, incelemeye başlama bildiriminin düzenlendiği tarihtir.”

İncelemeye başlama yazısının düzenlenmemesi bazı sonuçlar ortaya çıkarabilir. Bunlar (Karyağdı, 2020: 160-161);

- VUK’nun 371. maddesinde düzenlenen pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanabilir. Çünkü ilgili maddenin 2.fıkrasına göre, pişmanlık müessesesinden yararlanmak için ilgili vergi konusunda vergi incelemesine başlanılmamış olmalıdır. İncelemeye başlama yazısı düzenlenmedikçe vergi incelemesine başlanılmamış sayılmaktadır (Uçak, 2013: 20).
- Mükellef hakkının ihlal edilmesine sebep olur. Vergi mükelleflerinin en temel haklarından biri bilgi edinme hakkıdır. Mükellefin incelemeye başlama yazısı olmaksızın incelemeye alınması tedirgin ve huzursuz edecektir (Bozdoğan vd., 2013). İnceleme elemanlarının mükellefin kafasında soru işareti bırakmadan, tarafsız ve şeffaf biçimde görevini gerçekleştirmesi, mükellefin vergi otoritelerine güvenini sağlamak açısından oldukça önemlidir.
- İncelemenin geçersiz sayılmasına sebep olabilir. Yapılan inceleme sonucu tarh edilen ceza/cezaların geçersiz olması ve yargı kararınca iptaline sebep olabilir.

- İnceleme sürecinin başlama tarihi, inceleme yazısının düzenlendiği tarih olarak kabul edildiği için bu sürenin hesaplanamamasına yol açılır.
- Mükellefin defter ve belgeleri ibraz etmediğine dair bir işlem yapılamayacaktır.

Vergi incelemesine başlanması ile inceleme elemanı, inceleme konusu ve kapsadığı yıllara ait defter ve belgeleri mükelleften talep edebilmektedir. VİUEHY'nin 12.maddesine göre; "Mükelleflerin defter ve belgeleri yazılı olarak istenir ve tutanakla teslim alınır. Yazıda, ibraz edilecek defter ve belgeler ile on beş günden az olmamak üzere ibraz süresine, ibraz yerine ve ibraz edilmemesi halinde uygulanacak müeyyideler yer verilir." şeklinde düzenlenmiştir.

Kanun ile belirlenen bu ibraz süresi mükellef açısından önemlidir. Çünkü inceleme elemanı tarafından keyfi uygulamaların (mükelleften derhal defterlerin istenmesi vb.) önüne geçilmektedir.

Vergi inceleme elemanı, talep ettiği defter ve belgelerin kendisine beyan edilmemesi durumunda gerekli araştırmaları yaparak re'sen takdir yetkisine sahiptir. İnceleme elemanı, tespit ve araştırmaları yaptıktan sonra adil ve gerçeğe yakın olarak ödenmesi gereken vergiyi belirleyip takdir edebilmektedir. Takdir edilen vergi dışında özel usulsüzlük ve hapis cezası ile cezalandırılma durumu da kanun ile kabul edilmiştir. Bununla beraber re'sen takdire sebebiyet veren durumun tespit edilmesi halinde usulsüzlük cezası 2 kat olarak uygulanmaktadır. (Şeker, 2020: 2).

3.1.4. Vergi İncelemesinin Gerçekleştirilmesi

Vergi inceleme süreci, VUK'nun 134.maddesine göre; "ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak" olarak belirtilmiştir.

VUK'nun 3.maddesi yemin hariç tüm delilleri kabul ederek serbest delil sisteminin Türk vergi sisteminde uygulanmaktadır. Delil serbestliği ilkesi ile vergiyi doğuran olayın gerçekliğinin tespiti için her türlü yol ve yöntem kullanımının yolu açılmıştır (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2011: 97).

Türkiye'de genel uygulamaya göre vergi inceleme süreci sonuçlandırılmadan hemen önce inceleme elemanı tarafından vergi inceleme taslak tutanağı düzenlenmektedir. Bu tutanak ile vergi inceleme elemanı/elemanları tarafından inceleme sonucu bulunan bulgular, gerekçeleriyle birlikte tutanağa geçilmektedir. Taslak mahiyetinde olan bu tutanak, nezdinde inceleme yapılan mükellefe gönderilmektedir. Mükellef, taslağı hem kendisi hem de vergisel açıdan uzmanlaşmış (örneğin mali müşaviri) kişilerce inceleyerek her bir maddenin altına kendi açıklama ve savunmasını yaparak inceleme elemanına gönderir. Bu şekilde son halini gözden geçirerek inceleme elemanı inceleme

tutanağını oluşturur. Bu tutanak hem incelenen mükellef hem de inceleyen eleman tarafından imzalanmaktadır. İmzalanan tutanağın bir nüshası incelenen mükellefe verilir.

Vergi incelemesinde inceleme tutanakları, inceleme raporuna giden ön işlem olarak görülebilmektedir. İnceleme tutanaklarının sadece inceleme elemanlarının tespitleri değil aynı zamanda incelenen mükellefin savunma ve açıklamaları yer almaktadır.

İnceleme tutanakları ile ilgili VUK'nun 141. Maddesinde gerek görülmesi halinde vergilendirilme ile alakalı ve ilişkili olayların tutanakla belgelendirilebileceği belirtilmiştir. Burada tutanak kullanıp kullanmamak inceleme elemanının inisiyatifine bırakılmıştır (Kaplan, 2013: 166).

VIUEHY'de mükellefin inceleme taslak tutanağının mükellefin inceleyip itiraz ve savunmalarının tutanağa geçilebilmesi için mükellef talebi ile iki gün öncesinden mükellefe gönderilmesi zorunlu hale getirilmiştir.

Vergi incelemesinde süre VUK' nun 140. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre tam incelemede süre en fazla bir yıl, sınırlı incelemede en fazla altı ay olarak belirlenmiştir. Aynı maddeye göre bu süreler en fazla altı ay uzatılabilmektedir.

3.1.5. İnceleme Sonucu Raporların Düzenlenmesi

Vergi inceleme raporu, incelenen mükellef hakkında hangi işlemlerin öngörüldüğünü gösteren vergi idaresi adına düzenlenen ön işlemdir. Vergi dairesinin yapacağı tarh işlemine hazırlık niteliğinde olan bu raporun tek başına icrai niteliği yoktur (Tekin ve Çelikkaya, 2018: 203).

Nihai tutanağın imzalanması ile inceleme raporu aşamasına geçilmektedir. İnceleme elemanının araştırma ve incelemeleri sonucu ulaştığı kanaatlerin ve sonuçların, gerekçeli şekilde belirtildiği yazılı metindir.

Vergi inceleme elemanları, tespit ettikleri bulgular birden fazla vergi konusuyla alakalı olursa düzenlenen raporlar her vergi konusu açısından ayrı ayrı düzenlenmektedir (Karyağdı, 2020: 179). VDK Yönetmeliğinin 53.maddesinin 3.fıkrasına göre; “.... İncelemelerde birden fazla mükellefi veya vergi türünü ya da aynı mükellefin birden fazla vergilendirme dönemini kapsayan eleştiri konusu yapılabilecek hususların tespit edilmesi halinde, konunun tek bir raporda ifade edilebilmesi amacıyla Vergi Tekniği Raporu düzenlenebilir”.

Vergi Usul Kanununda inceleme sonucu düzenlenen inceleme raporunun zorunluluğuna ilişkin ve raporun şekil şartlarıyla ilgili hüküm bulunmamaktadır. Ancak VUK'un 30.maddesinin birinci fıkrası ve 35. maddesinin son fıkrasından anlaşıldığı üzere inceleme sonucu re'sen vergi

tarhi yapılabilmesinin inceleme raporunun düzenlenmesi şartına bağlı olduğu anlaşılmaktadır. Bu maddelere göre inceleme raporu düzenlemeden inceleme tutanağına göre bulunan matrah ya da matrah farkına göre tarhiyat mümkün değildir (Bayram, 2020: 62).

VİUUEHY'nin 21/1 maddesinde incelemenin bitiş tarihi olarak inceleme raporunun inceleme ve denetim birimine verildiği tarih olarak kabul edilmiştir. Bu birim, inceleme raporunu değerlendirilmesi için belirlenen rapor değerlendirme komisyonuna göndermektedir (Şenyüz, 2020: 258). Aynı yönetmeliğin 21/2'e göre komisyon değerlendirilmesine alınarak incelemenin bitmiş olması, komisyon değerlendirmeleri neticesinde inceleme raporunda değişiklikler yapılmasına mâni bir durum teşkil etmemektedir.

7.7.2011 tarihli KHK'nin 646/4 maddesi ile VUK'un 140. maddesine eklenen fıkra vergi değerlendirme komisyon üyelerden bahsedilmiştir. Bu maddeye göre;" ... meslekte on yılını tamamlamış en az üç Vergi Müfettişinden oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonları tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin Cumhurbaşkanı kararı, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir." olarak düzenlenmiştir.

İnceleme elemanı ile rapor değerlendirme komisyonu arasında görüş ayrılığı/ayrılıkları olması durumunda rapor, "Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu" veya "Vergi Dairesi Başkanlığı Üst Rapor Değerlendirme Komisyonu'na gönderilir. Bu komisyonların kararı nihai karardır ve inceleme elemanının bu komisyonların kararına itiraz hakları yoktur (Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik [RDKOÇUEHY], 2011: madde 16).

İnceleme raporu düzenlendikten sonra ve rapor değerlendirme komisyonuna gittiğinde gerek görüldüğü takdirde komisyon, mükellefi veya inceleme elemanının kendini savunma hakkı verilmektedir. RDKOÇUEHY'nin 14. maddesinde düzenlenmiş olan dinleme hakkı, henüz inceleme hakkında nihai karar verilmeden önce komisyonun inisiyatifine bırakılmış olan, hem incelenen mükellefin hem de inceleme elemanının kendini savunması için iki tarafın da dinlenebileceği bir ortamın oluşturulmasıdır (Bayraklı ve Arısoy, 2021: 17).

İnceleme sonucu Rapor Değerlendirme Komisyonundan dinlenmesi istenen mükellef, toplantıya muhasebecisi/ mali müşaviri ile katılabilmektedir. Mükellefin toplantı öncesi hazırlanması ve muhasebeci/mali müşaviri ile değerlendirme yapabilmesi için rapor özetinin bir kopyası mükellefe verilmektedir.

Mükellefe rapor özetinin bir kopyasının komisyona gitmeden önce verilmesi 25.10.2016 tarihli yönetmelik ile uygulamaya girmiştir. Bu durum mükellefin önceden haberdar olup kendini savunması açısından oldukça önemlidir. Ancak komisyondan beklenen, ilgili tarafları dinleyip

değerlendirme yaparak gerekli görüldüğü hallerde düzeltme yapmaktan kaçınmamasıdır (Karyağdı, 2016). Bu şekilde yapıldığında dinleme olayı gerçek mahiyetine kavuşmuş olur. Aksi halde pasif dinleyici pozisyonunda olan bir komisyon, hem devletin kaynaklarını boşa kullanmış olur hem de toplanma amacından uzaklaşmış olur.

3.2. Türkiye’de Vergi İncelemesinin Görünümü

Ülkemiz vergi sisteminde beyan sisteminin geçerli oluşu, beraberinde etkin denetimin gerekliliğini de zorunlu kılmaktadır. Beyan edenin ödediği bir sistemde şüphesiz vergi kaybına sebebiyet verebilecek bilinçli ya da bilinç dışı faaliyetler gerçekleşebilmektedir. Hazine ve Maliye Bakanlığının yayımladığı raporlar doğrultusunda Türkiye’deki vergi denetiminin bulunduğu durumu değerlendirmek çalışma açısından yararlı olacaktır. Türkiye’deki vergi incelemesi, vergi gelirlerine etkisini; vergi mükelleflerinin incelenme oranları, incelemelerin türleri itibariyle dağılımı, inceleme sonucu tarhi istenen vergi tutarı ve kesilen ceza miktarı, incelemede aktif işgücü, inceleme elemanı başına düşen mükellef sayısı ve incelemelerin genel bütçe vergi gelirin katkısı incelenecektir.

3.2.1. Vergi Mükelleflerinin İncelenme Oranı

Vergi mükelleflerinin incelenme oranı, yıllar itibariyle ülkemizin mükellef bazında ne oranda incelendiğini göstermesi açısından önem arz etmektedir. Aşağıdaki tabloda 2012-2021 yılları itibariyle mükellef sayıları, incelenen mükellef sayıları ve mükellef inceleme oranı görülmektedir.

Tablo 2: Mükelleflerin İncelenme Oranı

Yıllar	Mükellef Sayısı* (1)	İncelenen Mükellef Sayısı (2)	İnceleme Oranı (2/1) (%)
2012	2.422.975	46.845	1,93
2013	2.460.281	71.352	2,90
2014	2.472.658	55.284	2,24
2015	2.527.084	58.676	2,32
2016	2.541.016	49.817	1,96
2017	2.636.370	44.182	1,68
2018	2.727.208	44.376	1,63
2019	2.813.452	40.763	1,45
2020	3.004.329	47.597	1,58
2021	3.221.894	54.065	1,68

*Gelir ve Kurumlar vergisi mükellefleri baz alınmıştır.

Kaynak: GiB ve HMB’den alınan bilgilerden yararlanılarak yazar tarafından oluşturulmuştur.
<https://www.gib.gov.tr/kurumsal/stratejik-yonetim/faaliyet-raporlari>; <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2021/03/2020-HMB-Idare-Faaliyet-Raporu.pdf>

Tablodaki verilere bakıldığında ülkemizde vergi inceme oranları oldukça düşüktür. Ülkemizde son on yılın inceleme oranlarının ortalaması alındığında 1,94 oranı ortaya çıkmaktadır. Yani her 100 mükellefin yalnızca 1,94'ü vergi incelemesine tabi tutulmaktadır. Son on yıl içerisinde en yüksek inceleme oranı 2013 yılında gerçekleşmiştir. En düşük inceleme oranı da 2019 yılında gerçekleşmiştir.

3.2.2. Türler İtibariyle İnceleme Miktarları

Aşağıdaki tabloda 2013-2021 yılları arasındaki vergi incelemelerinin türleri itibariyle inceleme oranları gösterilmektedir. 2013 yılı öncesinin Hazine ve Maliye Bakanlığının faaliyet raporlarında türler ile ilgili veri olmadığı için 2013 yılından günümüze vergi incelemelerinin türler itibariyle dağılımı gösterilmektedir.

Tablo 3: Türleri İtibariyle İnceleme Miktarları

Yıllar	Sınırlı İnceleme (1)	Tam İnceleme (2)	Toplam İnceleme (1+2)
2013	130.546	32.821	163.367
2014	111.692	37.355	149.047
2015	129.209	30.291	159.500
2016	144.820	40.642	185.462
2017	92.034	26.992	119.026
2018	101.422	33.681	135.103
2019	94.571	33.849	128.420
2020	107.343	37.859	142.202
2021	166.304	44.923	211.227

Kaynak: Hazine ve Maliye Bakanlığı Faaliyet Raporları verilerinden yararlanarak yazar tarafından oluşturulmuştur. <https://www.hmb.gov.tr/faaliyet-raporu>

Bu tablo ile amaç, ülkemizdeki vergi incelemelerinin tam ve sınırlı inceleme ayrımındaki oranını gösterebilmektir. 2013-2021 yılları arasındaki sınırlı inceleme ortalaması 119.771, tam inceleme oranı 35.379 olmuştur. Sınırlı incelemede 2017, 2018, 2019 ve 2020 ortalamasının altında kalırken tam incelemede 2013, 2015, 2017, 2018, 2019 yıllarında ortalamasının altında kalınmıştır. 2013-2021 yılları aralığında sınırlı inceleme ve tam inceleme en fazla 2021 yılında olmuştur. 2021 yılını bir önceki yıl ile kıyasladığımızda toplam inceleme miktarında gözle görülür bir artış olmuştur.

3.2.3. Vergi incelemeleri Sonucu Tarhı İstenen Vergi Tutarı ve Kesilmesi Önerilen Ceza Tutarı (TL)

Aşağıdaki tabloda, 2012-2021 yılları arasında tarhı istenen vergi tutarı ve VUK'na göre kesilmesi önerilen ceza tutarlarının toplamı gösterilmektedir. Vergi incelemelerinin etkinliğini görebilmek adına vergi incelemeleri sonucu tarhı istenen vergi tutarı ve kesilmesi önerilen ceza tutarını görmek önem arz etmektedir.

Tablo 4: Vergi incelemeleri Sonucu Tarhı İstenen Vergi Tutarı ve Kesilmesi Önerilen Ceza Tutarı (TL)

Yıllar	Tarhı İstenen Vergi Tutarı (TL)	Kesilmesi Önerilen Ceza Tutarı* (TL)
2012	4.535.523.091	8.776.095.415
2013	8.561.313.250	19.086.884.477
2014	7.939.389.423	16.582.633.968
2015	9.803.999.983	18.843.082.627
2016	7.234.873.130	15.904.492.736
2017	5.878.506.580	14.370.585.724
2018	8.722.800.218	19.862.613.528
2019	10.409.577.465	23.520.286.333
2020	24.921.860.064	40.258.714.890
2021	24.232.837.331	50.748.840.091

*VUK'daki vergi ziyai, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını kapsamaktadır.

Kaynak: Hazine ve Maliye Bakanlığı faaliyet raporları verilerinden yararlanarak yazar tarafından hazırlanmıştır. <https://www.hmb.gov.tr/faaliyet-raporu>

Tablo incelendiğinde hem tarhı istenen vergi tutarı 4.535.523.091TL ile hem de kesilmesi önerilen ceza tutarı 8.776.095.415 TL ile 2012 yılında en düşük seviyede gerçekleşmiştir. Tarhı istenen vergi tutarı 2019 yılında 10.409.577.465 TL iken bir sonraki yıl yaklaşık 2,5 kat artarak 24.921.860.064 TL olmuştur. İncelediğimiz yıllar arasında hem tarhı istenen vergi hem de kesilmesi önerilen ceza tutarının en yüksek olduğu yıl 2021 yılıdır.

3.2.4. Vergi İncelemesinde Aktif İşgücü

Aşağıdaki tabloda 2012-2021 yılları aralığında aktif olarak vergi incelemesi yapan vergi başmüfettişi, vergi müfettiş ve yardımcılarının yer verilmiştir. VDK'da görevli olan, izinli vb. durumlardan dolayı sahada aktif vergi incelemesi yapmamış olanlar dışarıda bırakılmıştır. Burada amaç, ülkemizde vergi incelemesini aktif olarak yapan inceleme elemanlarını sayıca görmektir.

Tablo 5: Vergi İncelemesinde Aktif İşgücü

Yıllar	Vergi Başmüfettişi (1)	Vergi Müfettişi (2)	Vergi Müfettiş Yardımcısı (3)	Toplam (1+2+3)
2012	249	2.020	1.621	3.890
2013	192	2.357	1.960	4.509
2014	198	2.623	1.112	3.933
2015	190	2.795	1.066	4.051
2016	134	1.869	3.991	5.994
2017	219	2.868	5.156	8.243
2018	125	1.752	4.651	6.528
2019	119	3.242	3.192	6.553
2020	127	5.101	1.502	6.730
2021	640	4.752	805	6.197

Kaynak: VDK faaliyet raporları doğrultusunda yazar tarafından hazırlanmıştır.
<https://vdk.hmb.gov.tr/vdk-faaliyet-raporlari>

Vergi inceleme görevi, esas olarak vergi müfettişlerinin görevidir. Vergi inceleme elemanı sayısı ne kadar fazla ise inceleme sayısı o kadar artacaktır. İncelediğimiz yıllar özelinde bakıldığında aktif vergi inceleme elemanı sayısının en düşük 2012, en yüksek ise 2017 yılında olduğu görülmektedir. Vergi müfettişi özelinde bakıldığında aktif olarak vergi incelemesi yapan vergi müfettişi sayısı en fazla 5.101 ile 2020 yılı iken en düşük 1.752 ile 2018 yılıdır.

3.2.5. İnceleme Elemanı Başına Düşen Mükellef Sayısı

Tablo 6’da inceleme elemanı başına düşen mükellef sayısı gösterilmiştir. Bu yaklaşım ile amaç, etkinlik hakkında yorum yapmaktır. İnceleme elemanı başına düşen mükellef sayısı ne kadar artarsa vergi incelemesinin etkinliği zorlaşacak, sayı ne kadar düşerse etkinliği sağlamak kolaylaşacaktır. Tabloda 2012-2021 yılları itibarıyla inceleme elemanı başına düşen mükellef sayısı görülmektedir.

Tablo 6: İnceleme Elemanı Başına Düşen Mükellef Sayısı

Yıllar	Vergi Mükellefi* (1)	Vergi İncelemesinde Aktif İşgücü** (2)	İnceleme Elemanı Başına Düşen Mükellef (1/2)
2012	2.422.975	3.890	622.8
2013	2.460.281	4.509	545.6
2014	2.472.658	3.933	628.6
2015	2.527.084	4.051	623.8
2016	2.541.016	5.994	423.9
2017	2.636.370	8.243	319.8
2018	2.727.208	6.528	417.7
2019	2.813.452	6.553	429.3
2020	3.004.329	6.730	446.4
2021	3.221.894	6.197	519.9

*Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefleri baz alınmıştır
** Aktif olarak inceleme yapan vergi başmüfettişi, vergi müfettişi ve vergi müfettiş Yardımcıları toplamıdır.

Kaynak: VDK faaliyet raporları ve HMB faaliyet raporlarından yararlanarak yazar tarafından oluşturulmuştur. <https://vdk.hmb.gov.tr/vdk-faaliyet-raporlari>; <https://ms.hmb.gov.tr/uploads>

Tabloya göre, son on yılın ortalaması alındığında bir inceleme elemanına düşen vergi mükellefi sayısı 497,7'dir. Oranın en yüksek olduğu yıl 2014 yılı, en düşük olduğu yıl 2017 yılıdır. Dikkat çekici bir başka durum ise yeni mükellefiyet oluşumunun yüksekliğidir. Özellikle son dört yıla bakıldığında inceleme eleman sayısı aynı seviyelerdeyken mükellef seviyesinde artış gözlemlenmiştir. Mükellef miktarı artarken inceleme eleman sayısının neredeyse sabit kalması, inceleme oranının düşmesine sebep olmaktadır.

3.2.6. Vergi İncelemelerinin Genel Bütçe Vergi Gelirlerine Katkısı

Genel bütçe vergi gelirleri içinde vergi incelemesi sonucu tarhı istenen vergi tutarı, vergi incelemesinin ülkemizdeki etkinliğinin göstergesidir.

Tablo 7: Vergi İncelemelerinin Genel Bütçe Vergi Gelirlerine Katkısı

Yıllar	Genel Bütçe Vergi Gelirleri (1)	Vergi İncelemesi Sonucu Tarhı İstenen Vergi Tutarı (2)	İnceleme Sonucu Tarhı İstenen Vergi Tutarı/ Genel Bütçe Vergi Gelirleri (2/1) (%)	İnceleme Sonucu Kesilmesi Önerilen Ceza Tutarı (3)	İnceleme Sonucu Tarhı İstenen Vergi ve Kesilmesi Önerilen Ceza Tutarı Toplamı / Genel Bütçe Vergi Gelirleri (2+3/1) (%)
2012	278.780.848.000	4.535.523.091	1,6	8.776.095.415	4,8
2013	326.169.164.000	8.561.313.250	2,6	19.086.884.477	8,4
2014	352.514.457.000	7.939.389.423	2,2	16.582.633.968	7
2015	407.818.455.000	9.803.999.983	2,4	18.843.082.627	7
2016	459.001.741.000	7.234.873.130	1,6	15.904.492.736	5
2017	536.617.206.000	5.878.506.508	1,2	14.370.585.724	3,7
2018	729.062.720.000	8.722.800.218	1,2	19.862.613.528	3,9
2019	847.692.224.000	10.409.577.465	1,2	23.520.286.333	4
2020	937.020.026.400	24.921.860.064	2,6	40.258.714.890	6,9
2021	1.164.988.000.000	24.223.837.331	2	50.748.840.091	6,4

Kaynak: Hazine ve Maliye Bakanlığı Faaliyet Raporları ve Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı Genel Faaliyet Raporları incelenerek yazar tarafından oluşturulmuştur. <https://www.hmb.gov.tr/faaliyet-raporu/>; <https://www.sbb.gov.tr/butce-genel-faaliyet-raporlari/>

Yukarıdaki tabloda 2012-2021 yılları arasındaki inceleme sonucu tarhı istenen vergi tutarı ile genel bütçe gelirlerinde vergi gelirlerinin payı oranlanmıştır. Bu oranlama ile amaç, devletin vergi gelirleri içerisinde vergi incelemesi neticesinde tarh edilen verginin payını ve vergi incelemesinin vergi gelirlerine katkısını görebilmektir. Oran ne kadar artarsa vergi incelemesinin vergi gelirleri içindeki payı yüksek, oran azaldıkça incelenmenin vergi gelirleri içindeki payı az demektir.

Tabloya göre vergi incelemelerinin vergi gelirlerine en fazla katkı yaptığı yıl 2013 ve 2020 iken en az olduğu yıl 2017, 2018 ve 2019 yıllarıdır. Vergi incelemesinin en etkin olduğu yıllar 2013 ve 2020 yıl çıkarımını yapabiliriz.

Tabloda 2012-2021 yılları arasında inceleme sonucu tarhı istenen vergi ve kesilmesi önerilen ceza tutarları toplamının vergi gelirlerine katkısı görülmektedir. Bu oran arttıkça vergi incelemesinin esas amacı olan gelir elde etme amacına daha da yaklaştığı söylenebilir. Bu oran tabloda yer alan yıllar açısından bakıldığında 2013 yılı en yüksek, en düşük 2017 yılında meydana gelmiştir.

Verilerden anlaşıldığı üzere vergi incelemesi- vergi geliri ilişkisi vardır. Örneğin tablo 2’de görüldüğü üzere, incelenen yıllar özelinde, mükellef inceleme oranının en yüksek olduğu 2013 yılında inceleme sonucu tarhı istenen vergi tutarının genel bütçe vergi gelirleri içerisindeki payının

en yüksek olduğu yıldır. Mükellef inceleme oranının en düşük olduğu 2019 yılı, inceleme sonucu tarhi istenen vergi tutarının genel bütçe vergi gelirleri içerisindeki payının en düşük olduğu yıldır.

3.3. Vergi İncelemesinde Etkinliği Bozan Sorunlar

3.3.1. Vergi Mevzuatından Kaynaklı Sorunlar

Günümüz şartlarına uyum sağlamak amacıyla sık sık yapılan mevzuat değişiklikleri ve dönüşümleri hem mükellefin hem de meslek mensuplarının takibini zorlaştırmaktadır.

Vergi mevzuatının sık değiştirilmesine girişimciler tarafından eleştiri getirilmektedir. Yeni iş kuracak olan bir müteşebbis, vergi planlaması yaparken olası bir mevzuat değişikliği sonucunda işler planladığı doğrultuda gitmeyebilir (Çamlıkaya, 2007: 79). Ayrıca getirilecek yeni bir istisna ya da muafiyet uygulaması ile yeni işe başlayan ve bu istisnalardan yararlananlar ile eskiden beri bu işi yapanlar arasında bir adaletsizlik olacağı aşikârdır. Ya da mevcut istisna veya muafiyetten yararlanmak isteyen mükellefi kayıt dışılığa teşvik edebilmektedir.

Vergi oranlarının yıllar itibariyle çok sık farklılaşması başka bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır. Örneğin kurumlar vergisi oranlarına bakıldığında kanuni oranı %20 olmasına rağmen içerisinde bulunduğumuz 2022 yılında %23, 2021 yılında %25 ve 2020 yılında %22 olarak uygulanması gelecek açısından belirsizlik oluşturarak mükellefler açısından olumsuz bir durum teşkil etmektedir.

3.3.2. İnceleme Oranlarının Düşüklüğü

Vergi incelemesi, devletin vergi gelirleri açısından oldukça önemlidir. Etkin inceleme mekanizması devletin vergi gelirlerini de pozitif yönde etkileyecektir.

Türkiye’de vergi inceleme oranları oldukça düşüktür. Önceki bölümlerde hazırlanmış olan tablo 2 bu durumu açıkça ortaya koymaktadır. Tabloya göre 2021 yılındaki inceleme oranı %1,68’dir. Yani 2021 yılında 100 mükellefin sadece %1,68 incelenmiştir. Bu durum hem devletin olası incelemekten elde edebileceği vergi ve ceza gelirinin az olmasına hem de mükellefte ‘bu kadar az inceleme yapılan bir ortamda bana inceleme yapılmaz’ mantığıyla hareket etmesine neden olmaktadır.

Türkiye’de son yıllarda inceleme yapılacak mükelleflerin seçiminde kullanılan risk analiz sistemi, VDK tarafından vergi incelemesine seçilecek mükellefin seçiminde kullanılan bir sistemdir. Ayrıca son yıllarda riskli sektörlerin belirlenerek ülke çapında incelenmeye alınması incelemenin verimini arttıracak bir başka olumlu adımdır. Bu gibi yenilikçi adımlar ile inceleme

oranları arttırılmalıdır. Çünkü hem devlet gelirini arttırmak adına hem de mükellefin ‘ben incelenmem’ algısını kırabilmek adına önemlidir.

3.3.3. İnceleme Eleman Sayısının Düşüklüğü ve Donanım Sorunu

İnceleme işini yapan inceleme elemanları, var olan mükellef sayısı göz önüne alındığında sayıca azdır. Önceki bölümlerde hazırlanmış olan tablo 6 incelendiğinde 2021 yılında inceleme elemanı başına düşen mükellef sayısı 520’dir. Bu durumda inceleme elemanları üzerine yüklenen iş yükünün fazlalığı görülmektedir. Bu durum incelemenin verimini azaltacak bir unsurdur.

İnceleme elemanlarının sayısı kadar nitelikleri de önemlidir. Donanımlı ve deneyimli inceleme elemanları, etkin ve verimli inceleme için gereklidir. Ayrıca inceleme yaptığı sektörün iş ve işleyişi hakkında bilgi sahibi olması incelemenin verimi açısından önemlidir. Bazı sektörlerde teknik terimlerin ve malzemelerin kullanılması, inceleme yapan müfettişleri değerlendirme yapması açısından zorlamaktadır. Bu gibi durumların önüne geçebilmek için müfettişin, işin temel mahiyetini bilmesi gerekmektedir. Örneğin inşaat sektöründe iş yapan bir mükellef incelenirken, müfettişin değerlendirdiği bir yapının inşa edilirken kullanılacak malzeme miktarını bilmemesi, olası bir naylon faturayı gözden kaçırmasına sebep olabilir. Ama aşağı yukarı bir yapı için ne kadar malzeme gerektiğini bilen bir müfettiş, bu durumu fark edip gereken cezai işlemi yapacaktır.

3.3.4. Sık Yapılan Vergi Afları

Ülkemizde dönem dönem çıkarılan vergi afları hem vergi gelirlerini hem de mükellefte sürekli şekilde af beklentisini tetiklemektedir. Bu beklenti, mükellefin vergi ödevlerini yerine getirmesinde sorunlar çıkarmaktadır.

Ülkemizde sıkça çıkarılan ‘matrah artırım’ vergi affının bir nevidir. Matrah artırım, kısaca inceleme savardır. Belirli koşullar altında mükellef, geçmişe yönelik matrahı kendi isteği ile arttırır. Bu şekilde o döneme ait herhangi bir inceleme ile muhatap olmanın önüne geçmiş olur. Hâlihazırda defter ve kayıtlarını olması gereken şekilde tutan bir mükellef, bu uygulamayı tercih etmeyecektir. Defterinde sorun olan mükellef, bu uygulama ile olası bir incelemeden muaf tutulmuş olacaktır. Sık çıkarılan matrah artırım sürekli af beklentisini arttıracaktır.

Ülkemizde 09.06.2021 tarihinde resmî gazete yayımlanarak yürürlüğe giren 7326 sayılı kanun ile belirli şartlar altında vergi ve matrah artırım kanunlaşmıştır. Aynı vergi affı kanunu ile işletme kayıtlarının düzeltilmesi de kanunlaşmıştır. İlgili kanunun 6.maddesine göre;

Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri (adi, kollektif ve adi komandit şirketler dâhil), işletmelerinde mevcut olduğu hâlde kayıtlarında yer almayan emtia, makine, teçhizat ve

demirbaşları kendilerince veya bağlı oldukları meslek kuruluşunca tespit edilecek rayiç bedel ile 31/8/2021 tarihine kadar (bu tarih dâhil) bir envanter listesi ile vergi dairelerine bildirmek suretiyle defterlerine kaydedebilirler. Bildirime dâhil edilen kıymetler için amortisman ayrılmaz.

Bu gibi vergi aflarının ülkemizde sık uygulanması sürekli af beklentisine neden olmanın yanı sıra vergi ödevini doğru ve zamanında gerçekleştiren mükelleflere yapılan bir haksızlık olarak görülmektedir.

3.3.5. Toplumda Vergi Bilincinin Oturmamış Olması

Vergi bilinci, devletin hizmet ifasını sağlayabilmesi için verginin önemini bilmesi ve vergisel ödevlerini gerçekleştirmedeki istek düzeyidir. Toplumda vergi bilinci, vergi konusundaki eğitim ile doğru orantılıdır (Çiçek ve Bitlisli, 2017: 261).

Ülkemizde çeşitli eğitim faaliyetleri, farkındalık oluşturmak adına çeşitli sloganlar kullanılarak verginin önemi vurgulanarak vergi bilinci her yaştaki insana aşılarmaya çalışılmaktadır. Örneğin 2022 yılında 33.sü kutlanan vergi haftası etkinlikleri ile vergi bilinci çeşitli etkinlikler ile aşılarmaya çalışılmıştır. “Siz Vergiye Biz Hizmete Mükellefiz” sloganı kullanılan afişler ülke çapında birçok yere asılarak farkındalık oluşturulmaya çalışılmıştır. “ Türkiye’nin Geleceği Biziz, Bizim Geleceğimiz Vergileriniz” sloganı da ülke çapındaki okullara asılarak vergi bilincinin çocuklara aşılarması amaçlanmıştır (Çetinkaya, 2022).

Son yıllarda ülkemizde vergi bilincini aşılarmak amacıyla yapılan çalışmalar azımsanmayacak düzeydedir. Fakat toplumun vergiye bakış açısı ve farkındalık düzeyi henüz istenen düzeye ulaşamamıştır.

3.3.6. Uzlaşma Müessesesi Kaynaklı Sorunlar

Ülkemizde uzlaşma müessesesi, vergi itilaflarının taraflar arasında anlaşma sağlayarak vergi idaresi içerisinde barışçıl yollarla çözüme kavuşturulmasına yönelik bir yoldur. Uzlaşmada amaç, yargı yoluna gitmeden tarafların ortak bir paydada anlaşmasını sağlamaktır (Erdem vd., 2022: 89-90).

Vergi incelemesi ile vergi kaybını minimum düzeye çekmek amaçlanırken diğer yandan mükellef ‘nasıl olsa aslını ve cezasını indirimli olarak uzlaşarak öderim’ rahatlığı vermek vergi incelemesinin etkinliğini azaltmaktadır (Koç, 2011: 195).

3.4. Türkiye’de Vergi İncelemesinde Etkinliğin Sağlanması İçin Çözüm Önerileri

3.4.1. Vergi Mevzuatı Kaynaklı Çözümler

Esasen vergi mevzuatı istikrarlı ve sürekli uygulanabilir bir zemine oturtulmalıdır. Peşi sıra gelen değişiklikler ve revizyonlar hem mükellefin kafasını karıştırmakta hem de takibini zorlaştırmaktadır. İşin içinde olan ve vergisel açıdan uzman olan kişilerin bile bir soru karşısında ‘bir değişiklik olmuş olabilir tekrar bir mevzuata bakayım’ demesi vergi sistemimiz açısından sürekliliğin olmadığını gözler önüne sermektedir.

Vergi mevzuatı pek tabi değişen koşullara ve günümüz şartlarına göre dizayn edilmelidir. Fakat çok sık yapılan köklü değişimlerden uzak durulmalı ve olabildiğince açık ve anlaşılır olmalıdır.

3.4.2. Vergi İnceleme Oranlarının Düşüklüğüne Karşı Çözümler

Vergi inceleme sayısı, mükelleflere kıyasla düşüktür. Bunun çözümü başta eğitilmiş ve iş bitirici özellikli vergi müfettişi istihdamıdır. Devletin en önemli gelir kalemi olan vergilerin tahsilatı, vergi müfettişlerinin donanımı, eğitimi ile doğru orantılıdır. Özellikle devletin, bu eksik istihdamı görerek bu eksikliği kapatabilmek adına hamleler yapması gerekmektedir.

Vergi müfettişleri, günümüzde çoğunlukla maaş tatminsizliği sebebiyle istifa ederek başka işlere yönelmektedir. Zaten sınırlı sayıda var olan vergi müfettişlerinin başka iş kollarına geçmesi, vergi incelemesini olumsuz etkilemektedir. Devlet bu istifaların önüne geçmek amacıyla müfettişlerin ücret politikasını gözden geçirerek özel ücret tarifeleri uygulamalıdır. Ayrıca performansa dayalı prim sistemi getirerek müfettişleri işe teşvik etmelidir.

Vergi müfettişleri iş kollarında uzmanlaştırılmalıdır. Belirli bir iş kolunda uzmanlaşan vergi müfettişi, uzmanlaştığı sektöre hâkim olmalıdır. Bu sayede mükelleflerin vergisel hata/hilelerini yakalamaları daha kolay olacaktır. İşleyişe hâkim olan vergi müfettişi, sadece o sektöre ait mükellefleri inceleyecektir. Bu tür bir uzmanlaşma, sektörler açısından da caydırıcılığı arttıracaktır. Sadece kendi sektörünü denetlemek için seçilen ve sektörü bilen müfettişlerin olduğunu bilen mükellefler, vergisel ödevlerini yerine getirirken daha ihtiyatlı davranacaktır.

Teknolojinin hayatımıza iyice girdiği bu günlerde, vergi incelemesi için de teknolojiye yüksek verim alınmalıdır. İncelenecek mükellefin seçiminde etkin kullanılan risk analiz sistemi, inceleme için oldukça olumlu bir gelişmedir. Ayrıca e-defter, e-fatura, e-arşiv fatura gibi uygulamalar olumlu gelişmelerdir. Kayıt dışılığın önüne geçebilmek için teknoloji daha da etkin kullanılmalıdır.

3.4.3. Vergi Aflarının Sık Çıkarılmaması

Ülkede mevcut bulunan af beklentisi, mükelleflerin vergisel ödevlerini yerine getirmesinde sorunlar meydana getirebilmektedir. Mükelleflerde mevcut olan ‘Nasıl olsa af çıkar’ bakış açısı değiştirilmelidir. Bu sebeple ülke gündeminden aflar çıkarılmalıdır. Af gibi tavizler verilmediğinde vergi cezaları ile muhatap olan mükellefler doğru beyan yapmaya yönelecektir.

3.4.4. Toplumda Vergi Bilincinin Oluşturulması

Vergi bilincinin bir toplumda olması, vergide başarı için en önemli unsurdur. Toplum, verginin ülkesine katkı sağlayacağını ve ülke gelişimi açısından önemine inandığı ölçüde vergi bilincinin oluşması kolaylaşacaktır. Bu durumda devlete de önemli görevler düşmektedir. Devlet, toplanan vergilerin kullanımında açık ve şeffaf bir görüntü çizmeli ve mükellefi ikna etmelidir. Ayrıca topluma adil bir vergi sistemi uygulayarak toplumu gönüllü vergi uyumuna ikna etmelidir.

Ülkemizde her yıl için yayımlanan çeşitli denetim raporları ile devletin topladığı vergiler, vergilerin kullanım yerleri vb. açıklanmaktadır. Bu şekilde şeffaflık sağlanarak gönüllü uyuma katkı sağlamaktadır.

Vergi bilincinin oluşturulması için günümüzde yaygın kullanılan kitle iletişim araçlarından faydalanılmalıdır. Sadece vergi haftası gibi günlerden ziyade daha yaygın şekilde toplumun bilinçlenmesi için kullanılmalıdır. ‘Ağaç yaşken eğilir’ sözünden hareketle okullarda vergi, vergi bilincinin aşılması için müfredata dersler koyulmalıdır.

3.4.5. Meslek Mensuplarının Tarafsızlığının Sağlanması

Muhasebe meslek mensupları, bilgilerin toplanması ve kaydı, mali tabloların hazırlanması, beyannamelerin düzenlenmesi, müşavirlik ve tasdik gibi işlemleri yapan muhasebe elemanlarıdır (Daştan, 2011: 181).

Meslek mensupları tarafsız olmalıdır. Mükellefe ve devlete aynı uzaklıkta yer almalıdırlar. Vergisel açıdan mükelleften daha donanımlı olan meslek mensuplarının, mükellefleri doğru yönlendirerek mükelleflerinin vergisel ödevlerini doğru yapmasını sağlanmalıdır. Ayrıca olası bir vergi incelemesinde müfettiş ile iş birliği içerisinde çalışarak gerçeği ortaya çıkarma gayretinde olmalıdırlar.

SONUÇ ve ÖNERİLER

Devletler için vergi, kamu hizmetlerinin gerçekleştirilebilmesi için en önemli gelir kaynağıdır. Kamusal hizmetlerin çeşitliliği ve artışı, sosyal devlet anlayışı gereğince gün geçtikçe vergiye olan ihtiyacı da arttırmaktadır. Devletler, artan ihtiyaçları karşılayabilmek için ya mevcut vergi oranlarını arttırmakta ya da vergi sistemine yeni vergiler koymaktadır. Fakat mevcut vergilerden dolayı geliri azalan mükellefler, yıllardır vergiye karşı direnç oluşturmaktadır. Devletler ile mükellefler arasındaki bu anlaşmazlıklar, devletin gelir kaybı ile sonuçlanmaktadır.

Ülkemizde mevcut beyan esası, 'mükellefin kendi gelirini en iyi kendi bilir ve beyan eder' temeline dayanır. Fakat mükellefler, gelirlerinin azalmasını istemeyerek çeşitli vergisel dirençler gösterebilmektedirler. Bazen de mükellefler istemeden ya bilgisizlikten ya da sayısal hatalardan dolayı vergi kaybına sebebiyet vermektedir. Bu gibi vergi kayıplarının önüne geçmek amacıyla devlet, çeşitli önlemler alma yoluna gitmiştir.

Devlet, vergi kaybını en az seviyede tutmak için bir takım önlemler almaktadır. Bu önlemlerden birisi, mükellefin defter ve belgelerinin incelenerek varsa vergi kaybına sebebiyet veren durumların tespit edilmesini sağlayan vergi incelemesidir. Vergi incelemesi, hem maddi olarak vergi kayıplarının azaltılması hem de mükellefin incelenme korkusuyla bilerek vergi kaybına sebep olabilecek iş ve işlemlerden uzak durması sağlanmaktadır.

Vergi denetiminde en çok tercih edilen vergi incelemesi; vergi gelirlerini arttırmak, vergiye gönüllü uyumu sağlamak, mükellef bilgisizliğinden kaynaklı vergi kayıplarını saptayıp düzelterek mükellefin konu hakkında bilgilendirilmesini sağlamak ve vergi kaybına sebebiyet veren mükelleflerin tespiti ile vergi adaletini sağlamak amaçları ile yapılmaktadır.

Vergi denetiminin başarısı, şüphesiz doğru organizasyona bağlıdır. İlk olarak denetlenecek mükellefin seçimi vergi geliri açısından önemlidir. Vergi kaybına sebep olabilecek mükelleflerin seçimi, hem inceleme sonucu elde edilen gelir açısından hem de zaman tasarrufu açısından önemlidir. Vergi kaybına sebep olmayan ve inceleme sonucu herhangi bir sorunla karşılaşmayan inceleme işlemi, devlet kaynaklarının israf edilmesi demektir. Teknolojinin gelişimi ile çoğu iş ve işlemin bilgisayar ortamında gerçekleşmesi, incelenecek mükellefin seçimini de günümüz şartlarına uyarlama gereğini ortaya çıkarmıştır. Ülkemizde incelenecek mükellef seçiminde uygulanan risk analiz sistemi ile son yıllarda vergi incelemelerinde verim alınmaya başlanmıştır. İnceleme

oranlarının yıllar itibariyle neredeyse aynı kalıp inceleme sonucu tarhi istenen vergi tutarı ve kesilmesi önerilen ceza tutarının artması bu durumu destekler niteliktedir.

Türkiye’de sektörel incelemelere son yıllarda daha çok önem verilmeye başlanmıştır. Bir sektörde vergi kaybına sebep olan durumun sektörde faaliyet gösteren birçok şirkette meydana gelmesi, o sektörün incelemeye alınmasına sebep olabilmektedir. Risk analiz sistemi ile belirlenen sektörler, ülke genelinde incelemeye alınmaktadır. Sektörel incelemede uzmanlaşmanın önemli olduğu fark edilmiş ve 18.04.2022’de “Vergi İncelemelerinde Sektörel ve Fonksiyonel Uzmanlaşma Genelgesi” yayımlanarak VDK Daire Başkanlıklarında belirli sektörlerde uzman olan ekipler oluşturulmaya başlanmıştır. Sektörel olarak uzmanlaşan inceleme elemanları, vergi incelemesinde verime katkı sağlayacaktır.

E-fatura uygulaması, vergi kaybının azaltılması için ülkemizde atılan bir başka adımdır. Hız, maliyetin azalması gibi avantajlarının yanı sıra faturalarda kayıt dışılığın önüne geçilmesi amaçlanan bu uygulama ile faturalar belirli standartlarda elektronik ortamda düzenlenmeye başlanmıştır. 2010 yılından beri hayatımıza dahil olan e- fatura uygulaması, vergi sistemi adına önemli bir uygulamadır.

Elektronik defter (e-defter) uygulanması, 2015 yılında hayatımıza girmiştir ve vergi incelemesi için önemli bir dönüm noktası olmuştur. Koşulları sağlayan mükelleflerin e-defter uygulamasına geçişi ile birlikte defterler, elektronik ortamda saklanmakta ve belirli aralıklarla (1 ay ya da 3 ayda bir) GİB’e gönderilmektedir. ‘Berat Gönderme’ adı verilen bu uygulama ile e-defter mükelleflerinin defterlerinin belirli aralıklarla GİB’e iletilmesi sağlanarak sürekli denetim altında tutulması amaçlanmaktadır. Defterlerinde sorun görünen mükelleflerden zaman zaman bilgi alınmakta ve sorun olduğuna kanaat getirildiği durumlarda incelemeye sevkler yapılmaktadır. E-defter uygulaması hem mükellefin sürekli gözetim altında tutulmasına hem de sonradan defter üzerinde yapılacak değişimleri önlemek adına önemli bir uygulamadır. Mükellefin sürekli gözetim altında tutulmasını amaçlayan bu uygulama, mükellefe doğru bildirim konusunda zorunlu bir motivasyon sağlamaktadır.

Türkiye’de vergi incelemesinde etkinliği bozan birçok faktör vardır. İlk olarak vergi mevzuatında yapılan sık değişimler, hem mükellefin takibini zorlaştırmakta hem de geleceğe yönelik belirsizlikler yaratmaktadır. Vergi mevzuatı istikrarlı ve sürekli uygulanabilir şekilde dizayn edilmelidir. Değişen koşullara göre pek tabi revizyonlar yapılmalıdır. Fakat sık yapılan köklü değişimlerden uzak durulmalıdır.

Türkiye’de vergi inceleme oranı düşüktür. Türkiye’de uygulamaya koyulan birçok yeni uygulamaya ve tedbire rağmen vergi inceleme oranı istenilen düzeyin oldukça altındadır. Her 100 mükelleften yaklaşık 2 mükellefin incelemeye alınması hem incelemeden istenilen gelirin elde

edilememesine hem de mükelleflerin gözünde ‘ben incelenmem’ algısına sebep olmaktadır. Bu algı, mükellefin vergisel ödevleri yerine getirirken daha rahat davranmasına sebep olabilmektedir. Hem mükellefin bu algısını kırmak hem de devletin vergi gelirlerini arttırmak için inceleme oranları arttırılmalıdır.

Türkiye’de vergi inceleme eleman sayısı azdır. İnceleme eleman sayısı ve niteliği, vergi kayıp ve kaçığın önlenmesinde büyük öneme sahiptir. Her geçen yıl mükellef sayısında artış olmasına rağmen inceleme eleman sayısının sabit kalması incelemenin etkinliğini azaltmaktadır. İnceleme elemanlarının özlük hakları ve çalışma koşullarından dolayı başka sektörlere geçiş yaptığı bilinmektedir. Daha etkili bir inceleme için eğitilmiş ve donanımlı inceleme elemanları yetiştirilmelidir ve özlük hakları iyileştirilerek meslekten ayrılıklar azaltılmalıdır. Ayrıca vergi müfettişleri belirli sektörlerde uzmanlaştırılarak yalnızca uzmanlaştıkları iş kolunda incelemeler yapmaları sağlanmalıdır. Uzmanlıkları doğrultusunda işe hâkim olan vergi müfettişleri, vergi kaybına sebep olacak iş ve işlemleri daha kolay ve hızlı tespit ederek incelemenin verimini arttıracaktır.

Türkiye’de vergisel teşvik aracı olarak kullanılan istisna ve muafiyet uygulamaları oldukça fazladır. Önemli olan uygulanacak istisna ve muafiyet uygulamalarının süresi ve hangi amaç ile yapıldığının doğru tespit edilmesidir. Ne yazık ki ülkemizde uygulanan muafiyet ve istisna uygulamaları suistimale oldukça açıktır. Bu uygulamalardan yararlanabilmek adına mükellefler, kayıt dışı işlemler yapmaya yönelebilmektedir. Mevcut bu durum, vergi incelemesinde etkinliği bozmaktadır. Bu gibi durumların önüne geçmek için vergi sistemi içerisinde bu uygulamalara gerektiği ölçüde yer verilmeli ve denetimi önemsenmelidir.

Türkiye’de sıkça başvurulanan vergi afları, vergi incelemesinde etkinliği bozan bir diğer faktördür. Ülkede sürekli af beklentisinin oluşu, vergiye uyumu zedelemektedir. Mükelleflerdeki ‘Nasıl olsa af çıkar’ bakış açısı değiştirilmedi. Özellikle vergi incelemesinden kaçan mükelleflerin sığınağı olan matrah arttırımı uygulamalarından kaçınılmalıdır. Af gibi tavizler verilmediği takdirde cezalar ile muhatap olan mükellefler, doğru beyana yönelecektir. Ayrıca vergisel ödevlerini zamanında yerine getiren mükelleflerde oluşabilecek olası vergi adaletine güvensizliğin önüne geçilmiş olunacaktır.

Türkiye’de vergi bilinci tam oturmamıştır. Vergi bilinci arttıkça vergiye gönüllü uyum artacaktır. Türkiye’de bu konuya yeterince önem verilmemektedir. Türkiye’de vergi ahlakı ve bilincini geliştirmek adına çalışan kurumlar kurulmalı ve vergi bilinci geliştirilmelidir.

Türkiye’de uygulanan vergi cezaları caydırıcılıktan uzaktır. Vergi kaybına sebebiyet veren mükelleflere kesilen cezalar, uzlaşma ve cezalarda indirim uygulamaları ile etkinlikten ve

caydırıcılıktan uzaklaşmaktadır. Temel motivasyonu mükellefi caydırmak olan vergi cezaları, bu uygulamalar sonucu amacından uzaklaşmaktadır.

Türkiye’de inceleme süreci karışık ve uzun bir süreçtir. Asli görevi inceleme olan müfettişlerin inceleme dışında birçok gereksiz iş ve işlem ile uğraşması hem motivasyon düşüklüğüne hem de incelemeden alınacak verimi düşürmektedir. İnceleme sürecinin daha yalın, prosedürlerin daha az olduğu, işlemlerin daha çabuk işletildiği inceleme mekanizması, incelemeden alınacak verimi arttıracaktır.

Vergi incelemesinde geleneksel uygulamalardan uzaklaşılmalıdır. Çağdaş analiz sistemleri uygulanarak risk analiz uygulamaları önemsenmelidir. Her denetim uygulamasının devlet adına bir maliyet olduğu unutulmadan en az maliyetle en verimli incelemeler yapılması amaçlanmalıdır. Ülkemizde risk analiz sistemleri daha etkin kullanılarak vergi incelemelerinde verimin artırılması sağlanmalıdır.

Türkiye’de vergi denetiminde etkinliğin sağlanmasında muhasebe meslek mensuplarına da önemli görevler düşmektedir. Mükelleflerin vergisel ödevlerini, onların adına yerine getiren muhasebe meslek mensupları, mükellefe yakın değil, devlet ve mükellefe eşit uzaklıkta bulunarak adeta köprü görevi görmelidir. Vergi incelemesi durumunda inceleme elemanına yardımcı olarak gerekli bilgilendirmeler meslek mensupları tarafından tam ve zamanında yapılmalıdır.

Türkiye’de atılan teknolojik ve hukuki adımlar, e-dönüşümler, vergi kaybının azaltılmasında ve vergi incelemelerinin daha hızlı yapılmasına katkı sağlamaktadır. Vergi Denetim Kurulunun kurulması, sektörel incelemelerin artırılması, risk analiz sisteminin kullanılması ülkemiz açısından olumlu gelişmelerdir. Fakat inceleme oranlarının düşüklüğü, bir inceleme elemanı üzerine düşen mükellef sayısının fazlalığı, incelemeler sonucu tarh edilen vergilerin sadece vergi gelirlerinin %2 sini kapsıyor oluşu yapılan incelemelerin verimsiz olduğunu göstermektedir. Vergi aflarının ülke gündeminde olmaması, vergi incelemelerinde etkinliğin sağlanması, cezaların caydırıcı olması, uzlaşma müessesesinin mükellefi vergi kaçakçılığına teşvik etme güdüsünde olmadan ilerlemesi ülkemizin potansiyel vergi gelirine ulaşmasına katkı sağlayacaktır.

KAYNAKÇA

- Akalın, Güneri (2014), “Kalkınan Ekonomi: Türkiye’de Denetimin Etkinleştirilmesi”, **29. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Sakarya Üniversitesi Maliye Bölümü, 491-503.
- Akdoğan, Abdurrahman (1979), **Vergi İncelemesi**, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını, Ankara.
- Akgüç, Öztin (2002), **Mali Tablolar Analizi**, 10. Baskı, Avcıol Basım Yayın, İstanbul.
- Arabacı, Havva ve Çavdar, Fatih (2018), “Temel Finansal Tablolar Analizinin Etkin Bir Vergi Denetimi Açısından Önemi”, **Sosyal Bilimler Araştırma Dergisi**, 7(4), 172-182.
- Aydın, Selda (2006), “OECD Ülkelerinde Vergi İnceleme Sürecinin Karşılaştırmalı Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, (218), 37-41.
- Aydoğar, Mustafa (2020), **Vergi İncelemelerinde Mükellef Hakları**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Eskişehir Osman Gazi Üniversitesi- Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Ayotuz, Ahmet (2016), **Türkiye’de Yeminli Mali Müşavirlerin ve Kamu Vergi Denetçilerinin Vergi Denetimindeki İşlevlerinin Kıyaslamalı Olarak İncelenmesi**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Niğde Üniversitesi- Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Akçay, Ersin (2017), “Almanya, Fransa, İtalya ve İspanya Gibi Avrupa Ülkelerinin Vergi Sistemi, Vergi İncelemeleri ve Vergi Yargıları”, **Vergi Raporu Dergisi**, (211), 27-44.
- Aksümer, Ertunç (2014), “Fransız Vergi Sistemine Genel Bir Bakış”, **Vergi Raporu Dergisi**, (180), 63-70.
- Aktan, Hasan Basri (1994), “İşletmelerde Mali Denetim”, **Vergi Dünyası** , (149), 3–14.
- Altar, Ömer Arpacı (2004), “Özelgelerin Denetim Elemanını Bağlayıcılığı Hangi Boyutta?”, **Vergi Sorunları Dergisi**, (192), 81-89.
- Arslan, M.Cemil (2015), **İç Denetim/ Büyükşehir Belediyelerinin İç Denetim Uygulamaları**, 2.Baskı, Marmara Belediyeler Birliği Kültür Yayınları, İstanbul.
- Bakar, Feride ve Gerçek, Adnan (2016), “Vergi Denetiminde Risk Analizinin Yeri: Bazı Ülke Uygulamaları ve Türkiye İçin Bir Değerlendirme”, **International Journal of Public Finance**, 1(2), 168-193.
- Başpınar, Ahmet (2005), “Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, **Maliye Dergisi**, (148), 35-62.

- Baykara, Bekir (2005), “Yoklama Esnasında El Defteri Alma Yetkisine İlişkin Düzenlemenin Anayasa Karşısındaki Durumu”, **Vergi Dünyası**, (290), 15-25.
- Bayraklı, Hasan Hüseyin ve Sarısoy, Taner (2021), “Vergi İncelemesinde Dinleme Talebinde Bulunma Hakkı”, **Vergi Raporu Dergisi**, (257), 11-31.
- Bayram, Mehmet (2019), “Vergi İncelemesinin Hukuki Niteliği ve Kapsamı”, **Vergi Raporu Dergisi**, (241), 95-111.
- _____ (2020), “Hazırlayıcı Mahiyette Bir Ön İşlem: Vergi İnceleme Tutanağı ve Vergi İncelemesi Sonucunda Düzenlenen Raporlar”, **Vergi Raporu Dergisi**, (251), 58-70.
- Buz, Funda (2015), **Vergi İncelemesinin Vergilemede Verimlilik Açısından Değerlendirilmesi ve Analizi**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi- Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Bozdoğan, Kübra vd. (2013), “Yeni Mevzuata Göre Vergi İncelemesi ve Mükellef Hakları”, **Balkan Sosyal Bilimler Dergisi**, 2(4), 1-13.
- Bozkurt, Mehmet (2010), “Türk Gelir İdaresi ile Vergi Denetim Sisteminin Bazı Avrupa Birliği Ülkeleri Karşısında Değerlendirilmesi-1”, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, (542), 111-116.
- Bozkurt, Paşa (2016), “Denetim Kavramı ve Denetim Anlayışındaki Gelişmeler”, **Denetişim**, (12), 56-62, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/208780> (21.9.2021).
- Çamlıkaya, Özgür (2007), **Türkiye’de Vergi Gelirlerinin Arttırılması Yönünden Vergi İncelemesi**, Dokuz Eylül Üniversitesi- Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Çavuş, Abdullah (2019), “Denetim Kavramı ve Denetim Türleri”, <https://abdullahcavus.com.tr/denetim-kavrami-ve-denetim-turleri-> (26.9.2021).
- Çetinkaya, Zeynep (2022a), “Vergi Denetim Kurulunda ‘İleri Uzmanlaşma’ Dönemi”, <https://www.aa.com.tr/tr/ekonomi/vergi-denetim-kurulunda-ileri-uzmanlasma-donemi/> (11.5.2022).
- _____ (2022b), “Vergi Haftası Bu Yıl ‘Siz Vergiyle Biz Hizmette Mükellefiz’ Sloganıyla Kutlanacak”, <https://www.aa.com.tr/tr/ekonomi/vergi-haftasi-bu-yil-siz-vergiyle-biz-hizmetle-mukellefiz-sloganiyla-kutlanacak/2506360> (4.5.2022).
- Çiçek, Uğur ve Bitlisli, Ferhat (2017), “Vergi Eğitiminin Üniversite Öğrencilerinin Vergi Bilinci ve Farkındalığı Üzerindeki Etkisi: Bir Araştırma”, **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, 10(2), 261-277.
- Daştan, Abdülkerim (2011), “Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesindeki Rolü: Doğu Karadeniz Bölgesine Yönelik Bir Araştırma”, **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 25(2), 181-206.

- Değirmendereli, Ali (2015), “Alman Vergi Sisteminde Vergi İncelemesi”, **Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, (4), 36-67.
- Diker, Ayşe (1996), **Türk Vergi Sisteminde Vergi İncelemesi ve Etkinliği**, İstanbul Üniversitesi- Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Erdem, Azad vd. (2022), “Uzlaşma Komisyonunda Çalışanların Uzlaşma Müessesesine Bakışı: Kocaeli Örneği”, **Vergi Raporu Dergisi**, (271), 89-108.
- Erdem, Metin (1986), **Türkiye’de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Denetiminin Etkinliğinin Sağlanması**, Yayımlanmamış Doktora Tezi, Uludağ Üniversitesi- Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Ergen, Zuhale ve Kılınçkaya, Leman (2014), “Türkiye’de Vergi Denetim Sistemi Aksaklıklarının Değerlendirilmesi”, **Sosyo- Ekonomi Dergisi**, 21(21), 281-304.
- Gezgin, Hasan (2019), **Türkiye’de Vergi İncelemelerinin Vergi Kayıp ve Kaçakları Üzerine Etkisi**, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Pamukkale Üniversitesi- Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Güredin, Ersin (2007), **Denetim ve Güvence Hizmetleri SMMM ve YMM’lere Yönelik Güvence Hizmetleri**, 11. Baskı, Arıkan Basım Yayın, İstanbul.
- Hazine ve Maliye Bakanlığı Faaliyet Raporları (2021, 2020, 2019, 2018, 2017, 2016, 2015, 2014, 2013, 2012), <https://www.hmb.gov.tr/faaliyet-raporu> (8.4.2022).
- Hiçşaşmaz, Mazhar (1974), **İşletme Hesaplarının İncelenmesi**, 2.Baskı, Tisa Matbaacılık, Ankara.
- Kaplan, Recep (2013), “Mükellefçe Gösterilen Kişi Beyanlarının Vergi İnceleme Tutanaklarındaki Yeri”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 17(4), 155-181.
- Karyağdı, Müjgan (2020), **Vergi İnceleme Sürecinin Değerlendirilmesi**, Yayımlanmamış Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi- Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Karyağdı, Nazmi (2006), **Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresinde Vergi İncelemesi**, Ümit Ofset Matbaacılık, Ankara.
- _____ (2016), “İncelenen Mükelleflerin Haklarında Önemli Gelişmeler”, <https://vergialgi.com/incelenen-mukelleflerin-haklarinda-onemli-gelistmeler> (22.4.2022).
- Kaya, Mustafa Göktuğ vd. (2017), **Uluslararası Vergi Sistemi ve Denetim: Türkiye, ABD, İngiltere ve Diğer Ülkeler**, 2. Baskı, Atlas Akademik Basım Yayın, Ankara.
- Koç, Murat (2011), **Türkiye’de Vergi Kayıp Kaçağı ve Bunların Önlenmesinde Vergi Denetiminin Rolü**, Yayımlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi- Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- _____ (2021), “Vergi İncelemesinde Yeni Uygulama”, <https://www.alomaliye.com/2021/11/01/vergi-incelemesinde-yeni-uygulama/> (1.6.2022).
- Köse, H. Ömer (2007), **Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim**, TC Sayıştay 145. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, 2.Baskı, Ankara.
- Kırbaş, Sadık (1998), **Vergi Hukuku**, Temel Eğitim ve Staj Merkezi Yayınları, 10.Baskı, Ankara.
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği (2011), **Denetim İlke ve Esasları**, 4.Baskı, Euromat Entegre, İstanbul.
- Mert, Cihan (2009), **Bilgisayar İnternet Teknolojisinin Vergi Denetimi Üzerine Etkisi**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Adnan Menderes Üniversitesi- Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Merter, Mehmet Emin (2004), **Türkiye’de Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinliğin Sağlanmasında Toplam Kalite Yönetimi**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi- Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Methibay, Yaşar (2014), **Harcama Hukuku**, Salmat Basım Yayın, Ankara.
- Önder, İzzeddin (2016), “Maliye Politikası ve Gelir Dağılımı”, Abdurrahman Taraktaş (Ed.), **Maliye Politikası-II**, 1.Baskı içinde (86-103), Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir.
- Özbilgin, F. Gamze (1998), **Vergi Denetiminde Mali Analiz Tekniklerinin Kullanılması**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi- Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Özenç, Ömer Lütfi (2018), “Vergi İncelemesine ve Riskli Mükellefler Kategorisine Girmenin(!) Yolları”, <http://www.ctsdenetim.com.tr/makaleler/vergi-incelemesine-ve-riskli-mukellefler-kategorisine-girmenin-yollari/> (3.1.2022).
- Özer, Hüseyin (1992), “Performans Denetimi”, **Sayıştay Dergisi**, (7), 30-40.
- _____ (1997), **Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi**, T.C. Sayıştay 135.Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara.
- Pehlivan, Osman (2020). **Vergi Hukuku**, Celepler Matbaacılık Yayın ve Dağıtım, Trabzon.
- Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması İle Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik (2011), **T.C. Resmî Gazete**, 28101, (31.10.2011).
- Rots, Wendy vd. (1994), “The 1995 Taxpayer Compliance Measurement Program (TCMP) Sample Redesign: A Case History”, <https://www.irs.gov/pub/irs-soi/1994preprintar03.pdf> (6.4.2022).
- Sandalcı, Ulvi (2019), “Vergi Denetiminde Aramalı İnceleme Usulüne İlişkin Vergi İhbar Etkisi”, **Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, (36), Denizli, 301-317.
- Sarısoy, Taner ve Gözcü, Hüseyin (2019), “Vergi İncelemelerinde ‘Karşıt Tespit/İnceleme’ Kavramı ve Uygulama Örnekleri”, **Vergi Raporu Dergisi**, (233), 11-20.

- Savaş, Hasan Hüseyin (2000), “Vergi Gelirlerinin Denetimi ve Denetimde Etkenlik Kavramı”, **Mevzuat Dergisi**, (36), <https://www.mevzuatdergisi.com/2000/12a/01.htm> (5.10.2021).
- Sırça, Bilal (2019), “Takdir Komisyonu Kararına Göre Düzenlenen Vergi İnceleme Raporlarının Hukuki Durumu”, **Vergi Raporu Dergisi**, (242), 199-209.
- Şaan, Ayşe (2008), **Türkiye’de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Denetiminin Etkinliği**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi- Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Şamiloğlu, Famil (2001), “Etkin Bir Vergi Denetiminde Temel Finansal Tabloların Analizinin Önemi”, **Mali Çözüm Dergisi**, (56), 90-102.
- Şanver, Salih (1983), “Vergi Hukukunda İspat”, **Vergi Dünyası**, (21).
- Şeker, H.Nezih (1996), **Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi**, Beta Yayınları, İstanbul.
- Şeker, Sakıp (1993), “Vergi İncelemeleri Üzerine Genel Bir Değerlendirme”, **Yaklaşım Dergisi**, (5).
- _____ (2020), “Defter ve Belgelerin İnceleme Elemanlarına İbraz Edilmemesinin Sonuçları”, <https://www.kanitymm.com.tr/wp-content/uploads/2020/02/2000-08-yaklasim-defter-ve-belgelerin-inceleme-elemanina-ibraz-edilmemesinin-sonuclari>. (5.4.2022).
- Şenyüz, Doğan (2020), “Vergi İncelemesinde Zaman Bakımından Yetki”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, (43), 247-263.
- Şin, Sevil (2018), “Vergi Takdir Komisyonları”, **Yalova Sosyal Bilimler Dergisi**, (16), 161-185.
- Tanrıkulu, Lütfi (1994), “Almanya’nın Münster Şehrinde 10.7.1994-06.08.1994 Tarihlerinde Gerçekleşen Seminer Çerçevesinde Alman Vergi Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi”, Yayınlanmamış Bilim Raporu, (817).
- T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporları (2021, 2020, 2019, 2018, 2017, 2016, 2015, 2014, 2013, 2012), <https://www.hmb.gov.tr/faaliyet-raporu> (8.4.2022).
- Tekin, Fazıl ve Çelikkaya, Ali (2018), **Vergi Denetimi**, 8.Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Turan, Halil İbrahim (2009), “Vergi Hukukunda İspat ve Delil”, <https://www.halilibrahimturan.av.tr/Vergi-Avukati-Makaleler/vergi-hukukunda-ispat-ve-delil/> (18.10.2021).
- Türedi, Hasan (2007), **Denetim**, Celepler Matbaacılık, Trabzon.
- Uçak, Mesut (2013), “İncelemeye Başlama Tutanağı Düzenleme Tarihinin Pişmanlık Müessesesi Paralelinde Kaçakçılık Suç ve Cezalarına Etkisi”, **Vergi Raporu Dergisi**, (168), 14-24.
- Uçkan, Servet (2010), **Türkiye’de Vergi İncelemesi**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi-Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Uğur, Atilla Ahmet (2016), “Vergi Denetimi Etkinliğinde Risk Analizi Sisteminin Uygulanabilirliği: Gaziantep Halı Sektörü Üzerine Örnek Bir Uygulama”, **International Journal of Public Finance**, 1(2), 122-145.
- URL, “İmprovements To The Correspondence Examination Process May Increase Taxpayer Compliance And Collection Potential” (2021), <https://www.treasury.gov/tigta/auditreports/2021reports/> (4.2.2022).
- URL, “Gelir İdaresi Başkanlığı” (2022), https://tr.wikipedia.org/wiki/Gelir_%C4%B0dar/ (5.6.2022).
- URL, “7338 Sayılı Kanun Resmî Gazetede Yayımlandı” (2021), <https://www.pwc.com.tr/tr/hizmetlerimiz/vergi/bultenler/2021/7338-sayili-kanun-resmî-gazetede-yayimland> (18.6.2022).
- Ünal, İlker ve Erdoğan, Yaşar Arif (2014), “Vergi İncelemesinde Ölçek Etkisi ve ABD Gelir İdaresi Uygulama Sonuçları”, **Vergi Raporu Dergisi**, (178), 7-12.
- Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname (2011), **T.C. Resmî Gazete**, 27990, (10.07.2011).
- Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği (2021), **T.C. Resmî Gazete**, 31447, (6.4.2021).
- Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik (2010), **T.C. Resmî Gazete**, 27802, (31.12.2010).
- Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik (2022), **T.C. Resmî Gazete**, 31880, (28.06.2022).
- Vergi Usul Kanunu (1961), **T.C. Resmî Gazete**, 10703-10704-10705, (4.1.1961).
- Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (2021), **T.C. Resmî Gazete**, 7338, (26.10.2021).
- Vural, İrfan (2017), **Kaydi Envanter- Fiili Envanter Farkları**, https://www.bakis.com.tr/wp-content/uploads/2017/06/kaydi_envanter_fiili_envanter_farklar (5.3.2022).
- Yalçın, Hasan (2020), “Vergi Denetimi Kavramı”, <https://www.muhasibevergi.com/content/vergi-denetimi-kavrami/> (2.9.2021).
- Yücelen, İsmail Hakkı (2009), **Türkiye’deki Vergi Denetim Teknikleri ve Bilgisayar Destekli Vergi Denetimi**, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi- Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Yoruldu, Mutlu (2016), “Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Vergi Denetimi ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü Üzerine Bir Değerlendirme”, **Uluslararası Bilimsel Araştırmalar Dergisi**, 1(1), 52-70.

ÖZGEÇMİŞ

2009 yılında Bener Cordan İlköğretim Okulu'nu; 2013 yılında Trabzon Fatih Sultan Mehmet Anadolu Lisesini; 2018 yılında da Karadeniz Teknik Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi – Maliye Bölümü'nü bitirdi. 2018 yılında Karadeniz Teknik Üniversitesi – Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Ana Bilim Dalında yüksek lisans programına başladı.

AKÇAY, bekâr olup İngilizce bilmektedir.

