

**TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE  
VERGİ DENETİMİ UYGULAMALARI**

**Ahmet MIDİK  
(Yüksek Lisans Tezi)**

**Eskişehir-1995**

T.C.  
ANADOLU ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE VERGİ DENETİMİ  
UYGULAMALARI

Ahmet MIDIK

YÜKSEK LİSANS TEZİ  
Danışman Prof. Dr. Fethi HEPER

ESKİŞEHİR

1995

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ  
MERKEZ KÜTÜPHANESİ

## ÖNSÖZ

Bu çalışma 1992-1993 akademik yılında katıldığım Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Yüksek Lisans programını bitirme tezi olarak hazırlandı.

Çalışmanın konusunu seçerken, meslek yaşamım boyunca yararlı olacağını umduğum bir içeriği olmasını isteyerek, Türk Vergi Sisteminde Vergi Denetimi Uygulamalarını inceledim. Böylelikle, vergi denetimi uygulamalarına ilişkin literatürü ve uygulama ile ilgili mevzuatı bir kez daha gözden geçirme olanağı buldum.

Çalışmamla ilgili planın yapılmasında yoğun bir çalışma döneminde bulunmasına karşın, anlayış ve özveri ile çalışmayı eleştirip olgunlaştırılmasına yardımcı olan tez danışmanım Sayın Hocam Prof.Dr. Fethi HEPER'e sonsuz teşekkürlerimi arz ederim.

Sayın Hocamın uyarı, telkin ve teşviklerinin de cesaretimi arttırmış ve çalışmalarına güç katmış olduğunu özellikle belirtmek isterim. Kendisine bu vesileyle ayrıca teşekkür ve şükranlarımı sunmayı bir borç bilirim.

Ayrıca değerli eleştiri ve önerileriyle katkıda bulunan jüri üyeleri Sayın Doç.Dr. Güneri ERGÜLEN'e ve Yrd.Doç.Dr. Recai DÖNMEZ'e teşekkürlerimi sunarım.

Ahmet MIDİK

1995

## TABLolar LİSTESİ

	<b>Sayfa No</b>
Tablo:1	Teftiş Çalışmaları Sonuçları ..... 35
Tablo:2	Soruşturma Çalışmaları Sonuçları ..... 36
Tablo:3	Türkiye Genelinde Yaptırılan Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi Sonuçları (Denetimlere Katılan Memur Sayısı Açısından) ..... 73
Tablo:4	Türkiye Genelinde Yaptırılan Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi Sonuçları (Denetlenen Mükellef Sayısı, Denetim Sonuçları Açısından) ..... 74
Tablo:5	Merkezi Denetim Elemanlarının Yıllara Göre Dağılımı ..... 893
Tablo:6	Vergi Denetmenlerinin (Kontrol Memurları) 7.11.1991 Tarih İtibariyle Kadro Bilgileri ..... 98
Tablo:7	Denetim Birimlerinde 1984-1991 Yılları İtibariyle Yapılan Vergi İncelemeleri Sonuçları ..... 136
Tablo:8	Gerçek Usulde Vergilendirilen Gelir ve Kurumlar Vergisi Mükellef Sayıları ..... 140
Tablo:9	1990 Yılında Danıştay'ca Karara Bağlanan Dosyalar ..... 142
Tablo:10	1990 Yılında Danıştaya Ulaşan Temyiz İstekli Dosyalar ve Sonuçları ..... 143

## KISALTMALAR

a.g.ç.	: Adı geçen çeviri
a.g.e.	: Adı geçen eser
a.g.m.	: Adı geçen makale
a.g.r.	: Adı geçen rapor
a.g.teb.	: Adı geçen tebliğ
A.Ü.S.B.Fak.	: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi
A.Ş.	: Anonim Şirket
Bkz.	: Bakınız
D	: Daire
Ek.Sos.Et.Konf.H.	: Ekonomik Sosyal Etütler Konferansı Heyeti
Enst.	: Enstitü
Fak.	: Fakülte
G.V.K.	: Gelir Vergisi Kanunu
İ.İ.B.Fak.	: İktisadi İdari Bilimler Fakültesi
İ.T.İ.A.	: İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi
İ.T.O.	: İstanbul Ticaret Odası
I.Ü.	: İstanbul Üniversitesi
K.D.V.	: Katma Değer Vergisi
K.H.K.	: Kanun Hükmünde Kararname
K.V.K.	: Kurumlar Vergisi Kanunu
Mad.	: Madde
Muh.Enst.	: Muhasebe Enstitüsü
Mük.	: Mükerrer
T	: Tarih
Tab	: Tablo
T.A.Ş.	: Türkiye Anonim Şirketi
T.E.K.	: Türkiye Elektrik Kurumu
T.R.T.	: Türkiye Radyo Televizyon Kurumu
Üniv.	: Üniversite
s.	: Sayfa
v.b.	: Ve benzerleri
V.D.K.G.Y	: Vergi Daireleri Kuruluş ve Görev Yönetmeliği
V.İ.V.K.	: Veraset İntikal Vergisi Kanunu
v.s.	: Ve sair
V.U.K.	: Vergi Usul Kanunu

## İÇİNDEKİLER

	<b>Sayfa No</b>
ÖNSÖZ .....	iii
TABLolar LİSTESİ .....	iv
KISALTMALAR .....	v
İÇİNDEKİLER .....	vi
ÖZET .....	xiv
SUMMARY .....	xvii
GİRİŞ .....	1

## BİRİNCİ BÖLÜM

### GENEL OLARAK VERGİ VE VERGİ DENETİMİ KAVRAMLARI

I. VERGİ VE VERGİ DENETİMİ KAVRAMLARI .....	3
A. VERGİ KAVRAMI VE NİTELİĞİ .....	3
1. Vergiler Vergilendirme Yetkisine Sahip Kuruluşlarca Alınır ...	5
2. Vergi Kamu Giderlerini Karşılama İçin Alınır .....	5
3. Vergi Para ile Ödenir .....	6
4. Vergide Belirli Bir Karşılık Yoktur .....	6

5. Vergi Zora Dayanan Kesin Bir Ödemedir .....	6
6. Vergiler Gerçek ve Tüzel Kişilerden Alınır .....	7
7. Vergi Mali, Sosyal ve Ekonomik Amaçlarla Alınır .....	7
B. VERGİNİN AMAÇLARI .....	7
1. Mali Amaç .....	8
2. Mali Olmayan Amaç .....	8
a. Gelirin Yeniden Dağılımına İlişkin Amaç .....	8
b. Konjonktür Politikasına İlişkin Amaç .....	9
c. Büyüme Politikasına İlişkin Amaç .....	9
d. Diğer Amaçlar .....	9
C. VERGİ DENETİMİ KAVRAMI .....	10
D. VERGİ DENETİMİNİN AMAÇLARI .....	12
1. Ekonomik Amaçlar .....	13
2. Sosyal Amaçlar .....	14
3. Mali Amaçlar .....	15
4. Hukuksal Amaçlar .....	15
E. VERGİ DENETİMİNİN FONKSİYONLARI .....	16
1. Araştırıcı Fonksiyonu .....	17
2. Önleyici Fonksiyonu .....	17
3. Düzeltici Fonksiyonu .....	18
F. VERGİ DENETİMİNİN ÖZELLİKLERİ .....	18
1. Denetim Yasaldır .....	19
2. Tarafsızdır .....	19
3. Yaptırmacı Bir Niteliğe Sahiptir .....	19
4. Dış Denetimdir .....	22
5. Bir Hesap Denetimidir .....	22
II. VERGİ DENETİMİ TÜRLERİ .....	22
A. YÜKÜMLÜLÜK VE BEYANNAME TETKİKİ .....	25
1. Yoklama .....	25
a. Tanımı ve Amacı .....	25
b. Yoklama Fişi (Tutanağı) .....	26
c. Yoklamaya Yetkililer .....	27
d. Yoklama Türleri .....	27

e. Yoklama Müessesesinin Değerlendirilmesi .....	28
2. Beyanname Revizyonu .....	28
a. Konusu ve Amacı .....	28
b. Revizyon Yapmaya Yetkililer .....	29
c. Beyanname Revizyonu Usulü .....	30
d. Beyanname Revizyonunun Sonuçları ve Fonksiyonları .....	30
B. YAYGIN VE YOĞUN VERGİ DENETİMİ .....	31
C. TEFTİŞ (İÇ DENETİM) .....	32
a. Tanım, Amaçlar, Konular .....	32
b. Teftiş Yetkililer .....	33
c. Teftiş Konuları .....	34
d. Teftiş Sonuçları .....	34
D. VERGİ İNCELEMESİ .....	36
III. VERGİ DENETİM YÖNTEMLERİ .....	37
1. Tam Denetim-Kısmi Denetim .....	37
2. Uygunluk Denetimi - Şekli Denetim .....	37
3. Geriye Yönelik Denetim-Cari Denetim .....	38
IV. VERGİ DENETİMİNİN TARAFLARI, MÜKELLEFLERİN VE DENETİM ELEMANLARININ UYMASI GEREKEN KURALLAR .....	38
A. VERGİ DENETİMİNİN TARAFLARI .....	38
B. DENETİM ELEMANLARININ SORUMLULUKLARI .....	38
1. Denetim Elemanının Kişiliği, Tutum ve Davranışları .....	39
2. Hüviyet Gösterme ve Denetim Konusunu Açıklama .....	40
3. İşyerini Fazla Meşgul Etmemek, İşlerde Aksamaya Neden Olmamak .....	40
4. Mükellefin Eğitilmesi .....	41
5. Vergi Mahremiyeti Kuralına Uyulması .....	41
C. MÜKELLEFLERİN ÖDEVLERİ .....	43
V. DENETİM MÜESSESİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ .....	45

## İKİNCİ BÖLÜM

### YAYGIN VE YOĞUN VERGİ DENETİMİ ÇALIŞMALARI

I.	YAYGIN VE YOĞUN VERGİ DENETİMİ	
	ÇALIŞMALARININ NİTELİĞİ VE AMACI .....	48
	A. YAYGIN VE YOĞUN VERGİ DENETİMİNİN NİTELİĞİ .....	48
	B. YAYGIN VE YOĞUN VERGİ DENETİMİNİN AMACI .....	49
II.	YAYGIN VE YOĞUN VERGİ DENETİMİNE YETKİLİLER	
	VE YETKİLERİ .....	50
	A. YOKLAMA MEMURLARI .....	51
	1. Yoklamaya Yetkililer .....	51
	2. Yoklamaya Özel Yetkililer .....	52
	B. YETKİLİ MAKAMLARCA YOKLAMA İŞİYLE	
	GÖREVLENDİRİLENLER .....	52
III.	YAYGIN VE YOĞUN VERGİ DENETİMİ	
	UYGULAMASINDA GÖZÖNÜNE ALINACAK İLKELER .....	53
	A. BİLDİRİMLE İLGİLİ MADDİ OLAYLARI SAPTAMAK .....	53
	B. GÜNLÜK GELİRİN SAPTANMASI .....	55
	C. KAYIT VE BELGE DÜZENİNİN DENETLENMESİ .....	55
	D. ÖDEME KAYDEDİCİ CİHAZ UYGULAMALARININ	
	DENETLENMESİ .....	57
	E. MAL VE HİZMET AKIMLARINI İZLEMeye	
	YÖNELİK DENETİMLER .....	58
	F. LEVHA UYGULAMALARININ DENETLENMESİ .....	59
	1. Vergi Levhaları .....	60
	2. Anlaşmalı Matbaa Levhaları .....	60
	3. Yazar Kasa Levhaları .....	61
IV.	YAYGIN VE YOĞUN VERGİ DENETİMİNİN	
	NEDEN OLDUĞU YÖNETSEL İŞLEMLER .....	62

A. MÜKELLEFİYET DEĞİŞİKLİĞİ .....	62
B. YENİ MÜKELLİYET KAYDI .....	62
C. MÜKELLEFİYETİN SİLİNMESİ .....	63
D. VERGİ İNCELEMESİ .....	64
E. VERGİ TARH EDİLMESİ .....	64
1. Verginin İdarece Tarh Edilmesi .....	65
2. Verginin Re'sen Tarh Edilmesi .....	65
F. VERGİ CEZALARININ UYGULANMASI .....	65
G. DÜZELTME .....	71
H. ALIKONULAN MALLARIN SATILMASI .....	72
V. YAYGIN VE YOĞUN VERGİ DENETİMLERİNİN SONUÇLARI VE DEĞERLENDİRİLMESİ .....	78

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### VERGİ İNCELEMESİ

I. GENEL OLARAK VERGİ İNCELEMESİ .....	78
A. VERGİ İNCELEMESİNİN TANIMI .....	79
B. VERGİ İNCELEMESİNİN AMAÇLARI .....	81
C. VERGİ İNCELEMESİNİN FONKSİYONLARI .....	83
1. Araştırıcı ve Önleyici Fonksiyonlar .....	84
2. Düzeltici Fonksiyon .....	84
II. VERGİ İNCELEMESİ İLE DİĞER DENETİM TÜRLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI .....	84
A. YÜKÜMLÜLÜK VE BEYANNAME TETKİKİ İLE VERGİ İNCELEMESİ .....	84
1. Yoklama-Vergi İncelemesi .....	84
2. Beyanname Revizyonu-Vergi İncelemesi .....	86
B. YAYGIN VE YOĞUN VERGİ DENETİMİ-VERGİ İNCELEMESİ .....	87
C. TEFTİŞ (İÇ DENETİM)-VERGİ İNCELEMESİ .....	88

D. MALİ POLİS DENETİMİ-VERGİ İNCELEMESİ .....	89
E. MUHASEBE DENETİMİ-VERGİ İNCELEMESİ .....	90
III. VERGİ İNCELEMESİNE YETKİLİ OLANLAR .....	91
A. MERKEZİ İNCELEME ELEMANLARI .....	92
1. Maliye Müfettişleri ve Bunların Muavinleri .....	92
2. Hesap Uzmanları ve Bunların Muavinleri .....	92
3. Gelirler Kontrolörleri ve Bunların Stajyerleri .....	93
B. TAŞRA İNCELEME ELEMANLARI .....	95
1. Defterdarlar .....	97
2. Vergi Denetmenleri .....	98
3. Vergi Dairesi Müdürleri .....	99
C. VERGİ DENETİM BİRİMLERİ ARASINDAKİ PLANLAMA KOORDİNASYON VE İŞ BÖLÜMÜ .....	100
IV. VERGİ İNCELEMESİNE TABİ OLANLAR VE SORUMLULUKLARI .....	102
A. VERGİ İNCELEMESİNE TABİ OLANLAR .....	102
B. VERGİ İNCELEMESİNE TABİ OLANLARIN SORUMLULUKLARI .....	103
V. VERGİ İNCELEMESİNİN TÜRLERİ .....	104
A. MÜKELLEF SAYISI BAKIMINDAN VERGİ İNCELEMESİ TÜRLERİ .....	104
1. Toplu İncelemeler .....	104
2. Münferit İncelemeler .....	104
B. İNCELEMENİN KAPSAMI AÇISINDAN VERGİ İNCELEMESİ TÜRLERİ .....	105
1. Tam İncelemeler .....	105
2. Kısa İncelemeler .....	105
C. İNCELEMENİN YAPILDIĞI YER BAKIMINDAN VERGİ İNCELEMESİ TÜRLERİ .....	106
1. İşyerinde İnceleme .....	106
2. Dairede İnceleme .....	106
3. Posta Aracılığı ile İnceleme .....	106
D. İNCELEMENİN SÜREKLİLİĞİ AÇISINDAN VERGİ İNCELEMESİ TÜRLERİ .....	107

1. Sürekli İnceleme .....	107
2. Devresel İnceleme .....	107
E. İNCELEMENİN KAYNAĞI AÇISINDAN	
VERGİ İNCELEMESİ TÜRLERİ .....	107
1. Normal İncelemeler .....	107
2. İhbarlı İncelemeler .....	108
3. Karşıt İncelemeler .....	108
F. İNCELEMENİN AKIŞI BAKIMINDAN	
VERGİ İNCELEMESİ TÜRLERİ .....	109
1. İleriye Doğru İnceleme .....	109
2. Geriye Doğru İnceleme .....	109
G. DEFTER BELGE VE KAYIT KRİTERİNE GÖRE	
VERGİ İNCELEMESİ .....	109
1. Defter Kayıt ve Belgeler Dışındaki Yöntem ve Tekniklerle Yapılan Vergi İncelemesi .....	109
2. Defter Kayıt ve Belgeler Çerçevesindeki Yöntem ve Tekniklerle Yapılan Vergi İncelemesi .....	110
H. TEMEL HAKLAR VE ÖZGÜRLÜKLER	
AÇISINDAN VERGİ İNCELEMESİ TÜRLERİ .....	111
1. Olağan Yöntemlerle Yapılan Vergi İncelemesi .....	111
2. Aramalı Vergi İncelemesi .....	111
VI. VERGİ İNCELEMESİNİN YAPILACAĞI YER VE ZAMAN .....	112
A. VERGİ İNCELEMESİNİN YAPILACAĞI YER .....	112
1. Bazı Yabancı Ülkelerde Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer .....	113
2. Türk Vergi Mevzuatında Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer .....	113
B. VERGİ İNCELEMESİNİN YAPILACAĞI ZAMAN .....	116
VIII. VERGİ İNCELEMESİNE SEVK YÖNTEMLERİ	
VE SAFHALARI .....	119
A. VERGİ İNCELEMESİNE SEVK YÖNTEMLERİ .....	119
1. Beyanname Seçimi Suretiyle İncelemeye Sevk .....	119
2. Vergi Daireleri Kanalıyla İncelemeye Sevk .....	120

3. İhbar Nedeniyle Sevk ve İhbara Dayalı Vergi İncelemesi .....	121
4. Mükelleflerin Vergi İncelemesine Sevkinde İnceleme Elemanlarının Rolü .....	124
5. Vergi İstihbarat Arşivi ve Vergi İncelemesi İlişkisi .....	124
B. VERGİ İNCELEMESİNİN SAFHALARI .....	127
1. İnceleme Hazırlığı .....	127
a. Genel İnceleme Hazırlığı .....	127
b. Özel İnceleme Hazırlığı .....	127
2. İncelemenin Yapılması .....	128
3. İncelemenin Sonuçlandırılması .....	129
VIII. VERGİ İNCELEMESİ SONUNDA DÜZENLENEN TUTANAKLAR VE RAPORLAR .....	130
A. VERGİ İNCELEME TUTANAKLARININ NİTELİĞİ .....	130
B. TUTANAK DÜZENLENMESİNDE GÖZÖNÜNDE BULUNDURULMASI GEREKEN HUSUSLAR .....	131
C. VERGİ İNCELEME RAPORLARININ NİTELİĞİ .....	133
D. VERGİ İNCELEME BİRİMLERİNCE YAPILAN VERGİ İNCELEMELERİNİN SONUÇLARI VE DEĞERLENDİRME .....	135
SONUÇ VE ÖNERİLER .....	144
EKLER .....	150
KAYNAKÇA .....	163

## ÖZET

Kamu harcamalarının en önemli finansman kaynağını vergiler oluşturmaktadır. Devletlerin vergileri gereği gibi toplayabilmeleri, her ülkede, her dönemde çeşitli zorluklar arz etmektedir. Vergi mükellefleri ise, vergiye karşı direnç göstermekte, bir çok nedenle vergi kaybı sonucunu doğuran eylem ve işlemlerde bulunabilmektedirler. Bu nedenle devlet vergi kaybını mümkün olan en az düzeye indirmek için çeşitli önlemler almak zorundadır. Bu önlemlerden birisi de, beyan esasının geçerli olduğu ülkelerde, mükellefin beyanlarının doğruluğunun kontrol edilmesi amacıyla yapılan vergi denetimleridir. Belirtmek gerekir ki hiç bir sistem denetim olmadan yürütülemez.

Bilindiği gibi vergi denetimi bir nevi kamusal mali denetim olup; en genel ifadesiyle ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tesbit etmek ve sağlamaktır.

Ülkemizde vergilerin tarh ve tahakkuk usullerini de düzenleyen temel bir yasa olan Vergi Usul Yasası'nda 1980'li yılların başlarında sistemli bazı değişiklikler yapılmıştır. Bu değişikliklerden önce vergi incelemeleri, sadece defter, kayıt ve belgeler çerçevesinde mevzuata uygunluk denetimi şeklinde yapılabilirken, bu değişiklik ile artık delil serbestliği ilkesi getirildiğinden, her türlü delile dayanılarak, defter, kayıt ve belgeler dışında yapılabilir. Ayrıca bu değişikliklerden sonra, vergi incelemelerinin hukuksal boyutları ile sorunları, öğretide, yargıda ve vergi yönetimi ile mükellef kesimlerinde yoğun olarak tartışıla gelmiştir.

Çalışmamızda vergi denetimi konusu, vergi denetimi sürecinde baş vurulan idari usuller ve yöntemler ile özellikle hukuksal yapı ve sorunlar açısından ve uygulamada yer verildiği şekliyle ele alınmıştır.

Birinci bölümde; vergi ve denetim kavramlarına değinilmiş, vergi denetiminin amaçları ve işlevlerinin neler olduğu açıklanmaya çalışılmıştır. Ayrıca vergi denetim türleri ve vergi denetim yöntemlerinin neler olduğu ortaya konulmaya çalışılmıştır. Yine bu bölümde, vergi denetiminin tarafları, karşılıklı ödev ve sorumlulukları ortaya konulmuştur.

İkinci bölümde ise Vergi Usul Kanunu'nun 127-133 maddeleri ile düzenlenmiş bulunan "Yoklama Kurumu" esas alınarak vergi yönetimi tarafından uygulamaya konulmuş bir denetim yöntemi olan yaygın ve yoğun vergi denetimi açıklanmıştır. Başka bir deyişle 1980'li yıllardan sonra yapılmış bulunan vergi yasalarındaki değişikliklerden sonra, "Yoklama Kurumu" yaygın ve yoğun vergi denetimi adı altında daha dinamik bir şekilde vergiyi doğuran olayın ortaya çıkışı sırasında izleme yöntemi olarak ortaya konmuştur. Ayrıca bu bölümde yaygın ve yoğun vergi denetimlerinin niteliği, amacı ve denetim sırasında göz önünde bulundurulması gereken hususlar ile yaygın ve yoğun vergi denetimlerinin neden olduğu idari işlemler açıklanmıştır. Yine bu bölümde yaygın ve yoğun vergi denetimlerinin sonuçları, istatistiki verilerden yararlanılarak ortaya konulmuştur.

Üçüncü bölüm, vergi denetimi içinde vergi incelemesinin yerinin ne olduğu konusuna ayrılmıştır. Bu bölümde vergi incelemesine duyulan ihtiyacın nedenleri vergi incelemesinin işlevleri, türleri ve yöntemleri gibi hususlara değinilmiş; vergi incelemesinin özellikleri ile diğer vergi denetimi türlerinden farklılıkları ortaya konulmaya çalışılmıştır. Bunun için diğer denetim türlerinin de yeterince ele alınması gerekli görülmüştür.

Vergi incelemesinin örgütsel yapısı incelenmiştir. Vergi inceleme birimlerinin son yıllara ilişkin çalışma sonuçlarının da işlendiği bu bölümde vergi inceleme türleri idari usullerde, vergi incelemesinin başlatılma safhalarına, vergi incelemesinin ne zaman, nerede yapılacağına ilişkin hukuksal sorunlara yer verilmiştir. Yine bu bölümde vergi

incelemesi sonucunda düzenlenen tutanak ve raporların niteliği ve sonuçları hakkında bilgiler verilmiştir. Bazı istatistiklerden yararlanarak vergi incelemesi hakkında bir değerlendirme yapılmıştır.

Sonuç bölümü ise konuya ilişkin genel gözlemlerin ve bu çalışma çerçevesinde yapılan bize göre önemli olan bazı tesbitlerin belirtilmesinden ve önerilerden oluşmaktadır.

## SUMMARY

The taxes creates the most important financial resource of the public expenses. The collection proper of the taxes of the countries has presented several difficulties in every country at any time. The taxpayers, on the other side demonstrate a resistance against the taxes and could act or follow some procedures which field in the loss of taxes. That's why, the government is obliged to take several measures in order to reduce the loss of taxes to a possible minimum degree. And one of these measures, in countries where declaration principle is followed, is the tax supervisions carried out in order to control the accuracy of the declarations of the taxpayer. It is necessary state that, none of the systems could be carried wihtout supervision.

As it is known, tax supervision is a kind of public financial supervision and in its most broad term, it is to search, to ascertain and the confirm the accuracy of the taxes due to be paid.

In early 1980's some systematic changes have been realized in the law of tax procedure which also regulates the assesment and imposition procedures of the taxes in our country. Before there changes, tax investigations had only been carried out as supervisions of appropriates to the legislations in terms of tax roll, records and documents; because the principle of free evidence has been established through this change, now it can be realized based on any kind of evidance beside to tax roll, records and documents. Moreover, the legal aspects and problems of tax investigations have been widely discussed in education, lawsuit and environments involved in tax management.

In our study the matter of supervision was analysed in terms of the administrative procedures and methods applied in the process of tax supervision, the legal structure and its problems and as included in practice.

In the first chapter, the concepts of tax and supervision were defined and it was attempted to explain the aims and functions of tax supervision. In addition, the kinds and the methods of tax supervision were brought up into consideration. And again in this chapter, the parties of tax supervision and their mutual obligations and responsibilities were defined.

In the second chapter, the widespread and dense tax supervision, the supervision method established in practise by tax administration based on "The Institute of Inspection" regulated by. The law of Tax Procedure's 127-133 articles. So the speak, after the changes in the tax laws in 1980's, the Institute of inspection known as the widespread and dense tax supervision has been established as a more dynamic tracing method of the phenomenon resulting in taxation. In addition, this chapter explains the quality and the aims of the widespread and dense tax supervisions and the points to be taken into account during supervision and the administrative procedures caused by these supervision the results of the widespread and dense tax supervisions using the statistical data were included in this chapter.

Third chapter sought for answers to the question. "What is the place of tax inspection in tax supervision?". In this chapter, the reasons of the need for tax inspection, its functions, its kinds and methods were mentioned; the differences between the aspects of tax inspection and the other tax supervision types are explained. That's why, it was stated to be necessary to study the other supervision types.

The organizational structure of tax inspection was analysed. In this chapter where the results of the resent works of tax inspection units were examined; the administrative procedures of the types of tax inspection, the starting stages of tax inspection and the legal problems related to where and where the tax inspection to be carried out were included. Again it was this chapter that contained some information about the quality and results of the minutes and reports prepared at the end of tax inspection. An assessment on the tax inspection through some statistics has been done.

The conclusion chapter consisted of the statements of both the general observations related to the topic and some important findings as well as the suggestions.

## GİRİŞ

Sosyal devlet anlayışının gelişmesiyle, devlet yeni bir takım görevler üstlenmiştir. Bu görevlerin başlıcaları; ekonomik kalkınmanın, tam çalışma ve ekonomik istikrar içinde gerçekleştirilmesi ve gelir dağılımındaki adaletin sağlanmasıdır. Kamu hizmetlerinin böylece büyük boyutlara ulaşması ek kaynak gereksinimini ortaya çıkarmıştır.

Günümüzde ülkelerin kaynak gereksinimlerini karşılayan türlü gelirler bulunmakla birlikte, bunların içinde en önemlisi vergi gelirleridir. Vergi gelirlerini ön plana çıkaran bir başka etken de; gelişmekte olan ülkelerde gelir düzeyinin düşüklüğü nedeniyle kişisel tasarrufların yetersiz kalması, dış kaynakların geçici bir önlem olması, iç ve dış borçlanmanın yarattığı enflasyonist sonuçlar nedeniyle vergi gelirlerinin güvenilir bir finansman kaynağı olarak benimsenmesidir. Bu yaklaşımla, kamu gelirlerinin büyük bir bölümünü oluşturan vergiler konusunda, ülkenin ekonomik ve sosyal yapısı üzerinde yarattığı olumlu ya da olumsuz etkiler düşünülerek, özel bir özen gösterilmesi gerekmektedir. Vergi gelirlerini değişen ve gelişen gereksinimlere paralel olarak arttırmak kaçınılmaz bir zorunluluktur.

Bir vergi sisteminin başarısı büyük ölçüde, sistemin; beyan yöntemine dayandırılması, kaynakta kesme yönteminin yaygınlaştırılması, mevzuatın anlaşılır olması, vergi ödeme bilincinin yerleştirilmesi ve mükelleflerle işbirliğine gidilmesi, vergi yargısı işleyişinin hızlı bir şekilde sokulmasına ve vergi denetiminin sağlanması gibi etkenlere bağlıdır.

Böylece vergi kaybı önlenmiş ve vergi güvenliği sağlanmış olacaktır. Bu konuda, her verginin kendi yapısı içerisinde otokontrolünü gerçekleştirmeye yönelik

çeşitli yöntemlerin uygulanması sözkonusudur. Vergilerin yönetimce açıklanabilmesi, mükelleflerin hesap ve işlemlerinin denetlenmesi, mükelleflerin işlemlerini kanıtlayıcı belgelere dayandırmaları gereği uygulanan başlıca yöntemler arasındadır. Ödenen vergilerin gerçeğe uygunluğunu saptamaya, hata ve suçları önlemeye, düzeltmeye yönelik bir çalışma olan ve bu yapısıyla vergi sisteminin işlerliğine katkısı bulunan “Vergi Denetimi” çalışmamızın konusunu oluşturmaktadır.

Çalışmamız üç bölümde düzenlenmiştir. Birinci bölümde; genel olarak vergi ve denetim kavramlarının niteliğine değinilmiş; bu bağlamda, vergi denetimi kavramı, vergi denetiminin amacı ve etkileri, türleri, yöntemleri gibi konular üzerinde durulmuştur.

İkinci bölümde; 1981 yılından bu yana güncelliğini hiç yitirmeden sürdüren yaygın ve yoğun vergi denetimi çalışmaları açıklanmıştır. Bu bölümde, yaygın ve yoğun vergi denetimlerinin yasal yanları açıklanırken, uygulamada gözönüne alınacak ilkeler belirtilmiş ve denetimin sonucunda vergi yönetimince yapılabilecek olası yönetsel işlemlerin neler olduğu sıralanmıştır.

Üçüncü bölümde ise, vergi denetimi uygulamalarının, hem yönetim hem de mükellefler yönünden en ağırlıklı yöntemi olan vergi incelemesi konusu kapsamlı olarak işlenmiştir.

Çalışma ile ilgili bulgulara ve önerilere sonuç bölümünde yer verilmiştir.

Konuyu işlemek için gerekli veriler, kitap, makale gibi basılı kaynakların yanında, ilgili mevzuat hükümleri, Maliye Bakanlığı'nın uygulamaya ilişkin genelgelerinden, görüşlerinden ve Danıştay kararlarından yararlanılarak toplanmıştır.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### GENEL OLARAK VERGİ VE VERGİ DENETİMİ KAVRAMLARI

#### I. VERGİ VE VERGİ DENETİM KAVRAMLARI

Çalışmalarımıza öncelikle vergi ve vergi denetimi kavramları ile ilgili bazı bilgilerin verilmesiyle başlanacaktır. Şimdi bu kısımları kısaca inceleyelim.

##### A. VERGİ KAVRAMI VE NİTELİĞİ

Kamu maliyesi literatüründe verginin günümüze kadar yazarlarca pek çok tanımı yapılmıştır. Ancak vergilemeye ilişkin bu tanımlar arasında tam bir görüş birliği olmayıp, aksine verginin tanımı zamanın gereklerine ve tanımı yapan maliye yazarlarının benimsemiş oldukları devlet anlayışına göre değişmektedir.<sup>1</sup>

Biz burada verginin rasyonel bir tanımını yapmadan önce çeşitli bazı tanımları hemen vermenin faydalı olacağını düşünüyoruz.

---

<sup>1</sup> TURHAN Salih, **Vergi Teorisi**, İstanbul Üniversitesi, İktisat Fak.Yayın No: 480, İstanbul, 1982, s.27.

Önce bazı yasal tanımları verelim. Anayasamızda verginin doğrudan bir tanımı yapılmamıştır. Ancak 1982 Anayasasının 73.maddesi, dolaylı bir şekilde ve vergi ödevi başlığı altında şu hükmü koymuştur: “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.”

Anayasada yer alan bu hükmü tanım şekline daha uygun olarak şu şekilde düzenlemek mümkündür: “Vergi, herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne ve ancak kanuna göre ödeyeceği bir yükümlülüktür.” Buna göre Anayasamız çerçevesinde verginin başlıca özellikleri, kamu giderlerine karşılık olmak, mali güce veya ödeme gücüne dayanmak ve bir kanunla alınmasıdır.

Verginin, Türk Vergi Mevzuatı’nda ve bu arada Vergi Usul Kanunu’nda da tanımı yapılmamıştır.

Vergi hakkında verilen bilimsel tanımlarda da prensip olarak, kanuni tanımlardaki unsurlar yer almaktadır. Orhan Dikmen, vergi için “Devlet veya müdevver (devredilen) vergilendirme yetkisini haiz âmmî hükmi şahıslarınca, fert ve kurumlardan hukukî cebir altında, muayyen kaidelere göre ve karşılıksız olarak alınan paralar” şeklinde bir tanım vermektedir.<sup>2</sup>

Fransız yazarlarından L.Mehl’ine göre, “Vergi, devlet ve diğer mülki makamların veya kamu kuvveti müdahalesinin kamu yüklerini karşılamak üzere, gerçek kişiler veya özel hukuk veya muhtemelen kamu hukuku tüzel kişilerinden, bunların ödeme güçlerine göre otorite yoluyla, kesin olarak ve belirli bir karşılık gözetilmeksizin istenen para edasıdır.”<sup>3</sup>

Başka bir tanıma göre “vergi, kamu yönetiminin kamu gereksinmelerini karşılamak amacıyla, belirli bir hizmet karşılığı olmaksızın yasaya dayalı olarak kişi ve kurumlardan zorunlu olarak tahsil edilen paralardır.”<sup>4</sup>

“Kamusal finansmanın esası olan vergi, kamusal ihtiyaçların karşılanması için özel ekonomilerden, kamu ekonomisine hukukî cebir (zor) altında karşılıksız ve kesin olarak yapılan parasal bir aktarmadır.”<sup>5</sup>

<sup>2</sup> DİKMEN, M.ORHAN, **Maliye Dersleri**, Sermet Matbaası, İstanbul, 1964, s.27.

<sup>3</sup> ERGİNAY, Akif. **Kamu Maliyesi**, Savaş Yayınları, Ankara, 1990, s.32.

<sup>4</sup> HEREKMAN Aykut, **Kamu Maliyesi (Genel Vergi Kuramı)**, Cilt 2, Sevinç Matbaası, Ankara, 1990, s.5.

<sup>5</sup> BÜYÜKERŞEN/HEPER/TEKİN ve Diğerleri, **Kamu Maliyesi**, Anadolu Üniversitesi, Açıköğretim Fak. Yayın No: 13, 1.Fasikül, Eskişehir, 1994, s.98.

Bize göre verilen vergi tanımları içinde en son yapılan bu tanım, verginin unsurlarını bütünüyle yansıtan, günümüzde vergi kavramını açık olarak ortaya koyabilen en iyi tanımlardan birisidir.

Günümüzde vergi, herhangi bir fayda veya değişim ile değil, prensip olarak devletin egemenliğiyle açıklanmaktadır. Bu bakımdan, verginin ferdi anlamda bir nedeni yoktur. Verginin nedeni, egemenlik kuvvetinden doğan kanundur. Kanun olduğu için vergi alınır. Şu halde vergi devletin egemenliğine dayanır; ölçüsü, kamu hizmetleridir.<sup>6</sup>

Verginin açıklanması bakımından önem taşıyan, bugün de üzerinde durulan ve genel kabul gören verginin niteliklerini şu noktalarda toplayabiliriz:

### **1. Vergiler Vergilendirme Yetkisine Sahip Kuruluşlarca Alınır**

Vergilendirme yetkisi kural olarak, egemenlik gücüne sahip tek kuruluş olan devlete aittir. Devlet vergilendirme yetkisini belirli ölçüler dahilinde diğer kamu kuruluşlarına devredebilir. (Örneğin yerel yönetim kuruluşları gibi). Başka bir deyişle vergi alacaklısı yalnız devlet değil, mahalli kuruluşlar veya kamu kuruluşları da olabilir. Devlet yüklediği görevleri gerçekleştirebilmek için sahip bulunduğu vergilendirme yetkisini, kural olarak yasama organı aracılığıyla yani kanun çıkarmak suretiyle kullanır.

### **2. Vergi Kamu Giderlerini Karşılama İçin Alınır**

Vergilerin bu özelliği, verginin ne için alındığını, başka bir deyişle amacını belirtir. Böylece vergi; harçlar, resimler ve kamulaştırma gibi devlet tarafından alınan diğer değerlerden ayırt edilmektedir. Devlet bunları da zora dayanarak birey ve kurumlardan alırsa da giderlerini karşılamak yerine onları cezalandırmak, doğru yola sevk etmek ya da herhangi zorunlu bir kamu hizmetini yapmak için başvurur. Kamu giderleri, kamu hizmetlerinin yapılmasını sağlamaktadır. Bu nedenle vergiye genelde kamu hizmetlerinin karşılanması için başvurulmaktadır.

---

<sup>6</sup> ERGİNAY Akif. a.g.e., s.37.

### **3. Vergi Para İle Ödenir**

Vergi devletin bazen başvurduğu, hizmet şeklindeki iş yükümlülüğü veya mal ve eşya şeklindeki el koymadan farklı olarak para ile ödenir. Eskiden ve hatta ülkemizde son zamanlara kadar devlete yapılan bazı ödemeler, ayın (eşya) veya hizmet şeklinde idi. 1925 yılında kaldırılan âşar çiftçilerden ürün olarak alınırdı. 1952 yılında kaldırılan yol mükellefiyeti, yol vergisini para ile ödemeyenlerin yollarda çalışarak, hizmet şeklinde ödedikleri bir çeşit vergi idi. Yine ülkemizde 1943 yılında konulan Toprak Mahsülleri Vergisi de, buğday, arpa, fasülye, zeytinyağı vb. olarak alınmıştı. Örneğin eskiden Fransa'da Kralî Öşür (Dime Royale) ürün olarak alınan vergilerden biri idi.

Mali anlamda vergi, daha çok para ve mal ile ödenen maddi değerlerin ifadesi olmasına rağmen, günümüzde verginin mal ve hizmet şeklinde aynen (nesnel) ödenmesi bazı istisnalar dışında (imece vb. gibi) terkedilmiştir. Bu bakımdan vergi ile ne alınıp verilmelidir, sorusunun cevabı para tutarları olmaktadır. Bu nedenle denilebilir ki geçmişte mal ve hizmetle ödenen vergiler, günümüzde tamamen para ile ödenmektedir.

### **4. Vergide Belirli Bir Karşılık Yoktur**

Vergide özel ya da belirli bir karşılık aramak mümkün değildir. Vergi karşılıksız bir ödemedir. Vergi tanımında "karşılıksız" kelimesinin yer alması vergiyi harç, resim ve kısmen de şerefiye'den ayırt etmek içindir.

### **5. Vergi Zora Dayanan Kesin Bir Ödemedir**

Vergi devletin vergilendirme yetkisine dayanılarak kanunla alınır. Kanun vergileme koşullarını belirtir. Durumları bu koşullara uyan kimseler, vergiyi vermek zorundadırlar. Bu anlamda verginin verilip verilmemesinde mükelleflerin rızası gözönüne alınmaz. Vergisini vermek istemeyene karşı, gerektiğinde, zora başvurulur. Devletin kendi icra organları mükellefin mal varlığına el koyar. Öte yandan, vergi kesin bir ödemedir. Bir karşılık veya ileride geri verme sözkonusu olamaz. Oysa, bazen zora

dayanan devlet borçlandırmalarında bile borç süre dolunca geri verilir.

## **6. Vergiler Gerçek Ve Tüzel Kişilerden Alınır**

Vergi ödemek durumunda olan fertlere mükellef veya genel bir deyişle, vergi borçlusu denir. Gerek gerçek, gerekse tüzel kişiler vergi mükellefi olabilirler. Vergi Usul Kanunu'muzun yaptığı tanıma göre; "vergi kanunlarına göre kendilerine vergi borcu tereddüp (yüklenilen) eden gerçek veya tüzel kişi" mükelleftir. (V.U.K.Mad.8). Yabancı gerçek ve tüzel kişilerde vergi mükellefi olabilirler.

Bir devletin tabiiyetinde bulunan vatandaşlarla, böyle bir durumda olmayan yabancıların vergi mükellefiyeti, ya vatandaşlık ve ikametgâh veya o devlet ülkesinde kazanç sağlamak veya iktisadi değerlere sahip olmak sonucunda doğar.

## **7. Vergi Mali, Sosyal ve Ekonomik Amaçlarla Alınır**

Vergi günümüzde yalnızca kamu hizmetlerinin gerektirdiği giderleri karşılamak için değil, ekonomik ve sosyal yapı ile ilgili çeşitli etkilerin yaratılması amacını da gütmektedir. Ekonomik dengenin sağlanması ve korunması, ekonomik kalkınma ve büyümenin gerçekleştirilmesi, tam istihdamın sağlanması ve gelir dağılımının düzeltilmesi gibi fonksiyonları ile geleneksel hizmetlerin yanısıra ekonomik ve sosyal alanlarda devlet yeni görevler üstlenmiştir.

## **B. VERGİNİN AMAÇLARI**

Vergiler, maliye politikasının araçlarından biridir. Maliye politikasının amacı ise bir görüşe göre sadece kamu hizmetlerinin finansmanı için gerekli olan parasal araçları temin etmektir. Diğer bir görüşe göre, maliye politikasının bu amacı diğer amaçlar gibi ekonomilerdeki gelir dağılımı, büyüme, enflasyon, işsizlik ve dış ticaret dengesini düzeltmek, etkilemek, değiştirmek için kullanılmaktadır.

Bu nedenle, verginin amaçlarını, mali amaç ve mali olmayan amaçlar başlıkları altında inceleyebiliriz.

## 1. Mali Amaç

Mali amaçlar; vergilerin tarihsel gelişim süreci içerisinde her zaman ön planda yer almıştır. Devlet varlığının sonucu olarak çeşitli anayasal görevler üstlenmiştir ve bu görevler; siyasi, sosyal, mali ve ekonomik etkenlerin ışığı altında sürekli olarak değişime uğramış, gelişme göstermiştir. Devlet kamu hizmetlerini topluma sunabilmek için ihtiyaç duyduğu finansmanı önemli ölçüde vergilerle sağlamaktadır.

Bu anlamda vergi, devletin sözkonusu hizmetlerinin gerektirdiği giderleri karşılayabilmek amacıyla başvurduğu bir uygulama niteliğindedir.<sup>7</sup> Vergilemenin mali amacı, verginin tarafsız olması, kişilerin tercih ve davranışlarını etkilememesi, vergi öncesi ve sonrası refah dağılımını değiştirmemesidir. Bu klasik amacı gerçekleştirirken, ihtiyaç duyulan bütçe denkliliğinin sağlanması yani devletin en azından cari harcamalarını vergilerle sağlamasıdır.<sup>8</sup>

## 2. Mali Olmayan Amaçlar

### a. Gelirin Yeniden Dağılımına İlişkin Amaç

Vergilemenin, piyasa mekanizmasının otomatik olarak oluşturduğu gelir ve servet dağılımındaki farklılıkları bir dereceye kadar azaltmak amacıyla bir araç olarak kullanılabilmesi ve gerektiği A.Wagner tarafından ortaya atılmıştır. A.Wagner'in sadece sosyal ve ahlakî gerekçelere dayandırdığı verginin yeniden gelir dağıtıcı fonksiyonu Keynes tarafından ortaya atılan teoriden sonra iktisadileştirildi. Çünkü J.M. Keynes, "geliri yeniden dağıtıcı bir vergileme" ile yüksek gelirleri azaltmak, düşük gelirleri desteklemek suretiyle tüketim eğilimi ve efektif talebin artırılması, böylece istihdam seviyesinin yükseltilmesi gerektiği görüşünü ileri sürmüştür.<sup>9</sup>

<sup>7</sup> AKDOĞAN Abdurrahman. **Kamu Maliyesi**. Gazi Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Yayın No:50, Ankara, 1989, s.95-96.

<sup>8</sup> TURHAN, a.g.e., s.43.

<sup>9</sup> TURHAN, a.g.e., s.45.

### ***b. Konjonktür Politikasına İlişkin Amaç***

Konjonktürel dalgalanmaların ekonomik istikrarı bozucu nitelikleri olduğu ve bu nedenle, vergi politikasına ilişkin tedbirler aracılığıyla bunların hafifletilmesine çalışılmaktadır. Bu sebeple tam istihdam, fiyat istikrarı ve dış ekonomik dengenin bir arada gerçekleşmesi gerekmektedir. Ekonomideki konjonktürel dalgalanmaları gidermek için değişen iktisadi koşullar ile uyum haline getirilen esnek bir vergi politikasının uygulanması gerekliliği belirtilmektedir.

### ***c. Büyüme Politikasına İlişkin Amaç***

İktisadi büyümenin teşviki, uygulanan iktisat politikasının temel amacıdır. Amacın gerçekleşmesinde, vergi politikasına önemli görevler düşer. Devlet vergisel tedbirler yardımı ile iktisadi büyümeyi belirleyen faktörleri etkiler. Örneğin, vergi politikası, özel tasarrufların ve yatırımların teşvik edilmesi suretiyle sermaye birikiminin hızlandırılması ve teknolojik gelişimin teşviki yönünde kullanılabilir.<sup>10</sup> Ekonominin bütününe ilişkin bir büyüme sözkonusu ise, kamu giderleri ve kredi politikası vergisel tedbirlere tercih edilmektedir.

### ***d. Diğer Amaçlar***

Vergileme ile izlenen bu tür amaçlar içinde ayrıca uluslararası çatışmaların ortaya çıkması halinde, kendine yeterli olmayı garanti altına alma (otarşi amacı) halk sağlığını tehdit eden tehlikelerle mücadele etme (sağlık politikasına ilişkin amaç) belirli üretim dallarını veya teşebbüs şekillerini himaye etme, (Kooperatiflere tanınan vergisel kolaylıklar) vergileme ile nüfus politikasına ilişkin amaçlarda yer almaktadır. Evlenmeleri teşvik etmek amacıyla evlilere vergi indirimi evli olmayanlar ise özel vergilerle daha ağır biçimde yükümlü kılınabilir.<sup>11</sup>

Görülüyor ki, vergileme vasıtasıyla pek çok amacın bir arada gerçekleştirilmesi sözkonusu olabilmektedir. Bir çok amaca aynı zamanda ulaşılacak istenmesi halinde amaçların birbirini karşılıklı olarak etkilemeleri mümkün olabilmektedir. Mesela

<sup>10</sup> TURHAN Salih. **Vergileme Ve İktisadi Büyüme**. İstanbul Üniversitesi, Maliye Enstitüsü Konferansları, 23 Seri, İstanbul, 1975, s.249.

<sup>11</sup> TURHAN, a.g.e., s.49.

konjonktürel istikrarın sağlanması ve iktisadi büyümenin teşviki amacına yönelik tedbirler birbirini destekler. Fakat bazen çeşitli amaçlar birbirine ters düşebilir. Örneğin, büyümenin maksimize edilmesi ile gelirin eşit bir biçimde dağılımı amacı birbirine ters düşebilir. Bu tür çatışmaların karar sürecinde bir çözüm tarzına bağlanması gerekir. Hiç şüphesiz verginin gelir sağlamaktan başka toplumsal etkileri de vardır. Gelir sağlayıcı fonksiyonla birlikte devlet, ekonomik ve sosyal hedefleri gerçekleştirebilmek bakımından gerekli etkileri yaratabilmek için vergilerden yararlanmaktadır.

Yukarıdaki açıklamalarımızın ışığı altında diyebiliriz ki vergilerin amacı sadece kamu hizmetlerinin finansmanı için gerekli olan parayı sağlamak değil, aynı zamanda gelir dağılımının adaletli ve dengeli bir şekilde dağıtımını, istikrarın sağlanması, dış ticaret dengesinin sağlanması vb. gibi ekonomik ve sosyal hedefleri gerçekleştirmek için gerekli etkileri yaratmak olmalıdır.

### **C. VERGİ DENETİMİ KAVRAMI**

Günümüzde vergilerin büyük bir kısmı mükelleflerin beyanı esasına dayanmaktadır. Vergilendirme ile ilgili bilgilerin en iyi mükellefler tarafından bilineceği düşüncesine dayanan beyan yönteminin başarısı, bildirimlerin gerçeğe uygun olmasına bağlı bulunmaktadır. Mükellefler tarafından yapılan vergi beyanlarının gerçeği yansıtmaması, bazı vergi mükelleflerinin iyi niyetli olmaması yanında, vergi kanunlarının yeterince anlaşılması, unutma ve maddi hata yapılması gibi sebeplerden kaynaklanabilir. Mükelleflere beyan edilen vergilendirme ile ilgili bilgilerin doğruluğunun sağlanması, geniş ölçüde vergi denetiminin yapılmasına bağlı bulunmaktadır.

Asıl konumuz olan vergi denetiminin tanımına geçmeden önce denetim kavramını açıklamak faydalı olacaktır.

Denetim denilince akla “zaman-kurallar-işlemler ve uygunluk” gelmektedir. Ancak bu zincirleme işlem dizisini açıklamak için uygulamada birçok deyim kullanılmaktadır. Ülkemizde son derece karmaşık bir görünümde olan denetim kavramı;

denetleme, araştırma, kontrol, soruşturma, koğuşturma, murakabe, teftiş, revizyon ve inceleme gibi çok değişik sözcüklerle ifade edilmektedir.

Denetim, en geniş anlamıyla “bir işin ya da bir çabanın, genel veya özel, yasal, biçimsel ve düşünsel kurallara uygunluğunu araştırmak ve sağlamak amacıyla, başlangıçta, uygulama sırasında, uygulamadan bir süre sonra, gözden geçirilmesi” şeklinde yazılı ya da sözlü olarak yapılan bir eylemdir.<sup>12</sup>

Vergi denetimi işe, yönetimin ve mükelleflerin yasalarla saptanan ilkeler çerçevesinde hareket edip etmediklerinin belirlenmesidir. Daha kısa bir tanımla vergi denetimi, kurallara uygunluğun araştırılmasıdır, denilebilir. Vergi denetimi beyan sisteminin yaygın olduğu sistemlerde, sistemin ayrılmaz bir parçasıdır. Bu iki nokta arasında uyum gerektiği gibi, vergi denetiminin yalnızca mükellef üzerinde değil, vergi yönetimi üzerinde de yapılması gerekir.<sup>13</sup>

Vergi denetimi vergi incelemesini de kapsayan V.U.K.’nun birinci kitabının yedinci kısmında yer alan aşağıdaki, vergi güvenliğini sağlamaya yönelik çeşitli tedbirlerin tümünü kapsayan bir kavram olarak kullanılmaktadır.

a)Yoklama: Mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili olayları, kayıtları araştırmak ve tesbit etmek. Günlük hasılat tesbitleri yapmak. Ödeme kaydedici cihazların kullanılıp kullanılmadığını izlemek vb. (V.U.K.Mad.127-133).

b)Verginin İncelenmesi: Ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tesbit etmek ve sağlamak. (V.U.K.Mad.134-147).

c)Bilgi Toplama: Mükellefler veya mükellefle ilişkide bulunan diğer gerçek ve tüzel kişilerden (kamu idare ve müesseseleri de dahil) vergilendirme ile ilgili bilgilerin vergi incelemeleri ile ilgili veya devamlı olarak istenilmesi, mali istihbarat arşivi. (V.U.K.Mad.148,152).

d)Kayıt Nizamı Yönünden Yapılan Kontroller: Defter ve belgelerin usulüne göre düzenlenip düzenlenmediği ve kayıtların süresinde yapılıp yapılmadığının araştırılması ve sağlanması. (V.U.K.Mad.127, 134 ve defter ve belge düzeni ile kayıt nizamına ilişkin hükümler).

e) Üretim ve sevk kontrolleri (V.U.K.Mad.134-240).

<sup>12</sup> UÇAR Demirkan. **Kamusal Mali Denetim**. Maliye Tetkik Kurulu Neşriyatı, Ankara, 1977, s.3.

<sup>13</sup> BATIREL/TEZEL/ÖNDER/ÖZMUCUR. **Türk Vergi Gelirlerini Arttırma Yolları, Alternatifler ve Beklentiler**. İ.T.O. Yayın No: 15, İstanbul, 1989, s.31-32.

f) Mükelleflerin servetleri ve yaşama seviyeleri hakkında bilgi edinme: (G.V.K. Mük.Mad.116).

g) İşletmeye dahil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılması. (V.U.K. Mad.134, 257/5).

Kanaatimizce de vergi denetimi kavramı vergi mükelleflerinin beyanlarının doğruluğunun incelenmesini ve vergi yönetiminin merkez ve taşra örgütünün iç denetime tabi tutulması ile vergi yönetimi personelinin, gerektiğinde soruşturmalarının yapılmasını kapsamaktadır. Vergi denetimi ile, ekonominin diğer alanlarını da denetleyen ekonomik denetim sisteminin önemli bir bölümü gerçekleştirilmiş olacaktır.

Vergi güvenliğinin en önemli aracı olan vergi denetimi, vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadele anlamında bir idari tedbir değil, mükellef ile işbirliği düşüncesine dayanan önleyici ve yapıcı bir güvenlik sistemidir. Bunun için, idarenin mükelleflerle mümkün olduğunca sıkı temas içinde bulunması, vergilemede mükellefe yardım edilmesi, mükellefin eğitilmesi gereklidir.<sup>14</sup>

Vergilendirme alanında mükelleflerle vergi yönetimi arasında önemli görevler üstlenmiş olan, serbest muhasebecilik, mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik mesleklerine işlerlik kazandırılması, vergi denetimleri konusunda hem vergi mükelleflerine ve hem de vergi idaresine büyük kolaylıklar sağlayacaktır.

Vergi denetiminden beklenenlere ulaşabilmek için, amaçları iyi saptamak gerekir. Şimdi bu amaçların neler olduğunu açıklamaya çalışalım.

#### **D. VERGİ DENETİMİNİN AMAÇLARI**

Vergi denetiminin amacı, mükellefi doğru bildirimde bulunmaya yöneltmek ve bu suretle vergi kaybını önleyerek ek bir gelir sağlamaktır.<sup>15</sup> Temel amaç bu olmakla birlikte, vergi denetiminin gerçekleştirilmesine olanak verdiği başkaca amaçlardan da sözedilebilir. Bunlar; mükellefin eğitilmesi, vergi bilincinin yerleştirilmesi, vergide

<sup>14</sup> Vergi Reform Komisyonu, "Vergi Reformunun Manası, Muhtevası ve Türkiye'de Vergi Reform Hareketleri", **Vergi Reform Komisyonu Raporları**, Cilt:4, Damga Matbaası, İstanbul, 1978, s.269.

<sup>15</sup> ÖZER İlhan. **Türk Vergi Sisteminin Geliştirilmesi**. Maliye Tetkik Kurulu Yayın No:161, Ankara, 1979, s.168.

adalet ve eşitlik ilkelerinin gerçekleştirilmesi, sosyo-ekonomik amaçlara ulaşılması vb. amaçlardır.

Vergi denetimi ilk önce, mükellefin dürüstçe ve gerçeğe uygun şekilde bildirimde bulunup bulunmadığının araştırılmasıdır. Bu araştırma ile bildirilen matrahın doğru olup olmadığının saptanarak gerçek matraha ulaşılması yanında, vergi kesintileri ile mahsupların doğru olarak yapılıp yapılmadığının kontrolü amaçlanmıştır. Yapılacak bu çalışma, devletin sürekli olarak artma eğilimi gösteren giderlerini finanse edebilmek bakımından gerekli gelir olanaklarını arttırıcı etki yaratacaktır.<sup>16</sup> Başka bir deyişle, vergi denetimi yaygın ve etkin bir şekilde yapıldığı takdirde vergi kaybı büyük ölçüde önlenilecek ve gereksinim duyulan gelirin önemli bir bölümü sağlanabilecektir.

Planlı ve programlı olarak yapılacak vergi denetimleri, mükelleflerin eğitilmesi açısından da büyük bir değer taşımaktadır. Bilmemezlik veya anlayamazlık nedeniyle yapılan hataların önlenmesi, mükellefin eğitimi ile mümkün olabilir. Bu, eğitim türü yöntemlerle gerçekleştirilebilirse de, yararlanılabilecek en uygun araçlardan birisi de vergi denetimi olup, mükelleflerin çalışmaları yakından izlemelerine ve saptanan eksikliklerin nedenlerini anlamalarına olanak vermektedir.

İyi bir vergi denetimi, vergi bilincinin daha dürüstçe bildirimde bulunmayı sağlayabilecek şekilde geliştirilmesine yardımcı olabilmektedir. Bu, denetim elemanlarının eğitim ve davranışlarına bağlı olduğu kadar, vergi denetimi çabası içerisinde de bu amaca verilen öneme göre etkili olmaktadır.

Vergi denetiminden beklenilenlere ulaşabilmek için, amaçları iyi saptamak gerekir. Genel olarak vergi denetiminin amaçlarını ekonomik, sosyal, mali ve hukuksal amaçlar olmak üzere dört grupta incelemek mümkündür. Şimdi bunları sırasıyla açıklamaya çalışalım:

## 1. Ekonomik Amaçlar

Getirilen her vergi uygulanmaya başlanıldığında, getirilmesi sırasında doğrudan ekonomik bir amaç gözetilsin veya gözetilmesin bazı ekonomik etkiler yaratır. Bu etkiler iktisadi karar mercilerinin ve kişilerin vergilerden önceki duruma nazaran davranışlarını değiştirmeleri sonucu ortaya çıkar. Günümüzde devletler, ekonomik

<sup>16</sup> BAKLACIOĞLU Sadık. **Türk Vergi Kanunları ve Tatbikatı**. A.Ü.S.B.Fak. Ankara, 1968-1969, s.117.

kalkınmanın sağlanması veya gelir dağılımının düzeltilmesi vs. amaçlarla vergilerden giderek daha fazla yararlanmaya başlamışlardır.<sup>17</sup> Hedeflenen bu etkilerin yaratılması vergilerin gereği gibi uygulanmasıyla mümkündür. Büyük ölçüde vergi kayıp ve kaçakçılığının sözkonusu olduğu toplumlarda arzulanan etkiler gerçekleştirilemediği gibi, vergi kaçakçılığının kendisi ekonomide bozucu etkilere neden olmaktadır. Vergi kaçırma imkanına sahip kişiler veya kurumlar ilaveten elde ettikleri fonları devletin önceliklerinden farklı bir şekilde ve diledikleri gibi kullanmaktadırlar. Bu diğer vergi mükellefleri bakımından kötü örnek oluşturarak vergi disiplini bozmakta, gelir ve servet dağılımı açısından olumsuz gelişmelere yol açmaktadır.

Öte yandan, günümüzdeki modern devlet anlayışı toplumun sosyal ve kültürel bir çok ihtiyacının karşılanmasını devlete görev olarak yüklemektedir. Devletlerin giderek artan bu görevlerinin gerektiği finansman ihtiyacının giderilememesi, bütçe açıklarına ve enflasyonun hızlanmasına, yükselmesine neden olmaktadır. Bilinen en adaletsiz vergilendirme yöntemi olan enflasyonun önlenmesi, bütçe açıklarının kapatılmasına, bütçe açıklarının kapatılması ise vergilerin tam olarak toplanabilmesine, vergilerin toplanması ise tüm sektörleri kapsayan vergi denetiminin varlığına bağlı bulunmaktadır.

## 2. Sosyal Amaçlar

Bilindiği üzere, vergilerden beklenen bir diğer amaç da gelir dağılımının düzeltilmesidir. Bu da gelir, tüketim veya servet bakımından ödeme gücü yüksek olanlardan daha fazla vergi alınması ve devlet tarafından elde edilen bu fonların düşük gelir grubuna dahil fertlerin refahını arttırıcı alanlarda kullanılması suretiyle yerine getirilmektedir. Vergilerin gelir dağılımı üzerinde meydana getirmesi beklenen bu olumlu etki, vergi kayıp ve kaçaklarının büyüklüğü ve yaygınlığı ölçüsünde ortadan kaldırılmaktadır.<sup>18</sup>

---

<sup>17</sup> BIYIKOĞLU Osman. "Cumhuriyetin 50.Yılında Vergi Denetimi", **Mülkiyeliler Birliği Dergisi**, Cilt:IV, Sayı:32, İstanbul, 1973, s.123.

<sup>18</sup> TÜRK İsmail. **Maliye Politikası Ve Çağdaş Bütçe Teorisi**, Doğan Yayınevi, Ankara, 1975, s.296.

Bu nedenle, günümüzdeki sosyal devlet anlayışının bir gereği olarak, herkese insanca yaşamaya elverişli bir gelir düzeyinin sağlanması açısından, vergi denetimi ayrı bir önem arz etmektedir.

### **3. Mali Amaçlar**

Günümüzde devletler, güvenliğin sağlanması, adalet dağıtma ve vergi toplama gibi klasik görevlerine ek olarak, eğitim, sağlık ve sosyal güvenlik gibi alanlarda, yeni ekonomik ve sosyal görevler üstlenmişlerdir. Giderek genişleyen bu görevler devletleri, sürekli artan bir kamu finansmanı ihtiyacı içinde bulundurmaktadır. Devletin artan gelir ihtiyacı, yeni vergiler getirilmesi, mevcut vergilerin oranlarının artırılması, vergi tabanının genişletilmesi ile karşılanabilir. Yeni vergiler getirilmesi, vergi oranlarının artırılması ve vergi tabanının genişletilmesine yönelik düzenlemelere gidilmesi ancak zaman zaman başvurulabilen tedbirler olduğu halde, mevcut vergi kanunlarının daha iyi uygulanması yoluyla vergi gelirlerinin artırılması, devletlerin sürekli üzerinde durdukları konulardan biridir. Yapılan vergi denetimlerinin ilk plandaki sonucu, devlete vergi ve ceza olarak ek gelir imkanı yaratılmasıdır. Ek gelir yaratma, denetlenen vergi mükelleflerinden alınan vergi ve cezalarla sınırlı kalmayıp, denetimlerin yaygınlığı ve etkinliği ölçüsünde diğer vergi mükelleflerinin beyanlarının yükseltilmesi yoluyla da sağlanmaktadır. Dolayısıyla vergi kayıp ve kaçakçılığına yönelenlerin bu tutumlarının cezasız kalmaması, hem bu vergi mükellefleri ve hem de potansiyel vergi kayıp ve kaçığına yönelenler bakımından caydırıcı olmaktadır.

### **4. Hukuksal Amaçlar**

Vergi denetimleri, kamu hukukunun bir bölümünü meydana getiren vergi kanunlarına dayanarak yapılmaktadır. Koymuş olduğu vergileri gereği gibi uygulamak, bir toplumda devletin gücü, saygınlığı ve inanılabilirliğiyle yakından ilgilidir. Dolayısıyla başka hiçbir neden olmasa bile devlet, hakimiyet hakkını kullanarak getirmiş olduğu vergileri üzerinde hiçbir kuşkuyla yol açmayacak tarzda uygulamakla yükümlüdür. Uygulamada bunu mümkün kılmanın başta gelen yolu ise, etkin bir vergi denetiminin gerçekleştirilmesidir.

Vergi denetimleri vergilendirmede yatay ve dikey adaletin sağlanması bakımından da büyük önem taşır. Yasalara aykırı olarak vergi verilmemesi, kendileri ile aynı durumda olan mükelleflere oranla daha az miktarda vergi verilmesi gibi davranışlara yönelerek, kendilerine hukuk dışı avantajlar sağlayan vergi mükelleflerinin bu davranışları önlenemediği sürece vergi adaletinden söz edilemez. Bilindiği gibi, vergilemede yatay adalet, eşit durumdaki mükelleflerin eşit, dikey adalet ise vergi ödeme gücü fazla olan mükelleflerin daha fazla vergi ödemesini gerektirir. Bilerek veya bilmeyerek vergi kayıp ve kaçığına yol açan mükellefler, hiç vergi vermemek veya kendileri ile eşit durumda olanlara nazaran daha az vergi vermek suretiyle, vergi adaletinin gerçekleşmesi için öngörülen hedefleri bütünüyle alt üst edebilirler. Bu bozucu etkilerin önlenmesi ve giderilmesi de vergi denetimleri ile sağlanmaktadır.

Belirtmek gerekir ki, vergi yükümlülüğünü ortaya koyacak gerçek olayların denetimi, büyük ölçüde idarenin iç denetimini de kapsamaktadır. Matrahı belirleyen hesap ve işlemlerin doğruluğunun belirlenmesi ise, vergi incelemelerini gerektirir. Vergi denetiminden beklenenlere ulaşabilmek için, daha öncede belirtildiği üzere amaçların iyi saptanması gerekir.

Bizce, vergi denetiminin amacı, her mükellefin tek tek hesaplarını incelemek için gerekli olan denetim gücü<sup>19</sup> yeterli olmadığına göre asıl olan caydırıcılık etkisini meydana getirebilmek, bu suretle doğru beyan verilmesini gerçekleştirebilmek olmalıdır. Bunun için, vergi yönetiminin, özellikle mükelleflerle direkt teması olan taşra birimlerinin etkin ve verimli olarak çalıştırılabilmesine yardımcı olacak iç denetim ile birlikte vergi incelemelerinin etkinliği sağlanabilmelidir.

Vergi denetiminin amaçlarının açıklanmasından sonra şimdide fonksiyonlarının neler olduğunu inceleyelim.

## E. VERGİ DENETİMİNİN FONKSİYONLARI

Vergi denetiminin fonksiyonları üç grupta toplanabilir. Bunlar, arayıcı ve bulucu, önleyici ve düzeltici fonksiyonlar olup, aşağıda belirtilen nitelikleri içermektedir.

<sup>19</sup> Personel ve Kadro Bilgileri, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Personel Genel Müdürlüğü Yayın No: 1989/01, s.48. Vergi İstatistikleri Yıllığı 1982-1991, Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü Yayını, s.104.

## 1. Araştırıcı Fonksiyonu

Vergi denetiminin araştırıcı, diğer bir ifade ile arayıcı ve bulucu fonksiyonu, mükelleflerin işlemleri ile bu işlemlerle ilgili defter ve belgelerde yapılan hata ve hilelerin araştırılmasını, ortaya çıkarılmasını ve düzeltilmesini amaçlar. Arayıcı ve bulucu fonksiyon olarak da belirtilebilen araştırma fonksiyonu, bulmayı, yakalamayı amaçlar.<sup>20</sup> Başlangıçta daha ziyade arayıcı ve bulucu yönüyle uygulanmaya başlamış olan vergi denetimlerinin bu yönü zaman içerisinde önemini kaybetmekte ve bunun yerini önleyici fonksiyonu almaktadır. Gerçekten günümüzün kendilerinden sağlanan tahsilat ve mükellef sayıları büyük rakamlara varan gelir, harcama ve servet unsurlarına dayanan vergilerinin, geçmiş dönemlerin basit ve geliştirilmemiş usul ve anlayışıyla uygulanması mümkün değildir. Bundan dolaydır ki, günümüz vergiciliği herşeyden önce vergi yönetiminin mükelleflerle işbirliği esasına dayanmakta ve bu anlayışın bir sonucu olarak da vergi denetiminin eğitici, öğretici, yapıcı ve önleyici fonksiyonu, araştırıcı, bulucu ve cezalandırıcı fonksiyonunun önüne geçmektedir. Bu anlayış sonucu olarak vergi denetimi, eğitici, öğretici, önleyici ve yapıcı bir görünüm almıştır.<sup>21</sup>

## 2. Önleyici Fonksiyonu

Vergi denetimlerinin önleyici fonksiyonu, meydana geldikten sonra hata ve hileleri ortaya çıkararak bunları cezalandırmak yerine, sözkonusu hata ve hile kaynaklarını ortadan kaldırmak suretiyle, bunların yapılmasını önleyici etkiler yaratılmasını amaçlar.

Vergi denetimlerine önleyici bir nitelik kazandırılmasında önem taşıyan etkenlerden bir diğer i ise, denetim elemanının denetim sırasındaki davranış tarzı ve görev anlayışıdır. Karşılarında yalnızca kamu yararı gözeten, matrah farkı arayan ve ceza uygulaması peşinde koşan bir denetim elemanı yerine, kendileri ile görüş alişverişinde bulunan, uyaran, aydınlatan ve doğru yöne yönlendirmeye çalışan bir

<sup>20</sup> BEYGO Nusret. **Revizyon Ve Vergi İncelemesi**, Gelirler Kontrolörleri Kursu Ders Notları, Ankara, 1972, s.124.

<sup>21</sup> BİYİKOĞLU Osman. **a.g.m.**, s.124.

görevli bulan mükelleflerin iyi niyetleri kazanılarak vergi ilişki ve işlemlerinde daha dikkatli, titiz ve düzenli hareket etmeleri sağlanabilmektedir.

Vergi denetiminin gerek uygulanması ve gerekse etkinliği bakımından önemli olup da, önleme fonksiyonu içerisinde olduğu düşünülebilecek başka bir etken de mükelleflerin eğitimleridir. Mükelleflerin, vergi konusunda karşılaştıkları sorunlar, devlet hizmetlerinin gerekliliği ile bu hizmetlerin giderlerinin nasıl karşılandığı ve benzeri konularda eğitilmeleri, işlemlerinde daha dikkatli olmalarına ve daha dürüstçe bildirimde bulunmalarına olanak sağlayabilecektir.

### **3. Düzeltici Fonksiyonu**

Günümüzde vergi denetimlerinin yalnızca araştırma ve önleme fonksiyonları sözkonusu değildir. Denetimler sırasında vergi mükelleflerinin eğitildikleri de bir gerçektir. Günümüzde, vergi denetimlerinin önemi, vergi denetiminin düzeltici işlevi nedeniyle artmaktadır.

Mükellefler, vergi denetimine alındıklarında, denetim sonuçlanıncaya kadar eğitim sürecine de girmektedirler. Yürütülen vergi denetimleri sırasında denetim elemanı memur ve mükellefi gerekli durumlarda uyarmak, onlara bilgi vermek ve yardımcı olmak görevini yüklenmiştir. Böylece, denetim, hem yönetimce, hem de mükelleflerce yapılan hataların düzeltilmesine imkan vermektedir. Özellikle vergi kayıplarının önlenmesi bu suretle mümkün olmaktadır. Bu bakımdan vergi denetiminin, eğitici ve yapıcı bir yönü bulunmaktadır. Denetim sürecine alınan mükellefler, değişik kişiler oldukça vergi denetiminin düzeltici fonksiyonu daha da etkili olacaktır.

## **F. VERGİ DENETİMİNİN ÖZELLİKLERİ**

Vergi denetimi kavramının daha iyi anlaşılabilmesi için özelliklerinin de bilinmesi gerekir. Vergi denetiminin özelliklerini beş grupta inceleyebiliriz. Şimdi bunları kısaca açıklayalım.

## **1. Denetim Yasaldır**

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin nasıl konulacağı, değiştirileceği, kaldırılacağı, hangi ölçülere göre alınacağı ve uygulanacağı, başta 2907 sayılı 1982 Anayasası olmak üzere bir dizi kanunla düzenlenmiştir. Dolayısıyla kanunî bir yetkiye dayanılarak ve yine kanunlarla belli edilen usul ve esaslar çerçevesinde yürütülen, mali ve yaptırımcı sonuçlar doğuran vergi denetimlerinin birinci özelliğinin yasallığı olduğu açıktır.

## **2. Tarafsızdır**

Vergi denetimleri esas itibariyle kamu görevlileri tarafından yapılmakta ise de, amaç yalnızca hazineye gelir sağlamak değildir. Vergi incelemelerinin uzun vadeli etkileri gözönünde bulundurularak yapılan incelemeler sonucunda hazine aleyhine olanlar kadar, mükellef aleyhine yapıldığı tesbit edilen hataların da düzeltilmesi gerekir. Keza V.U.K.'nun 119. ve 120. Maddelerinde yer alan düzenlemelere dayanılarak, inceleme elemanları tarafından tesbit edilen hatalardan kaynaklanan fazla verginin mükelleflere iadesi yapılabilmektedir.

## **3. Yaptırımcı Bir Niteliğe Sahiptir**

Vergi denetimlerinin bir diğer ayırdedici özelliği de, yapılan inceleme sonucunda olması gerekene nazaran eksik ödendiği tesbit edilen vergilerin, gerektiğinde devletin egemenlik gücüne dayanarak cezaları ile birlikte tahsiline imkan sağlayan yaptırımcı niteliğidir. Yapılan denetimler sonucunda kayba uğratıldığı belirlenen vergiler ve bunlara uygulanan cezalar, mükellefler tarafından ödenmediği takdirde 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkındaki Kanun hükümleri gereğince cebren tahsil edilebilir. Belge düzenine uymadıkları tesbit edilen mükelleflerin işyerleri Maliye Bakanlığı'nın kararı ile bir haftaya kadar kapatılabilir. Kaçakçılık ve kaçakçılığa teşebbüs suçu işledikleri tesbit edilenler, ceza mahkemelerince yargılanarak, söz konusu suçlardan dolayı hapis cezası ile cezalandırılırlar.

Kaçakçılık suçu V.U.K.'nun 359. maddesinin 4108 sayılı kanunla değişiklikten önceki şekli, "Kaçakçılıkta Hapis ve Meslekten Men Cezası" başlığını taşımaktaydı. Meslekten men cezası 4108 sayılı kanunun 9.maddesiyle yapılan düzenlemede yer almadığından, maddenin yeni başlığı, "Kaçakçılık Suçunda Hapis Cezası" olmuştur.

Maddenin 4008 sayılı kanunun 20.maddesiyle değişik ilk fıkrasında yer alan hüküm, "344.maddenin 1-6 numaralı bentlerinde yazılı kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında 345. maddede yazılı vergi cezalarından ayrı olarak altı aydan üç yıla kadar hapis cezası ile bu kadar müddet ticaret, sanat ve meslek icrasından mahrumiyete hükmolunur." şeklindedir. Bu hüküm, 4108 sayılı kanunun 9.maddesiyle yeniden düzenlenerek, "Bu Kanunun 344. maddesinin;

1-1,4,5 ve 6 numaralı bentlerinde yazılı kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında altı aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Hükmolunan hapis cezasının para cezasına çevrilmesi halinde, para cezası tutarının hesabında, hapis cezasının her bir günü için sanayi sektöründe çalışan 16 yaşından büyük işçiler için belirlenen yürürlükteki asgari ücretin bir aylık brüt tutarının yarısı esas alınır ve hükmolunan bu para cezası ertelenemez.

2- 2 ve 3 numaralı bentlerinde yazılı kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında üç yıldan beş yıla kadar ağır hapis cezası hükmolunur.

Bu maddenin 1 ve 2 numaralı bentlerinde belirtilen fiilleri tekrar işleyenler hakkında verilecek cezalar bir kat arttırılır.

Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması, V.U.K. 345. maddede yazılı vergi cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez hale getirilmiştir.

İlk düzenleme ile yeni düzenlemeler arasındaki fark; yeni düzenlemelerde, cezaya hükmolunabilmesi için kaçakçılık suçunun tekemmül etmiş bulunması, yani vergi ziyanının doğması gerektiği halde; fıkranın ilk düzenlemesinde, eylemin yapılmış olmasının cezalandırılma için yeterli görülmüş olmasıdır.

Kaçakçılığa teşebbüs suçunun cezası ise, V.U.K.'nun 360.maddesinde öngörülmüştür. Madde 4008 sayılı kanunun 21. maddesiyle yeniden düzenlenmiştir. Yürürlük tarihi 1.1.1995 olan bu yeni düzenlemenin eskisinden farkı:

i.Eski düzenlemede bir ay olan en az hapis cezası miktarının üç aya çıkarılmasından,

ii.Eski düzenlemede öngörülen fer'i ceza (hapis cezası kadar müddet ticaret, sanat ve meslek icrasından mahrumiyet cezası) ile ilan keyfiyetinin yeni düzenlemede yer almamasından,

iii.Ve yeni düzenlemede para cezasına çevrilme esaslarına açıklık getirilerek, hükmolunan para cezasının ertelenemeyeceğinin öngörülmesinden ibarettir.

Yine 4008 sayılı kanunun 19.maddesiyle bu kanunun yayım tarihi olan 6.7.1994 tarihinden geçerli olmak üzere V.U.K.'nun 358.maddesi yeniden düzenlenmiştir.

Maddenin 1 numaralı bendinde yapılan değişiklikle, fatura, gider pusulası, serbest meslek makbuzu ve müstahsil makbuzunun bir hesap dönemi içerisinde dört defa düzenlenmemesi ile vesikasız mal bulundurma fiilinin aynı hesap dönemi içinde iki defa tespiti kaçakçılığa teşebbüs suçu olarak belirlenmiştir. Sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi ve günlük müşteri listelerinin bir hesap dönemi içinde iki ayrı tarihte düzenlenmemesi fiileri ise kaçakçılığa teşebbüs suçu kapsamında çıkarılmıştır.

Maddenin 2 numaralı bendinde ise Maliye Bakanlığı'nın özel işaretli görevlisinin ikazına rağmen durmayan aracın sürücüsünün bu fiili kaçakçılığ teşebbüs suçu olarak belirlenmiştir.

Değişiklikten önce maddenin 3 numaralı bendinde yer alan, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge basanlar veya basıp dağıtanlar, yönetmelikte belirtilen bildirim görevini yerine getirmeyen anlaşmalı matbaa işletmecileri ile ilgili hüküm ve 4 numaralı bentte yer alan tutulması veya düzenlenmesi zorunlu belgeleri kullananlara ilişkin hüküm birleştirilerek maddenin 3 numaralı bendi olarak yeniden düzenlenmiştir.

Ayrıca 4008 sayılı kanunun 38.maddesi ile 3100 sayılı Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanma Mecburiyeti Hakkındaki Kanunun mükerrer 8.maddesinde yer alan "bir hesap dönemi içerisinde iki ayrı tarihte ödeme kaydedici cihaz fişi (yazar kasa) düzenlenmemesinin kaçakçılığa teşebbüs suçu olduğuna dair hüküm de madde metninden çıkarılmış bulunduğundan, bundan böyle bu tespitler nedeniyle kaçakçılığa teşebbüs raporu düzenlenmeyecektir."<sup>22</sup>

---

<sup>22</sup> Bu konularda daha geniş bilgi için bkz: 4008 ve 4108 sayılı kanunlarla yapılan yeni düzenlemeler (6.7.1994-24.6.1995 tarih ve 21892-22301 sayılı Resmi Gazeteler) Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği Sıra No: 229 (13.8.1994 tarih ve 22020 sayılı Resmi Gazete) Ayrıntılı bilgi için bkz: CANDAN, Turgut, **Vergi Suçları ve Cezaları**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Yayın No:3, Ankara, 1995, s.306-308-310 ve 334.

#### **4. Dış Denetimdir**

İşletme hesaplarının, aynı işletmeye mensup elemanlar tarafından vergi yönünden incelenmesi vergi incelemesi sayılmaz. Bağımsız denetim elemanları (Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler) tarafından 3568 sayılı yasaya istinaden yapılacak incelemeler ise vergi incelemelerinin özel bir türünü oluşturacaktır. Vergi denetim elemanları tarafından yapılan vergi denetimleri bu elemanların kamuya mensup olmaları nedeniyle bağımsız olmamakla beraber, incelemeye tabi tutulanlar bakımından bir dış denetimdir.

#### **5. Bir Hesap Denetimidir**

Bilindiği üzere, işletmelerin mali tablolarının, ülkenin hukuki ve mali mevzuatı da dikkate alınarak, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre düzenlenmiş muhasebe kayıtlarından gerçekçi bir yaklaşımla hazırlanıp hazırlanmadığının saptanmasına yönelik inceleme ve rapora bağlama işlemi hesap denetimi olarak adlandırılmaktadır. Yapılan her hesap denetimi vergi incelemesi olmamakla beraber, daha önce sayılan nitelikleri de bünyesinde toplayan vergi denetimi uygulaması bakımından bir hesap denetimi özelliği göstermektedir.

## **II. VERGİ DENETİMİ TÜRLERİ**

Genel olarak tanımı, amacı ve özellikleri yukarıda açıklanan vergi denetiminin türleri hakkında yapılan bazı ayrımları incelememizde fayda vardır. Şimdi bunları inceleyelim.

Vergi denetimleri, çeşitli açılardan ayrıma tabi tutulmaktadır. Şimdi bazı yazarlar tarafından yapılan bu ayrımları inceleyelim:

1. Bir ayrıma göre<sup>23</sup>

a. İçerik ve Nedenine Göre Denetim Türleri

-Olağan: Belli plan ve program dahilinde yapılan denetimlerdir.

-Olağanüstü: Belli bir nedenle yapılan denetimlerdir.

b. Mükellefleri Sınıflandırarak Yapılan Denetimler

Belli ölçülere göre, belli sayıda büyüklük sırasına göre gruplandırılarak yapılan denetimlerdir.

c. Verginin Türüne Göre Denetim

-Genel vergi denetimi: Olağan denetimle aynıdır.

-Özel denetim: Bir vergide özel bir yön üzerine yapılan denetimlerdir.

2. Yapılan bir başka ayrıma göre<sup>24</sup>

a. İç Denetim

Gelir idaresinin merkez ve taşra örgütünün denetimidir.

b. Dış Denetim

Genel olarak vergi incelemelerini kapsamaktadır.

3. Yapılan diğer bir ayrıma göre<sup>25</sup>

a. Vergi Tetkiki

Beyanname revizyonu ve yoklama işlemleri şeklinde yönetimin memurlar eliyle veya denetim elemanları aracılığıyla mükelleflerin kurallara uygun hareket edip etmediklerini devamlı tetkik etmesidir.

b. Vergi Kontrolü

Vergi mükelleflerinin işlemlerinin meydana gelişi sırasında doğru, tam, düzenli olarak kayıtlara alınıp alınmadığının denetlenmesidir. Bu amaçla yapılan kayıt nizamı kontrolleri yoğun ve yaygın vergi denetimi adı da verilmek suretiyle yürütülmektedir.

---

<sup>23</sup> PEHLİVAN Osman. Vergi Yönetimi. Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Trabzon, 1985, s.62.

<sup>24</sup> GENÇ/YARGICI, "Vergi Kaybı ve Denetimi", 23 Eylül 1981 Tarihli Cumhuriyet Gazetesi.

<sup>25</sup> İYİBİL/ARICA, İşletmelerde Vergi Denetimi Defter Ve Belgeler, Fon Matbaası, Ankara, 1985, s.2.

c. Vergi İncelemesi

Mevzuat gereğince vergi ödemekle yükümlü olanlar tarafından ödenecek vergilerin doğruluğunun araştırılması, tesbiti ve sağlanmasıdır. Vergi incelemesi yapılmış olan işlemlerin belli bir süre sonunda değerlendirilmesi suretiyle gerçekleştirilmektedir. Uygulamada yapılan bu işleme revizyon da denilmektedir.

d. Teftiş

İdarenin iç denetimidir. Bize göre en son belirtilen ayırım çok yerinde olup, ülkemizde yapılabilen vergi denetimlerine uymaktadır. Aşağıda yapacağımız ayırım diğer vergi denetimi sınıflandırmalarının bazılarını da kapsamaktadır. Ancak “Vergi tetkiki” kavramı yerine, beyanname revizyonu ile yoklamayı kapsayan, hatta vergi dairesi kuruluş ve görevleri yönetmeliğinde belirlenen tarama-kontrol bölümü görevlerini içerecek şekilde “Yükümlülük ve beyanname tetkiki” kavramının kullanılması daha yerinde olacaktır.<sup>26</sup> Vergi denetiminin türleri konusunda yapılan bu açıklamaların ışığında ve çalışmamızın kapsamı da dikkate alınarak bizim ayırımımız ise:

- Yükümlülük ve Beyanname Tetkiki
- Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi
- Teftiş (İç Denetim)
- Vergi İncelemesi

şeklinde olmaktadır. Çalışmamız bu ayırma göre sürdürülecektir. Ancak aşağıda kısaca açıklayacağımız bu denetim türlerine beyanname tetkiki ve teftiş dışında izleyen bölümlerde ayrıntılı bir şekilde denetim elemanları eliyle yapıldığı şekliyle yer verilecektir.

---

<sup>26</sup> Bkz. ŞEKER H.Nezih. **Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi**, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., Yayın No: 436/196, İstanbul, 1994, s.19. Ayrıca bkz: **Vergi Daireleri Kuruluş ve Görev Yönetmeliği**, (24.12.1994 tarih ve 22151 sayılı Resmî Gazete).

## A.YÜKÜMLÜLÜK VE BEYANNAME TETKİKİ

Yönetim vergi mevzuatı ile ilgili olarak, memurlar eliyle veya denetim elemanları vasıtasıyla, mükelleflerin kurallara uygun hareket edip etmediklerini devamlı kontrol ve tespit eder.

Yönetimce yaptırılan bu tespitler, beyanın zamanında yapılıp yapılmadığı, tahsil edilen verginin doğru beyan edilip edilmediği ve diğer hususlarla yoklama işlemi ve beyanname revizyonu şeklinde gerçekleştirilmektedir.

### 1. Yoklama

#### a. Tanımı ve Amacı

Uygulamada yapılan yoklama çalışmaları, günümüz vergiciliğinin genel olarak beyana dayanması nedeniyle büyük ölçüde önem taşır.

Günümüzde vergi güvenliğini sağlayabilecek tedbirler arasında, vergilendirme döneminin kapanmasından sonra yapılacak incelemeler yerine cari yıl içinde yapılan denetimlere önem verilmektedir. Bu sebeple de denetim anlayışı, defter ve belge ile kısıtlı olmaksızın, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetini tesbite ait her türlü araştırma, karşılaştırma, iktisadi gerçekleri dikkate alma ve bu olayın tesbitindeki delilleri değerlendirme gibi geniş bir nitelik kazanmıştır. Yoklama, bir yönüyle, "kayıt nizamı kontrolü"nu da kapsamaktadır.

Yoklama, vergi hukuku açısından vergi kanunlarının uygulanması için fiilen belirlenmesi gereken durumların, yetkili elemanlar tarafından araştırılması olup, yoklamanın amacı ise, mükellefleri, vergi sorumlularını ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıt ve konuları araştırmak, tesbit etmektir.<sup>27</sup>

Yoklamanın hedefi, vergilendirmeyi etkileyen ve vergi yönetiminin dışındaki olgu ve bulguları ortaya çıkarmaktır.

Yoklamanın amacı, V.U.K.'nin 3239 sayılı kanununun 12. Maddesi ile değişik 127.Maddesinin birinci fıkrasında "yoklamadan maksat, mükellefleri ve mükellefiyet ile ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tesbit etmektir." şeklinde

<sup>27</sup> ARICA M.Nadir. **Vergi Usul Kanunu**, Yeni Cenup Matbaası, Ankara, 1989, s.511.

belirtilmiştir. Vergi daireleri kuruluş ve görev yönetmeliğinin sicil yoklama servisinin görevlerine ilişkin maddesinde amaç “Vergi dairesinin görev alanında faaliyet gösteren ve sürekli yükümlülüğü gerektiren vergilerden dolayı mükellef ya da sorumlu durumunda bulunan gerçek ve tüzel kişilerin mükellefiyete giriş, çıkış ve değişikliklerle ilgili yoklama işlemlerini yapmak ve sicil kayıtlarını tutmak” olarak belirlenmiştir.<sup>28</sup>

### ***b. Yoklama Fişi (Tutanağı)***

Yönetim ve mükellef bakımından sonuç doğurucu işlem yoklama fişidir. Yoklama fişleri nezdinde yoklama yapılan veya yetkili adamına imza ettirilir. (V.U.K. Mad.131)

Yoklamalar sırasında gerekli usule uyulmadığından, sonuçları, vergi yargısında terkin edilebilmekte ve dolayısıyla bu denetim türü etkisini tam olarak gösterememektedir. Nitekim Danıştay, mükellefin aranıp bulunamadığına ilişkin herhangi bir kayıt bulunamadan düzenlenen yoklama fişine dayanılarak tarhiyat yapılamayacağına, mükellefin veya yetkili adamının imzası bulunmayan yoklama tutanağının hukuken geçerli bir belge olarak kabul edilemeyeceğine dair kararlar vermektedir.<sup>29</sup> Yoklama fişi ile saptanan hususların aksinin belgelerle kanıtlanması mümkün olabilmektedir. Nitekim Danıştay, yoklama fişi tutanağı ile saptanan hususların aksine belgelerle kanıtlanması durumunda, yoklama fişi esas alınarak yapılan tarhiyatın terkin edileceğine karar vermiştir.<sup>30</sup>

---

<sup>28</sup> Bkz. 24 Aralık 1994 tarih ve 22151 sayılı **Resmi Gazete**. Vergi Daireleri Kuruluş ve Görev Yönetmeliği. Bu yönetmelik Maliye Bakanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında 178 Sayılı K.H.K.'ye 543 sayılı K.H.K. ile eklenen Ek 14.maddesine göre çıkarılmıştır.

<sup>29</sup> Danıştay 3.D. 7.6.1988 Tarihli 518/1639 sayılı ve 3.D. 16.5.1990 Tarihli 1416/1444 sayılı Kararları.

<sup>30</sup> Danıştay 4.D. 29.3.1985 tarih ve 717/527 sayılı kararı.

### *c. Yoklamaya Yetkililer*

Yoklamaya yetkili memurlar, V.U.K.'nun 128. maddesinde sayılmıştır. Buna göre; vergi dairesi müdürleri, yoklama memurları, yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler ve vergi incelemesine yetkili olanlar, yoklama yetkisine haizdirler.

### *d. Yoklama Türleri*

Yoklamayı bireysel yoklama ve toplu yoklama adı altında iki grupta inceleyebiliriz.

Bireysel yoklama; vergilendirme ile ilgili olarak; mükellef veya sorumlularla ilgili olup, vergi yönetiminin bilgisi dışında bırakılan maddi olayların, mükellefiyet ve sorumlulukla ilgili bulguların, yoklama yetkisine haiz memurlar tarafından mükellef, sorumlu veya yetkilisi ile birlikte yoklama fişi denilen tutanağa bağlanması işlemidir.

Bireysel yoklama yetkisi, genellikle yoklama memurları veya yoklama yetkisi verilen memurlar tarafından kullanılmaktadır. Vergi Dairesi Müdürü ile vergi incelemesine yetkili olanların bireysel yoklama için kullanılmaları kaynak israfına yol açar. Vergi Dairesi Müdürünün idari işlerinin çokluğu nedeniyle bu yetkisini bizzat kullanması ise çok zordur.

Toplu Yoklama ise; vergi uygulamalarının gerektirdiği hallerde, mükelleflerin toplu olarak tesbitlerine yönelik toplu yoklama yapılabilir. (V.U.K. Madde 133)

Toplu yoklama işlemi ile bireysel yoklamanın farkı, yalnızca nicelik yönündendir. Bireysel yoklama için belirtilenler aynen burada da geçerlidir. Ancak toplu yoklama işleminde münferit yoklama fişi yerine "Yoklama Cetvelleri" kullanılıp, sonuçları toplu olarak bu cetvellerde gösterilebilmektedir. (V.U.K. Mad. 133)

Yoklama hükümlerinin 5432 sayılı kanunla ilk olarak getirildiğindeki gerekçesinden anlaşıldığı üzere, toplu yoklama faaliyeti amaçlanmıştır.<sup>31</sup>

Vergi bilincinin tam olarak yerleşmediği ülkemiz koşullarında vergiye tabi geliri olup da, mükellefiyet kaydı bulunmayan kişilerin saptanması için, toplu yoklamaların yapılması kaçınılmazdır. Ayrıca toplu yoklamalar yapılmadıkça beyanname veren, vergilerini veren mükellefler aleyhine bir tür haksız rekabetinde devlet eliyle yaptırıldığı

---

<sup>31</sup> Maliye ve Gümrük Bakanlığı, **Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri**, Cilt:3, s.7.

söylenbilir. Bilgisayardan bu işlerde yararlanılmasının, bazı kamu kurumlarından alınan bilgilerin değerlendirilmesiyle sınırlı olacağı görüşündeyiz.

### *e. Yoklama Müessesesinin Değerlendirilmesi*

Yoklamada sorumluluk bölgeleri dardır. Diğer vergi denetimlerine göre daha kolay uygulanabilir. Dolayısıyla yoklama kısa sürede sonuç vererek, psikolojik etkisi dolayısıyla mükellefler üzerinde caydırıcılık sağlar.<sup>32</sup>

Mükellefiyetlerini kaydettirmeden faaliyet gösteren kişilerin mükellefiyet kayıtlarının yapılmasının sağlanması, çok önemli bir husustur. Vergi yönetimince mükellef veya mükellefiyetle ilgili olayların araştırılmasında ve tesbit edilmesinde yoklama müessesesinden yararlanılmaktadır.

Vergi denetimlerinin, bu arada vergi incelemelerinin, yalnızca mükellefiyet kaydı olanlar üzerinde yoğunlaşmış olması, vergi yönetiminin zaafını ortaya koyar ve mükellefler arasında haksız rekabete yol açar. Diğer taraftan da, devletin haberi bile olmadığı mükellef kitlesi, genel belge akışında aksamaya sebep olur. Bu nedenle, yoklama memurlarının nitelikli olması, koşullarının iyileştirilmesi, sayılarının arttırılması, vergi dairesinin diğer işlerinde kullanılmaması gereklidir.

## **2. Beyanname Revizyonu**

### *a. Konusu ve Amacı*

Beyanname revizyonundan amaç, beyanname ve eklerindeki bilgilere dayanılarak ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak, tesbit etmek ve sağlamak, hatanın tekrarını engellemek olup; vergi istatistiklerine göre mükellefler, beyanname düzenlerken çok hata yapmakta olduklarından, kompleks inceleme teknikleri uygulamaya gerek kalmadan, bu yöntem ile, eksik beyanların belirlenebilmesidir. Bu sayede mükelleflerin vergi yasalarına rızaen uyma alışkanlığı maksimum seviyeye

---

<sup>32</sup> ERGUN Rifki. "Vergi Kaybının Önlenmesinde Yoklamanın Önemi", **Maliye Dergisi**, Sayı: 36, Kasım-Aralık 1978, s.112.

çıkarılmış olmaktadır.<sup>33</sup> Beyanname revizyonu, vergi dairesi yetkililerinin vergi incelemesi dışında yaptıkları bir denetimdir.

Bizce, beyanname revizyonunun amacı tüm mükellefleri kapsayacak şekilde planlanarak, örgütlenecek, vergi hukuku ve Türk Vergi Sistemi açılarından eksik ve hataların saptanması, mükelleflerle derhal temas ile gereğinin basit bir yöntemle yerine getirilmesi suretiyle etkin denetim izlenimini verdirebilmesidir.

### ***b. Revizyon Yapmaya Yetkililer***

Beyanname revizyonu, inceleme elemanlarınca yapılabileceği gibi, vergi dairesi memurlarınca da yapılabilir. Ancak memurların yaptıkları revizyon sonucunda mükelleflerden bilgi istemeleri veya onlarla birlikte tesbit yapılması halinde bu işler, incelemeye yetkili elemanlar tarafından yapılabilir.<sup>34</sup>

Maliye Vekaleti Teşkilat ve Vazifelerine İlişkin 2996 sayılı yasanın 23.maddesine göre çıkarılan Vergi Daireleri kuruluş ve Görev Yönetmeliği ile, bağımsız vergi dairelerinde “Tarama-Kontrol” bölümü oluşturulmuştur. Yönetmelik ile bu bölümün yönetiminin diğerlerinden ayrı olarak, direkt vergi dairesi müdürüne ait olduğu belirtilmiştir.<sup>35</sup>

Beyanname revizyonunun iyi bir denetim etkisi doğurması için; bu işin tamamen bu bölüm elemanlarına yaptırılması, bu bölümde sınavla ve özel mülakatla iyi nitelikli

<sup>33</sup> Maliye Bakanlığı, **Yıllık Beyanname Üzerinde Yapılacak Revizyonun Esaslarına Ait Ders Notları**, Güneş Matbaası, Ankara, 1971, s.5.

<sup>34</sup> İYİBİL/ARICA, **a.g.e.**, s.77.

<sup>35</sup> Bkz. 24 aralık 1994 tarih ve 22151 Sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan **Vergi Daireleri Kuruluş ve Görev Yönetmeliğinin** 11/A maddesinde tarama kontrol bölümünün görevleri şu şekilde belirlenmiştir:

- a.Vergi dairesindeki birim ve servislerin iş ve işlemlerinin yürürlükteki mevzuat hükümlerine uygunluğunu kontrol etmek.
- b.Vergi Dairesi birim ve servislerindeki iş ve işlemlerde ortaya çıkan aksaklıkları tesbit etmek ve vergi dairesi müdürüne yazılı olarak bildirmek.
- c.Vergi dairesi müdürünce yazılı veya sözlü olarak bildirilen tarama ve kontrol işlemlerini yapmak.
- d.Kanun ve ilgili mevzuat ile yasaklanan hususlar gözönünde bulundurulmak kaydıyla halkla ilişkiler konularında mükelleflere yardımcı olmak, gerektiğinde aydınlatmak.
- e.Vergi dairesinden istenilen istatistik amaçlı bilgileri ilgili servislerden temin etmek.
- f.Belirlenecek diğer işlemleri yapmak.

elemanlar alınması, bunların inceleme elemanları tarafından uzun süreli hizmetiçi eğitimlerden geçirilmeleri, bölümün doğrudan müdüre bağlı olması nedeniyle diğer bölümlerden farklı konumda çalışabilmesinin gerçekleştirilebilmesi gereklidir. Vergi mükelleflerinden, revizyon sırasında bilgi isteme yazıları ile, tesbitlerin tutanağa bağlanması hususları ise, vergi inceleme yetkisini gerektirdiğinden, vergi dairesi müdürünün, hazırlanan form yazıları ve tutanakları imzalaması suretiyle de, bu hususlar tamamlanabilir.

Belirtmek gerekir ki, ülkemizde vergi daireleri bünyesinde yer almak üzere, vergi inceleme yetkisi verilmese dahi, en azından vergi mükelleflerine beyanname revizyonu ile ilgili olarak yazı gönderip bilgi isteyebilme, bu hususlarda tutanak tanzim edebilme ve sınırlı olarak rapor yazabilme konularında, bu işi gerçekleştirecek elemanlara yetki verilmesi gerekmektedir.<sup>36</sup> Bizce V.U.K.'nın 148.maddesine, bilgi isteme konusunda, beyanname revizyonu yapmaya yetkili olanların da, bilgi isteyebilecekleri hakkında bir fıkra eklenmesi ve bunların beyanname revizyonu sonuçlarıyla sınırlı olmak kaydıyla tutanak düzenleyebileceklerine dair hükümler eklenmesi çok yerinde olacaktır.

### *c. Beyanname Revizyonu Usulü*

Beyanname revizyonu, beyannameler üzerinden, çeşitli açılardan yapılabilir. Her şeyden önce beyannamelerin usul ve şekil bakımından yasal hükümlere, tebliğlere uygun olup olmadığına; daha sonra da Vergi Usul Yasası'nın vergi hatalarını düzeltmeye ilişkin hükümleri uyarınca (V.U.K. 116-126) bunlarda maddi vergi hukuku bakımından da hatalar olup olmadığına bakılabilir. Bir başka deyişle, burada yapılacak olan denetimin, mevzuata uygunluk denetimi olduğu söylenebilir.

### *d. Beyanname Revizyonunun Sonuçları ve Fonksiyonları*

Beyanname revizyonu yapan memurun, vergi inceleme yetkisi olması gerekmemektedir. Ancak bulguları, vergi dairesinin iç işleyişinde, mükellef aleyhine önemli sonuçları geliştirebilmektedir.<sup>37</sup>

<sup>36</sup> GÜLTEKİN, Mehmet. Vergi Reformunda Gelir İdaresinin Yeniden Düzenlenmesi, Ücretlerin Vergilendirilmesi ve Hayat Standardı Esasları, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 1994/6, s.9.

<sup>37</sup> Bkz. Maliye ve Gümrük Bakanlığı 2.12.1988 Tarihli 1988/8 Sayılı **V.U.K. İç Genelgesi**; Örneğin Vergi Dairesi Müdürü vasıtasıyla vergi incelemesine alınabilir. Olay incelemeyi gerektirmiyorsa ve takdir nedenleri var ise, takdir komisyonuna sevk edilebilir. İhtisası gerektiren araştırmaya ihtiyaç varsa, vergi incelemesi yapılması için, vergi dairesi müdürlüğünce vergi inceleme birimlerine intikal ettirilebilir.

Bize göre, vergi denetiminin araştırma önleme, düzeltme fonksiyonları bakımından eğer gerçekleştirilebilirse beyanname revizyonu faaliyetlerinin nicelik ve nitelik olarak iyi hale getirilmesi ile, bu fonksiyonlar,beyanname revizyonu ile de gerçekleşebilecektir. Hatta mükelleflerin yalnız beyanname ve ekleri ile de olsa, daha çok sayıda mükellefin beyanı elden geçirilip mükellefle temas kurulacağından, sonuçta önleme ve düzeltme fonksiyonları,bu denetim yöntemi ile de gerçekleştirilebilecektir.

## B. YAYGIN VE YOĞUN VERGİ DENETİMİ

Yaygın ve yoğun vergi denetimleri uygulaması, genel anlamda vergi denetimini etkili kılmak üzere mükelleflerle ilgili işlemlerin meydana gelişi sırasında doğru, tam, düzenli ve sürekli bir biçimde kayıtlara alınıp alınmadığının belirlenmesidir. Vergi yönetimi, vergi mevzuatı ile ilgili olarak denetim elemanları aracılığı ile mükelleflerin kurallara uygun hareket edip etmediklerini sürekli olarak gözetime tabi tutar.<sup>38</sup> Bu gözetim daha sonraki bölümlerde ayrıntılı olarak anlatılacağı üzere yaygın ve yoğun vergi denetimi adı ile adlandırılmaktadır.

Günümüzde, vergi güvenliğini sağlayacak önlemler arasında, vergilendirme döneminin kapanmasından sonra yapılacak incelemelerden çok, cari yıl içinde yapılan maddi kontrollere önem verilmektedir. Suç fiilinin işlenmesinde bazen yıllarca sonra yapılmakta olan vergi incelemesi, (5 yıllık tarh zamanaşımı süresi) vergi kaybı ile ilgili kanıt ve izlerin çoğunlukla ortadan kalkmış olması nedeniyle, ancak belli bir ölçüde etkili olabilmektedir. Oysa anında yapılacak kontrollerle, geliri doğuran olayların maddi yapısı ile kayıtlar arasında ilişki kurulması mümkün olmakta ve vergi kaybına yol açacak suçların zamanında önlenmesi sağlanmaktadır. Mükelleflerle vergi yönetimi ilişkilerinin artmasını sağlayan bu kontroller çok defa vergi yönetiminin mükellefe yardımcı şeklinde de gerçekleşebilmekte, mükelleflerin ileride ağır yaptırım ve cezalarla karşılaşmaları olasılığını büyük ölçüde ortadan kaldırmış olmaktadır.

---

<sup>38</sup> CAN İsmail. "Türkiye'de Vergi Denetimi Uygulaması Ve Eleştirisi", **Maliye Dergisi**, Sayı: 53, Eylül-Ekim 1981, s.66.

## C. TEFTİŞ (İÇ DENETİM)

### a. Tanım, Amaçlar, Konular

Vergi denetiminde teftişin önemli bir yeri vardır. Geniş anlamda teftiş; uygulamayı plan ile karşılaştırmak, plandan ayrılan noktaları tesbit etmek ve bunların nedenlerini araştırmak, aksaklık ve yanlışlıkları giderici, düzeltici çalışmalar yapmak olarak tanımlanmıştır.<sup>39</sup>

Planlı bir araştırma programı kapsamında yapılacak dahili bir kontrol, gayet önemli bir denetim yöntemidir.<sup>40</sup> Servis teftişi olarak da adlandırılan teftiş (iç denetim), genellikle uygulamadan sonra yanlışlıkların düzeltilmesi, ya da sorumluların araştırılması amacıyla yapılmaktadır.<sup>41</sup>

White raporunda belirtilen teftişin (iç denetimin) sistemli bir araştırma programı çerçevesinde yapılması halinde, önemli bir denetim türü olduğu görüşü günümüzde de geçerlidir.

Yazarlarca yapılan bu tanımların teftiş kavramını isabetli olarak açıkladıklarını belirtmek mümkündür.

Teftiş, örgüt işleyişinin kanun, tüzük, yönetmelik, tebliğ ve genelgelere uygun olup olmadığının denetimidir. Yönetimin temel eylemlerinden birisi olan teftişin ana işlevi, yönetimin planlanan amaçları ile işleyişinin arasındaki uyumu devamlı olarak sağlamaktır. Hiyerarşik üstlerce alınan kararların astlarca uygulanıp uygulanmadığının sürekli izlenmesi hem yönetimin etkin işleyişinin ana unsurlarından birisi, hem de herhangi bir anda örgütün ne durumda bulunduğu bir göstergesi olmaktadır.

Teftiş esas olarak, yönetime dönük olmakla beraber, uygulama düzenliliğinin gerçekleştirilmesi sonucu sağlıklı bir vergilemenin sağlanması suretiyle dolaylı yönden ve bildirimlerin incelenmesi suretiyle de doğrudan mükelleflerin denetimine de olanak vermektedir.

Bir merkezi denetim biriminin 1991 yılı teftiş hedefleri:

i. Gelir yönetim birimlerinin mevzuata uyup uymadıklarının ve doğru, adaletli, süratli, düzenli, ekonomik ve etkin bir tarzda çalışıp çalışmadıklarının belirlenmesi;

<sup>39</sup> İYİBİL/ARICA, a.g.e., s.93, TAYMAZ Haydar. **Teftiş**, Yargıçoğlu Matbaası, Ankara, 1978, s.1.

<sup>40</sup> WHITE B.Frank. "**Türkiye'de Vergi İdaresi Konusunda White Heyetinin Raporu**", Ankara, 1963, s.15.

<sup>41</sup> CAN, a.g.m., s.82.

ii. Teftişin, önleyici fonksiyonu yerine getirilerek, yasaların mükelleflere eşit olarak uygulanmasının sağlanması;

iii. Teftişin yönlendirici ve eğitici fonksiyonunun gerçekleştirilmesi;

iv. Yanlış ve eksikliklerin düzeltilmesi, doğru işlem yapmaya yönlendirilmesi ve vergi memurlarının yetiştirilmesinin ilke olarak yerine getirilmesi şeklinde ifade edilmiştir.<sup>42</sup>

Bize göre, vergi yönetiminin teftişi (iç denetimi) diğer kamu kurumlarının teftişinden, sonuçlar bakımından, farklılık gösterir. Vergi yönetiminin taşrada temel uygulama birimi olan vergi dairelerinin yukarıda belirtilen hedef ve ilkeler doğrultusunda teftiştten geçirilmesi, sorunlarını çözücü raporlar düzenlenmesi ve çok sık değişen personelin denetim sırasında eğitilmesi, çoğunlukla teftiş sırasında ortaya çıkarılması sonucu suistimal ve ihmallerin soruşturmalarının yapılarak memurlarının düzenli çalışmalarının sağlanması; özellikle vergilendirme, tarama-kontrol ve koğuşturma bölümlerinin teftiş yoluyla etkinliğinin sağlanarak, her mükellefin izlenerek, vergi incelemelerine sevk edilecek mükelleflerin saptanması, teftişin genel vergi denetimi içindeki önemini ortaya koymaktadır.

### ***b. Teftişe Yetkililer***

Vergi toplayan birimler bir taraftan hiyerarşik amirlerce denetlenirken, diğer yandan da teftiş elemanlarınca denetlenirler. Hiyerarşik amirlerce yürütülen ve daha çok uygulama sırasında yapılan denetim çoğunlukla “sözlü” olmakta ve rapor düzenlenmemektedir. Maliye Bakanlığı yapısı içinde teftişe yetkililer, merkezi denetim elemanları olarak, Maliye Müfettişleri ile Gelirler Kontrolörleri; taşra örgütü denetim elemanları olarak da Vergi Denetmenleridir.<sup>43</sup>

<sup>42</sup> Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Gelirler Kontrolörleri. **1991 Yılı Genel Çalışma Planı, Genel Çalışma Programı**, 1991.

<sup>43</sup> Bkz. Maliye Bakanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki 178 Sayılı KHK'de değişiklik yapılması hakkında 24. Haziran. 1994 tarih ve 21970 sayılı mük. Resmi Gazetede yayımlanan **543 sayılı KHK**.

-13.12.1983 tarihli 178 sayılı Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında KHK'nin adı 2.7.1993 tarih ve 484 sayılı KHK ile Maliye Bakanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında KHK olarak değiştirilmiştir.

-484 sayılı KHK'nin 12 maddesi ile 178 sayılı KHK'de geçen “Maliye ve Gümrük Bakanlığı ibareleri Maliye Bakanlığı olarak değiştirilmiştir.

Ancak son yıllarda teftiše yetkili birimlerin teftiş ve soruşturma görevlerini hangi oranlarda gerçekleştirdiklerine dair yayımlanmış sağlıklı istatistiki bilgiler bulunmamaktadır.

### *c. Teftiş Konuları*

Teftişte vergi daireleri kuruluş ve görevleri yönetmeliği ile vergi daireleri işlem yönergeleri çerçevesinde vergi yasalarına uygunluk denetimi yapılır. Bu denetim türünde işlemler, defter ve belgeler, iç denetime esas alınır. Tahakkuk ve tahsilat teftişlerinde mükelleflerle ilişki kurulur.

Bzce, Gelirler Genel Müdürlüğü'nün merkez ve taşra rgt, devletin vergi gelirlerinin tahakkuk ve tahsilat uygulama birimlerini oluşturduğundan; bu birimlerin bütün işlemlerinin sistemli ve periyodik olarak denetimden geçirilmesi, ihmal ve suistimallerin ortaya çıkarılması ve soruşturma yrtlp sorumlularının cezalandırılmasının sağlanması teftiş konularını oluşturmaktadır.

### *d. Teftiş Sonuçları*

Teftiş sonucunda cevaplı rapor düzenlenmekte, soruşturmayı gerektiren bir durum ortaya çıkarsa fezleke ya da tahkikat raporu tanzim edilmektedir. Bunun dışında uygulamada görülen aksaklıklara ilişkin Basit Raporlar düzenlenmektedir.

Cevaplı raporlar, teftişe tabi birimlerde, yapılan denetim sonucunda eleştirilen hususları içermek üzere düzenlenir. Asıl ve iki rneği zimmetle ilgili mercie teslim edilir. Sonunda ilgililerce cevaplandırılması hususunu, teftiş elemanı bizzat ister, ilgililerce belirtilen hususlar cevaplandırıldığında, son mtalaâ teftiş elemanınca eklenir ve merkeze gönderilir.

Vergi denetim türlerinden olan teftişin ayrıntıları ile incelenmesi çalışma konumuz dışında kaldığından, son olarak teftiş çalışmaları yapan bir merkezi denetim birimi olan Gelirler Kontrolörlerinin teftiş çalışmalarının sonuçları hakkında, denetlenen birim ve düzenlenen rapor sayıları ile, soruşturma çalışmalarında düzenlenen fezleke, tahkikat raporu ve basit rapor sayılarına ilişkin uygulaması örnek olarak verilmekle yetinilecektir.

**Tablo: 1**  
***Teftiş Çalışmaları Sonuçları***<sup>(\*)</sup>  
***(Tutarlar milyon TL.)***

Yıllar	Teftiş Edilen Birim Sayısı	Düzenlenen Cevaplı Rapor Sayısı	Bulunan Matrah Farkı	Tarhi Öngörülen Vergi Miktarı	Kesilmesi Öngörülen Ceza Miktarı
1989	37	13	121	35	17
1990	110	100	808	152	110
1991	122	118	10286	3203	9050

(\*) Kaynak: Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Kontrolörleri, 1991-1992 yılları Genel Çalışma Planı ve Genel Çalışma Programı, s.2.

Tablo:1'de belirtilen, teftiş edilen birim ibaresinden Gelirler Genel Müdürlüğü'nün merkez örgütündeki birimler ile taşra örgütündeki Gelir Müdürlükleri ve Vergi Dairesi Müdürlükleri kastedilmektedir. Tabloda görülen en önemli nokta, çok kapsamlı olarak hazırlandığı bilinen ve herbiri vergi mevzuatının uygulamalı birer örneği niteliğinde olan cevaplı rapor sayısıdır. Bu raporlarda eleştirilen hususlar, ileriki yıllarda da hem teftiş edilen birimi bağlamakta, hem de teftişe gelen bir başka denetim elemanı tarafından da sonuçlarının yerine getirilip getirilmediği yerinde izlenmektedir.

✓ Bu raporlarda belirtilen matrah farkları bu bakımlardan önem arz etmektedir.

**Tablo: 2**  
**Soruşturma Çalışmaları Sonuçları (\*)**

Yıllar	Düzenlenen	Rapor Sayıları		Toplam rapor Sayısı
	Fezleke	Tahkikat Raporu	Basit Rapor	
1987	8	52	92	152
1988	122			
1989	22	8	855	885
1990	27	31	81	139
1991	19	90	71	180

(\*) Kaynak: Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Kontrolörleri 1991 ve 1992 Yılları Genel Çalışma Planı ve Genel Çalışma Programı. s.2.

Teftiş kapsamında olan soruşturma çalışmaları sonuçlarına ilişkin Tablo:2'de düzenlenen fezleke, tahkikat raporları sayıları da vergi memurlarının soruşturma yoluyla denetlenmelerinin sağlayacağı fayda ve bu konudaki gereklilik hakkında bir fikir vermektedir.

#### **D. VERGİ İNCELEMESİ**

Vergi incelemesi, mevzuat gereğince vergi ödemekle yükümlü olanlar tarafından ödenecek vergilerin doğruluğunun araştırılması, tesbiti ve sağlanmasıdır.

Ancak günümüzde vergi incelemesi tanımı kapsamına vergi inceleme elemanlarının mükelleflerle olabildiğince sıkı ve sürekli bir ilişki içinde bulunması, vergilemede mükelleflere yardım edilmesi, eğitilerek yetiştirilmesi ve bunların sonucu olarak da vergi sisteminin güvenliğinin ve verimliliğinin sağlanması girmektedir. Vergi incelemesi mükelleflerce yapılmış olan işlemlerin belli bir süre sonunda değerlendirilmesi suretiyle gerçekleştirilmektedir. Uygulamada yapılan bu işleme revizyon da denilmektedir.

Çalışmamızın bir bölümünü oluşturan vergi incelemesi daha sonraki bölümlerde detaylı olarak inceleneceğinden bu açıklamalarla yetinilecektir.

### III. VERGİ DENETİM YÖNTEMLERİ

Vergi denetimi, yürütülen denetim türü yanısıra uygulama yöntemi bakımından farklılıklar göstermektedir. Bu farklı denetim yöntemlerini aşağıdaki şekilde özetlemek mümkündür.

#### 1. Tam Denetim - Kısmi Denetim

Daha çok vergi incelemesi ve teftişte yürütülen denetimin tüm işlemler yönünden gerçekleştirilmesi tam denetimi ifade eder. Örneğin, bir vergi yönünden, belli bir hesap döneminde yapılan bütün işlem ile bu işlemlere ilişkin kayıt ve belgelerin incelenmesi tam denetimi ifade eder.

Kısmi denetim ise yine vergi incelemesi ve teftişte belirli işlemler yönünden denetleme yapılmasıdır. Buna örnekleme yoluyla denetim de denilmektedir.

Yaygın ve yoğun vergi denetimi çalışmaları sırasında, gelir saptanması (hasılat tesbiti) gibi bazı durumlarda sürekli bir biçimde denetim yapmak da mümkündür. Bunun dışında yürütülen kontrol çalışmaları kısmi denetim kapsamına girmektedir.

#### 2. Uygunluk Denetimi - Şekli Denetim

Vergi incelemesi ve teftiş daha çok uygunluk denetimi olarak nitelendirilebilecektir. Bu durumda beyan veya yapılan işlemler, ilgili olduğu vergilendirme döneminden sonra mevzuata uygun olup olmadığı açısından denetlenir.

Şekli denetim ise, cari işlemlerin mevzuat hükümlerine uygun bir biçimde yapıp yapılmadığının tesbitidir. Bunda da esastan çok verginin tarh, tebliğ ve tahakkuku ve verginin tahsili gibi hususlar üzerinde durulmaktadır.

### **3. Geriye Yönelik Denetim - Cari Denetim**

Vergi denetimi, vergi ve teftiş şeklinde gerçekleştiriliyorsa, geriye yönelik olarak yapılır. Bu durumda vergilendirme açısından kapanan dönemle ilgili denetim gerçekleştirilir.

Yaygın ve yoğun vergi denetimi, vergi kontrolü, kayıt nizamı kontrolü, maddi kontrol ve yoklama adları ile yapılan cari denetimde ise ileriye yönelik bir denetim söz konusudur. Bu denetimde amaç, verginin doğarken kontrol altına alınmasıdır.

İşletmelerde yapılan “gelir saptama” (hasılat tesbiti) çalışmalarının amacı da vergiyi doğarken denetlemektir. Yine işletmelerde gerçekleştirilen “fiili envanter” ileriye yönelik etkisi olmakla birlikte, daha çok vergi incelemelerinde geriye dönük bir saptama için kullanılan bir yöntem olmaktadır.<sup>44</sup>

## **IV. VERGİ DENETİMİNİN TARAFLARI MÜKELLEFLERİN VE DENETİM ELEMANLARININ UYMASI GEREKEN KURALLAR**

### **A. VERGİ DENETİMİNİN TARAFLARI**

Vergi denetiminin taraflarını bir tarafta vergi yönetimi (denetim elemanları) diğer tarafta ise mükellefler ve vergi sorumluları oluşturmaktadır. Şimdi sırasıyla denetim elemanlarının ve vergi mükelleflerinin uyması gereken kuralları açıklayalım.

### **B. DENETİM ELEMANLARININ SORUMLULUKLARI**

Daha önceki bölümlerde belirtilen yaygın ve yoğun vergi denetimi çalışmaları, vergi incelemesi ve teftiş yapmakla görevli ve yetkili olan elemanların yürüttükleri çalışmalar sırasında bazı özellikleri taşımaları ve bir takım kurallara uymaları gerekmektedir. Bunları aşağıda belirtildiği şekilde özetlemek mümkündür.

---

<sup>44</sup> DEMİRKAN, a.g.e., s.11.

## 1. Denetim Elemanının Kişiliği, Tutum ve Davranışları

Genelde denetim elemanının kişiliği, tutum ve davranışları çok önemlidir. Elemanın nitelik bakımından değerlendirilmesinde, kişiliği, tutum ve davranışları, bilgi ve deneyiminden önde gelmektedir. Bunun nedeni, genelde her türlü denetimin, özeldede vergi denetiminin, teftiş soruşturma ve vergi incelemesi görevlerinin yapılmasında, denetim elemanının başarısı büyük ölçüde belirtilen hususlara bağlıdır. Bir denetim elemanında bulunması gereken kişilik özelliklerini şöylece sıralayabiliriz:

i. Denetim elemanı görevini yaparken ve görevi dışında güven ve saygı yaratan temiz ve yüksek bir karaktere sahip olmalıdır.

ii. Görevinin önemini ve sorumluluğunu kavramış olup, çalışmasını tarafsız ve objektif bir şekilde yürütmelidir.

iii. Sorumluluktan kaçmadan, kanıtları ortaya koyarken gerekiyorsa kendi görüşlerini de ortaya koymalıdır.

iv. Denetledikleri işyerlerinin sahipleri veya ilgilileriyle görev dışında ilişkide bulunmaktan kaçınmalıdır.

v. Denetim çalışmaları sırasında ve sonrasında nezaketle ve soğukkanlı hareket etmelidir.

vi. Görev sırasında ve görev sonrasında kişisel eleştirilerden ve bilgiçlikten, denetlenen müesseselerin idare ve hesaplarına müdahale etmekten, ilgililerle gereksiz tartışmalara girmekten ve bu kimselere ihtarlarda bulunmaktan, olayların etkisinde kalarak telaş ve şiddet göstermekten kaçınmalıdır.

vii. İlişki kurduğu çeşitli kişiler üzerinde yaratacağı etki yönünden, giyinişe, tavır ve hareketlerine özen göstermelidir.<sup>45</sup>

Belirtilen özelliklerden biri olan, tarafsızlık üzerinde biraz durmak yararlı olur kanısındayız.

Denetim elemanı, tam bir tarafsızlıkla ve objektif olarak hareket etmek, yani vergi hukuku ile mükellef haklarını eşit olarak dikkate almak, matrah arayıcılığından uzak durmak zorunluluğundadır. Modern vergi uygulaması, yönetim ile mükellefin anlayış havası içinde birbirlerine yardımcı ile gerçekleşir. Gerçekten vergi denetim elemanı bir

---

<sup>45</sup> **Revizyon Ve İşletmelerde Vergi İncelemesi**, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yayını, Güneş Matbaacılık T.A.Ş., Ankara, 1973, s.25.

vergi yargıcı gibi düşünebilip, tarafsız bir şekilde uygulama yapabilmelidir. O zaman vergi yönetimine daha faydalı olacağı söylenebilir.

Bize göre, objektif hareket eden, olayların gerçek mahiyetini vergi yargıcı gibi araştıran, tesbit etmeye çalışan; mükelleflerin ileri sürdükleri hususları denetimin devamı süresince ciddiye alıp, onların açısından da konuyu araştıran; mükellefin kendi lehine olan hususları bilgisizlik nedeniyle atlamış olması halinde, bunları mükellef lehine düzeltmeyi önerebilen, denetim sürecinde tesbit ettiği bulgularını açık olarak ortaya koyan denetim elemanı hazine yararı ile mükellefin tepkisini dengelemiş ve ödenecek bir ek tarhiyatın zeminini oluşturmuş olacaktır.

## **2. Hüviyet Gösterme ve Denetim Konusunu Açıklama**

Denetim elemanlarının mükelleflerin işyerlerinde yürütecekleri her türlü denetimler sırasında denetime başlamadan evvel kimliklerini veya verilen yetki belgelerini, kendilerine sorulmasa bile mutlaka göstermelidirler. Mükellefin hüviyet sormasına mahal bırakmadan, nezaketli bir şekilde, hüviyetin gösterilmesi gerekir. Kendini tanıttıktan sonra, denetim elemanının yapması gereken görev denetim konusunu açıklamaktır.

## **3. İşyerini Fazla Meşgul Etmemek, İşlerde Aksamaya Neden Olmamak**

İşyerinde denetim yapılıyorsa, mükelleflerin günlük işlerini fazla aksatmamak gerekir. Vergi denetimi uzun sürebilir. Mükellef ve yetkili personelinden, işlerin gidişatı hakkında, ön bilgiler alındıktan sonra, işyerinde iş akışına ve günün, haftanın, ayın yoğun zamanlarına göre planlı ve sistemli olarak isteklerde bulunulması yerinde olacaktır. Örneğin, Kurban bayramının başlayacağı bir hafta içerisinde, bayram nedeniyle satışları çok artacak olan bir işletmede, fiili envanter yapılmak istenmesi, zamanlaması uygun olmayan bir istek olarak nitelendirilebilir. Her vergi denetiminde işyeri ve işin özelliklerine göre buna benzer hususların da dikkate alınması gerekir.

İşyerinde gereğinden fazla kalınmamalı, ilgililer gereksiz yere meşgul edilmemelidir.

Gelenek ve göreneklere uygun olmayan hiçbir ikram kabul edilmemeli, özel ilgi istenmemelidir. Özellikle kontrol çalışmaları esnasında nezaket kuralları çerçevesinde hareket edilerek yapılan ikramlardan kaçınılmalıdır.<sup>46</sup>

Şu halde denetim elemanının, gerek mükellefin işlerinin pek fazla aksatılmaması, gerekse görevin iyi bir şekilde yapılması amaçlarının optimal dengesini, o işletme bazında oluşturabilmesinin gerektiği söylenebilir.

#### **4. Mükellefin Eğitilmesi**

Mükellefle sıkı bir ilişki kurulmalıdır. Mükellefin vergi yönünden yetiştirilmesi, doğru beyanda bulunmasının en önemli unsurudur. Kendisine yardım edilmek istendiği hususunda vergi mükellefinin inandırılması, onu da denetim elemanına yardımcı olmaya yöneltir. Mükellefi bilgi sahibi kılmak önemli bir unsurdur.<sup>47</sup> Bizce vergi denetiminin fonksiyonlarından olan düzeltici işlevin yerine getirilmesi yukarıda belirtilen kavramların hayata geçirilmesini gerektirmektedir.

Vergi denetimleri ile mükelleflerin eğitilmelerinin ilgisi çok fazladır. Mükelleflerin eğitimi denilince, sadece mesleki kuruluşların konferans salonlarına maliye mensuplarını gönderip konferans verdirmek veya buna benzer etkinlikleri anlamamak gerekir. Vergi denetimleri sırasında mükelleflerin eksiklikleri, hataları ortaya çıkarılmalı, "bir gün tekrar denetlenebilirim" imajı yerleştirilmeli ve böylece vergi mevzuatına uygun davranılması teşvik edilmelidir. Bu şekilde mükellefin denetim nedeniyle eğitilmesinde başarılı olunabilir.<sup>48</sup>

#### **5. Vergi Mahremiyeti Kuralına Uyulması**

V.U.K.'nun 5.maddesinin 1.fıkrasında "Aşağıda yazılı kimseler, görevleri dolayısıyla mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına muamele ve hesap durumlarına, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin olmak üzere

<sup>46</sup> WHITE, a.g.r., s.12.

<sup>47</sup> EREZ Mesut. **Vergi Memurları ve İnceleme Elemanları ile Mükellefler Arasındaki Münasebetler**, Maliye Tetkik Kurulu Neşriyatı, Ankara, 1958, s.25.

<sup>48</sup> ŞEKER, a.g.e., s.154.

öğrendikleri sırları veya gizli kalması gereken diğer hususları açığa vuramaz ve kendilerinin veya üçüncü şahısların çıkarına kullanamazlar” denilmektedir. Bu fıkraya ekli 1.bentte ise bu kişiler:

- Vergi işlemleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar.
- Vergi yasalarına göre kurulan komisyonlara katılanlar,
- Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler olarak belirtilmiştir.

İkinci fıkrada ise, yukarıda sayılan kişiler görevlerinden ayrılırsa bile, bu yasağın devam edeceği hükme bağlanmıştır.

Vergi mahremiyetine (gizliliğine) uymaya mecbur olanların bu mecburiyeti ihlal etmeleri halinde Türk Ceza Kanunu'nun 198. maddesinde yazılı cezanın iki katı hükmolunur ve bu ceza iki aydan az olamaz, suçları tekrar edenler bir daha devlet hizmetinde çalıştırılmazlar. (V.U.K. Mad. 362).

V.U.K.'nun 5.maddesine göre; bir bilginin mahrem sayılması için, herşeyden önce mükelleflerin veya mükelleflerle ilgili şahısların muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin olması; ayrıca, sır niteliğinde bulunması veya gizli kalmasının gerekli olması icap etmektedir. Bir bilginin sır niteliğinde olması veya gizli kalmasının gerekli bulunması, onun açıklandığında, sahibinin şahsına, ailesine, mesleki ve ticari itibar ve çıkarlarına zarar verebilecek nitelikte olması demektir. Bu bakımdan, sözkonusu maddede (V.U.K. Mad.5) açıklanması yasaklanan bilgi, mükellef veya mükellefle ilgili kimselerin sözkonusu varlık ve faaliyetlerine ilişkin her türlü bilgi değildir. Mükellefle ilgili şahıslardan amaç, mükellefin akrabaları ile mükellefle ticari veya mesleki ilişkide bulunan diğer kişilerdir.<sup>49</sup>

Vergi Usul Kanununun 5.maddesinde, kimi hallerde, bazı bilgilerin ilan ya da başka suretle açıklanmasına izin verilmektedir. Bu haller, vergi mahremiyetini ihlal sayılmamaktadır. Vergi mahremiyetini ihlal sayılmayan bu haller şunlardır:

i.Vergi güvenliğinin sağlanması amacıyla, mükelleflerin gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde gösterilen matrahların (zarar dahil) ve beyanları üzerinden tarh olunan gelir ve kurumlar vergisi ile ad ve ünvanlarının, bağlı oldukları vergi dairelerince, beyannamelerin verildiği yıl içinde dairenin münasip yerlerine asılacak cetvellerle ilanı

---

<sup>49</sup> Daha geniş bilgi için bkz: CANDAN, a.g.e., s.343-347.

ii.Gelir vergisi mükellefleri (götürü usulde vergilendirilen mükellefler dahil) ile sermaye şirketlerinin, her yıl Mayıs ayının son gününe kadar, vergi tarhına esas kazanç tutarları ile bunlara isabet eden vergi miktarlarını gösteren levhayı, merkezlerine, şubelerine, satış mağazalarına, iş sahipleri ile mükellefler tarafından kolayca okunup görülecek şekilde asmaları

iii.V.U.K.'nunda yer alan belge düzenine uymayan veya kaçakçılık fiili ile vergi ziyasına neden olup tarh edilen vergi ve kesilen cezası kesinleşen mükellef ve vergi sorumlusunun Maliye Bakanlığı'na belirlenecek usul ve esaslara göre basın ve TRT yolu ile açıklanması

iv.Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla, tespit olunanların, kanunla kurulmuş mesleki kuruluşlarına (odalarına) bildirilmesi

v.Ödeme süresinin bitim tarihinden itibaren altı ayı geçmesine karşın, gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi ve bunların fer'ilerini ve cezalarını ödemeyen kamu borçlularının ad ve ünvanları ile borç miktarlarının 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 107.maddesinde belirtilen şekilde açıklanması.

Mükelleflere denetim elemanlarının vergi mahremiyeti kuralına uydukları izlenimi verilerek, vergi mükelleflerinde bu güven yaratılabilmelidir. Aksi takdirde sözgelişi, sınai ve ticari bir sırrının bu yolla rakiplerine gideceği kuşkusunu duyan mükellef, vergi denetimlerine ve denetim elemanlarına güven duymayabilir. Dolayısıyla da bazı bilgileri açıklamaktan kaçınabilir.

## **C. MÜKELLEFLERİN ÖDEVLERİ**

Vergi mükellefleri, vergi denetimlerini genellikle ürkütücü, soğuk karşılarlar. Vergiye geneldeki tepki denetimlerde de kendini gösterir. Ancak vergi denetimi yapan görevlilerde görevlerini yapmak zorunda olduklarından, mükellefler kendi menfaatleri gereği olarak yapılan denetimler sırasında bazı ödevlerini yerine getirmelidirler.

V.U.K. Madde 257`de konumuzla ilgili olarak: "Vergi inceleme ve denetimleri ile gayrimenkullerin rayiç bedelinin tesbiti sırasında mükellefler aşağıda yazılı ödevleri yerine getirmeye mecburdurlar:

-İncelemeye yetkili memura müessesenin durumuna göre, çalışma yeri göstermek ve resmi çalışma saatlerinde memurun müessesede çalışmasını sağlamak;

-İnceleme ile ilgili her türlü açıklamayı yapmak. (Bu zorunluluk hem iş sahibini, hem de işletmede çalışan memurları kapsar);

-İncelemeye yetkili memurun, gerektiğinde işyerinin her tarafını gezip görmesini sağlamak;

-Bina ve arazinin rayiç bedelinin saptanmasında değeri belirlenecek bina ve araziye, taktir komisyonuna gösterip gezdirmek, kirada ise kiranın miktarına ait her türlü bilgiyi vermek. (Bu zorunluluk kiracıları da kapsar);

-İşletmede V.U.K.134. Madde gereğince fiili envanter yapılması halinde araç, gereç ve personeliyle bu işlemlerin yapılması için gerekli yardım ve kolaylığı göstermek” şeklinde bu ödevlerden bazıları belirtilmiştir. Bunlar dışında muhafazası zorunlu defter ve belgenin ibrazına ilişkin ödevler ile bilgi toplama hükümlerine göre belirlenen ödevler de vardır. Şimdi bunların neler olduğunu kısaca açıklayalım:

**i.Defter ve belgeleri saklama ödevi:** Defter ve belgeleri saklama; vergi yasaları uyarınca defter tutmak zorunda olanlar tuttukları defterlerle yasal olarak almak zorunda oldukları belgeleri, ilgili buldukları yılı izleyen takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile saklamak zorundadırlar. (V.U.K. Mad. 253)

Vergi yasaları uyarınca defter tutmak zorunda olmayanlar V.U.K.’nun 232-234 ve 235. maddeleri hükümleri gereğince almak zorunda oldukları fatura, gider pusulası ve müstahsil makbuzlarını tarih sırasıyla düzenleme tarihlerini izleyen takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile saklamak zorundadırlar.

Mükellefler V.U.K.’nu hükümlerine göre aldıkları vergi karnelerini, işin devam ettiği, Gelir Vergisi Kanunu’na göre indirimlerle ilgili olanları bu indirimden yararlandıkları sürece saklamak zorundadırlar.

**ii.Defter ve belgeleri ibraz ödevi:** Vergi mükellefleri tutmak zorunda oldukları her türlü defter, belgeler ve karneleri saklama süresi içinde yetkili makam ve memurların isteği üzerine ibraz etmek zorundadırlar.

**iii.Bilgi verme ödevi:** V.U.K.’nun 148.Maddesi hükmü uyarınca, mükellefler veya mükelleflerle işlemde bulunan gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığı’nın veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri belgeleri vermek zorundadırlar. Bilgiler esas olarak yazı ile istenir. Ancak gerektiğinde sözle de istenebilir. Bilgi verilmek üzere ilgililer, istekleri dışında vergi dairesine getirilemezler.

Kendilerinden bilgi istenen gerçek ve tüzel kişiler, özel kanunlarda belirtilen gizlilik hükümlerini ileri sürerek bilgi vermekten kaçınamazlar.

**iv. Bildirimlerde bulunma ödevi:** V.U.K.'nın 153-164. maddeleri mükelleflere bazı bildirimlerde bulunma zorunluluğu getirmiştir.

Buna göre mükellef işe başlama, adres ve iş değişikliği ve işi bırakma olaylarını yasal olarak belirli sürelerde ilgili vergi dairesine bir dilekçe ile bildirmek zorundadırlar. Götürü usulde vergiye tabi olanlar ise, bu değişiklikleri vergi karnelerine işletmekle yükümlüdürler.

Mükelleflerce bu bildirimlerin yapılıp yapılmadığı, yapılmışsa doğru olup olmadığının araştırılmasına yaygın ve yoğun vergi denetimleri sırasında dikkat edilmektedir.

## VII. DENETİM MÜESSESESİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Vergi denetimi, yönetimin ve mükelleflerin yasalarla saptanan ilkeler çerçevesinde hareket edip etmediklerinin tesbit edilmesidir. Vergi denetimi beyan sisteminin yaygın olduğu ülkelerde sistemin ayrılmaz bir parçasıdır. Vergi denetiminin yalnızca, mükellef üzerinde değil, vergi idaresi üzerinde de yapılması gerekir.

Vergi denetimi ekonomik denetim düzeninin belirli bir parçasıdır. Dolayısıyla işletmelerde dönem kârlarının düşük gösterilmesini engeller.

Gelişmemiş ülkelerde ve özellikle ülkemizde asıl sorun, kaynak yaratmak için, toplam vergi potansiyelinin tam olarak ortaya çıkarılamamasıdır. Bu yapılamadığından, bu ülkelerde devamlı olarak yeni vergi alanları ve fiskal (parasal) yükümlülükler getirilerek, bu ülkeler bir vergileme anarşisine sürüklenmektedirler.

Denilebilir ki, vergi denetimi ile, ekonominin diğer alanlarını da denetleyen ekonomik denetim sisteminin önemli bir bölümü gerçekleştirilmiş olacaktır. Bu suretle devletin hizmetlerini gerçekleştirebilmek için, acele olarak yeni vergi konularını gündeme getirmek veya vergi oranlarını yükseltmek gibi tercihlere yönelmeleri azalabilecektir.

Belirtmek gerekir ki vergi güvenliğinin en önemli aracı olan vergi denetimi, kaçakçılıkla mücadele anlamında bir idari tedbir değil, mükellef ile işbirliği esasına

dayanan önleyici ve yapıcı bir güvenlik sistemidir. Bunun için de, vergi yönetiminin mükellef kitlesi ile mümkün olduğunca sıkı ilişki ve işbirliği içinde bulunması, vergilemede mükellefe yardım edilmesi ve mükellefin eğitilmesi gereklidir. Vergi denetiminden beklenenlere ulaşabilmek için özellikle amaçları iyi saptamanın yararlı olabileceği kanaatindeyiz.

Vergi ve denetim kavramlarının tanımlarını, amaçlarını, vergi denetiminin özelliklerini ve türlerinin neler olduğunu bu şekilde belirledikten sonra vergi denetimi türlerinden olan yaygın ve yoğun vergi denetimi çalışmalarını uygulamada yer verildiği şekliyle inceleyebiliriz.

## İKİNCİ BÖLÜM

### YAYGIN VE YOĞUN VERGİ DENETİMİ ÇALIŞMALARI

Bu bölümde vergi suçuna teşebbüs fiilini oluşturan eylemin anında tespiti ile cezasının kesilmesi esasına dayanan ve maddi bir denetim şekli olan “Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi” konusu anlatılacaktır. Yaygın ve Yoğun Vergi Denetiminde vergi ziyaı tespiti yoktur. Vergi kaçırma eğilimini gösteren bir eylem tespit edilmekte ve tutanağa bağlanmaktadır. Bu denetim türünün yapılmasındaki asıl amaç, mükellefleri belge düzenine uymaya zorlamaktır.)

Yaygın ve yoğun vergi denetimleri; V.U.K.’nun 127-133.maddeleri ile düzenlenmiş bulunan “yoklama kurumu” esas alınarak vergi yönetimi tarafından uygulamaya konulmuş bir denetim biçimi demetidir. Başka bir deyişle 1980’li yıllardan sonra yapılmış bulunan vergi yasalarındaki düzenlemelerden sonra, yoklama kurumu, “yaygın ve yoğun vergi denetimleri” adı altında, daha dinamik bir şekilde vergiyi doğuran olayın ortaya çıkışı sırasında izleme yöntemi olarak ortaya konmuştur.

Yaygın ve yoğun vergi denetimleri; V.U.K.’nun 172-133. maddeleri ile düzenlenmiş bulunan “yoklama kurumu” esas alınarak vergi yönetimi tarafından uygulamaya konulmuş bir denetim biçimi demetidir. Başka bir deyişle 1980’li yıllardan sonra yapılmış bulunan vergi yasalarındaki düzenlemelerden sonra, yoklama kurumu, “yaygın ve yoğun vergi denetimleri” adı altında, daha dinamik bir şekilde vergiyi doğuran olayın ortaya çıkışı sırasında izleme yöntemi olarak ortaya konmuştur.)

Bu denetim türüne özellikle 1985 yılından sonra ağırlık verilmiş ve süreklilik kazandırılmıştır. Çünkü Türkiye 1985 yılı başından itibaren katma değer vergisine

(KDV) geçmiştir. Katma Değer Vergisinin; özellikle belge düzenine tam olarak uymayı gerektiren bir vergilendirme tekniğine dayanması, yaygın ve yoğun vergi denetimlerinin önemini arttırmıştır.

Bu çalışmamızda vergi denetimi türlerinden birisi olan yaygın ve yoğun vergi denetimleri ile ilgili açıklamalar yapılırken V.U.K.'nin yoklama ile ilgili hükümleri gözönünde tutulacaktır. Çünkü yaygın ve yoğun vergi denetimlerinin yasal esası bu hükümler olmaktadır. Çalışmamızın bu bölümünde yaygın ve yoğun vergi denetiminin niteliği, amacı ve bu denetim sırasında gözönünde bulundurulacak esaslar gibi konular üzerinde durulacaktır. Şimdi bunları açıklamaya çalışalım.

## **I. YAYGIN VE YOĞUN VERGİ DENETİMİ ÇALIŞMALARININ NİTELİĞİ VE AMACI**

Maddi bir denetim şekli olan yaygın ve yoğun vergi denetimlerini uygulamalarda yer verildiği biçimde açıklamaya geçmeden önce bu denetim şeklinin kapsamının ve amacının neler olduğunu saptamak gerekir. Sırasıyla bunların neler olduğunu görelim.

### **A. YAYGIN VE YOĞUN VERGİ DENETİMİNİN NİTELİĞİ**

Yaygın ve yoğun vergi denetimleri, gerek mükelleflerin gerekse mükellefiyetle ilgili maddi olayların, kayıtların ve konuların araştırılmasına ilişkin bir kurumdur. Araştırma, bu durumlarla ilgili olup; daha çok somut olayların varlığını kanıtlamak ve onları bulmaya, belgelemeye yönelik bir süreci ifade eder. Bu araştırma işlemiyle kavramlar ve öğrenilen mükellefiyetle ilgili maddi olayların, kayıtların ve konuların nicelik ve niteliğini açıklayan bulguları içeren bir belgenin (tutanağın) düzenlenmesiyle bu durumları saptama işlemi yapılmış olmaktadır.

Yaygın ve yoğun vergi denetimi, Vergi kaybı ile ilgili delil ve izler ortadan kalkmadan, anında yapılacak denetimlerle, vergiyi doğuran olayların maddi bünyesi ile kayıtlar arasındaki ilişkiyi belirleyebilmek ve vergi kaybına neden olan suçların zamanında önlenmesini sağlamaktır.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> İYİBİLİRİCA, a.g.e., s.15.

Yapılan bu tanının, yaygın ve yoğun vergi denetimi kavramını iyi bir şekilde anlattığını kabul etmek gerekir. Ancak yaygın ve yoğun vergi denetimlerine uygulamada "vergi kontrolü" veya "maddi kontrol"de denildiği bilinmektedir.

Yaygın ve yoğun vergi denetimi V.U.K.'nun 3239 sayılı kanunla değişik 127.maddesinin birinci fıkrasına ekli beş bent halinde yasa hükmüne bağlanmıştır. Bu bentlere göre, yoklamaya yetkili memurlar vergi dairesi müdürleri, yoklama memurları, yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler ve vergi incelemesine yetkili olanlar, yoklama görevinin dışında, ayrıca aşağıdaki kontrolleri de yapmakla görevli ve yetkilidirler:

-Günlük hasılatı tesbit etmek,

-Ödeme kaydedici cihazlarla ilgili denetimi yapma,

-Günlük kayıt yapılan defterlerin işyerinde olup olmadığını tastik durumunu, usulüne göre kayıt yapılıp yapılmadığını, belgelerin düzenlenip düzenlenmediğini, faturasız mal olup olmadığını, levha asma ve kullanma zorunluluğuna uyulup uyulmadığını, denetlemek ve vergi kaybının bulunduğuna kanıt teşkil eden deliller bulunursa bunları almak,

-Nakil vasıtalarındaki yolcu ve yük taşımasıyla ilgili belgeleri denetlemek; irsaliyelerin taşıtta bulunmaması halinde, gerektiğinde malları muhafaza altına almak.

Yaygın ve yoğun vergi denetimi sırasında başvuru bir uygulama şekli de "paralı denetim"dir. Bu denetim türünde, denetim elemanı müşteri gibi alış-veriş yapmakta, mükellefin kendiliğinden belge düzenleyip düzenlemediğini kontrol etmektedir.

Görülüyor ki, yaygın ve yoğun vergi denetiminde esas araştırma ve tesbit işlemleri olması gerekirken bunlara ilave olarak bir de gerektiğinde malları alıkoymak ve muhafaza altında bulundurma eylemi de dahil edilmiş bulunmaktadır.

Yaygın ve yoğun vergi denetimi kavramının açıklanmasından sonra şimdi de amaçlarının neler olduğunu görelim.

## B. YAYGIN VE YOĞUN VERGİ DENETİMİNİN AMACI

Vergi Usul Kanunu'nun 127.maddesinde "yoklamadan maksat, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tesbit

etmektedir." denilmektedir. Bu çerçevede yaygın ve yoğun vergi denetiminin amaçlarını şöylece sıralamak mümkündür:

- i. Vergilemede etkili olacak olayları yazılı olarak saptamak,
- ii. Mükellefiyetlerini vergi dairesine bildirmemiş kişileri saptayıp, mükellefiyetlerini tescil ettirmek,
- iii. Mükellefiyetlerini tescil ettirmiş olanlardan vergilendirilmemiş olanları saptamak ve vergilendirilmelerini sağlamak,
- iv. Vergi matrahına esas olacak bilgileri toplamak ve bu bilgilerin doğruluğunu araştırmak.

O halde yaygın ve yoğun vergi denetimlerinin amacının, vergiyi doğuran olayların kavranılarak bunların vergi dairelerinin bilgisi dışında kalmamasını sağlamak, dolayısıyla mükelleflerin belge düzenine uymaları ve böylece gerçek vergi matrahlarını beyan etmelerini sağlamak ve mükelleflerin hatalarının düzeltilerek eğitilmelerini sağlamak olarak özetlemek mümkün olabilecektir.

Yukarıda yapılan açıklamalardan çıkarılan en önemli sonuç, cari yıl içinde yapılacak yaygın ve yoğun vergi denetimlerinin, yapılacak vergi incelemelerini de başarılı kılacağıdır. Çünkü, vergi incelemesi için gereken bazı bilgiler, mükellefler tarafından verilmemekte, bu durum sağlıklı bir sonuca varılmasını önlemektedir. Oysa yıl içinde, örneğin değişik tarihlerde yapılacak bir gelir saptama, (hasılat tesbiti) inceleme elemanına büyük kolaylıklar sağlayacak, vergi matrahının tayin ve tesbitindeki yaklaşımlar daha isabetli olacaktır.

## II. YAYGIN VE YOĞUN VERGİ DENETİMİNE YETKİLİLER VE YETKİLERİ

Vergi Usul Kanunu'nun yoklamaya yetkililer başlıklı 128.maddesine göre, yoklama, dolayısıyla yaygın ve yoğun vergi denetimleri; vergi dairesi müdürleri, yoklama memurları, yetkili makamlarca yoklama işleriyle görevlendirilenler ve vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından yapılır. Ancak yaygın ve yoğun vergi denetimleri, genelde vergi denetmenleri, yoklama memurları ve özel yoklama yetkili memurlar tarafından yürütülmektedir. Yaygın ve yoğun vergi denetimlerine yetkililer

arasında sayılanlardan, vergi dairesi müdürleri ile vergi incelemesine yetkili olanlar hakkındaki açıklamalar çalışmamızın "Vergi İncelemesi" başlıklı üçüncü bölümünde ayrıntılı olarak yapılacağından burada yalnızca yoklama memurları ile ilgili açıklamalar yapılacaktır.

## A. YOKLAMA MEMURLARI

Bağımsız vergi dairelerindeki yoklama servisleri ile bağlı vergi dairelerindeki (mal müdürlükleri) tahakkuk servislerine bağlı olarak görev yapan yoklama memurları bir yandan yaygın ve yoğun vergi denetimlerine katılırken, öte yandan işlerin yoğun olduğu dönemlerde vergi dairesi içinde çeşitli işlerde çalıştırılmaktadır.

Vergi yönetimi, V.U.K.'nin 127.maddesindeki yetkilerin hangilerinin ne şekilde kullanılacağını yayınladığı bir genel tebliğle belirlemiştir.<sup>2</sup> Yapılan belirlemeye göre yoklama memurları: "yoklamaya yetkili olanlar" ve "yoklamaya özel yetkili olanlar" olarak ikiye ayrılmıştır.<sup>3</sup>

### 1. Yoklamaya Yetkililer

Yoklama memuru kadrolarındaki memurlar arasından vergi dairesi müdürlüklerince kısa süreli bir eğitime tabi tutulmakta ve defterdarlıklarca yoklama yetki belgesi verilmektedir.

#### *-Görev ve Yetkileri:*

Vergi Usul Kanunu'nun 127.maddesinin (a) fıkrasında belirtilen günlük geliri (hasılat tesbiti) saptamakla (d) ve (e) fıkrasında belirtilen taşıt araçlarını özel işaretle durdurarak belge kontrolü yapabilme yetkisi dışında kalan ve maddede sayılan diğer yetkileri kullanabilmektedirler.<sup>4</sup> Bunlar kısaca:

<sup>2</sup> **Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği**, Sıra No: 168, (31.12.1985 tarih ve 18975 nolu Resmi Gazete).

<sup>3</sup> ARPAÇ Sabri. "Yoklama, İnceleme ve Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi", Mali Sorunlara Çözüm Dergisi, Sayı: 23 mart 1986, s.20.

<sup>4</sup> **Vergi Usul Kanunu İç Genel Genelgesi**, Sıra No: 1986/1, (6.2.1986 S.V.U.K.1/2-425-127-14/908622)

-V.U.K.'nın 153 ile 164 maddeleri gereğince bildirim ve beyanların doğruluğunu araştırma,

-Bildirimlerle ilgili maddi olay ve kayıtların tesbiti,

-Beyanlarla ilgili maddi konuların tesbiti,

-Mükellef ve sorumluların yerine getirmek zorunda olduğu yükümlülüklerin ortaya çıkarılması,

-Götürü gelir vergisi mükellefleri ile ilgili tesbitler,

-Vergi kamesi ve vergi cüzdanı ile ilgili tesbitler,

-Katma değer vergisi ile ilgili tesbitler,

-Memur eliyle yapılacak tebliğ konuları gibi görev ve yetkililerdir.

## 2. Yoklamaya Özel Yetkililer

Yoklama yetkili memurlardan daha yetkili olan ve yoğun bir mesleki eğitimden geçirilmiş memurlardır. Yoklama yetkili memurların kullandıkları görev ve yetkilere ek olarak hasılat tesbiti ve fiili envanter çalışmaları ve taşıt araçlarını özel işaretle durdurarak belge kontrolü yapabilme görev ve yetkilerine de haizdirler.

Görüldüğü gibi özel yoklama yetki belgesine sahip yoklama memurları V.U.K.127. maddede sayılan tüm görev ve yetkileri kullanabilmektedirler.

## B.YETKİLİ MAKAMLARCA YOKLAMA İŞİYLE GÖREVLENDİRİLENLER

Geniş çapta sürdürülen yaygın ve yoğun vergi denetimleri nedeniyle çok sayıda yoklama elemanına gerek duyulmaktadır. Vergi yönetimi bu denetimleri, kadrolu yoklama memurları ile yürütmeye yetersiz kaldığından, diğer vergi memurlarından da yararlanma yoluna gitmektedir. Bunlar da, yoklama memurlarında olduğu gibi; aynı görev ve yetkileri kullanırlar.

### III. YAYGIN VE YOĞUN VERGİ DENETİMİ UYGULAMASINDA GÖZÖNÜNE ALINACAK İLKELELER

#### A. BİLDİRİMİLE İLGİLİ MADDİ OLAYLARI SAPTAMAK

Verginin ödenir hale gelmesi için yalnızca bildirimde bulunmak yeterli olmamaktadır. Çünkü, mükelleflerin büyük bir çoğunluğu işe başlama bildiriminde bulunmaktadır. Bu aşamadan sonra bazı yükümlülüklerin de yerine getirilmesi gerekmektedir. Defter onaylatmak ve tutmak, beyanname vermek gibi. Mükelleflerin, vergi yasalarınca kendilerine verilen ödevleri yerine getirip getirmediikleri daha çok yaygın ve yoğun vergi denetimleri sırasında saptanır.

Ayrıca mükellefiyet ve muaflık koşullarının var olup olmadığının araştırılması da yaygın ve yoğun vergi denetimleri kapsamı içinde değerlendirilmelidir.

Yaygın ve yoğun vergi denetimleri esnasında bildirimlerle ilgili maddi olayların saptanmasında aşağıda sayılan hususların araştırılması gerekir. Bunlar:

##### i. Bildirimlerin Verilmeme Nedenlerini Araştırmak

Her vergi yasası, bildirimlerin nereye, ne zaman verileceğini belirlemiştir. Vergi Daireleri vergi mevzuatında belirtilen bildirimleri vermeyen mükellefleri bildirim izleme defteri, tarhiyat izleme defteri gibi defterlerden yararlanmak suretiyle belirleyerek mükelleflerin bildirim vermeme nedenlerini yaygın ve yoğun vergi denetimleri sırasında saptarlar.

##### ii. Hayat Standardı Göstergelerinin Doğru Bildirilip Bildirilmediğini Saptamak

Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan vergi güvenlik önlemlerinden birisi olan hayat standardı esası ile ilgili göstergelerin, mükelleflerce doğru olarak bildirilip bildirilmedikleri de genel olarak yaygın ve yoğun vergi denetimleri ile belirlenir.

##### iii. Götürü Vergilendirme Koşullarını Araştırmak

Vergi yasalarında (Gelir ve Katma Değer Vergisi gibi) sözkonusu olan götürü usul ve götürü gider usulünün uygulanması için gerekli koşulların, zaman zaman yapılan yaygın ve yoğun vergi denetimleri sırasında anlaşılmaktadır. Yapılan denetimlerle mükelleflerin, hangi vergilendirme usulüne tabi olmaları gerektiği konusunda bilgi edinilmektedir.<sup>5</sup>

<sup>5</sup> Ankara Defterdarlığı, **Vergi Dairesi İşlemlerinin Uygulama Kılavuzu**, Yayın No:3, Ankara, 1984, s.29.

Bazı mükellefler daha az vergi ödeme güdüsü ile vergi yasalarının, muaflık, istisna ve götürü vergilendirme hükümlerinden de yararlanarak faaliyetlerini belge düzeni dışında tutmaya çalışırlar. Diğer bir kısım mükellefler ise vergi yasalarının emredici hükümlerine aykırı olarak, düzenlemeleri gereken belgeleri düzenlememektedirler.

Yaygın ve yoğun vergi denetimine katılanlara verilen yetkilerden birisi de "mükelleflerin faturasız mal bulundurup bulundurmadıkları"nın saptanmasıdır. Mükelleflerin faturasız mal bulundurup bulundurmadıkları ise, fiili envanter çalışmaları yoluyla anlaşılabilir.<sup>6</sup> Ancak fiili envanter çalışmaları hem vergi yönetimi hem de mükellefler açısından külfetli bir işlemdir. Kolay işleyen ve sık yapılan bir uygulama değildir. Fiili envanter çalışmaları sırasında Ek-3 ve Ek-4' de belirtilen matbu tutanaklar kullanılmaktadır. Matbu tutanaklar uygulamada birlik ve kolaylık sağlamak açısından yararlı olmaktadır.

Öte yandan belgesiz sunulan hizmetlerin saptanması da önem taşıyan uygulamalardandır. Gerçekten, belgesiz sunulan hizmetleri ortaya çıkarmak, saptamak çok güç bir olaydır. Bir hasta-doktor, bir avukat-müvekkil ilişkisi gözönüne alınacak olursa, karşılıklı çıkar ilişkisi ile bağımlı olunan bu ve benzeri durumlarda müşteri durumundaki kimselerin, serbest meslek makbuzu istemeleri son derece seyrek karşılaşılan bir olaydır.

Son yıllarda yapılan yaygın ve yoğun vergi denetimleri bir kısım serbest meslek erbabının çoğunlukta olduğu bölgelerde arttırılarak uygulanmıştır. Bazı günlerde, denetime yetkili elemanlar eczanelerde oturarak, reçete yazan doktorun serbest meslek makbuzu da düzenleyip düzenlemediğini tesbit etmektedirler.

Belgesiz mal ve hizmet akımını saptamak üzere uygulama da Ek:1'de örneği görülen matbu tutanaklar kullanılmaktadır.<sup>7</sup>

---

<sup>6</sup> SEVİĞ Veysi. "Vergi Usul Yasasında Yapılan Son Değişiklikler". **II.İktisat ve Maliye Dergisi**, Cilt: 12, Sayı: 10, s.376.

<sup>7</sup> Maliye ve Gümrük Bakanlığı. **Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi Hedefler, Ana İlkeler, Tutanak Örnekleri**, Gelirler Genel Müdürlüğü, Çoğaltma, Ankara, 1984.

## B. GÜNLÜK GELİRİN SAPTANMASI

Vergi Usul Kanunu'nun 127.maddesinin (a) fıkrasına göre, Maliye Bakanlığınca belirlenmiş usuller içinde özel yetki verilmiş olmak kaydıyla günlük geliri saptamaya yaygın ve yoğun vergi denetimlerine katılan memurlar yetkili kılınmışlardır.

Günlük gelir saptamaları (hasılat tesbiti) genel olarak, lokanta, eğlence yerleri gibi hizmet işletmelerinde yapılmaktadır.

Günlük gelir saptamaları yılın değişik günlerinde yapıldığı takdirde mükelleflerin yıllık gayrisafi gelirleri konusunda sağlıklı bir veri oluşturur. Böylece mükellefler gerçeğe yakın bildirimde bulunmaya yöneltilmiş olurlar. Mükelleflerin bildirim, saptanan gelir tutarlarına göre düşük ise, bu düşüklüğün açıklanması gerekir. Aksi takdirde, yaygın ve yoğun vergi denetimleri ile saptanan gelir tutarları emsal alınarak cezalı tarhiyat yoluna gidilebilir.

Vergi yönetimi açısından oldukça etkili bir denetim aracı olan gelir saptamaları, (hasılat tesbitleri) bazı mükelleflerin yetkili elemanlara gerekli kolaylığı göstermemeleri yüzünden sıkıcı bir şekle dönüşmektedir.

## C. KAYIT VE BELGE DÜZENİNİN DENETLENMESİ

Birinci sınıf tüccarlar tarafından tutulması zorunlu olan günlük kasa defterinin, ikinci sınıf tüccarlar tarafından tutulması zorunlu olan günlük parakende satış ve hasılat defterinin ve serbest meslek erbabınca tutulması zorunlu olan serbest meslek kazanç defterinin işyerinde bulundurulması ve günü gününe kaydedilmesi yasal bir zorunluluktur.

Ancak Maliye Bakanlığı V.U.K.'nun Mük.257.maddesinin verdiği yetkiye dayanarak:

-Satışlarının tamamı toptan ve faturalı olan ikinci sınıf tüccarların günlük parakende satış hasılat defteri,

-Yazar kasa kullanan ikinci sınıf tüccarların günlük parakende satış ve hasılat defteri,

-Sabit işyeri olmayan nakliyecilerin günlük parakende satış ve hasılat defteri veya günlük kasa defteri tutma zorunluluğunu kaldırmıştır.<sup>8</sup> Maliye Bakanlığı ayrıca bilanço esasına göre defter tutan ve 3100 sayılı Kanuna göre ödeme kaydedici cihaz (yazarkasa) kullanan mükelleflerin günlük kasa defteri kullanma zorunluluğunu kaldırmıştır.<sup>9</sup>

Denetime yetkili elemanlar yaptıkları kayıt düzeni denetimlerinde;

-Günlük olarak kaydı gereken defterlerin işyerinde bulundurulup bulundurulmadığına,

-Bu defterlerin noterce tasdik edilip edilmediğine,

-Günü gününe kayıt yapılıp yapılmadığına,

-Söz konusu defterlerin kullanılmasında Vergi Usul Kanunu'nun kayıt nizamına ilişkin hükümlerine (V.U.K. Mad. 215-219) uyulup uyulmadığına bakmaktadırlar.

Yaygın ve yoğun vergi denetimlerine yetkili elemanlar belge düzeni ile ilgili denetimlerinde ise, mükellefler tarafından düzenlenmesi gereken fatura, serbest meslek makbuzu, gider pusulası, müstahsil makbuzu, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi ve müşteri listesi ile parakende satış vesikalarının (parakende satış fişi, yazar kasa fişi, giriş ve yolcu taşıma bileti) kullanılıp kullanılmadığını kontrol etmektedirler. Yapılan yoklamalarda kullanılması gereken bu belgelerin zamanında ve usulüne göre düzenlenip düzenlenmediğine de bakılmaktadır. Bakılan bu konuların saptanması işlemi için de Ek:1'deki örneği verilen tutanak kullanılmaktadır.

Belge düzeninin sağlanması amacıyla yaygın ve yoğun vergi denetimleri sırasında başvurulan bir uygulama şekli de "paralı denetim"dir. Bu denetim türünde, denetim elemanı müşteri gibi alış-veriş yapmakta, mükellefin kendiliğinden belge düzenleyip düzenlemediğini kontrol etmektedir.

Kayıt ve belge düzeni ile ilgili olarak, denetime yetkili elemanlara verilmiş bir başka yetki de yasal defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğu belirtilen defter, belge ve delillerin saptanması durumunda bunları almalarıdır.<sup>10</sup>

---

<sup>8</sup> Bkz. **Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği**, Sıra No: 167, 31.12.1985 Tarih 18975 Sayılı Resmi Gazete.

<sup>9</sup> **Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği**, Sıra No: 190, (10.5.1989 Tarih ve 2016 Sayılı Resmi Gazete). Ayrıca bkz: 21.11.1994 tarih ve 1/2884 sayılı Maliye Bakanlığı Muktezası.

<sup>10</sup> ARPAÇ, **a.g.m.**, s.21.

Vergi kayıp ve kaçağının yaygın olduğu ülkemizde mükelleflerden bazıları, tutulması zorunlu olan defter ve belgeler yanında çok defa mükellefiyetleri ile ilgili gerçek durumu gösteren özel defter ve belgeler kullanmaktadırlar. Müşteri izlenmesi, kredili satışlar gibi nedenlerle kullanılan bu tür defterler, belgeler ve diğer dökümanların saptanması kolay olmakla birlikte, özel nitelikte olmaları gerekçesiyle mükellefler tarafından yetkili elemanlara rızalarıyla verilmek istenmemektedirler. Vergi kaybının bulunduğuna belirti niteliğinde olan ve yasal defter ve belgeler dışında kalan diğer belgeler (çift defter, el defteri, veresiye satış defteri ve Vergi Usul Kanunu uyarınca vergi mükellefleri tarafından kullanılan belgelerin basım ve dağıtım hakkında yönetmelik hükümlerine aykırı belgeler) saptandığında, bunlar alınarak dört örnek ayrıntılı tutanak düzenlenecektir.<sup>11</sup>

Alınan bu türlü defter, belge ve dökümanlar, vergi dairelerince ön değerlendirmeye tabi tutulmakta vergi incelemesini gerektirenler inceleme yaptırılmak üzere defterdarlığa gönderilmektedir. Vergi incelemesini gerektirmeyenler, vergi dairelerince re'sen taktir işlemine başvurmada veya yapılacak tarh işleminde delil olarak kullanılmaktadır.

#### D. ÖDEME KAYDEDİCİ CİHAZ UYGULAMALARININ DENETLENMESİ

Vergi kayıp ve kaçağının önlenmesinin en etkili yollarından birisi de hiç kuşkusuz, belge düzeninin yerleştirilmesidir. Bu amaçla 3100 sayılı Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanma Mecburiyeti hakkında Kanun yürürlüğe konmuştur.

Yasanın kapsam başlığını taşıyan 1.maddesiyle, satışı yapılan malları aynen veya işlendikten sonra satışı yapanlar dışındaki kimselere satan veya aynı kimselere hizmet veren birinci ve ikinci sınıf tüccarların halk arasında yazar kasa olarak bilinen ödeme kaydedici cihaz kullanmaları zorunluluğu getirilmiştir.

Ancak Maliye Bakanlığı'nca belirlenen faaliyetlerle uğraşanlar, yazar kasa kullanma zorunluluğunda değildirler. Bakanlık hangi faaliyetlerin 3100 sayılı yasa kapsamı dışında tutulacağını genel tebliğlerle belirlemektedir.<sup>12</sup>

<sup>11</sup> Bkz. **a.g. teb.**, (168 Sıra Nolu V.U.K. Genel Tebliği).

<sup>12</sup> Bkz: 3100 Sayılı Kanunla ilgili **Genel Tebliğler**, Seri No: 1, 2, 12, 23.

Yaygın ve yoğun vergi denetimi yapmaya yetkili kişiler yukarıda belirtilen konularla ilgili denetimlerini yaparken işyerinin kapanış saatinde, günlük kapanış fişini (Z raporunu) isteyeceklerdir. Ödeme kaydedici cihazın üzerinde bulunan (Z) yazılı tuşa basıldığında açılış saatinden o saate kadar günlük hasılat, cihazın hafızasına geçmekte ve rulo halinde belgelenmektedir. Eğer vergilendirme dönemi başından itibaren elde edilen hasılat tesbit edilecekse, (X) raporu istenecektir.

Denetim yapanlar ayrıca:

- Cihazların 3100 sayılı yasada yer alan vergi yönetimince belirlenen koşullarda çalışıp çalışmadığını,
- Müşteriye verilen satış fişleri ile ruloların istenilen bilgileri taşıyıp taşımadığı,
- Cihazların arıza yapması halinde, bu durumun yetkili servislere zamanında bildirilip bildirilmediği,
- Toplamların kayıtlara geçirilip geçirilmediği konularına da bakmaktadırlar.

## E.MAL VE HİZMET AKIMLARINI İZLEMeye YÖNELİK DENETİMLER

Sabit işyerlerinde yapılan denetimler, çoğunlukla beklenen amaçlara ulaşmada yetersiz kalabilmektedir. Çünkü belgesiz bir mal yine belgesiz olarak satılabilmekte, daha sonraki bir zamanda yapılacak denetimde olayın izi kapanmış olduğundan saptanma olasılığı ortadan kalkmaktadır.

Buna benzer vergiyi doğuran maddi olayların anında tesbit edilmesi önem kazanmaktadır. Bunun da en etkili yolu, mal ve hizmet dolaşımının yoğun olduğu yerlerde (toptancı hâl giriş ve çıkışları, karayolları gibi) yaygın ve yoğun vergi denetimlerine ağırlık verilmesidir.

Vergi Usul Kanunu'nun 3239 sayılı kanunun 20.maddesiyle değiştirilen 231.maddesinin 5.bendinde, faturanın, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren en geç 10 gün içinde düzenleneceğini belirtmektedir. Mükelleflerin bazıları belirtilen 10 günlük süreden yararlanarak gönderdikleri malın tümü veya bir kısmı için fatura düzenleme yoluna başvurmaktaydılar.

Bu boşluğun doldurularak, sözkonusu davranışların önlenmesi amacıyla, malın alıcıya teslim edilmek üzere satıcı tarafından taşındığı veya taşıtırıldığı hallerde

satıcının, malın alıcı tarafından taşındığı veya taşıtırıldığı hallerde alıcının, taşınan veya taşıtırılan mallar için sevk irsaliyesi düzenlemeleri ve araçta bulundurmaları hükmü getirilmiştir. (V.U.K. Mad. 230/5). Sevk irsaliyesinin düzenlenmesiyle ilgili açıklamalar yayınlanan bir genel tebliğde açıklanmıştır.<sup>13</sup>

Mal akımının izlenmesine yönelik denetimler, özellikle 1986 yılı başından itibaren arttırılmıştır. Mal akımına yönelik olarak düzenlenen tutanakların çoğunluğu, sevk irsaliyesinin düzenlenmediğine ilişkin bulunmaktadır.

Ücret karşılığı eşya ve yolcu taşımacılığı yapanlarla ilgili olarak yapılan denetimlerde, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, yolcu taşıma bileti gibi belgelerin düzenlenip düzenlenmediğine bakılmaktadır. Bu konu ile ilgili olarak yapılan ayrıntılı açıklamalar, yukarıda belirtilen genel tebliğden başka yayınlanan bir başka genel tebliğde yer almıştır.<sup>14</sup>

Gerek mal akımı gerekse hizmet akımı ile ilgili olsun, taşıt araçlarını Maliye Bakanlığı'nın belirleyeceği özel işaretle durdurmak ve araçta bulundurulması gereken yolcu listesi, fatura veya sevk irsaliyesi, yolcu taşıma bileti ile taşıma irsaliyesinin kapsamı ve taşınan yolcu veya malların miktar ve mahiyetini ölçmek, saymak, tartmak suretiyle tesbit etmek yaygın ve yoğun vergi denetimi görevlilerinin yetkileri dahilindedir. Denetime yetkili elemanlar, taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi veya faturanın taşıtta bulunmaması halinde bu belgelerin ibrazına kadar taşıt araçlarını trafikten alıkoymak, taşınan malın sahibi belli değilse, tesbit edilmesine kadar malı bekletmek ve koruma altına alma yetkisine de sahiptirler.

Şehirlerarası yollarda yapılan yaygın ve yoğun vergi denetimleri sırasında tesbit edilmesi gerekli hususlar örneği Ek:2`de yer alan matbu tutanaklarla saptanmaktadır.

## F. LEVHA UYGULAMALARININ DENETLENMESİ

Yaygın ve yoğun vergi denetimleri sırasında vergi kanunları gereğince işyerinde bulundurulması ve asılması mecburi olan levhaların denetimini üç kısımda inceleyebiliriz. Bunlar:

<sup>13</sup> **Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği**, Sıra No: 173, (3.4.1986 tarih ve 19067 sayılı Resmi Gazete).

<sup>14</sup> **Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği**, Sıra No: 177, (9.5.1987 tarih ve 19455 sayılı Resmi Gazete)

## 1. Vergi Levhaları

Gelir Vergisi Mükellefleri (götürü usulde vergilendirilen mükellefler dahil) ile sermaye şirketleri her yıl mayıs ayının son gününe kadar vergi tarhına esas olan kazanç tutarları ile bunlara isabet eden vergi miktarlarını gösteren levhayı merkezlerine, şubelerine, satış mağazalarına, iş sahipleri ile mükellefler tarafından kolayca okunup görülecek şekilde asmak zorundadırlar. Bu konu ile ilgili düzenleme yapmaya Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Bakanlık, gelir vergisi mükelleflerinden ticari ve mesleki kazanç sahiplerini, yazıhanesi bulunan çiftçileri, kollektif ve adi komandit şirket ortaklarını levha asmakla zorunlu tutmuştur. Gelir vergisi mükellefleri yanında kurumlar vergisi mükelleflerinden anonim, limited ve eshamlı komandit şirketler de vergi levhası asmak zorundadırlar.<sup>15</sup>

Vergi levhaları ile ilgili olarak yapılan denetimlerde, birden fazla şube, kat ve reyona sahip bazı mükelleflerin fotokopi yoluyla çoğaltılmış bulunan levhalar astıkları görülmektedir. Ancak vergi yönetimi, tastiksiz fotokopileri asla kabul etmemekte tastikli levhanın matbaaca baskı suretiyle çoğaltılan örneklerini kabul etmektedir.<sup>16</sup>

Yapılan yaygın ve yoğun vergi denetimlerinde bağlı olduğu vergi dairesi değişen mükelleflerin, eski vergi dairelerince tastikli levhaları kullandıkları da görülebilmektedir. Vergi yönetimi, bu konuya da açıklık getirmiştir. Bağlı oldukları vergi dairesi, vergi yönetimi tarafından değiştirilen mükellefler, ertesi yılın mayıs ayı sonuna kadar eski vergi levhalarını kullanabileceklerdir.<sup>17</sup>

## 2. Anlaşmalı Matbaa Levhaları

Vergi Usul Kanunu uyarınca vergi mükellefleri tarafından kullanılan belgelerin basım ve dağıtımını hakkında yönetmeliğin 9.maddesi, Maliye Bakanlığı ve Defterdarlıklarla anlaşma yapan matbaa işletmecisi işyerlerinin, mükellefler tarafından

---

<sup>15</sup> **Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği**, Sıra No: 142. (19.2.1981 tarih ve 17256 sayılı Resmi Gazete)

<sup>16</sup> **Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği**, Sıra No: 143 (16.7.1981 tarih ve 17402 sayılı Resmi Gazete).

<sup>17</sup> Bkz. **Maliye ve Gümrük Bakanlığı Genel Yazısı** (28.7.1986, S.GEL. V.U.K.1/24402-5-522/46002).

kolayca okunup görülebilecek dış cephesine "Bu işyeri Vergi Usul Kanunu uyarınca çıkarılan yönetmeliğe göre kullanılan belgelerin basım ve dağıtımına yetkilidir." ibaresini taşıyan levhayı asmalarını zorunlu kılmıştır.

Vergi yönetimi, V.U.K.'nun mükerrer 257. maddesine göre, vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi için Vergi Usul Kanunu'na göre mükellefler tarafından düzenlenen belgelerin, defter kayıtlarına intikal ettirilmesine yönelik olarak, bu belgelerin, ya noterce tastik ettirilerek kullanılmasını ya da anlaşmalı matbaalara bastırarak suretiyle kullanılmasını öngörmüştür. Çünkü, mükelleflerden bazıları düzenledikleri belgelerin bir kısmını defterlerine intikal ettirmeyerek vergi kaybına neden olmaktadır. Bu durumu bir ölçüde de olsa önlemek için, sözkonusu belgelerin vergi yönetiminin bilgisi dahilinde kullanılması düşünülmüştür. Bu uygulamalar noterler, onayladıkları, matbaalar ise basım ve dağıtımını yaptıkları belgeler için defterdarlığa ve mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine bilgi formu göndermek zorundadırlar.

Denetime yetkili elemanlar, matbaa işletmecisi mükellefler nezdinde yaptıkları denetimlerde, düzenledikleri tutanaklara, basım ve dağıtım yapılan belgelerin en son seri ve sıra numaralarını da yazarak bir sonraki yoklama ile karşılaştırmaktadırlar. Bundan başka matbaaların basımını yaptıkları ve müşterilere teslim edilmek üzere beklettikleri belgelerin, düzenlenen bilgi formundaki bilgilere uygun olup olmadığına da bakılmaktadır.

### 3. Yazar Kasa Levhaları

3100 sayılı Katma Değer Vergisi mükelleflerinin ödeme kaydedici cihazları kullanma mecburiyeti hakkında kanunla ilgili olarak yayınlanan genel tebliğde belirtildiği üzere bu yasa gereğince ve vergi yönetimince aranacak koşullara uygunluğu saptanarak onaylanmış bulunan ödeme kaydedici cihazları kullananlar, bunların yönetimce onaylandığını ve cihaz kullanarak verecekleri satış fişlerini Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca verilmesi gereken parakende satış fişi yerine geçtiğini ve bu fişlerin vergi iadesi uygulamasında geçerli belge olduğunu belirten bilgilerin de yer aldığı, bağlı oldukları vergi dairesinden verilecek olan bir levhayı cihazın üzerine veya müşterilerin sürekli görebilecekleri bir yere asacaklardır. Çünkü denetime yetkili

elemanlar, sözkonusu levhanın bulundurulup bulundurulmadığına da bakmaktadırlar.<sup>18</sup>

#### **IV. YAYGIN VE YOĞUN VERGİ DENETİMİNİN NEDEN OLDUĞU YÖNETSEL İŞLEMLER**

Yaygın ve yoğun vergi denetiminin neden olduğu yönetsel işlemleri sekiz ana başlık altında incelemek mümkündür. Şimdi bunları sırasıyla açıklayalım.

##### **A. MÜKELLEFİYET DEĞİŞİKLİĞİ**

Vergi Usul Kanunu'nun 157-159.maddeleri, adres iş ve işletmedeki değişikliklerin vergi dairesine bildirilmesini öngörmektedir. Yapılacak yaygın ve yoğun vergi denetimleri ile bu türlü değişiklikler saptanarak gerekli işlemler vergi dairelerince yapılmaktadır.

Özellikle, yeni bir vergiye tabi olmayı mükellefiyet şeklinde değişikliği ve mükellefiyetten muafliğa geçmeyi ifade eden iş değişiklikleri ile işletmedeki faaliyet değişiklikleri vergilendirme bakımından önem taşımaktadır. Çünkü bu değişiklikler adres değişikliği gibi yüzeysel değişiklikler olmayıp, vergi matrahını ve ödenecek vergiyi doğrudan etkileyen niteliktedirler.<sup>19</sup>

##### **B. YENİ MUKELLEFİYET KAYDI**

Yaygın ve yoğun vergi denetimlerinin en önemli sonuçlarından birisi yeni mükellefiyet kaydına neden olmasıdır. Vergi uygulamalarında bazı mükelleflerin işe başlama bildirimlerini vergi dairesine vermedikleri veya daha sonraki bir tarihi işe

---

<sup>18</sup> 3100 Sayılı Kanunla İlgili **Genel Tebliğ.** Seri No: 3 (18.6.1985 tarih ve 18788 sayılı Resmi Gazete).

<sup>19</sup> ÖZBALCI Yılmaz. **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları.** Sermet Matbaası, İstanbul, 1975, s.228.

başlama tarihi olarak bildirdikleri görülmektedir. Yapılan denetimler sırasında düzenlenen tutanıklara dayanılarak kayıt dışı kalmış kişilerin mükellefiyetleri, ilgili vergi dairesince tescil edilmektedir.

Bildirimde bulunan mükelleflerden bazıları da, bildirilmesi gereken bir kısım unsurları eksik bildirmektedirler. Örneğin, çalıştırdığı işçi sayısını tam olarak bildirmemekte, ödediği ücretleri veya işyeri kirasını düşük göstermektedirler. Yapılacak yaygın ve yoğun vergi denetimleri ile mükelleflerin bu türlü davranışlara yönelmeleri belli ölçüde önlenmektedir.

Vergi Usul Kanunu'na göre aşağıda yazılı mükelleflerden işe başlayanlar bu durumu vergi dairesine, işe başlamadan önce bildirmek zorundadırlar.<sup>20</sup>

- Vergiye tabi ticaret ve sanat erbabı,
- Serbest meslek erbabı,
- Kurumlar vergisi mükellefleri,
- Kollektif ve adi şirket ortakları ile komandit şirketlerin komandite ortakları,
- Kazançları götürü usulde saptananların, vergi karnesi almak için vergi dairesine başvurmaları işe başlama bildirimini yerine geçer.

### C. MÜKELLEFİYETİN SİLİNMESİ

İş bırakan mükellefler, işi bıraktıkları tarihten itibaren bir ay içerisinde ilgili vergi dairesine yazılı olarak bu durumu bildirmek zorundadırlar.<sup>21</sup> Tasfiye ve iflas halinde de; tasfiye ve iflas kararları ile tasfiye ve iflasın kapandığını ilgili vergi dairesine bildirmek zorunluluğu vardır.

İşin bırakılması ile ilgili bildirimler genel olarak mükelleflerce yerine getirilmemektedir. Ancak bazı mükellefler, işin fiilen bırakıldığı tarihten önceki bir tarihi, işi bırakma tarihi olarak bildirmektedirler. Mükelleflerin bu tür davranışları özellikle gelir vergisi uygulamasındaki, hayat standardı esasına göre oluşacak matrahların düşük tutulmasına yönelik bulunmaktadır. Yapılacak yaygın ve yoğun vergi denetimleri ile mükelleflerin işi hangi tarihte bıraktıkları ortaya çıkarılabilmektedir.

---

<sup>20</sup> V.U.K., Mad. 153.

<sup>21</sup> V.U.K., Mad. 160.

#### D. VERGİ İNCELEMESİ

Yaygın ve yoğun vergi denetimi tutanakları, vergi incelemelerinde belge olarak kullanılabilir. Denetimde vergi yönetimi, mükellefiyete ilişkin, maddi olayları, kayıtları ve konuları dış görünüşleriyle araştırmaktadır. Vergi yönetimi, vergi alacağını sağlıklı bir biçimde saptayıp tahsil edebilmek için mükellefiyetle ilgili daha ayrıntılı bir araştırma yapma gereği duyabilir.<sup>22</sup>

Vergi incelemelerinde maddi kontrollerden de yararlanılmaktadır ki, bu kontroller yaygın ve yoğun vergi denetimleri kapsamında yapılmaktadır. Hasılat tesbitleri, belgesiz mal alış ve satışlarının ortaya çıkarılmaları gibi maddi kontrolleri içeren yaygın ve yoğun vergi denetimi tutanakları doğrudan vergi tarhiyatı yapmaya elverişli değilseler, vergi incelemelerinde yararlanılmak üzere ilgili inceleme birimlerine gönderilerek değerlendirilmektedir.<sup>23</sup>

İnceleme elemanı, denetim tutanağındaki hususları da dikkate alarak çalışmalarını sürdürmekte ve incelemeyi tamamlamaktadır. Bu durumda inceleme raporuna, inceleme tutanağı ile birlikte yoklama tutanağı da eklenmektedir.

#### E. VERGİ TARH EDİLMESİ

Yaygın ve yoğun vergi denetimleri sırasında tanzim edilen tutanaklarla saptanan konular vergi tarhına da yol açabilir. Vergi Usul Kanunu'na göre tarh; vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nisbetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibarıyla saptayan yönetsel bir işlemdir.<sup>24</sup>

Şimdi yaygın ve yoğun vergi denetimleri sonucunda yapılan vergi tarh yöntemlerini kısaca açıklayalım.

---

<sup>22</sup> KIRBAŞ Sadık. **Vergi Hukuku, Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar**, Gazi Üniversitesi İ.İ.B.Fak. Yayın No: 90642. Ankara, 1987, s.137.

<sup>23</sup> ESEN Ahmet. "Yoklama Tutanakları ve Hukukî Değeri", **Maliye Postası Dergisi**, Sayı:172, s.8.

<sup>24</sup> V.U.K., Mad. 20.

## 1. Verginin İdarece Tarh Edilmesi

Verginin idarece tarhı, ikmalen ve re'sen tarhı gerektiren haller dışında kalıp, mükelleflerin verginin tarhı için vergi yasaları ile belirlenen zamanlarda başvurmamaları veya aynı yasalarla kendilerine yüklenen ödevleri yerine getirmemeleri nedeniyle zamanında tarh edilemeyen verginin vergi yönetimince tarh edilmesidir. İdarece vergi tarhı, Vergi Usul Kanunu'nun 131.maddesi gereğince, yaygın ve yoğun vergi denetimi tutanaklarına dayandırılmaktadır.<sup>25</sup>

## 2. Verginin Re'sen Tarh Edilmesi

İdarece tarh yönteminde olduğu gibi re'sen vergi tarhı da denetim tutanağına dayanılarak yapılır.<sup>26</sup> Yaygın ve yoğun vergi denetimlerinde düzenlenen tutanaklar doğrudan re'sen tarh işleminin dayanağı olmayıp, vergi dairelerince takdir komisyonuna başvurmada belge (done) olarak kullanılmaktadır. Takdir komisyonları verdikleri kararlarda bu tutanaklardan ve diğer kanıtlayıcı belgelerden yararlanmaktadırlar. Ancak bu tutanaklar esas alınarak verilen takdir komisyonu kararlarının hüküm ifade edebilmesi için, sözkonusu tutanakların usulüne uygun olarak düzenlenmesi gerekir. Nitekim Danıştay, usulüne uygun olarak düzenlenmeyen tutanıklara dayanılarak takdir komisyonu kararı uyarınca re'sen salınan vergi ve kesilen cezanın terkin (kaldırılması) edilmesine karar vermektedir.<sup>27</sup>

## F. VERGİ CEZALARININ UYGULANMASI

Yaygın ve yoğun vergi denetimleri sırasında düzenlenen tutanaklarla saptanan hususlar ceza uygulamalarına da yol açabilmektedir. Zira sürdürülen denetimler sonucunda tanzim edilen tutanaklar genel olarak kayıt ve belge düzeni ile ilgili

<sup>25</sup> ÖZBALCI, a.g.e., s.116.

<sup>26</sup> ESEN Ahmet."Taktire Dayalı Tarhiyat". **Maliye Postası Dergisi**, Sayı:170, s.7.

<sup>27</sup> Danıştay.4.D.9.12.1983.tarih ve 292/9392 sayılı kararı Bkz.ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU, **Vergi Hukuku**, Ankara Üniv. Hukuk Fak.Yayın No: 494, Ankara Üniv.Başımevi, 1992, s.99.

hükümlere mükelleflerin uymadıklarını göstermektedir. Bu nedenle Vergi Usul Kanunu'nda ve diğer ceza hükümleri içeren kanunlarda yazılı cezaların uygulanması gerekmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 331.maddesi vergi cezalarını; vergi cezaları ve diğer cezalar olmak üzere ikiye ayırmıştır.<sup>28</sup> Vergi cezaları adı altındaki birinci grupta kaçakçılık, ağır kusur, kusur ve usulsüzlük (genel ve özel usulsüzlük) cezaları sayılmıştır. Bu cezalar vergi dairesince kesilmektedir. Öteki cezalar adı altında da ceza mahkemelerince yargılanacak suç ve cezalar yer almaktadır. Bunları kaçakçılık, kaçakçılığa teşebbüs, bilgi vermeme, vergi mahremiyetine (gizliliğine) uymama, mükelleflerin özel işlerini yapma gibi suç ve cezalardır.<sup>29</sup>

Vergi Hukukumuzda yeni giren bir ceza türü de işyeri kapatma cezasıdır. Yetkililerce, verilmesi ve alınması gereken fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, ile serbest meslek makbuzu, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi ve müşteri listesiyle parakende satış belgelerinin bir takvim yılı içinde ayrı ayrı üç defa kullanılmadığının veya bulundurulmadığının saptanması halinde mükellefin işyerleri Maliye Bakanlığı'nın kararı ile bir haftaya kadar kapatılabilir. İşyeri kapatma cezasının uygulanabilmesi için sözkonusu belgelerin kullanılmadığının ya da bulundurulmadığının ikinci kez saptanması üzerine mükellefin bir yazı ile uyarılması ve tekrarı halinde işyeri kapatma cezasının uygulanacağı duyurulmuş olması şarttır. Vergi yönetimince bu konu ile ilgili bir genel tebliğ yayınlanmıştır.<sup>30</sup>

Sözkonusu vergi cezaları ile kaçakçılığa teşebbüs ve işyeri kapatma cezası, düzenlenen yaygın ve yoğun vergi denetimi tutanaklarına dayanarak uygulanabilmektedir.<sup>31</sup>

---

<sup>28</sup> MUTLUER Kamil. **Vergi Ceza Hukuku**. Eskişehir, İ.T.İ.A. Yayın No: 214, Eskişehir, 1979, s.115.

<sup>29</sup> EDİZDOĞAN Nihat. **Türkiye'de Vergi Suçu ve Cezaları**. Örnek Kitabevi, Bursa, 1986, s.15-16.

<sup>30</sup> **Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği**. Sıra No:181, (27.5.1988 tarih ve 19824 sayılı Resmî Gazete).

<sup>31</sup> Vergi Cezaları konusunda bkz: CANDAN, a.g.e., s.251-298.

Mükellef olmayanların satın aldıkları mallar ve hizmetler için belge almamaları halinde de vergi cezası kesilebilecektir. Bu uygulama 6 Temmuz 1994 tarihinden itibaren 4008 sayılı yasa ile getirilmiştir.

4008 sayılı kanununun 17.maddesiyle, V.U.K.'nun 353. maddesinin 3 numaralı bendi ile aynı kanununun 232. maddesinin birinci fıkrasının 1-5 numaralı bentlerinde sayılanlar dışında kalanların (nihai tüketiciler götürü usulde vergiye tabi çiftçiler gibi) satın aldıkları mal veya hizmetler için fatura, serbest meslek makbuzu, perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihaz fişi, giriş ve yolcu taşıma biletleri veya sattıkları mal ve hizmetler için gider pusulası veya müstahsil makbuzu almadıkları takdirde bu kişilere özel usulsüzlük cezası kesileceği hükme bağlanmıştır.

Diğer taraftan, belge almayanlara 353. maddenin 3 numaralı bendi uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilebilmesi için, belge alınmadığına dair tespit V.U.K.'na göre vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından yapılmış olması şarttır. Ancak yoklama yetkisine sahip olup, vergi incelemesine yetkili olmayanlar tarafından yapılan tespitlere dayanılarak, belge düzenlemeyenler adına özel usulsüzlük cezası kesilebilecektir.

V.U.K.'nun 353. maddesinin 3 numaralı bendi 2 Haziran 1995 tarihinde yürürlüğe giren 4108 sayılı kanununun 8.maddesiyle yeniden düzenlenmiştir. 3. bendin 4108 sayılı kanunla yapılan yeni düzenlemesinde, bentte öngörülen özel usulsüzlük cezası, 353. maddenin 2'nci bendinde belirtilen (perakende satış vesikaları ve diğer belgeler) cezanın beşte biridir. 2'nci bentte, her bir belge için 3.000.000 lira maktu özel usulsüzlük cezası öngörülmüştür. Buna göre 3'ncü bentte öngörülen özel usulsüzlük cezasının miktarı, alınmayan her bir belge için;  $3.000.000 \times 1/5 = 600.000$  lira olmaktadır. Bu düzenleme ile yasa koyucu nisbi ceza uygulamasından vazgeçerek perakende satış vesikaları dışındaki belgelere yazılacak tutar ne olursa olsun sabit miktarlı bir ceza ile yetinilmesini tercih etmiştir.<sup>32</sup>

V.U.K.'nun 353. maddesinin sözkonusu bent hükmüne göre kesilen özel usulsüzlük cezasının aynı kanununun 366. maddesi uyarınca ceza ihbarnamesi düzenlenerek tebliği gerekli değildir. Belge alınmadığına dair tespit tutanağının ilgiliye verilen örneği, ceza ihbarnamesi yerine geçmektedir.229sıra nolu V.U.K. Genel

<sup>32</sup> Bkz. DÖNMEZ, Recai, Nihai Tüketicilere Yönelik Özel Usulsüzlük Cezasının Vergi Ceza Hukuku, Ceza Politikası ve Vergi Ahlakı Açılımlarından İncelenmesi. **Vergi Sorunları Dergisi**, Eylül 1995, Sayı: 84, s.80-87.

Tebliğine göre, tespit tutanağına, cezanın ödeneceği vergi dairesinin adı yazılır ve tutanağın bir örneği de bu vergi dairesine gönderilir.<sup>33</sup>

Yaygın ve yoğun vergi denetimlerini etkili kılmak ve aynı zamanda belge düzenini gerçekleştirmek amacıyla konulmuş bulunan "İşyeri Kapatma Cezası"nın açıklanmasının faydalı olacağını düşünüyoruz.

İşyeri kapatma cezası ilk kez V.U.K.'nün 3229 sayılı kanununun 27.maddesiyle eklenen mükerrer 354.madde ile 1.1.1986 tarihinde getirilmiştir. Ancak uygulamaya 27.5.1988 tarihinden sonra başlanılmıştır.

İşyeri kapatma cezasının amacı, tüm vergi cezalarında olduğu gibi, vergi mükellef ve sorumlularını V.U.K.'nu ile oluşturulan belge düzenine uygun davranmaya zorlayarak, vergi kaçığının asgariye indirilmesidir. Nitekim Danıştay, işyeri kapatma cezasının amacının, mükellefleri belge düzenine uymaya teşvik etmek ve bu suretle gerçek kazançlarını vergilendirerek vergi kaçığını önlemek olduğuna karar vermiştir.<sup>34</sup>

İşyeri kapatma cezası, V.U.K.'nın 353. maddesinin 1 ve 2 numaralı bentlerinde sayılan belgelerin kullanılmadığının veya bulundurulmadığının bir takvim yılı içinde ayrı ayrı üç defa tespit edilmesi üzerine uygulanmaktadır. İşyeri kapatma cezasının uygulanması bakımından bu belgelerin kullanılmamasından veya bulundurulmamasından; bu belgeleri düzenlemek zorunda olan mükelleflerin, bunları düzenlememeleri veya kullanmamalarının anlaşılması gerekmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 353. maddesinin birinci bendinde yazılı belgeler, fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ve serbest meslek makbuzudur. İkinci bendinde yazılı belgeler (4008 sayılı kanunla değişik şekilde yazılı belgeler) ise, perakende satış fişi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesidir.

İşyeri kapatma cezası uygulanabilmesi için gerçekleşmesi gerekli koşullar V.U.K. mükerrer 354.maddede gösterilmiş ve 181 sıra nolu V.U.K. Genel Tebliğinde de açıklanmıştır. Bu koşullar şunlardır:

i.Vergi Usul Kanunu'nun 353. maddesinin 1. ve 2. bentlerinde yazılı belgelerin bir takvim yılı içinde üç defa kullanılmadığının tespit edilmiş olması:

İşyeri kapatma cezasının uygulanabilmesi için her bir belge kullanmama veya bulundurmama eylemine ilişkin olmak üzere bir takvim yılında yapılmış üç ayrı tespit

<sup>33</sup> Bkz.: **Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği**, Sıra No: 229, (13.8.1994 tarih ve 22020 sayılı Resmî Gazete).

<sup>34</sup> Danıştay 3.D. 8.1.1992 tarih 270/43 sayılı kararı.

bulunması gerekir. Şayet bir takvim yılı içinde yapılmış üç ayrı tespit mevcut değilse veya yapılan tesbitler hukuka ve gerçeğe aykırı ise işyeri kapatma cezası uygulanamaz. Nitekim Danıştay, faturanın malın tesliminden itibaren on gün içinde düzenlenebileceğinden, teslim sırasında fatura düzenlenmediği yolundaki tespite dayanılarak işyeri kapatma cezası uygulanamayacağına karar vermiştir.<sup>35</sup>

Vergi Usul Kanunu'nun 353. maddesinin 1 ve 2'nci bentlerinde yazılı olmayan, ancak Maliye Bakanlığı'nca düzenlenmeleri ve bulundurulmaları öngörülen belgelerin kullanılmamaları veya bulundurulmamaları konusunda yapılan tespitlere dayanılarak işyeri kapatma cezası uygulanamaz. Nitekim 10.12.1988 tarihinde yayınlanan 3505 sayılı kanunla V.U.K.'nin 2'nci bendinden sonra gelmek üzere Maliye Bakanlığı'nca düzenlenme ve bulundurulma zorunluluğu getirilen diğer belgelerle ilgili fıkra eklenmiştir.

V.U.K. 353'ncü maddenin 1 ve 2'nci bentlerinde cezalandırılması öngörülen özel usulsüzlük eylemleri de anılan belgelerin; verilmemesi, alınmaması, kullanılmaması, düzenlenmemesi, (irsaliye ve yolcu listesi için, taşıtta bulundurulmaması, 4008 sayılı kanunla 2.6.1995 tarihinden itibaren özel usulsüzlük eylemi olmaktan çıkarılmıştır) asıllarıyla örneklerinde farklı meblağlara yer verilmesi ve gerçeğe aykırı olarak düzenlenmesidir.

Söz konusu özel usulsüzlük eylemlerine ilişkin tespit, V.U.K.'nin ilgili hükümlerine uygun olması, yoklama fişi ve inceleme tutanağı ile yapılması zorunludur.

ii. İkinci tespitten sonra mükellefe uyarı yazısı gönderilmiş bulunması:

İşyeri kapatma cezasının uygulanabilmesi için, ikinci tespitten sonra mükellefe bir uyarı yazısının gönderilmiş olması ve mükellefin de, bu yazıya rağmen belge kullanmama veya buldurumama eylemini üçüncü kez tekrarlamış bulunmasıdır. Uyarı yazısı, ilgili vergi dairesince (bağlı vergi idarelerinde malmüdürlüğünce) gönderilir ve V.U.K. hükümlerine göre memur eliyle tebliğ olunur. Uyarı yazısında, bu yazının tebliğinden önceki tespitlere ilişkin yapılan işlemler kaydedilerek, yazının tebliğinden sonra üçüncü bir tespit yapılması halinde, işyerinin V.U.K. hükümleri uyarınca kapatılacağı açıkça belirtilir. Uyarı yazısına, daha önceki tespitlerle ilgili belgelerin örnekleri eklenir. Uyarı yazısının mükellefe gönderilmesi, ilk tespitler için ceza uygulanmasına engel teşkil etmemektedir.<sup>36</sup>

<sup>35</sup> Danıştay 3.D. 24.3.1992 tarih ve 1969/1147 sayılı kararı.

<sup>36</sup> Bkz. **Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği**, Sıra No: 181 (27.5.1988 tarih ve 19824 sayılı Resmi Gazete).

iii.Yapılan tespitler nedeniyle kesilen özel usulsüzlük cezalarının kesinleşmiş olması:

İşyeri kapatma cezası uygulamasını gerektiren eylemler, aynı zamanda da, özel usulsüzlük cezası kesilmesini gerektiren eylemlerdir. V.U.K. mükerrer 354'üncü maddenin son fıkrasında yer alan "Mükellefler hakkında işyeri kapatma cezası uygulanmış olması, diğer cezaların uygulanmasına engel teşkil etmez" hükmü gereğince, bu eylemler dolayısıyla işyeri kapatma cezası uygulanması, 353'üncü maddeye göre ayrıca özel usulsüzlük cezası kesilmesine engel değildir. Aynı zamanda V.U.K. mükerrer 354'üncü maddede, işyeri kapatma cezası uygulanabilmesi için aranan koşullar arasında, belge kullanmama veya bulundurmama eylemleri dolayısıyla özel usulsüzlük cezası kesilmiş olması şartı yoktur; aksine belge kullanılmadığının veya bulundurulmadığının, bir takvim yılında, üç kez tespiti yeterli görülmüştür.<sup>37</sup>

Danıştayın bazı kararlarında ise işyeri kapatma cezası uygulanabilmesi için, tespit olunan özel usulsüzlük eylemleri dolayısıyla, öncelikle, özel usulsüzlük cezası kesilmiş ve bu cezaların kesinleşmiş bulunması koşulu aranmaktadır.<sup>38</sup>

Bize göre; V.U.K. 353'üncü maddenin 1 ve 2 numaralı bentlerinde yazılı belgelerin kullanılmadıklarının veya bulundurulmadıklarının mükerrer 354'üncü maddede öngörülene uygun şekilde üç kez tespit edilmiş olması, işyeri kapatma cezalarının uygulanabilmesi için yeterlidir; ayrıca bu eylemler dolayısıyla özel usulsüzlük cezası kesilmesi ve bu cezaların da kesinleşmiş olması şart değildir.

Bir takvim yılı içinde aynı mükellef hakkında birden fazla işyeri kapatma cezasının uygulanmasının gerekmesi halinde: ilk üç ceza, defterdarın önerisi üzerine valilikçe, sonraki cezalar, valiliğin önerisi üzerine Maliye Bakanlığı'nca karara bağlanır. Karar almaya yetkili valilik, mükellefiyetin bulunduğu il valiliğidir. (181 sıra nolu V.U.K. Genel Tebliği mad.8)

İşyeri kapatma cezasının süresi: ilk kez kapatma cezasına muhatap olan işyerleri için üç, ikinci kez muhatap olan işyerleri için beş, üçüncü kez muhatap işyerleri için yedi, dört ve daha fazla kapatma cezasına muhatap olan işyerleri için her defasında yedi gündür. (199 sıra nolu V.U.K. Genel Tebliği mad.6)

<sup>37</sup> Bkz. Danıştay 3.D. 15.6.1994 tarih ve 725/228 sayılı kararı ve Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun 18.11.1994 tarih ve 72/440 sayılı kararı.

<sup>38</sup> Danıştay 4.D. 24.5.1993 tarih ve 1321/2478 sayılı kararı.

İşyeri kapatma cezasının para cezasına çevrilmesine olanak tanıyan bir hüküm 4008 sayılı kanunun yürürlüğe girmesinden önce mevcut değildi. Bu olanak ilk kez, anılan kanunun 18.maddesiyle V.U.K. mükerrer 354.maddeye üçüncü fıkrasından sonra gelmek üzere eklenen iki fıkra ile getirilmiştir. Bu iki fıkranın yürürlük tarihi 6 Temmuz 1994 günüdür.

İşyeri kapatma cezasının para cezasına çevrilmesi konusunda mükellefçe yapılmış yazılı bir istek (dilekçe) olmalıdır. Dilekçenin işyeri kapatma cezasının uygulanmasından önce, ilgili vergi dairesine verilmesi gereklidir.

İşyeri kapatma için hesaplanacak para cezası, mükelleflerin bir önceki yıl gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde gösterilen dönem kazancının yüzde beşidir.

Bu ceza, sanayi sektöründe çalışan 16 yaşından büyük işçiler için belirlenen asgari ücretin yıllık brüt tutarından az olamaz. Asgari ücret miktarı, işyeri kapatma yazısının mükellefe tebliğ olunduğu tarihte yürürlükte olan asgari ücrettir.<sup>39</sup>

## G. DÜZELTME

Vergiye ilişkin hesaplamalarda veya vergilendirme de yapılan hatalarla, haksız yere fazla veya eksik vergi salınabilmektedir. Vergi hatası olarak tanımlanan bu yanlışlıklar, hesap hataları ve vergilendirme hataları olarak ikiye ayrılmaktadır. Vergi hataları düzeltme fişine dayanılarak düzeltilir.

Hatalar ister mükellefin başvurusu ile olsun, isterse vergi yönetimince ortaya çıkarılmış bulunsun, vergi dairesinin tereddütlerini gidermek ve olası yanlışları önlemek için çok defa yaygın ve yoğun vergi denetimlerinde gözönüne alınmaktadır. Vergi dairesi denetim tutanağı ile saptanan konular ışığında düzeltmeyi yapmakta veya reddetmektedir.<sup>40</sup>

---

<sup>39</sup> Daha geniş bilgi için bkz: 229 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (13.8.1994 tarih ve 22020 sayılı Resmi Gazete) Ayrıca vergi ceza miktarlarının arttırılmasına ilişkin en son yapılan değişiklikler hakkında daha geniş bilgi için bkz. 15.12.1995 tarih ve 95/7595 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı.(30.12.1995 tarih ve 22509 sayılı Resmi Gazete)

<sup>40</sup> ÖZBALCI, a.g.e., s.210.

## H. ALIKONULAN MALLARIN SATILMASI

Yapılan yaygın ve yoğun vergi denetimleri sonucunda taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi ve faturanın taşıta bulunmaması halinde bu belgelerin ibrazına kadar taşıt aracı trafikten alıkonulacaktır. Bu taktirde durum defterdarlığa intikal ettirilecektir. Defterdarlıkça yapılacak değerlendirme sonunda tasfiyelerine karar verilen malların depolama işlemleri, korunması ve tasfiyesi kendilerince yapılacaktır.

Alıkonulan mallardan bozulmaya ve çürümeye elverişli olanların sahibi belli değilse veya belgeleri ibraz edilemezse hemen, diğer mallar ise üç ay içinde sahipleri ortaya çıkmadığı taktirde, bu sürenin dolmasından sonra 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkındaki Kanun'un menkul malların satışı ile ilgili hükümlerine göre açık artırma yoluyla satılacaktır. Tasfiye olunan malların satış bedelleri emanet hesabına alınır. Satılan malın bedelinin daha sonra hak sahibince kendisine iadesinin istenilmesi halinde satış bedelinden yapılan giderler vadesi gelmiş vergi veya ceza borçları düşülerek kalanı iade edilecektir.<sup>41</sup>

## V. YAYGIN VE YOĞUN VERGİ DENETİMLERİNİN SONUÇLARI VE DEĞERLENDİRİLMESİ

Yaygın ve yoğun vergi denetimlerinde, denetimlere katılan memur sayıları ile denetlenen mükellef sayıları ve denetim sonuçlarına ilişkin bilgileri, yıllar itibariyle aşağıdaki tablolar yardımıyla açıklayabiliriz:

---

<sup>41</sup> Bkz.: V.U.K. Genel Tebliği, Sıra No: 168.

**Tablo: 3**

***Türkiye Genelinde Yaptırılan Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi Sonuçları (\*)***

(Denetimlere Katılan Memur Sayısı Açısından)

YILLAR	DENETİMLERE YILLAR İTİBARIYLA KATILAN			
	Toplam Eleman Sayısı	Vergi Denetmeni Sayısı	Yoklama Memuru Sayısı	Yoklama Yetkisi Verilen Memur Sayısı
1985	12.174.	980	1.645.	9.549.
1986	11.593.	644	2.668.	8.281.
1987	13.110.	647	3.933.	8.530.
1988	16.396.	772	5.488.	10.136.
1989	17.446.	842	5.800.	10.804.
1990	16.756.	834	5.307.	10.615.
1991	15.054.	714	4.138.	10.022.
1992	13.376.	725	3.666.	8.985.

(\*) Kaynak: Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Vergi İstatistikleri Yıllığı (1982-1991) s.106'dan alınmıştır.

**Tablo: 4**

***Türkiye Genelinde Yapılan Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi Sonuçları (\*)***

(Denetlenen Mükellef Sayısı, Denetim Sonuçları Açısından)

YILLAR	DENETİMLERE İLİŞKİN YILLIK TESBİTLER		
	Denetlenen Mükellef Sayısı	Denetim Sonucu Düzenlenen Cezalı Tutanak Sayısı	Kesilen Toplam Ceza Tutarı
1985	4.038.400.	585.669.	3.091.317.000.
1986	4.293.364.	539.697.	10.606.786.285.
1987	4.087.437.	478.283.	10.296.667.224.
1988	5.315.475.	648.429.	15.097.906.123.
1989	4.382.291.	543.253.	28.673.857.400.
1990	5.866.550.	682.965.	87.056.810.069.
1991	5.351.730.	603.463.	75.504.757.839.
1992	1.548.509.	160.655.	22.144.145.217.
TOPLAM	34.883.756.	4.242.414.	252.472.247.157

(\*) Kaynak: Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü "Vergi İstatistikleri Yıllığı" (1982-1991) s.106'dan alınmıştır.

Yaygın ve yoğun vergi denetimi sonuçlarını yıllar itibariyle şöyle özetleyebiliriz.

Tablolardan da görüldüğü üzere 1985 yılında, denetimlere ortalama 12 bin dolayında denetim elemanı katılmış ve 4 milyonu aşkın mükellef denetlenmiştir. Denetimler sonucu düzenlenen tutanak sayısı ise 586 bin dolayında olup, kesilen ceza tutarı ise 3 milyar liradan biraz fazladır.

1986 yılında, denetime katılan eleman sayısı ve denetim sonucu düzenlenen tutanak sayıları 1985 yılındakine yakındır. Ancak denetimler sonucu kesilen ceza tutarı ise 10.6 milyar lira dolayındadır.

1987 yılında denetimlere ortalama 13 bini aşkın denetim elemanı katılmış ve yine 4 milyonu aşkın mükellef denetlenmiştir. Denetimler sonucunda 478 bin cezalı tutanak düzenlenerek 10.3 milyar lira ceza kesilmiştir.

1988 yılında bu denetimlere katılan denetim elemanı sayısı 16 bini aşmış ve denetlenen mükellef sayısı da 5.3 milyon kişiye ulaşmıştır. Bu yılda kesilen cezalı tutanak sayısı yaklaşık 650 bin ve ceza tutarı da 15 milyar liradan fazladır.

1989 yılında, 17 bini aşkın eleman denetime katılmış ve yaklaşık 4.4 milyon mükellef denetlenmiştir. Bu yılda 543 bin cezalı tutanak karşılığında 28.7 milyar lira ceza kesilmiştir.

1990 yılında da 16 bini aşkın eleman denetime katılmış ve toplam 5.9 milyona yakın mükellef denetlenmiştir. Bu denetimler sonucunda 683 bin cezalı tutanak düzenlenmiş ve 87 milyar lira tutarında ceza kesilmiştir.

1991 yılında ortalama 15 bini aşkın eleman denetime katılarak 5.3 milyon mükellefi denetlemiştir. Bu denetimlerde de 600 bini aşkın tutanak düzenlenmiş ve 75.5 milyar lirayı aşan miktarda ceza kesilmiştir.

1992 yılında ise 13 bini aşkın eleman denetime katılmış ve toplam 1.5 milyon mükellef denetlenmiştir. 160.6 bini aşkın cezalı tutanak karşılığında 22 milyarı aşan ceza kesilmiştir.

Yaygın ve yoğun vergi denetimi konusuna topluca baktığımız zaman son sekiz yıl içerisinde toplam 34.8 milyonu aşan sayıda mükellefin denetlendiğini görüyoruz. Bu mükelleflerle ilgili olarak düzenlenen cezalı tutanak sayısı 4.2 milyarı aşmaktadır. Kesilen ceza ise 250 milyarı geçmiş durumdadır. Bu rakamların topluca değerlendirilmesi yapılacak olursa, özellikle son yıllarda denetlenen mükellef sayısına göre cezalı tutanak sayısında bir azalma olduğu söylenebilir. Bu da özellikle belge düzeninin yerleşmesini ifade etmesi bakımından önemli bir gelişmedir.

Öte yandan, “paralı denetim” dediğimiz ve denetim elemanlarının normal bir müşteri gibi, kimliklerini belli etmeksizin, para ödeyerek mal ve hizmet satın almaları şeklinde ve genelde vergi denetmenlerine yaptırılan denetim türünde de mükelleflerin belge verme alışkanlıkları izlenebilmektedir.

1985-1991 yılları arasında (yedi yılda) ortalama 23 bini aşkın mükellef nezdinde yapılan paralı denetimlerde, bunların 17 bininin yani %74'ünün istenmeden fiş veya fatura verdiği tespit edilmiştir. Kalan 6 bini aşkın (yaklaşık %26'sı) mükellefe ise ceza uygulanmıştır.<sup>42</sup>

Tablo: 3'den de görüleceği üzere Vergi Denetmenlerinden<sup>43</sup> bu denetimlere yıl itibariyle katılanların sayısının 1985-1992 yılları ortalaması olarak yaklaşık 770 kişi olması nedeniyle, bunların vergi incelemesine ve iç denetime (teftiş) ayıracakları zaman, bu denetimlerde kaybolmaktadır. Vergi denetmenlerinin yurt genelindeki sayılarının 7.11.1991 tarihi itibariyle dolu kadro olarak 1591 olduğu<sup>44</sup> gözönüne alındığında, yaygın ve yoğun vergi denetimlerinden hedeflenen yarar sağlanamadığı için, taşra vergi inceleme elemanları olan Vergi Denetmenlerinin zamanlarının bu gibi işlerle harcanmaması gerektiği görüşündeyiz.

Yine Tablo:4'de, toplam denetlenen mükellef sayısı ile, düzenlenen cezalı tutanağın oranını hesapladığımızda, genel ortalama olarak, ancak %12.16 oranında cezalı tutanak tanzim edildiği ortaya çıkmaktadır. Kesilen ceza miktarı, bu tür denetimlerde asıl amaç olmadığından, bu oran esas alınarak bir değerlendirme yapılacak olursa; bu kadar vergi inceleme elemanının ve diğer elemanların ve araç gerecin seferber edilmesine rağmen, yaygın ve yoğun vergi denetimlerinin, kanunun gerekçesinde belirtilen amaçlarına ulaşmadığı söylenebilir. Çünkü vergi denetimlerinin asıl amacı, denetim yoluyla vergi yükümlülüğünü oluşturan gerçek olaylarla matrahı belirleyen ve işlemlerin doğruluğunun veya yanlışlığının belirlenmesidir.<sup>45</sup>

O halde yeterli denetimin olmadığı ülkemizde vergi denetimlerinden beklenen asıl amacın caydırıcılık etkisini meydana getirebilmek, bu suretle doğru beyan verilmesini gerçekleştirebilmek olmalıdır.

Diğer yandan vergi yönetiminin korkulan caydırıcı saygınlığının, son altı yılda önemli ölçüde bu tür denetimlerle yitirildiği de ortadadır. Belirtmek gerekir ki, yeterli eğitimden yoksun, deneyimsiz kişiler de bu denetimlerde görevlendirilmektedir. Vergi

<sup>42</sup> TUFAN, Altan, **Vergi Denetimi Bilanço Dergisi**, Şubat-Mart 1992, s.16.

<sup>43</sup> Bkz.: Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında 178.sayılı K.H.K.'de değişiklik yapılmasına ilişkin 24 Haziran 1994 tarih ve 21970 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan **543 sayılı K.H.K.**

<sup>44</sup> Bkz.: **Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Vergi İstatistikleri Yıllığı, (1982-1991)**, s.104.

<sup>45</sup> AKTÜRK, İsmail. "Türkiye'de Vergi Kaybı Sorunu ve Önlenmesi Çareleri", 9 Eylül Üniv., İ.İ.B.F. (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İzmir, 1984, s.136.

mükelleflerinin işyerlerine veya yol denetimlerine giden kişi Maliye Bakanlığı'nın bir temsilcisi olarak görülmekte, dolayısıyla bu kişilerin yanlış tutum ve davranışlarından dolayı eskiden kurulmuş olan ve çekinilen, korkulan imaj, sözkonusu denetimler pek fazla sonuç doğurmadığından, ortadan kalkmaktadır.<sup>46</sup> Bu nedenle vergi denetimlerinin önleyici fonksiyonu da hedeflenenin aksine önemli ölçüde aşınmaktadır.

Bu bakımlardan vergi yönetiminin yaygın ve yoğun vergi denetimlerinden amaçlanan hedeflere ulaşabilmesi için, bu konuda özel bir denetim örgütü kurup, bu örgütü uzun bir eğitimden geçirmesi yolundaki görüşe de katılmamız gerekir.<sup>47</sup>

Bize göre, bu denetimler nedeniyle, vergi denetmenleri ve denetime katılan diğer personelin, asli görevlerini yapamaz hale geldiklerinden, belirtilen örgütün kurulması yoluna bir an önce gidilmek suretiyle, Vergi Denetmenlerinin, asli görevleri olan vergi incelemesi ve teftiş (iç denetim) görevlerinin yerine getirilmesine engel oluşturan yaygın ve yoğun vergi denetimlerine çıkarılmamaları; diğer personelinde, mevcut görevlerinden alınarak sözkonusu denetimlerde kullanılmamaları gereklidir.

---

<sup>46</sup> Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü. **Denetim Koordinasyon İç Genelgesi**, (9.7.1987 tarihli 48516.GEL.KOOR.2262101-70 sayılı 6 sayfalı). Defterdarlıklara gönderilen bu genelgede yaygın ve yoğun vergi denetimlerine gelir idaresi personelinin en az yarısı ile maliye meslek kursiyerlerinin katılacakları belirtilmiştir. Yine aynı genelgenin "Denetimlerde Dikkat Edilecek Hususlar" başlıklı bölümünün 5.maddesi şöyledir: Yapılacak denetimlerde, vergi kanunları tam ve eksiksiz olarak uygulanacak, ancak mükelleflere karşı güler yüzlü, eğitici ve ikna edici tavır ve konuşma içinde bulunulacak, mükelleflerle tartışma ortamı yaratılmayacak ve mükellefleri taciz edici ve onur kırıcı davranışlardan kesinlikle kaçınılacaktır."

<sup>47</sup> Bkz.: BULUTOĞLU Kenan. **Türk Vergi Sistemi, Son Vergi Kanunları (Açıklama-Yorum ve Uygulama)**, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1981, s.156.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### VERGİ İNCELEMESİ

Birinci bölümde vergi denetim kavramlarını, vergi denetiminin amaçlarını, türlerini, ikinci bölümde ise vergi denetim türlerinden olan yaygın ve yoğun vergi denetimi çalışmalarını uygulamada olduğu şekliyle saptamış bulunuyoruz. Bu bölümde ise vergi denetiminin en önemli türünü oluşturan vergi incelemesi konusu açıklanmaya çalışılacaktır.

#### I. GENEL OLARAK VERGİ İNCELEMESİ

Vergi kaybı ya da daha dar anlamda vergi kaçakçılığı sorunu, hemen tüm ülkeler için olduğu gibi, ülkemiz bakımından da büyük önem taşımaktadır. Sorun bugün ortaya çıkmış olmayıp, önlenmesi amacıyla alınan önlemlerle birlikte, vergi sistemimizin ve ilgili idari örgütün yapısal değişimine paralel bir gelişme göstermiştir. Özellikle inceleme gereksinmesi yaratan vergilerin doğuşu, bu gelişimin başlıca nedeni olmuştur. Hesap Uzmanları Kurulunun örgütlenmesinden önceki yıllarda vergi incelemesi günümüzde olduğu gibi genel ve merkezi yapıda bir devlet fonksiyonu olarak değil, yöresel ölçüde ve dağınık bir şekilde yürütülmekteydi. Kazanç Vergisi Kanunu ile Muamele Vergisi Kanunu'nun yürürlükte olduğu bu yıllarda, Kazanç Vergisi Hesap Mütahassısları ve Muamele Vergisi Mütahassısları vergi incelemesiyle

görevli elemanlar durumundaydılar.<sup>1</sup> Bu iki vergide yer alan aşırı ölçüdeki muaflik ve istisnalar ile götürü yapıdaki vergilemenin fazlalığı esasen fazla miktarda vergi incelemesi gereksinimine de yer bırakmıyordu.<sup>2</sup> Bu yıllarda, gerek inceleme yöntemlerinin gelişmemiş olması ve gerekse inceleme elemanlarının yeterli sayıda olmaması nedeniyle etkili bir vergi incelemesi yapılamamıştır. Zamanla vergilerin ekonomik ve sosyal işlevlerinin anlaşılmaya başlaması, vergi reform çalışmalarını hızlandırmıştır. Söz konusu çalışmaların bir sonucu da, vergi incelemesi ile ilgili uygulamanın yeni ilkelere bağlanmasıdır.<sup>3</sup> 29 Mayıs 1945 tarih ve 4709 sayılı kanunla vergi incelemelerini ve Maliye Bakanlığı'nın vereceği görevleri yapmak üzere Hesap Uzmanları Kurulu oluşturulmak suretiyle, vergi incelemesi bir meslek haline getirilerek ilgili konular bir disiplin altında toplanmıştır. Kurulun çalışmalarından çok olumlu sonuçlar alınmış olup, halen özellikle vergi incelemesi bakımından önemli bir görev söz konusu kurulca üstlenilmiş olmaktadır. Bu kurul elemanlarından başka Maliye Müfettişleri, Maliye Müfettiş Yardımcıları, Gelirler Kontrolörleri ve Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru (Defterdar), Vergi Denetmenleri ve Vergi Dairesi Müdürlerince de vergi incelemesi yapılmaktadır. Vergi incelemesinin bilgi, tecrübe ve uzmanlığa gereksinme gösteren bir hizmet olarak ülkemizde yerleşmesi ve gelişmesi; özellikle bu hizmetin başlıca konusunu oluşturan gelir, kurumlar ve gider vergileri gibi vergilerin uygulanmasına başlanmasıyla olanak içersine girmiştir.

Çalışmamızın bu bölümünde, vergi kaybının giderilmesi bakımından büyük bir önem taşıyan vergi incelemesi önlemlerinin önce yasal yapısı, amacı, işlevleri, yöntemleri gibi hususlar ele alınacak, daha sonra da uygulama üzerinde durulmak suretiyle, günümüzdeki durum ortaya konmaya çalışılacaktır.

## A. VERGİ İNCELEMESİNİN TANIMI

Vergi incelemesi hakkında birçok tanım yapılmıştır. Bazı tanımlarda vergi incelemesi, revizyon veya vergi revizyonu diye adlandırılmaktadır. Türk Vergi

<sup>1</sup> Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kuruluşu'nun 15. Yılı, 1945-1960, İstanbul, 1960, s.37.

<sup>2</sup> KURUCA, Zeki. "Vergi Denetimi ve Mali Kaza", **Mülkiyeliler Birliği Dergisi**, Cilt:V, Sayı: 33, Ankara, 1974, s.13.

<sup>3</sup> DEMİRKAN Uçar. **Cumhuriyetin İlk Elli Yılında Vergisel Yapımız**, Maliye Tetkik Kurulu Ellinci Yıl Yayınları, Ankara, 1973, s.147.

Hukukundaki vergi incelemesi kavramı, ilmi anlamda vergi revizyonunu ifade eder. Vergi incelemesi, işlem üzerinden belirli bir süre geçtikten sonra, önceden yapılmış işlemler hakkında yapılır. İşletmelerde vergi incelemesi, vergi hukuku hükümlerine göre yapılan zorunlu nitelikte bir revizyondur.<sup>4</sup>

Bazı tanımlar ise bu faaliyeti araştırma olarak nitelendirmektedir. Vergi incelemesi, mükelleflerin ödeyecekleri vergilerin doğruluk derecesini araştırma faaliyetidir. Vergi incelemesi, beyanların ve ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu sağlamak amacıyla mükelleflerin defter kayıt ve belgeleri, envanteri üzerinden yapılan derinlemesine bir araştırmadır.<sup>5</sup> Bu faaliyetin hem araştırma, hem de revizyon olduğu görüşü de ifade edilmiştir. Geniş anlamda vergi incelemesi, vergi denetimine tekabül eden bir deyim olmakla birlikte, araştırma ve revizyon olarak iki yönü bulunur. Revizyon; defter, kayıt ve belgeler üzerinden yapıldığı halde, araştırma defter ve belgelere bağlı değildir.<sup>6</sup>

Bizce, vergi incelemesinin bir yönü vergi mevzuatına uygunluk ve muhasebe denetimi diğeri de araştırma olmak üzere iki yönü sözkonusudur. Vergi incelemesinin tanımı, bizce günümüze uygun olarak şu şekilde yapılabilir:

Vergi incelemesi; mükellefin ödediği vergilerin defter, hesap, kayıt ve belgeler ile gerekli görüldüğü takdirde yapılacak muhasebe dışı envanterden elde edilecek bulgulara uygunluğunun araştırılarak doğruluğunun tesbit edilmesi ve sağlanmasıdır.

Ancak dar ya da geniş kapsamlı olmak üzere çeşitli tanımları yapılabilecek olan vergi incelemesi, Vergi Usul Kanunu'nuzun 134.maddesinde "ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tesbit etmek ve sağlamaktır." şeklinde belirtilmiş olup, aynı maddenin ikinci fıkrasında ise; "incelemeye yetkili olanlar tarafından lüzum görüldüğü takdirde inceleme, işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılmasına ve beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurların tetkikine de teşmil edilebilir. Fiili envanterin yapılmasının gerektirdiği ve incelemeyi yapan tarafından onaylanan giderler hazinece mükellefe ödenir." hükmüne yer verilmiş bulunmaktadır. Sözkonusu 134.madde ve aynı kanunun yoklamanın maksadıyla ilgili 127. ve

<sup>4</sup> ŞAMLIOĞLU Servet. **Tatbikatta Vergi İncelemesi ve İnceleme İle İlgili Esaslar Hakkında Ders Notları**, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Eğitim Merkezi, Ankara, 1977, s.1-3.

<sup>5</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, a.g.e., s.101.

<sup>6</sup> ÖZBALCI Yılmaz. **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara. 1988. s.387.

yoklamaya yetkililer hakkındaki 128.maddeleri hükümleri gereğince, vergi incelemesi, yalnızca defter, kayıt ve belgelerle sınırlı olmayıp, gerektiği takdirde bunların yansıttığı ya da defter ve kayıtlara hiç geçirilmemiş işlemlerin gerçek yönünün araştırılması, saptanması, değerlendirilmesi ve ödenmesi gereken verginin doğruluğunun sağlanmasını da içermektedir. Bu nedenle, defter ve belgelerini kaybetmiş olanlar ve ibrazdan kaçmanlarla ilgili olarak da çeşitli kaynaklardan elde edilecek (vergi dairesi kayıtlarından, istihbarat arşivlerinden, karşıt incelemelerden, tanık ifadelerinden, mükellefin yaşam ve servet durumu ile ortalama kâr hadleri gibi) bilgilerle inceleme yapma olanağı vardır. Ayrıca 134.maddenin ikinci fıkrası hükmüne göre, inceleme elemanı; fiili envanter yapılmasına yani mükellefin aktif ve pasif kıymetlerinin ölçülmesine gerek duyduğu takdirde, fiili envanter yapılabilmekte, fakat ortaya çıkan giderler inceleme elemanlarınca onaylanması koşuluyla hazinece mükellefe ödenmektedir. Mükellefin ticari işlemleri ile ilgili varlıklarının, inceleme elemanlarınca sayılması, tartılması ve ölçülmesi ile öteki envanter işlemlerini içeren bu işlem sonucu elde edilen bilgilerle, muhasebe içi envanter bilgilerini karşılaştırmak suretiyle, kayıt dışı kalmış emtianın veya işlemlerdeki hata ve yolsuzlukların saptanması olanağı vardır. Yapılan inceleme, incelemeye tabi tutulan mükellefle vergiyi doğuran olay veya hukukî bir durum nedeniyle ilişkisi bulunan kişi ve kuruluşların işlemlerini de içerebilmektedir.<sup>7</sup>

Vergi incelemesi kavramını böylece açıkladıktan sonra şimdide amaçlarının neler olduğunu görelim.

## B. VERGİ İNCELEMESİNİN AMAÇLARI

Vergi incelemesinin amaçlarının, modern vergicilikte doğru ve gönüllü vergi beyanını sağlamak olduğu ifade edilmektedir. Ayrıca vergi incelemelerinin vergi beyannamelerini güvenilir hale getirmenin ve vergi kaçakçılığı ile mücadele etmenin en etkili yolu olduğu, vergi incelemesi yaparken, ille de vergi mükellefini haksız çıkarmaya yönelik suçlayıcı bir soruşturma niteliği kazanmaması gerektiği, eğer bu

<sup>7</sup> AKSOY Şerafettin. **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, İstanbul, 1989, s.74. Bkz.: ŞAMLIOĞLU, a.g.e., s.3.

husus amaçlanırsa, vergi ahlâkı için bir tehlike oluşturacağı, mükelleflerin gerçek dışı beyanlarda bulunabilmeleri nedeniyle beyanların doğruluğunun araştırılması, tesbit edilmesi ve incelenmesi gerektiği de ifade edilmektedir.<sup>8</sup>

Gerçekten de vergi incelemesi ile beyan esasına dayanan vergi sisteminde, beyanları güvenilir hale getirmek, doğru beyanı sağlamak amaçlanmalı, bunun dışında ille de mükelleflere cezalandırıcı işlem yapılması amaçlanmamalıdır. Bu nedenle yazarın görüşlerine katılmak gerekir. Ayrıca vergi hukukunda bu konudaki temel maddede, bu ilkelerin açık bir şekilde yer aldığını da görmekteyiz.

Vergi incelemesinin amacı "Maksat" madde başlığını taşıyan 213 sayılı V.U.K.'nin 134.maddesinin 2365 sayılı kanunun 22.maddesi ile değişik şekline göre "Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tesbit etmek ve sağlamaktır." şeklinde belirtilmiştir.

Kanundaki ifadeden vergi incelemesinin amacının, sonuçta vergi kanunlarına göre ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması ve tesbitinin, araştırma yönteminde hiçbir sınır tanımaksızın, her türlü şekilde yapılmasının olduğu anlaşılmaktadır.<sup>9</sup> Nitekim kanun değişikliğinin gerekçesinde "Modern vergi inceleme anlayışı, defter ve belge ile kısıtlı olmaksızın vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetini tesbite matuf biçimle araştırma, karşılaştırma ve iktisadi gerçekleri nazara alma ve bu olayın tesbitinde her türlü delilleri değerlendirme gibi geniş bir muhteva kazanmıştır." denilerek, vergi incelemesinin amacı gerekçede daha da açıklığa kavuşturulmuştur.<sup>10</sup>

Ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması kapsamına, yalnızca devlet lehine olan hususların araştırılması girmez. Keza Danıştay kararlarına göre inceleme elemanları, devletin aleyhine de olsa, mükelleflerin lehlerine olan hususları da gözönünde bulundurarak, bu anlamda ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak ve tesbit etmek durumundadırlar.<sup>11</sup>

---

<sup>8</sup> Bkz.: ŞAMLIOĞLU, a.g.e., s.3.

<sup>9</sup> ŞEKER, a.g.e., s.36.

<sup>10</sup> **Maliye ve Gümrük Bakanlığı Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri**, s.568.

<sup>11</sup> Bkz.: Danıştay 4.D.1982/203 K.Nolu 23.2.1982 tarihli karar.

Danıştay 4.D.1982/752 K.Nolu 22.3.1982 tarihli karar.

### C. VERGİ İNCELEMESİNİN FONKSİYONLARI

Vergi incelemesinin fonksiyonları hakkında yazarlarca çeşitli görüşler ileri sürülmüştür. Bir kısım yazarlara göre; vergi incelemesinin önleme fonksiyonu sözkonusudur. Vergi incelemesi, vergi kayıp ve kaçığını soruşturmaktan çok önlemeye yöneliktir. Denetim yoluyla beyan dışı kalmış matrah ya da matrah farkları ortaya çıkabileceği gibi, her an denetlenebilirim düşüncesini taşıyan mükelleflerde doğru beyanda bulunmaya zorlanmış olurlar. Çok iyi yapılmış vergi incelemeleri, vergi kaybını tesbite ve önemli ölçüde önleme etkisine sahip olmakta ya da bunun aksi de kaçakçılığı teşvik etmektedir.<sup>12</sup>

Bazı yazarlar ise, vergi incelemesinin, hem araştırma, hem de önleme fonksiyonu olduğunu belirtmektedirler. Vergi incelemesinin, vergi yönetimine, mükelleflerin saygı ve güvenini artırma olanağı veren; vergi yasalarına aykırı tesbitler yapıldığında, gerekli olan cezaların verilmesi ile vergi ödeme bilincini arttıran bir fonksiyonu olduğu; esas işlevinin mükelleflerin doğru, eksiksiz beyan yapmalarına ve ödeme alışkanlığı kazanmalarına yönelik olduğu; bu hususun arayıcı-bulucu özelliğini anlatan araştırma fonksiyonu ile mükelleflerin hata yapmalarını önlemeye yönelik önleme fonksiyonu şeklinde ikiye ayrılabilceği belirtilmiştir.<sup>13</sup>

Yeni bir yaklaşımla da, genel olarak, vergi incelemesinin, mükellefleri uyarıcı aynı zamanda onlara bilgi verici, yardımcı olucu; bu şekilde eğitici ve yapıcı yönlerini ifade eden "düzeltici fonksiyonu" ile, denetim sonrasında uygulanacak cezanın mükellefler yönünden caydırıcı nitelik taşıması nedeniyle hatalı ve hileli işlemleri azaltan ve vergi incelemesi amaçlarını etkin bir şekilde yerine getiren "önleme fonksiyonu" olduğu ifade edilmiştir.<sup>14</sup>

Bütün bu açıklamaların ışığı altında bizce vergi incelemesinin fonksiyonları, önem sırasına göre üçe ayrılabilir: Bunlar araştırıcı, önleyici ve düzeltici fonksiyonlardır.

---

<sup>12</sup> ENERGIN/ÇELENOĞLU/ÖZER, Vergi Kaçakçılığı (Sebepleri, Çeşitleri, Önleme Tedbirleri), Maliye Bakanlığı Teftiş Kurulu, Basit Rapor, 1964 (Yayımlanmamış), s.1-25.

<sup>13</sup> ERDEM M.Burhan, **Vergi Yönetimi ve Örgütlenmesi**, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayın No:233/154, 1981, s.21-22.

<sup>14</sup> CAN İsmail, **a.g.m.**, s.68.

## 1. Araştırıcı ve Önleyici Fonksiyonlar

Vergi incelemesinin asıl fonksiyonu araştırıcı işlevidir. Eğer vergi yönetimi, vergi incelemeleri aracılığıyla mükelleflerin beyanlarını gereği gibi kontrol edemiyorsa; vergi yasalarına hataen veya kasten aykırı hareketleri araştırıp, bulup, tesbit edip ortaya çıkaramıyorsa vergi incelemesinin sonuçları olan yaptırımlar işletilemeyecek demektir. Eğer tarh zamanaşımı süresince (5 yıl) mükelleflerin hesap ve işlemleri üzerinde en az bir defa inceleme yapılamıyorsa, o zaman özellikle önleme fonksiyonunun geręekleřmedięi söylenebilir.

Vergi inceleme raporları üzerine yapılan vergi ve ceza tarhiyatları, yargı safhasında tahakkuktan terkin edilirse, vergi incelemesinin önleyici fonksiyonu ortadan kalkar. Geręekten vergi incelemelerine dayalı tarhiyatlar, daha az araştırmaya ve hayali matrah farklarına dayanıyorsa, vergi yargısında terkinine karar verildiğinde, önleme etkisi meydana gelmeyecek, üstelik vergi kaçakçılığını teşvik edecektir.<sup>15</sup> Dolayısıyla mükellefler üzerinde bu şekilde yapılan incelemeler sonucunda caydırıcılık etkisi kurulamayacağını söyleyebiliriz.

## 2. Düzeltici Fonksiyon

Günümüzde vergi incelemelerinin yalnızca araştırma ve önleme fonksiyonları sözkonusu değildir. İncelemeler esnasında vergi mükelleflerinin aynı zamanda eğitildiklerini de söylemek mümkündür. Vergi incelemelerinin önemi günümüzde, vergi incelemesinin sözkonusu fonksiyonu nedeniyle artmaktadır.

## II. VERGİ İNCELEMESİ İLE DİğER DENETİM TÜRLERİNİN KARŐILASŐTIRILMASI

### A. YÜKÜMLÜLÜK VE BEYANNAME TETKİKİ İLE VERGİ İNCELEMESİ

#### 1. Yoklama-Vergi İncelemesi

Gerek bireysel, gerekse toplu yoklama işlemleri nitelik olarak vergi incelemesinden bir çok bakımlardan ayrılır.

<sup>15</sup> Bkz.: ŞEKER, a.g.e., s.38.

Yoklamadan amaç, mükellefiyetle ilgili maddi olayların, bulguların tesbiti iken, vergi incelemesinin amacı olan ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması hususu, çok kapsamlı, ayrıntılı, karşılaştırmalı bir incelemeyi gerektirmektedir.

Yoklamanın en önemli fonksiyonu, mükellefiyet kaydı olmayanların mükellefiyetliklerinin tesisinin sağlanması sonucu, potansiyel vergi mükelleflerinin, vergi mükellefi statüsüne alınabilmesidir. Bunun sonucunda vergi incelemeleri de, yalnızca mükellefiyet kaydı olanlar üzerinde yoğunlaşmış olmayacaktır. Vergi incelemesinin fonksiyonları ise, araştırma, önleme, düzeltme şeklinde ortaya çıktığından, yoklamaya oranla çok geniş bir kapsamı olduğu muhakkaktır.

Vergi incelemesine yetkililer, aynı zamanda yoklamaya da yetkilidirler. Ancak yoklamaya yetkili olanlardan yoklama memurları ve yoklama yetkisi verilmiş diğer memurlar, vergi inceleme yetkisine haiz değildirler. (V.U.K. 128-135). Burada sadece yoklama memurlarının tesbitlerine göre, vergi inceleme sonucu doğuran işlemler yapılabilir mi? sorusu hemen akla gelebilir.

V.U.K.'nın 135.maddesinde, vergi dairesi müdürünün, vergi incelemesine yetkili olduğu belirtilmiştir. Vergi dairesinde, vergi incelemesi yapmaya yetkili olan tek kişi, vergi dairesi müdürüdür. Vergi dairesinin yoklama memurları, ancak yoklama yetkisiyle yetkilendirilmek suretiyle yoklama yapabilirler. (V.U.K. 128/III). Yoklama sonuçları tutanak mahiyetinde olduğu belirtilen yoklama fişlerine geçirilir. (V.U.K. 131). Burada önemli olan husus, vergi inceleme yetkisine haiz olan kişiler ile, yoklama yetkisine haiz kişilerin düzenlediği yoklama fişlerinin sonuçlarının, vergi incelemesi görevi kapsamındaki konular bakımından karıştırılmaması gereğidir.

Bizce, yoklama fişi, vergi incelemesine yetkili olmayan fakat yoklama yetkisine haiz olan kişi tarafından düzenlenmiş olup da, bu fişte imza altına alınan hususlar, vergi inceleme görevi kapsamındaki işlerden ise, bunun sonuçları hiçbir zaman incelemenin sonuçlarını doğurmaz. Nitekim bu konuda Danıştay kararları da mevcuttur.<sup>16</sup>

<sup>16</sup> Bkz.: Danıştay 4.D.23.1.1985 T.li 893/244 sayılı. kararı, s.236.

-Danıştay 2.D. 17.12.1986 T.li 530/2599 sayılı.kararı.

-Danıştay 4.D. 22.1.1987 T.li. 1648/270 sayılı. kararı.

Nitekim Danıştay, vergi inceleme raporuyla saptanabilecek matrah farkının, yoklama tutanağına dayandırılmasının, tarhiyatın terkinini gerektireceğine, "re'sen vergi tarhinin, taktir komisyonlarınca taktir olunan veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenen vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah yönünden yapılacağından, yoklama fişine dayanılmayacağına", "herhangi bir mükellefin beyanının eksik olup olmadığı konusunda yoklama yoluyla tespit yapılması mümkün olmadığı için, beyanın eksikliğinin ancak inceleme ile saptanabileceğine" karar vermiştir.

Yoklama işleminin sonuçları ile. vergi incelemesinin sonuçları çok farklılık arzeder. Yoklama işlemi sonucunda. şayet mükellefiyet kaydı yoksa mükellefiyet tesis edilir. Mükellefiyet kaydı varsa. bilgiler eksik ise; buna göre, gerekirse takdir komisyonuna veya vergi inceleme birimlerine sevki, vergi dairesince yapılır. Takdir komisyonuna sevki sırasında kesilecek olan usulsüzlük cezası kesilir. Vergi incelemesinin sonuçları ise, çok farklıdır. Vergi mevzuatı bakımından ikmalen veya re'sen vergi ve ceza tarhiyatı, gecikme faizi, teminat isteme gibi sonuçlar söz konusudur.<sup>17</sup>

## 2. Beyanname Revizyonu-Vergi İncelemesi

Beyanname revizyonunun amacı, vergi incelemelerinin dışında, vergi dairesinin, mükelleflerin beyannameleri üzerine, bir tür ön denetim yapmaları ile, mükellefler üzerinde incelemeye veya taktire sevk edilebilecekleri baskısını kurmaktır. Bu nedenle vergi incelemesinden ayrılmaktadır. Burada kapsamlı bir inceleme yoktur.

Vergi incelemesinin görevi ise; gerek beyanname, gerek defter, belge ve gerekse bunların dışında her türlü delil toplayarak, geniş yetkiler kullanarak, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak olduğundan; amaç mükelleflerin her zaman kapsamlı, karşılaştırmalı bir incelemeye alınabilecekleri ve çok zarara uğrayabilecekleri imajını vermektir.

Beyanname revizyonunda bakılacak hususlar ile vergi incelemesinde araştırılacak hususlar, boyutları bakımından çok farklılık arzeder. Özellikle yıllık beyannamelerin revizyonunda; yalnızca usul ve esas bakımından, vergi mevzuatı ile beyanname ve ekleri karşılaştırılır.

Vergi incelemesinin konuları ise çok geniştir. Beyanname revizyonunda defter ve belgeye bakılmazken, vergi incelemesinde defter ve belgeye bakıldığı gibi, eğer koşullar varsa, defter, belge dışında her türlü delil ile araştırma, inceleme ve karşılaştırma yapılabilmektedir.

Beyanname revizörünün bizzat kendi işleminin sonuç doğurması için, mevcut mevzuata göre, aynı zamanda inceleme yetkisine haiz eleman olması gerekir. Aksi halde, bu çalışmalar, inceleme elemanlarının bilgi toplama ve tutanak işlemlerindeki yardımları ile sonuç doğurabilecek vergi dairesinin genel görev ve yetkileri

<sup>17</sup> Bkz. ŞEKER, a.g.e., s.41.

çerçevesinde değerlendirilerek işlem yapılabilir. Vergi incelemesinde ise: önemli sonuçların gerçekleşmesine inceleme elemanlarının bizzat kendilerinin kararı yeterli olmaktadır. Buna ikmalen ve re'sen tarh işlemi örnek olarak gösterilebilir.<sup>18</sup>

Beyanname revizyonunu yapmak için, vergi dairesi içinde görevlendirilen memurlara yetki verilebilir. Vergi incelemesine ise, ancak yasada sayılan görevliler yetkilidirler.

Yerine getirdikleri fonksiyonlar bakımından ise; bize göre, vergi dairelerinde beyanname revizyonu yapacak bölüm ve servislerin elemanları yeterli seviyede örgütlendirilir ise, önleme ve düzeltme fonksiyonlarının gerçekleşebileceği; vergi incelemelerinde ise, yapılacak araştırmanın çok kapsamlı olması nedeniyle ancak nicelik artırılabilirse, önleme ve düzeltme fonksiyonunun yerine gelebileceği söylenebilir.

## B. YAYGIN VE YOĞUN VERGİ DENETİMİ-VERGİ İNCELEMESİ

Yaygın ve yoğun vergi denetiminin amaçlarının, vergi incelemesinin amaçlarından ayrılan yönü, vergi incelemesinde, sonradan, önceki işlem ve olaylara yönelik bir denetimle, beyanların gerçeğe uygun verilmesi için, mükellefler üzerinde caydırıcı etki sağlamak iken; yaygın ve yoğun vergi denetimlerinde amaç, dönem kapanmadan bu etkiyi sağlamaktır.

Yaygın ve yoğun vergi denetimlerinin; sonuçta yapılan harcama, vergi dairesindeki görevleri bırakılarak denetime çıkarılan memurlar nedeniyle, mesai kaybı gibi olumsuz etkilerde dikkate alınınca, olumlu sonuçlarının pek de iç açıcı olduğu söylenemez.<sup>19</sup>

Buna karşılık, nicelik ve nitelik bakımından iyi yapılmış olan vergi incelemeleriyle elde edilebilecek sonuçlar: inceleme elemanları, tutum ve davranış bakımından eğitilmiş, bilgi birikimli ve deneyimli olduklarından etkili olmaktadır. Vergi incelemeleri, önleme ve düzeltme işlevi bakımından, yaygın ve yoğun vergi denetimlerinden daha etkilidir.

<sup>18</sup> ŞEKER, a.g.e., s.43.

<sup>19</sup> Bkz. İYİBİL/ARICA, a.g.e., s.15.

### C. TEFTİŞ (İÇ DENETİM)- VERGİ İNCELEMESİ

Vergi yönetiminin tahakkuk ve tahsilat uygulama birimi olan Gelirler Genel Müdürlüğü'nün merkez ve taşra teşkilatının teftişinden amaç; uygulama birimlerinin etkinliğinin ve makro hedeflere ulaşılabilmesinin sağlanması ve teftiş sırasında sorumlu görülen personel hakkında işlem yapılmasıdır. Vergi incelemesi ise, vergi mükelleflerinin ödemesi gereken vergilerin gerçek miktarını saptamak için, gerek mükelleflerin defter kayıt ve belgeleri üzerinden ve gerekse diğer delillerle araştırma yapmaktır. —

Bu denetim türleri arasında iki temel farklılık vardır: Birinci temel farklılık, teftişte vergi yönetiminin denetimi yapılırken; vergi incelemesinde, vergi mükelleflerinin denetiminin yapılmasıdır. İkinci temel farklılık ise, teftiş sırasında, nadiren mükellefle temas kurulmakta iken vergi incelemesi, doğrudan mükellef ile temas edilerek yapılmaktadır.

Vergi yönetiminin, teftiş ve soruşturma görevlerine yetkilileri merkezi denetim birimleri olarak Maliye Müfettişleri ile Gelirler Kontrolörleri ve taşra örgütü denetim birimi olarak da Vergi Denetmenleridir. Vergi incelemesine yetkililere ileride değinileceğinden şimdilik bu açıklamalarla yetinilecektir.

Teftişte eleştirilen hususlar veya soruşturma konuları çıkarsa, vergi memurları üzerinde bir yaptırım sözkonusudur. Vergi incelemesinde ise, vergi mükelleflerine yaptırım sözkonusudur. Bizce, ilkinde yapılan vergi denetimiyle araştırma, önleme ve düzeltme fonksiyonları, gerek direkt, gerekse mükellefler üzerine yansıma etkileri bakımından oluşmaktadır. Diğerinde ise, incelenen mükellefler üzerinde doğrudan araştırma, önleme ve düzeltme fonksiyonları; incelenmeyenler üzerinde ise önleme fonksiyonu, önemli bir etki olarak meydana gelmektedir. Teftişin rakamsal sonuçları da olmasına rağmen asıl sonuçlar, raporların rakam içermeyen bölümlerinde yatmaktadır. Vergi incelemesinde ise, sonuçlar genelde rakamsal olarak ortaya konulabilmektedir.

## D. MALİ POLİS DENETİMİ - VERGİ İNCELEMESİ

Ülkemizde mali polisin: her türlü gümrük, döviz, uyuşturucu madde, kaçakçılık, ticari ve banka dolandırıcılıkları, her nevi çek, bono, ticari senet ve benzeri sahtekârlıklar, hileli iflaslar, mali ve ticari konulara giren diğer suçlar ile uğraşması öngörülmüş olup, polisler tanınmış yetkiler kullanıldığından, etkili olmaktadır.<sup>20</sup> Türkiye'deki biçimiyle mali polisin vergi hukuku bilgisi ve deneyimi kendi görev alanı dışında kaldığından yeterli olmayabilir. Ancak polis yetkisi ve belirtilen görevlerle yüklü bu elemanların delil toplama ve mali suçları yakalama olanakları çok fazladır. Mali polis denetiminin, mevcut yapısıyla, vergi incelemesinden farkı çoktur. Bir defa vergi incelemesinde ayrıntılı, kapsamlı, karşılaştırmalı inceleme ile hukuki sonuçlar elde etmek ve defter, belge üzerinden inceleme yapmak sözkonusu değildir.<sup>21</sup>

Bizce mali polis ile vergi incelemesinin birbirinden ayrılan yönleri, birbirlerini tamamladıkları çizgidedir. Çünkü, bu iki kamu denetimi görevinden birincisinde

<sup>20</sup> ŞEKER, a.g.e., s.45.

<sup>21</sup> PAKLAR Selahattin. "Türkiye'de ve Federal Almanya'da Mali Polis Teşkilatı", **Maliye Bülteni**, 1970, s.21-663.

Bkz: DAYIOĞLU, Ali. "Vergi İstihbarat Arşivi", **Vergi Sorunları Dergisi**, 1989/6. s.27-36. Bkz. 543 Sayılı KHK Ek Madde: 10, (24.6.1994 tarih ve 21970 mükerrer sayılı Resmî Gazete sözkonusu K.H.K.'meye dayalı olarak çıkartılmış bulunan Gelirler Bölge Müdürlüğü Kuruluş ve Görev Yönetmeliği'nin örgütlenmeye ilişkin 4. maddesinde, "Bölge İstihbarat Müdürlüğü" oluşturulması öngörülmüştür.

Vergi İstihbarat Şubesi ile taşra örgütü arasındaki bağlantıların bu müdürlük aracılığıyla sağlanması amaçlanmıştır. Bölge İstihbarat Müdürlüğü'nün, bireysel bilgileri araştırma ve izleme, toplu bilgileri izleme ve değerlendirme, bilgisayar destek hizmetleri, istatistik, evrak ve arşiv bölümlerinden oluşması hususu düzenlenmiştir.

Bölge İstihbarat Müdürlüğü'nün görevleri ise aynı yönetmeliğin 7.maddesinde:

a)Mükelleflerin vergi ile ilgili işlemlerini, harcama ve tasarruflarını, hesap durumlarını, vergi kanunlarına göre suç teşkil eden fiillerini ve üçüncü şahıslarla ilişkilerini saptamak ve vergi kanunları karşısındaki durumlarını tesbit ve kontrole imkan sağlamak amacıyla bilgiler toplamak;

b.Toplanan bilgilerin bilgisayar ortamında değerlendirilmesi sonucunda elde edilen bilgisayar çıktılarını vergi inceleme elemanlarının ve vergi idaresinin kullanımına sunmak olarak belirlenmiştir.

Vergi İstihbarat Uzmanlarının mesleğe alınma, yetiştirilme, çalışma ve meslekte yükselmelerine ilişkin usul ve esasların ise; Maliye Bakanlığı Teşkilat ve Görevleri Hakkında 178 Sayılı KHK.'ye 543 Sayılı K.H.K.'nin 15. maddesi ile eklenen 10. maddesine dayanılarak Maliye Bakanlığı ile İçişleri Bakanlığı tarafından müştereken çıkartılacak bir yönetmelikle düzenleneceği aynı maddede belirtilmiştir.

araştırma, delil toplama fonksiyonu: ikincisinde ise, toplanan delilleri değerlendirerek sonuçlarını hukuksal anlamda meydana getirmek özelliği sözkonusudur.

## E. MUHASEBE DENETİMİ - VERGİ İNCELEMESİ

Muhasebe denetimi, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların, önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları, ilgi duyanlara bildirmek amacıyla, tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir.<sup>22</sup>

Bu tanımdan da anlaşıldığı üzere, muhasebe denetimi, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaları araştırmaktadır. Vergi incelemesi ise; vergi mükelleflerinin, vergi ile ilgili faaliyetlerini, vergi hukuku bakımından araştırmaktadır. Muhasebe denetimi, önceden saptanmış ölçülere göre yapılmaktadır. Vergi incelemesinde de gerek muhasebe denetimi ilkelerinden yararlanılarak, gerekse vergi mevzuatındaki kurallara göre inceleme yapılmaktadır.<sup>23</sup>

Muhasebe denetiminin sonuçlarına ilgi duyanlar, gerçek ve tüzel kişiler, kamu kurum ve kuruluşları, yabancı kurum ve kuruluşlardır. Muhasebe denetimi, varılan sonuçların bunlara bildirilmesi için yapılır. Vergi incelemesi ise; yalnızca vergi yönetimi için yapılır. Sonuçları yalnızca devleti ilgilendirmektedir. Muhasebe denetiminde, tarafsızca kanıt toplanmakta ve toplanan kanıtlar değerlendirilmektedir. Vergi incelemesinde ise, inceleme elemanlarının, bir vergi yargıcı gibi tarafsız oldukları söylenemez.

Muhasebe denetimi yapanlar; bağımsız denetçiler, iç denetçiler ve kamu denetçileri şeklinde üçe ayrılmaktadır.<sup>24</sup> Muhasebe denetimi açısından katıldığımız bu tanımda, vergi incelemesinin, kamu denetçileri arasında olduğunu söyleyebiliriz. Bağımsız denetçiler, ülkemizde 2499 sayılı "Sermaye Piyasası Kanunu" ve 3568 sayılı "Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu" hükümleri çerçevesinde serbest meslek olarak faaliyet göstermektedirler.

---

<sup>22</sup> GÜREDİN, Ersin. **Denetim**, İstanbul Üniv.İşletme Fak.Muhasebe Enstitüsü Yayınları No:57, 3.Baskı, İstanbul, 1988, s.5.

<sup>23</sup> AYSAN, Mustafa. "Vergi Denetimi ve Muhasebe Uygulamaları", **İstanbul Üniv. İşletme Fak. Muhasebe Enstitüsü Dergisi**, 4 Mayıs 1978, Sayı: 12, s.2-8.

<sup>24</sup> GÜREDİN, a.g.e., s.9-10.

### III. VERGİ İNCELEMESİNE YETKİLİ OLANLAR

Vergi Usul Kanunu'nun 135.maddesinde, vergi incelemelerinin kimler tarafından yapılacağı açıklanmış bulunmaktadır. Sözkonusu maddede, "Vergi incelemesi; hesap uzmanları, hesap uzman muavinleri, ilin en büyük mal memuru, vergi denetmenleri veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır.

Maliye müfettişleri, maliye müfettiş muavinleri, gelirler kontrolörleri veya bunların yardımcıları her hal ve taktirde vergi inceleme yetkisine haizdir."

Bunlardan, maliye müfettişleri ve yardımcıları, hesap uzmanları ve yardımcıları, gelirler kontrolörleri ile vergi denetmenleri "vergi denetim elemanı" olarak tanınmakta, vergi incelemeleri yanında, hesap uzmanları dışındakiler servis teftişleri ve memur soruşturmaları da yapmaktadırlar.<sup>25</sup> Deftertarlar ve vergi dairesi müdürleri esas olarak yönetici olduklarından, vergi inceleme yetkileri sembolik niteliktedir.

Ayrıca V.U.K.'nin 74. ve 75'nci maddesinde belirtildiği üzere, takdir komisyonları da matrah takdiri yapmak, fiyat, ücret veya sair matrah ve kıymetleri takdir etmekten ibaret olan görevleri dolayısıyla vergi inceleme yetkisine haizdirler.

Yine 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 12.maddesinin Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye dayanılarak Katma Değer Vergisinin 11.maddesinde yer alan ihracat teslimleri ile ihraç kaydıyla tecil, terkin uygulaması kapsamında yapılan teslimlerden doğan KDV iadelerinde, V.U.K.'nin mükerrer 298.maddesi uyarınca yapılan yeniden değerlendirme işlemlerinde ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7/15'nci maddesi uyarınca vakıfların bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşların vergiden muaf tutulması için aranan şartları taşımalarının belirlenmesinde yeminli mali müşavirlere inceleme yetkisi tanınmıştır.<sup>26</sup>

Vergi inceleme elemanlarının uyması gereken kurallar ve sorumlulukları birinci bölümde kapsamlı olarak açıklanmış olup; mükerrerlik olmaması açısından bu konuya burada değinilmeyecektir.

<sup>25</sup> TUNCER Mehmet. "Vergi İncelemesinde Mükellef ve İdarenin Görev, Yetki, Sorumluluk ve Hakları", **Maliye Postası Dergisi**, Sayı: 171, s.24.

<sup>26</sup> Bkz: 3568 sayılı yasa (13.6.1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete).

Ayrıca bkz: Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik, Yeminli Mali Müşavirlik Genel Tebliği, Sıra No: 1, 2, 3, 5 ve 6.

Vergi inceleme elemanlarını, birincisi merkezi inceleme elemanları, ikincisi ise taşra inceleme elemanları olmak üzere iki bölümde incelemek mümkündür. Çalışma konumuzun kapsamı da dikkate alınarak takdir komisyonları ve yeminli mali müşavirlerin inceleme yetkileri konusunda yukarıda yapılan açıklamalarla yetinilecektir.

## A. MERKEZİ İNCELEME ELEMANLARI

### 1. Maliye Müfettişleri ve Bunların Muavinleri

178 sayılı KHK'nın 543 sayılı KHK ile değişik 20.maddesine göre denetim ve danışma birimleri arasında sayılan Maliye Müfettişleri en eski vergi denetim kuruluşu mensuplarıdır.<sup>27</sup> Bu kuruluş, 1879 yılında oluşturulmuş olup, bugünkü anlamda 1928 bütçe kanunu ile kurulmuştur.

Maliye Müfettişleri Vergi Usul Kanunu'nun 135. maddesine göre vergi inceleme yetkisine haizdirler.

### 2. Hesap Uzmanları ve Bunların Muavinleri

Hesap Uzmanları 178 sayılı K.H.K.'nin 543 sayılı K.H.K. ile değişik 21. maddesine göre denetim ve danışma birimleri arasında sayılmışlardır. Hesap Uzmanları daha önceleri "Kazanç Vergisi Hesap Mütahassısı" ve "Muamele Vergisi Hesap Mütahassısı" adları ile görev yaparlarken, 1934 yılında tek örgütte toplanmışlardır. En son 29.5.1945 tarihli, 4709 sayılı yasa ile "Hesap Uzmanı" ünvanını almışlardır. Bu kurulun kuruluş yasasına ve V.U.K.'nin 135. maddesine göre vergi incelemesi yapmaya yetkilidirler.

---

<sup>27</sup> Bkz.: 24.6.1994 tarih ve 21970 sayılı Mükerrer Resmi Gazetede yayınlanan Maliye Bakanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki Kanun ve KHK'deki kararnamelerde değişiklik yapılmasına dair **543 sayılı KHK**.

### 3. Gelirler Kontrolörleri ve Bunların Stajyerleri

Gelirler kontrolörleri 178 sayılı KHK'nin 543 sayılı KHK ile değişik 43 maddesine göre Gelirler Genel Müdürlüğü'nün Kontrolör istihdamı hükmüne göre ve 30 Kasım 1973 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan yönetmelik çerçevesinde görev yapmaktadırlar.

1936 yılına kadar "Pul Müfettişi" ünvanı ile görev yapan Gelirler Kontrolörleri, 1936 yılında "Varidat Kontrolörü" ünvanı ile göreve devam etmişler; 1950 yılından sonra da "Gelirler Kontrolörü" ünvanı ile görev yapmışlardır. V.U.K.'nin 135.maddesi ile Harçlar Kanunu'nun 134.maddesine göre vergi incelemesi yapmaya yetkilidirler.

Vergi yönetiminin merkez ve taşra örgütünü teftiş ve soruşturmaya (iç denetime) yetkili ve görevli elemanlar, yalnızca, Maliye Müfettişleri ve bunların muavinleri ile Gelirler Kontrolörleri ve bunların stajyerleridir.

Vergi yönetiminin denetim fonksiyonunu nitelik olarak esas itibariyle merkezi denetim elemanları yerine getirdiğinden, bunların sayısal durumlarını yıllar itibariyle karşılaştırmalı olarak tablo yardımıyla incelemek yerinde olacaktır kanaatindeyiz.

Tablo: 5<sup>(\*)</sup>

#### Merkezi Denetim Elemanlarının Yıllara Göre Dağılımı

YILLAR	Maliye Müfettişleri				Hesap Uzmanları				Gelirler Kontrolörleri			
	1986	1987	1988	7.11.1991	1986	1987	1988	7.11.1991	1986	1987	1988	7.11.1991
DOLU	116	119	117	128	340	330	322	353	371	422	436	476
BOŞ	90	87	89	58	448	458	466	435	529	478	464	424
TOPLAM	206	206	206	186	788	788	788	788	900	900	900	900
Doluluk Oranı %	56.3	57.8	56.8	68.8	43.1	41.9	40.9	44.7	41.2	46.9	48.4	52.8

(\*)Kaynak: 1) 1986-1987 yılları için Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Personel ve Kadro Bilgileri, 1989. Maliye ve Gümrük Bakanlığı Personel Genel Müdürlüğü Yayını No: 1989/01, s.48.

2) 7.11.1991 tarihi itibariyle belirtilen rakamlar için Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Vergi İstatistikleri Yıllığı, 1982-1991, s.104'deki bilgilerden faydalanılmıştır. Bu rakamlara Maliye Müfettiş Yardımcıları, Hesap Uzman Yardımcıları ve Stajyer Gelirler kontrolörleri dahildir.

Tablodaki verilere göre denetim birimlerinin kendi içlerinde yıllar itibariyle kadro doluluk oranları şöyledir:

Maliye Müfettişleri : %59.9

Hesap Uzmanları : %42.6

Gelirler Kontrolörleri : %47.3

Tümünün yıllar itibariyle

Kadro doluluk oranı ise : 49.9'dur.

Tablodan ve oranlardan görüleceği üzere, denetim elemanlarının kadro sayıları azdır. Ayrıca mevcut kadrolar bile hiç bir zaman tam dolu olmamıştır. Buna denetim birimlerinin az sayıda eleman almak eğilimleri etken olmaktadır. Belirtmek gerekir ki Gelirler Kontrolörlüğüne bayan alınmakta iken, Hesap Uzmanlığına yakın zamanda sembolik olarak alınanlar sayılmazsa-Maliye Müfettişliğine ve Hesap Uzmanlığına bayan alınmamaktadır. Bu durum ise kadroları doldurmada sıkıntının diğer önemli bir nedenidir.

Burada Hesap Uzmanları ile Gelirler Kontrolörlerinin toplam kadro sayılarının 788 ve 900 olmasına karşın, Maliye Müfettişlerinin toplam kadro sayısının, eskisine oranla daha da azalarak, 186'ya düşmesi dikkati çekmektedir. Belirtilen denetim biriminde, yıllardır toplam kadro sayısının özellikle düşük tutulmasına özen gösterildiği bilinmektedir. Bu durumun vergi denetimi gereksinimi bakımından doğru olmadığı söylenebilir. Söz konusu birimin dolu kadro oranının yüksekliğinin, bu faktörler dikkate alındığında bir öneminin olmadığı ortadadır. Sözü edilen birimin toplam kadro sayısının, Hesap Uzmanları ve Gelirler Kontrolörlerinin toplam kadro sayısı düzeyine çıkarılması ve çıkarılacak bu sayıya göre doluluk oranlarının arttırılmasına özen gösterilmesi yerinde olacaktır.

Beyan yönteminin başarısı, beyannameleri inceleyip denetleyecek olan elemanların bilgi ve ahlâk seviyesinin yüksek olmasına, ayrıca sayılarının da gerçekleştirilmesi gereken işlere yetecek düzeyde olmasına bağlıdır.<sup>28</sup>

---

<sup>28</sup> TURHAN, a.g.e., s.88.

Vergi incelemeleri için gerekli eğitimi görmüş ve tecrübeli vergi inceleme elemanlarının yetiştirilmeleri ve sayılarının yeterli bir düzeye ulaştırılması yolu ile her mükellefin beyanının ayrı ayrı incelenmesi, hem zor hem de masraflıdır.<sup>29</sup>

Gerçekten beyan esasının geçerli olduğu vergi sistemimizde, tüm beyanların incelenmesinin zorluğu karşısında, en azından vergi incelemesinin önleme fonksiyonunu yerine getirebilecek sayıda ve belirtilen iyi seviyedeki niteliklere sahip elemanların mesleğe alınmaları ve bu hizmetin gereği bakımından uzun dönemdeki faydaları gözönüne alınarak, masraflı olmasına rağmen çok iyi yetiştirilmeleri, meslekten kısa sürede ayrılmamaları için bunlara maddi bakımdan özel imkanlar getirilmesi çok yerinde olacaktır. Bu amacın gerçekleştirilebilmesine yönelik olarak uygulanmakta olan, merkezi vergi denetim elemanları yükseköğrenim şartlarına bağlı olarak belli sınavlarla alınmakta, çeşitli hizmetiçi kurslarıyla eğitilmekte, görevin gerektirdiği nitelikler kazandırılmaktadır. Ayrıca gerektiğinde bilgi ve görgülerini arttırmak ve belli konularda araştırma yapmak üzere 1 yıl süreyle yabancı ülkelere gönderilmektedirler.

## B. TAŞRA İNCELEME ELEMANLARI

Defterdarlık, Gelir Müdürlüğü ve Vergi Dairesi Müdürlükleri ve Vergi Denetmenliği'ne ilişkin hükümler, 2996 sayılı "Maliye Vekaleti Teşkilat ve Vazifeleri Hakkında Kanunun" ikinci kısmında "Vilayetler Teşkilatı" başlığı altında düzenlenmiştir.<sup>30</sup> Ancak bu çalışmada Vilayetler örgütü deyimi örgüt için "taşra

---

<sup>29</sup> TURHAN, a.g.e., s.93-94.

<sup>30</sup> Bkz.: 5.6.1936 tarih ve 3322 sayılı Resmî Gazete.

örgütü" deyimini de kullanılacaktır.<sup>31</sup>

Türk vergi yönetiminin taşra örgütünün yönetim makamı Defterdarlık makamıdır. Gerek tahakkuk ve tahsilat uygulama birimlerinin gerekse taşra denetim biriminin bağlı olduğu makam Defterdarlıktır. Gelir Müdürlüğü, iller örgütünün merkezinde yer alır. Defterdarın vergi yönetimi ile ilgili görevlerinin bazıları Gelir Müdürlüğü'nün yardımıyla yürütülür.

Maliye Bakanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında 178 sayılı KHK'ye 543 sayılı KHK ile eklenen Ek 14. maddesi hükümlerine göre ve bu maddenin verdiği yetkiye dayanılarak çıkarılan "Vergi Dairelerinin Kuruluş ve Görev Yönetmeliği"ndeki

<sup>31</sup> Taşra örgütüne ilişkin bazı düzenlemeleri de içeren 543 sayılı KHK'ye dayanılarak çıkarılan yönetmeliklere burada kısaca değinmekte fayda vardır.

Sözkonusu yönetmeliklerden, çalışma konumuzla ilgili olan üçüne aşağıda değinilmektedir.

i) "Gelirler Bölge Müdürlüğü Kuruluş ve Görev Yönetmeliği" (24.12.1994 tarih ve 22151 sayılı Resmi Gazete)

Yönetmeliğin örgütlenmeye ilişkin 4.maddesinde, Gelirler Bölge Müdürlüğü'nün bölge bilgi işlem müdürlüğü, bölge istihbarat müdürlüğü, bölge vergi denetmenleri bürosu ile eğitim ve destek hizmetleri birimlerinden oluştuğu belirtilmektedir. 24.6.1994 tarih ve 21970 sayılı Mük. Resmi Gazetede yayınlanan 543 sayılı KHK'ye ekli 3 sayılı cetvelde de 12 adet Gelirler Bölge Müdürlüğü kurulması öngörülmüştür.

ii) Vergi Daireleri Kuruluş ve Görev Yönetmeliği "24.12.1994 tarih ve 22151 sayılı Resmi Gazete)

Yönetmeliğin 9.maddesinde Vergi Dairelerinin, Vergi Dairesi Başkanlığı, Vergi Dairesi Müdürlüğü ve Bağlı Vergi Dairesi Müdürlüğü (Mal Müdürlüğü) şeklinde örgütleneceği belirtilmiştir. Madde 13/A'da, yeni örgütlenme biçimi olan "Vergi Dairesi Başkanlığının yönetimine ilişkin olarak, yönetimin Vergi Dairesi Başkanına ait olduğu belirtildikten sonra yönetimle ilgili ayrıntılar verilmiştir. Buna göre:

"Vergi Dairesi Başkanlığının bünyesinde kurulan gelir servisi, bir başkan yardımcısı, vergilendirme ile kovuşturma ve muhasebe işlemleri vergi müdürü veya vergi dairesi müdürleri tarafından yönetilir. Vergi inceleme işlemleri, vergi denetmenleri; vergi davalarına yönelik işlemler hazine avukatları tarafından yürütülür. Ayrıca başkanlığın taktir ve uzlaşma işlemlerini yürütmek üzere kurulan taktir komisyonu, taktir komisyonu başkanı; uzlaşma komisyonu ise, vergi dairesi başkanı veya görevlendireceği kişiler tarafından yönetilir."

iii) "Gelirler Genel Müdürlüğü Vergi Denetmenlerinin Görev, Yetki, Çalışma ve Atama Usulüne İlişkin Yönetmelik (24.12.1994 tarih ve 22151 sayılı Resmi Gazete).

Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında 178 sayılı KHK'nin 543 sayılı KHK ile değişik 43. maddesine dayanılarak çıkarılan sözkonusu yönetmeliğin birinci kısmının 4.5. ve 6. maddelerinde Vergi Denetmenlerinin Gelirler Bölge Müdürlüğü, Defterdarlık ve Vergi Dairesi Başkanlıkları emrinde çalıştırılabilecekleri belirtilmiştir.

Yönetmeliğin ikinci kısmında ise vergi denetmenliğine giriş, yetiştirilme, atama usul ve esasları düzenlenmiştir.

hükümlere göre vergi dairelerinin görev ve yetkileri belli edilmiştir.<sup>32</sup> Buna göre, taşra örgütünde tahakkuk ve tahsilat işlemlerinin yerine getirilmesinde vergi daireleri görev ve yetkilidirler. Vergi daireleri, iş hacmi dikkate alınarak Vergi Dairesi Başkanlığı, Bağımsız Vergi Dairesi Müdürlüğü ve bağlı Vergi Dairesi Müdürlüğü (Mal Müdürlüğü) olarak örgütlenir. (V.D.K. ve G.Yönetmeliği Mad.9)

Vergi daireleri genellikle illerde ve büyük ilçelerde kurulur. İlçelerde bağımsız vergi daireleri var ise, malmüdürlükleri, vergi yönetiminin uygulama birimi görevini yapamazlar. İlçelerde malmüdürlüğü olsa dahi, bağımsız vergi dairesi var ise, vergi dairesi doğrudan defterdarlığa bağlıdır. Bağımsız vergi daireleri olmayan ilçelerde, mal müdürlüğü, bağlı vergi dairesi olarak vergi yönetiminin uygulama birimi görevini de yürüttüğünden, malmüdürü aynı zamanda vergi dairesi müdürü olarak sorumludur. (V.D.K. ve G.Y. Mad. 21)

Ülkemizde taşra örgütünde yer alan personelden vergi incelemesine yetkililer aşağıda belirtilmiştir.

### **1. Defterdarlar**

543 sayılı KHK'nin Ek 11. maddesine göre "Defterdarlar, bulunduğu ilde Maliye Bakanlığı'nın en büyük memuru ve il ve bağlı ilçeler teşkilatının amiri olup, işlemlerin kanun hükümlerine göre yürütülmesi, denetlenmesi, merkez ve taşradan sorulan soruların cevaplandırılması, kanuna aykırı hareketi görülenler hakkında takibatta bulunulması, atamaları il'e ait merkez ve bağlı ilçeler maliye memurlarının sicillerinin tutturulması ile görevli ve sorumludurlar."

Defterdarlar, ildeki gelir, vergi dairesi, muhasebe, milli emlak ve muhakemat müdürlükleri ile ilçelerdeki mal müdürlüklerinin işlemlerinin denetlenmesinden sorumlu tutulmuşlardır.

Defterdarlar, V.U.K.'nun 135.maddesine göre vergi inceleme yetkisine sahiptirler. Ancak bu yetkileri vergi yönetiminin iller teşkilatının en büyük memuru olmasının bir sonucu olarak değerlendirmek gerekir. Zira emrindeki inceleme

---

<sup>32</sup> Daha geniş bilgi için bkz.: **Vergi Daireleri Kuruluş ve Görev Yönetmeliği** (24.12.1994 tarih ve 22151 sayılı Resmi Gazete).

elemanları esas itibariyle bu işleri yapmaktadırlar. Üstlendikleri sevk ve idare görevleri inceleme yetkilerinin kullanılmasına da uygun düşmemektedir. Bir defterdarın inceleme yaptığı şimdiye dek görülmemiştir. Ülkemizin yönetim yapısı nedeniyle her ilde bir defterdar olmak üzere 79 defterdar görev yapmaktadır.

## 2. Vergi Denetmenleri

Vergi Denetmenleri. Vergi Usul Kanunu'nun 135.maddesine göre vergi incelemesine yetkilidirler. Vergi Denetmenleri Gelirler Bölge Müdürlüğü, Defterdarlık ve Vergi Dairesi Başkanlıklarına bağlı olarak görev yaparlar.<sup>33</sup>

Vergi Denetmenleri de yüksek öğrenim şartlarına bağlı olarak belli sınavlarla alınmakta, hizmetiçi eğitim kurslarıyla eğitilmekte, görevin gerektirdiği nitelikler kazandırılmaktadır. Vergi incelemesinin önemi nedeniyle daha iyi yetiştirilmeleri ve özlük haklarının iyileştirilmesi için gerekli önlemler alınmalıdır.

Tablo: 6

*Vergi Denetmenlerinin (Kontrol Memurları) 7.11.1991 Tarih İtibariyle Kadro Bilgileri (\*)*

Dolu Kadro	Boş Kadro	Toplam Kadro	Kadro Doluluk Ünvamı
1591	1409	3000	%53

(\*) Kaynak: Maliye ve Gümrük Bakanlığı Vergi İstatistikleri Yıllığı, 1982-1991, s.104.  
(Not: Kaynakta son sınavda başarılı olan 499 kişinin tablodaki dolu kadro rakamına dahil olmadığı belirtildiğinden, bu rakam oranlama da dikkate alınmamıştır.)

<sup>33</sup> Bkz.: Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü **Vergi Denetmenleri Görev, Yetki, Çalışma ve Atama Yönetmeliği**, (24.12.1994 tarih ve 22151 sayılı Resmi Gazete).

Tablodan, Vergi Denetmenlerinin de kadro doluluk oranının düşük olduğu görülmektedir. Kaynakta belirtilen 499 kişiden ataması yapılanlar dahil edildiğinde bu oran artacaktır. Zaten yaygın ve yoğun vergi denetimi, teftiş ve soruşturma gibi görevlerle çalışma zamanlarının bir kısmı işgal edildiğinden; dolu kadro oranında, daha az olarak değerlendirilmesi gerekir. Kadroların tamamına yakınının doldurulabilmesi için gerekli önlemlerin alınmasında fayda vardır.

### 3. Vergi Dairesi Müdürleri

İncelemeye yetkili elemanlar arasında sayılan vergi dairesi müdürleri, bağımsız vergi dairesi müdürleri ile bağlı vergi dairesi müdürleri (malmüdürleri) olmak üzere ikiye ayrılırlar. Bağımsız vergi dairesi müdürleri atanma ve özlük hakları yönünden Gelirler Genel Müdürlüğü'ne bağlı oldukları halde malmüdürleri esas itibariyle saymanlık görevini üstlendiklerinden Muhasebat Genel Müdürlüğü'ne bağlıdırlar. Vergi Dairesi Müdürleri Vergi Usul Kanunu'nun 135.maddesine göre vergi inceleme yetkisine haizdir. Mükelleflerle en çok temas eden uygulama birimi olan vergi dairesinin başındaki müdürün, aynı zamanda vergi inceleme yetkisine haiz olması, inceleme yetkisini gerektiren vergi dairesi işlemlerinde pratik olarak sorunu çözmektedir. Ayrıca doğrudan vergi incelemesi de vergi dairesi müdürü tarafından uygulamada yapılabilmektedir.

Ayrıca hemen belirtmek gerekirse, vergi dairesi müdürünün genel yönetime ve diğer işlere ilişkin görevleri, vergi inceleme yetkisinin uygulamada tek başına kullanılma olanağını ortadan kaldırmaktadır.<sup>34</sup>

Esasen vergi incelemesi, mesleki ve teknik bilgiye dayanan uzmanlık işidir. Oysa Vergi Dairesi Müdürleri, vergi denetmenliğinden vergi dairesi müdürlüğüne geçenler dışında, vergi inceleme teknikleri, revizyon-kontrol gibi konularda eğitimden geçirilememektedirler. Zira vergi yönetimi de; özel bilgi ve ihtisas gerektirmeyen, anında çözümlenebilecek veya çok kısa bir araştırma ile sonuca ulaşabilecek konuların vergi dairesi müdürlerince, özel bilgi ve uzmanlığı gerektiren konuların ise kapsamlı vergi incelemesi yapılmak üzere defterdarlıklara intikal ettirilmesini istemiştir.<sup>35</sup>

Malmüdürleri, 1050 sayılı kanuna göre sayman olup, gelirleri tahsil etmek, para ve kıymetli belgeleri saklamak, giderleri hak sahibine ödemek ve bu işlerle ilgili olarak

<sup>34</sup> AKMANSU Mehmet, "Vergi Daireleri" **İktisat ve Maliye Dergisi**, Cilt: X, Sayı: 2, 1963, s.23.

<sup>35</sup> Bkz.: **V.U.K. İç Genelgesi**, Sıra No: 1986/5, (8.8.1986 S.V.U.K. 1:24490-386-54777).

Sayıştay'a hesap vermek zorundadırlar. Öte yandan Vergi Daireleri Kuruluş ve Görev Yönetmeliği'nin 13/A maddesine göre bağlı vergi dairesi müdürüdürler.

İlçedeki en büyük maliye memuru olan malmüdürleri bağımsız vergi dairesi olmayan yerlerde vergi dairesi müdürlüğü ve saymanlık görevleri yanında aynı zamanda milli emlak, muhakemat (hazine avukatlığı) işlemlerini de üstlenmişlerdir. Daha doğrusu il'deki defterdarın sahip olduğu işlevler yanında ondan fazla olarak saymanlık işlevini de yerine getirirler.

Malmüdürleri de gerek genel yönetime ilişkin olarak üstlendikleri görevlerin ağırlığı gerekse Sayıştay'a hesap vermekle yükümlü olmalarının verdiği mali sorumlulukları nedeniyle vergi dairesi müdürlüğüne ilişkin işlevlerini yeterince yapamamaktadırlar.

### **C. VERGİ DENETİM BİRİMLERİ ARASINDAKİ PLANLAMA KOORDİNASYON VE İŞ BÖLÜMÜ**

Ülkemizde Maliye Bakanlığı'na bağlı olarak üst düzeyde vergi incelemesi yapan üç ayrı merkezi denetim örgütü mevcuttur. Bunlar Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları ve Gelirler Kontrolörleridir. Bunlardan Maliye Müfettişleri yurt düzeyinde Maliye Bakanı adına teftiş, soruşturma ve vergi incelemesi yapma yetkisine haizdirler. Hesap Uzmanları da ülke düzeyinde vergi inceleme yetkisine haizdirler. Bir diğer merkezi denetim birimi ise Gelirler Genel Müdürlüğü'ne bağlı Gelirler Kontrolörleridir. Gelirler Kontrolörleri de yurt düzeyinde teftiş, soruşturma ve vergi incelemesi yapmaktadırlar. Maliye Müfettişleri ve Hesap Uzmanları bakana bağlı kurul şeklinde örgütlenmiştir. Bunların ayrıca Ankara, İstanbul ve İzmir'de grup başkanlıkları vardır. Gelirler Kontrolörleri ise bu sayılan iller ve Adana ilinde grup başkanlıkları şeklinde örgütlenmişlerdir.

Bu üç denetim birimi neredeyse aynı denecek kadar benzer işler yapmalarına rağmen, birbirlerinden bağımsız çalışmaktadırlar. Vergi sistemimizdeki bir çok aksaklığa birde, ünvanlarından başka neredeyse herşeyleri aynı olan bu üç merkezi denetim örgütü arasındaki koordinasyonsuzluk ve çekişme eklenmektedir. Bunlar arasında yeterli bir eşgüdüm ve işbirliği yoktur.<sup>36</sup>

<sup>36</sup> KILIÇDAROĞLU, Kemal, "Kamu Gelirlerinin Toplanmasında Karşılaşılan Sorunlar", 27 Haziran 1991 tarihli **Dünya Gazetesi**. ÇETİNKYA, Cihat "Vergi Sisteminde ve Vergi İdaresinde Yeniden Yapılanma" 27 Temmuz 1991 Tarihli **Dünya Gazetesi**.

Vergi denetmenleri ise her ilde Defterdarlığa (Gelirler Bölge Müdürlüğü kurulan illerde Bölge Müdürlüğü'ne) bağlı olarak ayrı ayrı örgütlenmiş olup, yıllık çalışma programları uyarınca buldukları iller ve illere bağlı ilçelerde vergi incelemesi soruşturma ve teftiş yapmaktadırlar.

Yine yukarıda ifade ettiğimiz üzere merkezi denetim birimleri arasında (Maliye Müfettişi, Hesap Uzmanı, Gelirler Kontrolörü) yeterli bir işbirliği ve koordinasyon olmadığı gibi, Vergi denetmenlerinin vergi denetimi ile Gelirler Genel Müdürlüğü'nün merkezde yürüttüğü (Gelirler Kontrolörleri) denetimler arasında koordinasyon yoktur.

Vergi denetim birimlerinin çalışmalarındaki plansızlık ve kendi aralarındaki işbirliği ve koordinasyonsuzluğun uygulamadaki örneklerini sık sık görmek mümkündür. Örneğin, bir il'deki mükellefler Gelirler Kontrolörlerince incelenebildiği gibi aynı mükellef aynı zamanda Hesap Uzmanları veya Vergi Denetmenlerince de incelenebilmektedir. Bu da plansız çalışmanın yol açtığı koordinasyonsuzluğu açık bir şekilde göstermektedir.

Vergi denetmenleri ise defterdar ve valilerin idari vesayeti altındadırlar. Bugün illerde bulunan vergi denetmenlerinin mesailerinin önemli bir kısmı vergi incelemesi dışında sayın valilerimizin talimatı çerçevesinde başka alanlarda kullanılmaktadır.

Uygulamada vergi incelemeleri, denetim elemanlarının bağlı buldukları denetim birimleri itibariyle hazırlanan denetim planları uyarınca yürütülmesine rağmen, bütün denetim birimlerini kapsayan yurt çapında genel bir planlamaya gidilememiştir. Denetim birimlerinin birbirlerinden bağımsız olmaları, inceleme planlarının ayrı ayrı hazırlanması, denetim elemanları arasında kesin bir işbölümüne gidilememiş olması, koordinasyonun sağlanamamasına, bazı görev tekrarlarına ve denetim gücünden yeterince faydalanılamamasına yol açmaktadır. İşgücü imkanları, mükellef sayısı, bunların bölgelere dağılımı, inceleme oranı, uyulacak inceleme yöntemleri incelemede öncelik verilecek konular ve işbölümü gibi kriterler gözönünde bulundurularak hazırlanacak genel bir denetim planı ile vergi incelemelerinin verimliliğini artırıcı bir dizi denetim tedbirlerinin alınması ve uygulamaya konulması mümkün olacaktır. Böyle bir planlama sonucunda, zaten kısıtlı olan inceleme gücü ülke genelinde dengeli bir şekilde kullanılabilir, merkezi denetim elemanlarının çalışmaları fazla vergi potansiyeli taşıyan büyük işletmeler üzerinde yoğunlaştırılabilir, vergi incelemesine tabi tutulacak beyannamelerin seçimi daha sistematik ve gerçekçi bir temele oturtulabilir ve inceleme elemanlarının belli işkolları itibariyle uzmanlaşmaları sağlanabilecektir. Bunun içinde vergi inceleme birimleri arasındaki dağınık örgütlenme

giderilmelidir. Görünen o ki vergi incelemesi yapan elemanların örgütlenmeleri yeniden gözden geçirilmeli ve merkezi bir sistem altında birleştirilmeli, bu birimlerin yeni yapıda ayrı değil ancak daha özerk biçimde örgütlenmeleri temin edilmelidir.<sup>37</sup>

#### IV. VERGİ İNCELEMESİNE TABİ OLANLAR VE SORUMLULUKLARI

##### A. VERGİ İNCELEMESİNE TABİ OLANLAR

Vergi Usul Kanunu madde 137’de “Bu kanuna veya diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecrubiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler, vergi incelemesine tabidirler” denilmektedir.

Vergi Usul Kanununun 172.maddesinde defter tutmaya zorunlu olanlar ve 173.maddesinde de bu zorunluluğa tabi olmayanlar belirtilmiştir. Muhafaza ve ibraz ödevleri ise, V.U.K.’nin Mad.253-256 arasında düzenlenmiştir. Belirtilen hükümlerle defter tutmak zorunda olup da, bunları ibraz etmek zorunda olan gerçek ve tüzel kişiler, vergi incelemesinin muhatabı olabileceklerdir. Vergi incelemesine tabi olanları ikiye ayırmak da mümkündür. Bunlar vergi mükellefleri ve vergi sorumluları olmak üzere dir. V.U.K. Madde 8’de:

“Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu yüklenen gerçek ve tüzel kişidir. Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi idaresine karşı muhatap olan kişidir.

Vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna müteallik özel mukavaleler, vergi dairelerini bağlamaz.

Bu kanunun müteakip maddelerinde geçen “Mükellef” tabiri, vergi sorumlularına da şamildir” şeklinde hükme bağlanmıştır.

Gerek vergi mükellefleri, gerekse vergi sorumluları, vergi incelemesine muhatap olurlar. Kanundaki bu tanım ve diğer özel kurallar ile vergi mükellefine ve vergi

<sup>37</sup> Bkz: BİLDİRİCİ/HEPER, Gelir İdaresinin Yeniden Yapılanması ve Denetim, 8 Mayıs 1991 tarihli **Dünya Gazetesi**. Bu konuda ayrıca bkz: ERDEM, **a.g.e.**, s.118-123. ÖZFATURA, Burhan, “Ciddi Bir Vergi Reformunun Gereklere”, 11 Eylül 1993 tarihli **Türkiye Gazetesi**.

sorumlusuna verginin ödenmesi bakımından da vergi yönetimine karşı bazı sorumluluklar getirilmiştir.

## B. VERGİ İNCELEMESİNE TABİ OLANLARIN SORUMLULUKLARI

Vergi inceleme işlevinin etkin ve olumlu bir şekilde işleyişi bakımından, mükelleflerinde uymaları gerekli olan bazı zorunluluklar bulunmaktadır. Bu zorunlulukların başlıcaları; defter tutmak ve istenildiğinde göstermek, inceleme elemanlarına çalışma yeri göstermek ve resmi çalışma saatlerinde işyerinde çalışabilmelerini sağlamak, onlara yardım etmek, inceleme ile ilgili her türlü açıklamaları yapmak, gerektiği takdirde inceleme elemanlarının işyerinin her tarafını gezip görmelerini sağlamak şeklinde sıralanabilir. Ayrıca: üçüncü kişiler bakımından da aynı zorunluluklar geçerlidir.

Mükellefin vergi incelemesi sırasında yukarıda genel olarak sayılan ödevlerinin yanında, şunlarda ifade edilebilir: Vergi inceleme elemanı nihayet tek bir kişidir. Mesaisi bellidir. Vergi incelemesinin kısa sürede bitmesi, mükellef içinde bir rahatlık sağlar. Mükelleflerin vergi inceleme elemanlarının isteklerini en kısa zamanda yerine getirmeye özen göstermeleri gerekir. Çünkü zaman kazandırmakta iyi bir yardımdır. Vergi mükellefleri bir taraftan günlük işlerini yürütürlerken, diğer yandan inceleme elemanlarının isteklerini zamanında yerine getirebilmek için eleman, araç gereç tahsis etmelidirler. Giderek yaygınlaşan bilgisayar kullanımı, bu durumu daha da zorunlu hale getirmiştir.

Bilgisayar ile defter tutan mükelleflerin incelenmesi sırasında, firmaların bilgi işlem personelinin inceleme elemanına yardım etmesi zorunluluğunun yasal düzenleme ile getirilmesi önerilmiştir.<sup>38</sup> Bu öneriye haklı olarak katılmak gerekir. Bazı işletmelerde, defter, kayıt ve belgeler; bilgisayarlarla tutulduğundan, artık klasik olarak gözle bakma ve kontrol etme teknikleri, yerini, bilgisayar ekranına ve dökümlerine bırakmıştır. İnceleme elemanı, bilgisayar kullanımı ve kontrolü konularında yetişmiş bile olsa, o firmanın belli programını kullanan personelin, incelemeye yardımının sağlanması, zamandan tasarruf bakımından çok gereklidir.

<sup>38</sup> AYZ Ahmet, "Bilgisayar Uygulamaları ve Denetimi" **Vergi Sorunları Dergisi**, Temmuz Ağustos, 1992, S.61, s.30.

## V. VERGİ İNCELEMESİNİN TÜRLERİ

Vergi incelemesi çeşitli ayrımlara tabi tutulmakta, bu ayrımlarda belli başlı bazı kriterler esas alınabilmektedir. Vergi incelemesi türlerini sekiz ana başlık altında inceleyebiliriz. Şimdi bunların neler olduğunu açıklamaya çalışalım:

### A. MÜKELLEF SAYISI BAKIMINDAN VERGİ İNCELEMESİ TÜRLERİ

#### 1. Toplu İncelemeler

Uygulamada bu tür incelemelere sektörler veya işkolları itibariyle vergi incelemeleri de denilmektedir. Belirli bir sektör veya iş kolunda **karakteristik** vergi kaçağı yolları tesbit edilmiş olabilir. Bu nedenle toplu incelemeler yaptırılabilir.<sup>39</sup>

#### 2. Münferit İncelemeler

Münferit inceleme, özellikle vergi inceleme plan ve programlarında belirlenen hedeflere göre tesbit edilecek mükelleflerin incelemeye alınması şeklinde tanımlanabilir.<sup>40</sup> Bu tür incelemelerde, önceden saptanan objektif ilkelere göre incelemeye alınacak mükellefler tesbit edildiğinden, vergi adaletinin gerçekleşmesinin belli ölçüde gerçekleştiği söylenebilir.

---

<sup>39</sup> Maliye ve Gümrük Bakanlığı, **Gelirler Kontrolörleri Yıllık Çalışma Planı ve Yıllık Çalışma Programı**, 1991, s.18-19.

<sup>40</sup> Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, **a.g.e.**, s.151-152.

## B.İNCELEMENİN KAPSAMI AÇISINDAN VERGİ İNCELEMESİ TÜRLERİ

### 1. Tam İncelemeler

Tam vergi incelemesi, belli bir hesap döneminde, mükellefin tabi olduğu bir vergi türü karşısında, bütün inceleme aşamaları ve matrah unsurları bakımından bütün işlem ve bu işlemlere ilişkin kayıt ve belgelerin incelemeye alınması ve mükellef açısından olumlu veya olumsuz olarak sonuçlandırılmasıdır.

İncelemenin tüm aşamalarını kapsayan tam ve kesin sonucun alınmasına imkan sağlayan vergi inceleme şekli olmakla birlikte, uzun zaman alması, incelenecek işlemlerin fazlalığı ve masraflı olması nedeniyle her zaman uygulanması mümkün olmamaktadır.

Ayrıca bir vergi mükellefinin tam incelemeye alınması ve tam inceleme raporunun yazılması bir inceleme elemanı için pek de kolay değildir.

### 2. Kısa İncelemeler

Kısa inceleme, bir verginin belli unsurları veya sadece belli konular yönünden yapılan incelemedir. Tam incelemeler sırasında tesbit edilen bazı hususların mükellefin diğer hesap dönemlerinde ve benzeri mükelleflerde de bulunup bulunmadığının araştırılmasına imkan veren kapsamı dar olmakla beraber verimli bir inceleme türüdür. Örneğin, Gelir Vergisi Kanunu'nun 2.maddesinde gelire giren kazanç ve iradlar, yedi unsur olarak sayılmıştır. Bir vergi incelemesinde gelir vergisi bakımından bir gerçek kişiyi inceleyen inceleme elemanı, bu kişinin beyan ettiği gelirlerden, örneğin yalnızca zirai kazançları incelemiş ve buna ilişkin rapor düzenlemişse, bu incelemeye kısa inceleme denilmektedir.

Yine bu inceleme türüne bir başka örnek verecek olursak gelir vergisi yönünden yapılan incelemede, mükellefin beyan ettiği gelir unsurları, ticari ve zirai kazançlardır. Zirai kazançlar, işletme hesabına göre belirlenmektedir. Her iki gelir unsurunda

maddelerine göre yapılacak bir inceleme kısa (sınırlı) incelemedir. Burada belli konu açısından birden fazla gelir unsurunda da inceleme yapılabilme sözkonusudur.<sup>41</sup>

## **C.İNCELEMENİN YAPILDIĞI YER BAKIMINDAN VERGİ İNCELEMESİ TÜRLERİ**

### **1. İşyerinde İnceleme**

V.U.K.'nun 139.maddesine göre vergi incelemelerinin mükellefin işyerinde yapılması esastır. İncelemenin işyerinde yapılması incelemenin süratle sonuçlandırılmasına, inceleme elemanının iş ve mükellef hakkında daha gerçekçi bilgiler edinmesine ve mükelleflerin inceleme dolayısıyla katlanacakları yükün artırılmasına imkan sağlar.

İnceleme sırasında ortaya çıkacak tereddütlerin anında mükelleften sorulmak suretiyle giderilmesi, kesin sonuçlar alınabilmesi, verimli olması bu inceleme türünün öteki olumlu yönleridir.

### **2. Dairede İnceleme**

İşyerinin müsait olmaması, ölüm, işin terki gibi zaruri sebeplerle veya mükellef veya vergi sorumlularının isteği üzerine inceleme dairede yapılabilir.

Dairede inceleme, defter, kayıt ve belgenin, mükellef tarafından vergi dairesine veya vergi inceleme bürosuna getirilmesi ve incelemenin dairede yürütülmesidir. Yurdumuzda yaygın olarak uygulanan bir sistemdir.

### **3. Posta Aracılığı ile İnceleme**

İnceleme elemanlarınca bildirimlerin araştırılması sırasında, açıklanmasında fayda gördükleri hususlarla ilgili bilgileri ve bu bilgileri kanıtlayan belgeleri, mükelleflerden daireye göndermeleri istenilmektedir. Mükelleflerce gönderilen bilgi ve belgelere göre

---

<sup>41</sup> Daha geniş bilgi için Bkz. HİÇŞAŞMAZ, Mazhar, **İşletme Hesaplarının İncelenmesi, (Revizyon ve Kontrol)**, Ankara İ.T.İ.A. Yayın No: 177, Ankara, 1982, s.5-6.

inceleme süreci tamamlanmaktadır. Bu inceleme türünün uygulama olanağı son derece sınırlıdır.<sup>42</sup>

## **D.İNCELEMENİN SÜREKLİLİĞİ AÇISINDAN VERGİ İNCELEMESİ TÜRLERİ**

### **1. Sürekli İnceleme**

İncelemeye alınan kuruluşların belirli bir dönem esas alınarak bir kaç yıl arayla incelenecek şekilde ve her inceleme bir önceki incelemenin bitim tarihinden başlayacak şekilde sürekli olarak incelenmesidir.<sup>43</sup>

### **2. Devresel İnceleme**

Mükelleflerin, zaman aşımı süresi içinde hiç değilse bir kez incelenmesi amacı ve sürekli incelemenin güçlükleri nedeniyle devresel incelemeye gidilebilmektedir.

## **E.İNCELEMENİN KAYNAĞI AÇISINDAN VERGİ İNCELEMESİ TÜRLERİ**

### **1. Normal İncelemeler**

Beyanname seçimi ilkelerine göre veya vergi dairelerinin incelemeye sevk raporlarına göre belirlenen mükellefler nezdinde yapılan vergi incelemeleridir.

---

<sup>42</sup> Bkz. AKDOĞAN, Abdurrahman. **Vergi İncelemesi**. Ankara İ.T.İ.A. Yayın No: 127. Ankara, 1979, s.12-16.

<sup>43</sup> AKDOĞAN, a.g.e., s.15.

## 2. İhbarlı İncelemeler

Yapılan ihbarların değerlendirilmesi neticesinde tesbit edilen mükellefler nezdinde yapılan vergi incelemeleridir. Gizlenmiş vergilerin ortaya çıkarılması bakımından önem arzeden ihbarlı incelemeler konusuna vergi incelemesine sevk usulleri bölümünde kısaca değinilecektir.

## 3. Karşıt İncelemeler

Karşıt inceleme, incelenen mükellefin beyan, defter ve belgelerinin doğru olup olmadığını kontrol etmek ve doğru değilse çürütmek amacıyla yapılan bir araştırma ve inceleme türüdür. Diğer bir ifadeyle karşıt incelemeler, yürütülmekte olan incelemeler dolayısıyla, tesbit edilen belli konularda başka mükellefler nezdinde yapılan vergi incelemeleridir.

Beyannameler verildikten sonra yapılacak vergi incelemelerinde, vergiyi doğuran olayların tarafları konumundaki incelenen mükellef ile, bununla işlemde bulunan üçüncü kişiler arasındaki incelenen olayların bağlandığı belgelerin doğruluğunun kontrolü, vergi yönetimi için bir ihtiyaçtır. Vergi inceleme elemanları, karşıt inceleme yapmak suretiyle geçmişteki olaylar ve işlemler hakkında sonradan topladıkları bilgileri genişletebilmekte, bir takım sonuçlara ulaşabilmektedirler.<sup>44</sup> Bu nedenle karşıt inceleme, sık sık başvurulması gereken bir inceleme türü olmalıdır.

Bu inceleme türünde önemli olan husus ilgili kişiye incelemeye başlarken yapılan işin bir karşıt inceleme olduğunun bildirilmesidir. Aksi halde sözkonusu kişi tam bir vergi denetiminden geçtiğine inanabilir ya da tersini iddia edebilir.

Bu incelemeden sağlanan bilgilerle olağan (ya da ihbarlı ve aramalı) incelemeye alınmış işletmenin kayıtlarının doğruluğunu araştırmak olanaklı olabildiği gibi, işletme kayıtlarından hareketle karşıt inceleme muhatabı kişiyi vergilemek de mümkündür. Örneğin, normal incelemeye alınmış işletmenin 1 milyon liralık artışının doğruluğunu araştırmak için alıcıya başvurulur. Alıcı bir tutanakla verdiği ifadesinde anılan malı 2 milyon liraya satın aldığını beyan ederse işletme kayıtları yanlıştır ve 1 milyon liralık

---

<sup>44</sup> JAEGER, Michael. "Federal Almanya Rhein Land-Pfallz Eyaletin de Vergi Tarh İşlemleri". **Türkiye'de Vergi Kaybı ve Önlenmesi Yolları**, Ek. Sos.Et.Konf.Hey.Yayımlı. İstanbul, 1977, s.235.

matrah farkı doğacaktır. Öte yandan yine normal incelemeye alınmış bir işletmenin faturalı 1 milyon liralık mal alışının doğruluğunu araştırmak için satıcı firmanın kayıtlarına başvurduğumuzda sözkonusu tutar kayıt dışı bırakılmışsa bu kez karşıt inceleme muhatabı firma kısa bir vergi inceleme raporuyla vergilenecektir.

Karşıt inceleme en çok başvurulan inceleme tekniklerinden birisidir. Çünkü örneğimizden de anlaşılacağı üzere bu teknik, bir tarafın gider unsurunun diğer tarafın hasılat unsuru olması nedeniyle sağlıklı sonuçlar verebilmektedir. Karşıt inceleme sonuçları, vergi kaçağı boyutunu inceleme elemanına maddi bir biçimde açıklayabilir.

## **F.İNCELEMENİN AKIŞI BAKIMINDAN VERGİ İNCELEMESİ TÜRLERİ**

### **1. İleriye Doğru İnceleme**

İşlemlerin kayda alınışından başlayarak, belgeler ve defter boyutlarının bilanço doğrultusunda incelenmesidir.

### **2. Geriye Doğru İnceleme**

Önceki inceleme yönteminin aksine sonuç hesaplarından harekete belgelere ve işlemlere doğru yapılan bir incelemedir.

## **G. DEFTER BELGE VE KAYIT KRİTERİNE GÖRE VERGİ İNCELEMESİ TÜRLERİ**

### **1. Defter Kayıt ve Belgeler Dışındaki Yöntem ve Tekniklerle Yapılan Vergi İncelemesi**

Türk Vergi Mevzuatına 1980'li yıllarda getirilen reform niteliğindeki çeşitli hükümler arasında, ekonomik yaklaşımla delil serbestliği ilkesinde getirilmiş olması ve bazı fiili karinelerin yasal hale getirilmesi, defter, kayıt ve belgeler dışında yapılan

vergi incelemesinin hukuksal sınırlarını tartışılır hale getirmiştir. Gerek mükellef gerekse vergi yönetimi açılarından ispatlama sorunu bu tür vergi incelemesinde ön plana gelmektedir.<sup>45</sup>

Yasada yapılan değişikliklerle, vergi inceleme elemanlarına re'sen taktir yetkisinin verilmiş olması, bu türde yapılan incelemelerin hukuksal sınırlarının belirlenmesi ihtiyacını da artırıcı bir etken olmuştur.

Belirtilen nedenlerle, vergi incelemesinin hukuksal yapısının belirlenmesi sorunu, defter kayıt ve belge dışında yapılan vergi incelemesinde hukuksal sınırların neler olduğu sorusunun cevapları yasa, yargı kararları ve içtihat görüşlerinin ışığında verilerek büyük ölçüde çözüme kavuşturulabilecektir. Bu suretle vergi yönetiminin yetkilerinin sınırları ve görevini yapabilmesi işlevini yerine getirebilmesi için gerekli hukuksal dayanaklar ortaya konulabildiği gibi, diğer taraftan mükellefin vergi incelemesi nedeniyle ödev ve yükümlülüklerinin sınırlarının ve haklarının neler olduğu açıklığa kavuşturulabilmiş, dolayısıyla bu yapılabildiği ölçüde bu yönde yapılan çalışma amacına ulaşmış sayılacaktır.<sup>46</sup>

Defter, kayıt ve belge dışında vergi incelemesi yapılırken, defter kayıt ve belgelerin doğruluğu karinesinin çürütülmesine rağmen, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetini kavrayabilmek için, gerektiğinde defter, kayıt ve belgelerden faydalanılabilecektir. Ancak kural olarak vergi inceleme elemanının böyle bir zorunluluğunun olmadığını, diğer yöntemlerle safi matrahın gerçek durumuna ulaşamazsa, defter kayıt ve belgelerden de hareket edilebileceği konusunda değerlendirme yetkisinin inceleme elemanına ait olduğunu da belirtmek gerektiği görüşündeyiz.

## **2. Defter Kayıt ve Belgeler Çerçevesindeki Yöntem ve Tekniklerle Yapılan Vergi İncelemesi**

Klasik vergi incelemeleri, defter kayıt ve belgeler çerçevesinde yapılanlardır. Bu tür incelemelerde çeşitli geleneksel muhasebe denetimi yöntem ve teknikleri uygulanabildiği gibi, vergi hukukuna uygunluk denetimi de yapılmaktadır.<sup>47</sup>

<sup>45</sup> UMAR/YILMAZ, **İsbat Yükü**, 2.Baskı, İstanbul, 1980, s.3-5.

<sup>46</sup> BKZ: ŞEKER, **a.g.e.**, s.291-339.

<sup>47</sup> GÜREDİN, **a.g.e.**, s.14.

Vergi yönetimi ve mükellef açılarından, defter, kayıt ve belgeler çerçevesinde yapılan vergi incelemesinde hukuksal yapı, mevzuat ile büyük ölçüde belirlenmiştir. Bu türde sorun hukuksal yapıdan çok, büyük ölçüde idari niteliktedir. Bu sorun ise, muhasebe kayıt düzeni, sağlıklı belge akışının sağlanması, mükellefiyet kaydı olmayanların belirlenmesi, gerçek usulde ve bilanço usulünde defter tutanların sayısının artırılmasının teşviki gibi tedbirlerle çözülebilecektir.<sup>48</sup>

## H. TEMEL HAKLAR VE ÖZGÜRLÜKLER AÇISINDAN VERGİ İNCELEMESİ TÜRLERİ

### 1. Olağan Yöntemlerle Yapılan Vergi İncelemesi

Aramalı inceleme dışında tüm inceleme yöntemleri, kişinin Anayasa'da yerini bulan temel hak ve özgürlükleri açısından sakınca doğurmamaktadır. Çünkü normal idari usuller işletilmekte, vergi usul yasasında arama dışındaki yetkiler kullanılırken kişilere zorla birşeyler yaptırılmamakta, iş ve evlerine zorla girilmemektedir.

Kişilerin olağan yöntemlerle yapılan vergi incelemelerine muhatap olurlarken, bazı seçenekleri mevcuttur. Mükellefler bazen defter ve belgeleri yetkililere ibraz etmekten kaçınabilirler. İnceleme sonunda vergi inceleme tutanağını imzalamayabilirler. Ancak bunların yaptırımları gerek idari, gerek cezai yaptırım olarak vergi usul yasasında yer almıştır. Örneğin vergi inceleme tutanağını imzalamamanın yaptırımı da, vergi ve ceza kesinleşinceye kadar isbat açısından, defter ve belgeler üzerinde bir tür "Hapis hakkının" idareye tanınmış olmasıdır.<sup>49</sup>

### 2. Aramalı Vergi İncelemesi

Aramalı vergi incelemesinde kişinin Anayasa ile güvenceye alınmış temel hak ve özgürlükleri üzerinde bir takım kısıtlamalar söz konusudur.

---

<sup>48</sup> ŞEKER, a.g.e., s.340-375.

<sup>49</sup> Bkz. Vergi Usul Kanunu mad.141/2.

Arama, kişilerin hürriyetlerini sınırlayan iş ve arama yapılan çevrelerde psikolojik olarak olumsuz etki yapan bir işlemdir.<sup>50</sup> Beyana dayanan sistem içerisinde vergi güvenliği normal olarak vergi incelemelerine dayanır. Ancak istisnai hallerde arama yoluna başvurma zorunluluğu ortaya çıkar.

Vergi Usul Kanunu Madde 142`de aramanın "mükellef veya kaçakçılıkla ilgili görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde" yapılabileceği hüküm altına alınmıştır. Kişilerin nezdinde ve üzerinde arama yapılması, Anayasanın temel haklar ve ödevleri düzenleyen ikinci kısmının, kişinin hakları ve ödevlerine ilişkin ikinci bölümündeki "özel hayatın gizliliği ve korunması" başlığı altında düzenlenmiş 20. ve 21. maddeleri ile ilgilidir.

Kanaatimizce vergi hukuku alanında, arama yetkisi ve işletilmesi koşullarının yasa ile düzenlenmiş olması, yerinde ve hukuka uygundur.

Vergi Usul Yasasında, Anayasada belirtilen kural ve ilkelerin bir istisnasını oluşturan arama müessesesi, Anayasada belirtilen şekilde yasa ile düzenlenmiş ve vergi mükelleflerinin Anayasal temel hak ve özgürlükleri, gerekli yargı güvencesine bağlanmıştır.<sup>51</sup>

## VI. VERGİ İNCELEMESİNİN YAPILACAĞI YER VE ZAMAN

### A. VERGİ İNCELEMESİNİN YAPILACAĞI YER

Vergi incelemesinin mükellefin işyerinde mi yapılması gerektiği, yoksa vergi incelemesine yetkili elemanların bürolarında mı yapılması gerektiği hususları Türk Vergi Mevzuatı bakımından önemli sonuçlar doğurduğu için uygulamada oldukça tartışmalıdır. Bu nedenle ülkemizdeki uygulamaya değinmeden yabancı ülkelerdeki uygulamaya değinmekte fayda vardır.

---

<sup>50</sup> DAYIOĞLU Ali. "Arama ve Aramalı Vergi İncelemesinde Mükelleflerin Hakları" **Vergi Sorunları Dergisi**, 1984/2, s.101.

<sup>51</sup> YALÇIN Aşir. "Arama Nedir, Nasıl Yapılır, Arama Sırasında Kullanılan Yazı ve Tutanak Örnekleri", T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Kontrolörleri Ankara Grubu Yayını No: 3, 1979, s.1.

## 1. Bazı Yabancı Ülkelerde Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer

Vergi incelemesi, Amerika Birleşik Devletleri'nde 58.bölgedeki inceleme elemanlarıyla, posta yoluyla, görüşme yoluyla dairede veya mükellefin işyerinde yapılmaktadır. İncelemede mükellefin defter ve belgelerini incelemek ve yaşam biçimini gözden geçirmek için, bir süre, mükellefe yakın olarak işyerinde çalışılır. Buna karşılık dairede görüşme yoluyla yapılan incelemede, beyannamedeki çeşitli bilgiler, mükellef veya temsilcisine sorulmaktadır. Posta yoluyla ise mükellefçe beyan edilen bilgilerin açıklanması ve belgelendirilmesi istenmektedir.<sup>52</sup>

İngiltere'de ise; mükellefiyetle ilgili her konuda soru sorma yetkileri olan vergi müfettişleri, incelemelerini dairede veya işyerinde yapabilmektedirler. İncelemenin dairede yapılması, mükellefin rızasına bağlıdır.<sup>53</sup>

Almanya'da ise; vergi incelemesine yetkili elemanlar, vergi incelemelerini işyerinde yapmak mecrubiyetindedirler.<sup>54</sup>

Fransa'da ilke olarak işletmenin yerinde kontrol yapılır. Ancak mükelleflerin kabul etmesi durumunda dökümanların inceleme elemanı tarafından götürülme imkanı vardır.<sup>55</sup>

## 2. Türk Vergi Mevzuatında Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer

Türk Vergi Hukukunda vergi incelemesi iki yerde yapılabilmektedir. İnceleme kural olarak mükellefin işyerinde, istisnai olarak da vergi incelemesine yetkililerin çalışma yeri olan dairede yapılmaktadır.

Konuyu tam olarak açıklayabilmek için yasa metnini buraya aynen almakta fayda vardır. V.U.K. Madde 139'da:

"Vergi incelemeleri esas itibariyle incelemeye tabi olanın işyerinde yapılır.

---

<sup>52</sup> TUNÇ Ömer. "ABD'de Vergi İncelemesi" **Maliye Yazıları**, Mart-Haziran 1989, Sayı: 1718, s.61-62.

<sup>53</sup> AKDOĞAN, **a.g.e.**, s.54.

<sup>54</sup> AKDOĞAN, **a.g.e.**, s.59.

<sup>55</sup> SÜRAL Ancan. "Fransa'da Katma Değer Vergisinin Kontrolü" Le Controle de la Taxe Sur la Valeur Ajoute'e-Miiste're de l'Economiedes Finances et du Budget Service de lal Leigistaltion Fiscale-Fransa'da Katma Değer Vergisinin Kontrolü. Fransa Ekonomi, Maliye ve Bütçe Bakanlığı Vergi Yasası Servisi, **Vergi Sorunları Dergisi**, 1990/2, Çeviri, s.23.

İşyerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle, incelemenin işyerinde yapılması imkansız veya mükellef ve vergi sorumluları isterlerse, inceleme dairede yapılabilir.

Bu taktirde incelemeye tabi olanın, lüzumlu defter ve vesikalarını daireye getirmesi kendisinden yazılı olarak istenir.

İncelemenin dairede yapılması halinde, istenilen defter ve vesikaları, belli edilen zamanda, mazeretsiz olarak getirmeyenler, bunları ibraz etmemiş sayılırlar. Haklı bir mazeret gösterenlere defter ve vesikalarını daireye getirmesi için münasip bir mühlet verilir” denilmektedir.

Yasa metninin incelenmesinden görüldüğü üzere, birinci fıkrada, vergi incelemesinin, kural olarak, incelemeye tabi olanın işyerinde yapılacağı hükme bağlanmıştır.

İncelemenin yapılacağı yer konusunda bazı yargı kararlarına değinmekte fayda vardır. Nitekim Danıştay, Vergi incelemesinde asıl olan incelemenin ilgilinin işyerinde yapılacağı, yasada belirlenen zorunlu nedenlerle inceleme dairede yapılacak ise bizzat mükellefe yazılı davetin gerekli olduğundan, böyle bir yazılı çağrıda bulunulmadan dairede tutulan tutanak tarihinde başlanıldığının kabul edilemeyeceği hakkında karar vermiştir.<sup>56</sup>

Yine Danıştay bir başka kararında incelemenin yapılacağı yerle ilgili kurallara uyulmaksızın doğrudan yazı yazılarak incelenmek üzere istenilen defter ve belgelerin ibraz edilmemesi halinin re’sen takdir sebebi olarak kabul edilemeyeceğine karar vermiştir.<sup>57</sup>

Bizce vergi incelemesinin yapılacağı yer konusunda, vergi incelemesinin amaçları ve fonksiyonları açısından yaklaşmakla da sözkonusu maddenin bu hükmü desteklenebilir. Vergi incelemesinin amacının vergi yasalarına göre ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılmasının her türlü yöntemle yapılması olduğunu; fonksiyonlarının araştırıcı, önleyici, düzeltici fonksiyonlar olduğunu; bunlardan asıl fonksiyonunun araştırıcı fonksiyon olduğunu daha önce belirtmiştik. Vergi incelemesinin asıl fonksiyonu olan araştırmanın yapılmasının yeri, elbetteki vergiyi doğuran olayların meydana geldiği işletmelerdir. Hele Vergi Usul Kanunu’nda yapılan değişikliklerden sonra, defter ve belge dışındaki bir takım karinelerin, delillerin

<sup>56</sup> Bkz: Danıştay 4.D. 18.6.1986 tarih ve 1552/2309 sayılı kararı.

<sup>57</sup> Bkz: Danıştay 4.D. 22.6.1988 tarih ve 5067/2702 sayılı kararı.

yardımıyla defter ve belgeye bağlı olmadan vergi incelemesi yapılması ve serbest delil imkânlarının getirilmesi, vergi incelemelerinin işyerinde yapılmasını, araştırma fonksiyonu bakımından giderek daha da gerekli kılmaktadır.

Vergi incelemesinin işyerinde yapılması kuralını, 2365 sayılı kanunla V.U.K. Madde 3'te yapılan değişiklikle getirilen yoruma ilişkin kural ile yorumlamak gerekir. Söz konusu maddenin (A) bendinin, ikinci fıkrası ile Türk Vergi Hukuku'nda amaca uygun ve sistematik yorum yapılması imkan dahiline girmiştir. Şu halde öncelikle yasa metnine bakılacak, açık değilse yasa metninin konulmasındaki amaca bakılacaktır.<sup>58</sup>

Kanaatimizce bir vergi inceleme elemanı işyerine gelip, gözlemleri, tesbitleri yaptığı takdirde, kanun koyucunun V.U.K. Madde 138/1'de getirdiği kurala uymuş kabul edilmeli, bunlar dışındaki inceleme çalışmalarını işyeri dışında yaptığında, bu kuralın ihlal edildiği sonucuna varılmamalıdır.

V.U.K.madde 139'un ikinci fıkrasında, işyerinde inceleme yapılması kuralının istisnası olarak getirilen vergi incelemesinin dairede yapılabilmesi yoluna gidilebilmesinin şartları öngörülmüştür. Bu şartları yasada vurgulandığı biçimde incelemek mümkündür.

İncelemenin işyeri dışında yapılabileceği bu şartlar ise, işyerinin inceleme yapmaya uygun olmaması, mükellefin ölmüş olması ya da işini terk etmesi gibi durumlardır. Ayrıca, mükellef ve sorumluların incelemenin dairede yapılmasını istemeleri durumunda da, incelemeler dairede yapılabilmektedir. Bu durumda, gerekli defter ve belgelerin daireye getirilmesi mükelleften yazı ile istenilmektedir. Verilen süre içerisinde istenilen defter ve belgelerin daireye getirilip inceleme elemanına teslimi gerekmektedir. Aksi halde ve bir özür yoksa defter ve belgeler verilmemiş sayılmakta, vergi matrahının re'sen takdir yoluyla saptanması söz konusu olmaktadır. Mükellef defter ve belgeleri haklı bir özürle getirmediğini kanıtlarsa, defter ve belgelerin daireye getirilmesi için kendisine onbeş günden az olmamak üzere uygun yeni bir süre verilmektedir.<sup>59</sup> Söz konusu özürler; ağır kaza, ağır hastalık, depresyon gibi Vergi Usul Kanunu'nun 13.maddesinde mücbir neden olarak sayılan hallerdir. Bu gibi mücbir nedenlerle defter ve belgeler verilmemişse, mücbir neden ortadan kalkıncaya kadar

<sup>58</sup> ÇAĞAN Nami. **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982, s.174. KANETİ, Selim. "Vergi Hukukunda Yorum ve Nitelendirme", **İktisat-Maliye Dergisi**, 1986, Sayı: 12, s.465-466.

<sup>59</sup> CANDAN Turgut. "Vergi Usul Kanununda Düzenlenen Vergi Suç ve Cezaları III", **Maliye Postası Dergisi**, Sayı:197, s.44.

stürelere işlememektedir. Başka bir deyişle, mücbir neden ortadan kalktığı zaman defter ve belgeler verilmişse aynen zamanında verilmiş gibi kabul edilmektedir.

Vergi incelemesinin ilke olarak işyerinde yapılacağı benimsenmiş olmasına rağmen uygulamada büyük çoğunlukla işyerlerinde yapılmamaktadır. Bunun vergi yönetimi bakımından haklı nedenleri pek çoktur.<sup>60</sup> Herşeyden önce inceleme elemanı sayısı az, buna karşılık inceleme elemanı başına dağıtılan iş sayısı fazladır. Bir vergi incelemesi, grup merkezinde veya geçici çalışma yerinde yapılmaktadır. İnceleme elemanı aynı anda birden fazla incelemeyi yapmak, sonuçlandırmak zorunda kalmaktadır. Ayrıca, inceleme elemanlarının mesaisinin sınırlı olmadığı, gerektiğinde saat 24'lere kadar bazen de cumartesi pazar çalışabilecekleri uygulamada bilinen bir gerçektir.

## B. VERGİ İNCELEMESİNİN YAPILACAĞI ZAMAN

Vergi incelemesinin amacı, mükelleflerin defter, belge ve işlemlerini araştırmak suretiyle vergilendirme ile ilgili hususların doğruluğunu saptamaktır. Mükellefe, inceleme yapılacağı konusunda önceden haber verilmesi, bu amacın gerçekleşmesi bakımından sakıncalı olacaktır. Vergi inceleme fonksiyonu, yalnızca defter ve belgelere yönelik olmayıp aynı zamanda günlük işlemler ile aktif ve pasif değerlerin kayıtlara uygunluğunun araştırılmasını da içermektedir. Bu durum, önceden haber verilmesi halinde mükelleflerin, yaptıkları özel amaçlı işlemlere uygun önlemleri almalarına olanak verecektir ki, incelemeden beklenen fayda azalacaktır. Vergi Usul Kanunu'nun 138. maddesinin bu konudaki birinci fıkrasında, "Vergi incelemesinin ne zaman yapılacağına önceden haber verilmesi mecburi değildir." denilmek suretiyle bir zorunluluk getirmemiş, konu, vergi idaresinin taktirine bırakılmıştır. Eğer mükelleflerin önceden hazırlık yapmaları gereği var ise, önceden ilgili kişilere haber verilebilmektedir. Vergi türüne ve incelemenin özelliklerine göre şekillenen bu yetkinin kullanılması sırasında, incelemenin amacından fedakârlık edilmemesi konusunda gereken dikkatin gösterilmesinin büyük önemi bulunmaktadır.

Öte yandan vergi incelemesine başlama zamanı olarak özel hüküm bulunduğu, bu hükmün uygulanması gereklidir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun

<sup>60</sup> KOCAHANOĞLU, Osman Selim. "Türkiye'de Vergi Kaybı ve Denetimi". *İstanbul Üniv. İşletme Fak. Muh.Enst.Dergisi*, S.12, Mayıs, 1978, s.15-18.

35. maddesinde, tasfiye memurlarının vergi incelemesi ile ilgili görevleri belirtilmiştir. Buna göre, "Tasfiye beyannamesinin verilmesiyle birlikte, tasfiye memurları, muamelelerini, vergi bakımından incelenmesini bir talepname ile isterler. Talepnamenin verilmesinden itibaren en geç bir ay içinde vergi incelemelerine başlanarak aralıksız devam olunur." Buradaki bir aylık incelemeye başlama süresi kesin niteliktedir. Vergi yönetimi bu süre içinde incelemeyi başlatmak zorundadır. Aksi taktirde sonuçlarına katlanır. Nitekim Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, tasfiye beyannamesi ve inceleme istemli dilekçenin verilmesinden itibaren idare için öngörülen bir aylık süre geçtikten sonra, tasfiye memuru adına tarhiyat yapılamayacağına, tarhiyatın muhatabının ortaklar olduğuna karar vermiştir.<sup>61</sup>

İncelemenin süresi, inceleme konusunun mahiyetine, kapsam ve önemine, çalıştırılacak olanların sayısına, işletmenin büyüklüğüne ve iş hacmine göre değiştiğinden, önceden kesin bir süre belirlemek olanaklı değildir. Ancak bir inceleme elemanının, incelemeye ayıracağı zamanın da önceden planlanmasına ve programlanmasına gerek vardır. Dolayısıyla, her inceleme için, önceden belirlenen standart süre bitirileceği şeklinde bir şart konulamaz.<sup>62</sup>

İnceleme elemanının çalışma saati konusunda; V.U.K.'nin 140. maddesinin 1. fıkrasının 2. bendinde "Nezdinde inceleme yapılanın muvafakati olmadıkça, resmi çalışma saatleri dışında inceleme yapamazlar veya buna devam edemezler. (Tutanak düzenlenmesi ve inceleme ile ilgili emniyet tedbirlerinin alınması, bu hükmün dışındadır. Ancak bu gibi tedbirler incelemelerin yapıldığı yerdeki faaliyeti sekteye uğratmayacak şekilde yapılır.)" denilmektedir.

Madde metninden de anlaşılacağı üzere mesai saatleri dışında inceleme yapılamayacağı ancak inceleme yapılan mükellefin muvafakati ile mesai saatleri dışında da inceleme yapılabileceğini belirtmek gerekir.

Vergi incelemesinin sonuçlandırılmamış hesap dönemini de içermek üzere, tahakkuk zamanaşımı süresi içinde her zaman yapılması olanağı vardır. Başka bir deyişle, vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlamak üzere beş yıl olan sözkonusu zamanaşımı süresi içinde inceleme yapılabilmektedir. (V.U.K. mad. 114 ve 138). Bu durum 138. maddenin ikinci fıkrasının "inceleme

<sup>61</sup> Bkz.: Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 19.1.1990 tarih ve 154/10 sayılı Kararı Kararı ile ısrar kararı veren vergi mahkemesinin kararı, aynı gerekçelerle uygun görülerek onanmıştır.

<sup>62</sup> Bkz.: ŞEKER, a.g.e., s.167-173.

neticesi alınmamış hesap dönemi de dahil olmak üzere tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabilir” hükmünde açıkça belirtilmiş olup, aynı hükümden zamanaşımı süresi dışında kalan işlemlerin incelenemeyeceği sonucu çıkmaktadır.<sup>63</sup>

Vergi incelemesinin zamanaşımı nedeniyle geçersiz olmasına bir örnek vermek gerekirse; 1988 takvim yılına ilişkin olarak 1993 yılının Kasım ayında, kurumlar vergisi incelemesine alınan (X) Anonim Şirketi hakkında düzenlenen vergi inceleme raporu 15.12.1993 tarihinde vergi dairesine gönderilmiştir. Bu durumda, eğer 1988 dönemine ilişkin tarhiyat konusu vergi için 31.12.1993 tarihine kadar, tarh işlemi evrakı mükellefe tebliğ edilmezse zamanaşımına uğrayacaktır. Uygulamada “zamanaşımlı işler” denilen vergi incelemeleri, vergi dairesinin gecikmesi veya ihbar varsa, geç yapılması nedenleriyle inceleme elemanına geç intikal etmiş olabilir. Mükellefin defter ve belgelerinin istenmesi, incelenmesi gerekirse defter, belge dışındaki inceleme yöntemlerinin kullanılması, tutanağın alınması, rapor yazılması, vergi dairesinin tarh ve tebliği zaman alacağından, zamanaşımı konusuna çok dikkat edilmesi gerekmektedir.

Vergi Usul Kanunu’nun “Evvelce inceleme yapılmış veya matrahın re’sen takdir edilmiş olması yeniden inceleme yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline engel değildir.” şeklindeki 138. maddesinin son fıkrası hükmü gereğince, daha önceden vergi incelemesi yapılmış veya matrah re’sen takdir edilmiş olsa dahi, aynı işlemlerin yeniden incelenmesi, yapılan tarhiyatın ikmalî sözkonusu olabilmektedir. Bu durum, özellikle merkezi ve taşra inceleme elemanlarının görevlerini gerçekleştirmeleri sırasında ortaya çıkabilmektedir. Örneğin; daha önce Vergi Denetmenlerince inceleme yapılmış olmasına rağmen, Maliye Bakanlığınca yapılan programlar gereğince veya ihbar sonucu aynı mükellef işlemlerinin Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları ya da Gelirler Kontrolörlerince tekrar incelenmesi yapılabilmektedir. Ortaya çıkabilecek matrah farkları nedeniyle ikmalen veya re’sen vergi tarhı sözkonusu olabilmektedir. Ancak, burada da incelemenin zamanaşımı süresi içerisinde yapılması gerektiğini belirtmek gerekir.<sup>64</sup>

---

<sup>63</sup> Bkz: 31.3.1989 tarih ve 24426-134-45 sayılı Maliye ve Gümrük Bakanlığı Muktezası.

<sup>64</sup> Daha geniş bilgi için Bkz.: TURGAY, Recep. **Vergi Usul Kanunu ve Tatbikatı**, 2.Baskı, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1969, s.412. Bu konuda Bkz.: Danıştay 4.D. 4.3.1976 tarih ve 354/543 sayılı kararı. Danıştay 4.D.9.10.1987 tarih ve 4718/2764 sayılı kararı.

## VII. VERGİ İNCELEMESİNE SEVK YÖNTEMLERİ VE SAFHALARI

### A. VERGİ İNCELEMESİNE SEVK YÖNTEMLERİ

Vergi incelemesine, genellikle yıllık çalışma planları ve programlarında öngörülen ilke ve kriterler gözönüne alınarak, beyanname seçimi yapılmak suretiyle başlanılmaktadır. Bunun dışında vergi yönetiminin taşrada uygulama birimi olan vergi dairelerinde karşılaşılan bazı olaylar da, vergi incelemesi yapılması gerektiği düşüncesi ile incelemeye sevk edilmektedir. İhbarlar ise, olağan dışı bir incelemeye alma nedeni olmaktadır. Yine vergi incelemesine yetkili elemanlar, ellerindeki inceleme ile ilgili olarak da ilgisi görülen mükellefleri incelemeye alabilmekte veya incelenmesini isteyebilmektedirler. Şimdi belirtilen bu incelemeye sevk yöntemlerini açıklamaya çalışalım:

#### 1. Beyanname Seçimi Suretiyle İncelemeye Sevk

Genel çalışma plan ve programının uygulanmasından önce veya uygulama sırasında, programdaki prensiplerden yola çıkarak, incelenecek mükelleflerin belirlenerek ayrılması gerekir. Gerçekçi bir beyanname seçim ve ayırma sistemi; durumları şüpheli olanlar, gecikmesinde sakınca görülenler, beyannamenin görünüşüne göre incelenmesi gerekli olanlardan oluşan, öne alınması gereken incelemeler; çalışma dönemi içinde belli ticaret ve sanayi kollarına giren işletmelerin hepsinin veya çoğunlukla incelenmesinden oluşan branş itibariyle incelemeler; bu iki grubun dışındakiler içinde sondaj usulü ile incelemelerden meydana gelmektedir.<sup>65</sup>

Beyanname seçiminin nasıl yapılacağından başka, hangi konulara ağırlık verilmesi gerektiği de önemli bir husustur. Beyanname seçmekle görevlendirilen deneyimli ve nitelikli inceleme elemanlarının herbirininin ağırlık verilmesini istediği konular farklı olabilmektedir. Beyanname seçiminde bu tür kişisel etkilerin en az olması gerekir.<sup>66</sup> Ayrıca bir yıllık vergi incelemesi plan ve program hedefleri

<sup>65</sup> Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü, .a.g.e., s.220-223.

<sup>66</sup> ŞEKER, a.g.e., s.131-133.

komisyonlarının sağlıklı ve gerçekçi matrah takdirine yardımcı olmak için vergi dairelerinin bazı önçalışmaları yapmaları uygun görülmüştür.<sup>68</sup>

Bu iç genelge ile vergi dairelerinin tip raporlarla yaptıkları vergi incelemelerine dayalı re'sen takdir uygulaması kaldırılmıştır. Böylece 1989 yılından itibaren özel bilgi ve ihtisası gerektiren olayların vergi incelemesine, diğer olaylardan da vergi dairesince belirlenen takdir nedeni bulunan konuların takdir komisyonuna sevk edilmesi esasına geçilmiştir.

### **3. İhbar Nedeniyle İncelemeye Sevk ve İhbara Dayalı Vergi İncelemesi**

Vergi yönetimine vergi kaçakçılığı ile ilgili bir ihbarda bulunduğu anda, bu ihbar değerlendirilmeden vergi incelemesine başlanılmamakta, bazı araştırmalar yapılmaktadır. İhbarlar, vergi mükelleflerinin, vergi incelemesine sevk için diğer bir nedendir, ihbarlar çeşitli nedenlerle yapılabilir.

İhbara dayalı vergi incelemesi ve inceleme elemanı tarafından yapılması gereken işlemler hakkında burada kısa açıklamalarda bulunmanın faydalı olacağını düşünüyoruz.

İhbara dayalı vergi incelemesi görevini alan inceleme elemanı işe incelemenin dayanağını teşkil eden ihbar mektubu (veya dilekçesi) ya da ihbarla ilgili tutanağı değerlendirerek başlayacaktır. Söz konusu mektup veya tutanak ile ekli belgelerde yer alan bilgilerden yola çıkarak gerektiğinde muhbiri dinleyerek daha geniş bilgi edinecek veya yeni deliller ve belgeler sağlayabilecektir.<sup>69</sup>

---

<sup>68</sup> Maliye ve Gümrük Bakanlığı 2.12.1988 tarihli 1988/8 sayılı İç Genelgesi.

<sup>69</sup> DURMUŞ Necati. **Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık ve Kaçakçılığı Haber Verme İkramesi**, Ankara, 1982, s.185.

Daha geniş bilgi için bkz.: Konu ile ilgili mevzuat.

1) TC. Anayasası "Dilekçe Hakkı" başlıklı 74.maddesi.

2) 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun.

3) 199269 sayılı Başbakanlık Genelgesi.

4) 1905 sayılı Kanun.

5) Maliye Bakanlığı'nın konu ile ilgili Genel Yazıları ve İhbarlar Şubesi İç Genelgeleri.

6) Devlet Harcama Belgeleri Yönetmeliği.

7) Vergi Kanunları (G.V.K.V.İ.V.K., V.U.K.)

Yukarıda açıklanan usulle incelemeye başlayan inceleme elemanının, mükellef nezdindeki vergi incelemesinde öncelikle ihbar konularına ağırlık vermesi gerekmektedir. Böylece hem ihbarın gerçek olup olmadığı ortaya çıkartılacak hem de (eğer ihbar ikramiyesi ödenecekse) ihbar ikramiyesine konu edilecek matrah farkı belirlenecektir.

İhbara dayalı vergi incelemelerinde, muhbirin adının açıklanmaması esastır. Ancak, inceleme sonucunda ihbar konusunda bir matrah farkının tesbit edilememesi halinde (mağdur olan mükellefin mahkemeye başvurması durumunda) veya ihbar üzerine yapılan aramada ihbar sabit olmazsa; ilgili makamların veya mağdur olan mükellefin talebi üzerine muhbirin adının bildirilmesi gerekir.

Diğer vergi incelemelerinde olduğu gibi ihbara dayalı vergi incelemelerinde de V.U.K. ve ilgili mevzuat çerçevesinde incelemeler yapılarak gerekli raporlar tanzim edilecektir. Ancak, vergi incelemesi tamamlandıktan sonra eğer ihbar ikramiyesi talebi varsa, vergi inceleme raporlarından ayrı olarak ihbar ikramiyesi konusu hakkında "Görüş Raporu" düzenlenerek ilgili makama gönderilecektir.

Amerika Birleşik Devletleri'nde, vergi incelemesine sevkte, ihbarların önemli bir yer tuttuğu, Newyork kentinde yılda 10-12 bin dolayında ihbarda bulunduğu saptanmıştır.<sup>70</sup>

Ülkemizdeki duruma gelince: Türk Vergi Sistemi içerisinde "İhbar Müessesesi"nin çok önemli bir yeri olduğunu söylemek mümkün değildir. Bunun nedenlerinden birisi, bu konudaki mevzuatın çok eski ve yetersiz oluşudur. 1905 sayılı kanun 1931 tarihli olmasına karşın halen yürürlüktedir. Oysa o tarihten bu yana vergi kanunlarında bir çok değişiklik yapılmış, hatta yeni vergiler ve vergi kanunları yürürlüğe sokulmuştur. Ancak (vergi kaçacağı haber verenlere ihbar ikramiyesi verilmesine ilişkin hükümleride içeren) 1905 sayılı kanunda bugüne kadar herhangi bir değişiklik sözkonusu olmadığı gibi kanunla ilgili yeterli açıklama da (tebliğ, yönetmelik, genelge vs.) yapılmamıştır. Maliye Bakanlığı bünyesinde kurulan "İhbarlar Şubesi" iç genelgeler ve genel yazılar ile olaya değinmekte ancak bu yeterli olmamaktadır.

---

<sup>70</sup> ÖZAKTAŞ Nursel. A.B.D.'de Federal Gelir Vergisi-Vergi Teşkilatı, Vergi Uyumazlıklarının İdari ve Kazai Çözüm Yolları, İ.Ü.İşletme Fak.Muh.Enst.Yayın No:16, 1976, İstanbul, 1976.

İkinci bir neden, ihbar ikramiyesi konusunun vatandaşlarca yeterince bilinmemesidir. Bu nedenle kamuoyunun bu konuda yeterince aydınlatılması gerekir diye düşünüyoruz.

Bu konudaki üçüncü neden ise; vatandaşın resmi dairelere karşı güvensizliği ile sonuç alma konusundaki şüphesidir. Bu güvensizlik, artık gerilerde kalan veya kalmasını umduğumuz "bugün git yarın gel" mantığı ile bazı resmi işlemlerin (örneğin, mahkemelerde bazı davaların) çok uzun sürmesinden kaynaklanmaktadır. Ancak Maliye Bakanlığı, ihbarlar konusunda gerçekten çok titiz davranmakta ve ihbarla ilgili incelemeleri öncelikli-acele incelemeler olarak değerlendirmektedir. Bu uygulama ile problemin bu yönünün zamanla aşılacağına inanıyoruz.

Aslında bu, Türk Vergi Sisteminin (vergi bilincinin oluşturulmamasından kaynaklanan) genel bir problemidir. Vergi bilincinin oluşması ile büyük ölçüde ihbar müessesesine gerek kalmayacağı gibi; bu kurumun işlemesi de daha sağlam temellere oturmuş olacaktır.

Çok boyutlu olan bu problemlerin çözülmesinde dikkat edilmesi gereken konulardan birisi de asılsız ihbarlardır. Maliye Bakanlığı ihbarların işleme konulmasında gösterdiği gayreti asılsız ihbarlar konusunda da göstermelidir. Çünkü yapılan ihbarların bir çoğu, asılsız çıkmakta ve bu durumda; mükelleflerin vergi ödeme şevki kırılarak vergi yönetimine olan güvenleri sarsıldığı gibi, idarenin ve denetim elemanlarının zamanı boşa harcanmış olacaktır.

Ihbar ikramiyesinin getiriliş amacı, gizlenmiş vergilerin ortaya çıkarılarak ödenmesini sağlamak olduğu halde, sistemin yeterince işlediğini söylemek mümkün değildir.

Sonuç olarak; büyük ölçüde vergi kayıp ve kaçığının yaşandığı ülkemizde vergi kayıplarının en aza indirilmesi; rekabet eşitliği ve vergi adaletinin gerçekleştirilmesine yönelik olarak kurulan ihbar ve ödül müesseselerinin tam anlamıyla işletilmesi durumunda amacına ulaşabileceği kanaatindeyiz.

#### **4. Mükelleflerin Vergi İncelemesine Sevkinde İnceleme Elemanlarının Rolü**

Vergi incelemesine yetkililer mesleki konularda yapılan çalışmalar sırasında, vergi incelemesine tabi tutulması uygun görülen mükellefler hakkında "İnceleme Önerisi Raporu" düzenleyebilmektedirler.<sup>71</sup> Bu suretle plan ve programlar gereği mesailerini belli işlerle dolu olan inceleme elemanları; vergi incelemesi, teftiş ve beyanname revizyonu gibi görevlerini yaparlarken incelenmesini uygun gördükleri ve sözkonusu raporlarında belirttikleri mükelleflerin incelemeye sevkinde etkili olabilmektedirler.

#### **5. Vergi İstihbarat Arşivi ve Vergi İncelemesi İlişkisi**

Vergi incelemelerinden beklenen faydayı sağlayabilmek için bazı müesseselerin oluşturulmasına ihtiyaç vardır. Bunların başında da "Vergi Bilgi Bankası" dediğimiz "Vergi İstihbarat Arşivi" gelmektedir. Gerçekten etkin bir vergilemenin ve denetimin yapılabilmesi için bilgilerin sürekli olarak vergi yönetimine akması gerekmektedir. Bu gerçekten hareketle son yıllarda vergi istihbarat arşivi çalışmalarında da önemli mesafeler alınmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257.maddesinin Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye dayanılarak; Gelirler Genel Müdürlüğü bünyesinde Vergi İstihbarat Arşivinin oluşturulması için önemli adımlar atılmıştır. İlk kez 10 Mayıs 1989 günü ve daha sonra yayınlanan tebliğlerle bu konuda bir dizi tedbir yürürlüğe konulmuştur.<sup>72</sup>

Bu tebliğlere göre bazı meslek gruplarından veya kamu kurum ve kuruluşlarından düzenli olarak belli dönemler itibariyle bilgiler alınmaktadır. Vergi İstihbarat arşivinde toplanan bu bilgileri şöyle özetleyebiliriz:

i.Hekim reçeteleri, Vergi Usul Kanunu uyarınca düzenlenmesi zorunlu belgeler kapsamına alınarak, eczanelerin sürekli bilgi vermeleri sağlanmıştır. (Üçlü reçete uygulaması gibi).

---

<sup>71</sup> ÜSTÜN Kemal. Gelirler Kontrolörlerince Düzenlenen Rapor Türleri hakkında basit rapor. İstanbul, 8.4.1992. tarih ve 69/2 sayılı (yayınlanmamış), s.4.

<sup>72</sup> Bu konuda bkz: **Vergi Usul Kanunu Tebliğleri**, Sıra No: 191, 192, 193, 194, 195, 196, 197 ve 198.

ii.Valilik, belediye, TEK gibi kurum ve kuruluşlara, onayladıkları plan, proje, resim ve hesapları düzenleyen mühendis ve mimarlarla ilgili olarak sürekli bilgi verme zorunluluğu getirilmiştir. Bu yolla mimarlık ve mühendislik faaliyetlerinden elde edilen gelirlerin izlenmesi amaçlanmıştır.

iii.Tapu sicil müdürlüklerine, gayrimenkul alım ve satımları ile ilgili bilgi verme zorunluluğu getirilmiştir. Bu düzenlemeden amaç, gayrimenkul alım ve satımlarının izlenmesidir.

iv.Kıymetli maden, taş ve eşyaları işleyen veya şekil verenlere; işledikleri veya şekil verdikleri maden, taş veya eşyalar ile bunları işletenler hakkında sürekli bilgi verme zorunluluğu getirilmiştir.

v.İmalatçı müesseselerin, mamülleri ve imalatta kullandıkları hammadde ve enerji gibi girdilerinin miktarları hakkında sürekli bilgi vermeleri esası benimsenmiştir. Bu fiili rakamlar, özellikle randıman incelemelerinde kullanılmak üzere alınmaktadır. Aynı şekilde sektörel randıman oranlarına ulaşmak ve anlamlı karşılaştırmalar yapmak imkanlarını da ortaya çıkarmaktadır.

vi.Dava ve iş takibi yapan avukatlarla ilgili olarak mahkemeler ve icra-iflas daireleri tarafından Maliye Bakanlığı'na devamlı bilgi verme zorunluluğu getirilmiştir.

vii.Borsada işlem gören zirai ürünlerin alış ve satışlarını yapan kişiler hakkında ticaret borsalarının bilgi vermeleri esası getirilmiştir.

viii.Sevk irsaliyesi ve yolcu listelerinin denetimlerde bir nüshasının alıkonularak vergi istihbarat arşivine gönderilmesi zorunluluğu getirilmiştir.

ix.Yapılıp, satılan binaların (genellikle apartman daireleri) takibi amacıyla belediyelere; standart yapı ruhsatı kullanma, yapı birim maliyetlerine göre hesaplama yapma ve verilen yapı ruhsatları ile ilgili olarak sürekli bilgi gönderme zorunluluğu getirilmiştir.

x.Orman ürünlerini satın alanlara ilişkin toplu bilgilerin de ilgili kamu kurumları aracılığıyla vergi istihbarat arşivine gönderilmesi sağlanmıştır.

xi.Vergi istihbarat merkezince yürütülen bir diğer önemli çalışma ise; vergi inceleme raporlarıyla sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullandığı veya düzenlediği saptanan mükelleflerin izlenmesine ilişkindir. Ayrıca defter ve belgelerini yangın, deprem, su basması gibi nedenlerle zayi ettiğini bildiren mükellefler de vergi istihbarat merkezine kaydedilmektedir. Özellikle KDV iadelerine ilişkin vergi incelemelerinde kullanılan bu bilgiler denetimlere etkinlik kazandıracaktır.

Vergi istihbarat merkezine gelen ve yukarıda ayrıntıları verilen sözkonusu bilgiler, bilgisayar ortamında değerlendirilmekte ve alınan sonuçlar Defterdarlıklara vergi incelemelerinde kullanılmak ve değerlendirilmek üzere gönderilmektedir.

213 sayılı V.U.K.'nin 5.maddesi ile "sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunanların, kanunla kurulmuş meslek kuruluşlarına bildirilmesinin vergi mahremiyetinin ihlali sayılmayacağı" hüküm altına alınmıştır. Bu yasa hükmünden hareketle, sağlıklı bir ticaret ahlakının oluşturulması ve denetimlerde etkinlik sağlanması amacıyla sahte veya yanıltıcı belge düzenleyen mükellefler hakkında vergi istihbarat arşivinde toplanan bilgiler, il defterdarlıklarına, merkezi denetim birim başkanlıklarına, denetim elemanları ile Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği'ne ve Türkiye Serbest Muhasebeci, Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'ne gönderilmektedir.

Gelirler Genel Müdürlüğü Vergi İstihbarat Şubesi, 1989 yılı ortalarında faaliyete geçmiştir. Gerekli araçlarla donatılması çalışmalarının sürdürüldüğü bilinmektedir. Bu çalışmaları takdirle karşılıyoruz. Ancak bu sistemin uygulamada çalışmadığı ifade edilmektedir. Bütün illerden toplanan belgelerin bu arşivde, odalar, depolar dolusu işlenmemiş ve kullanılamaz halde bekletildiği bilinmektedir. İşlenmeyecek bir çok bilgi ve belgeyi merkezde toplayarak korkuya dayanan bir vergi istihbarat sisteminin kurulması mantığını anlamak imkanı yoktur.<sup>73</sup> Vergi istihbarat arşivinin tam çalışması halinde, denetim elemanı pek çok bilgiyi uzun araştırmalara gerek kalmadan, rahatlıkla elde edebilecektir. Ayrıca kimlerin veya hangi sektörün öncelikle incelenmesi gerektiğine süratle karar verebilecektir. Ancak bu şekilde yararlanıldığı takdirde bu merkezin "denetimde eşitlik" ilkesinin gerçekleşmesine katkısı büyük ölçüde gerçekleşmiş olacaktır.

---

<sup>73</sup> ÇETINKAYA, a.g.m., (27 Temmuz 1991 tarihli Dünya Gazetesi).

## B. VERGİ İNCELEMESİNİN SAFHALARI

### 1. İnceleme Hazırlığı

Yapılacak vergi incelemeleri ile ilgili bazı hazırlıklar yapılması incelemelerin verimliliğini artırır. Önce incelenecek mükellefin dahil olduğu sektör ve işyerinin bulunduğu bölgenin teknik ekonomik ve hukuki yönlerden öğrenilmesi bakımından genel bir hazırlık yapılır, daha sonra ise özelde incelenecek kuruluşla ilgili bilgilerin elde edilmesine çalışılır. Sözkonusu inceleme hazırlığını iki grupta incelemek mümkündür: Bunlardan birincisi genel inceleme hazırlığı, ikincisi ise özel inceleme hazırlığıdır.

#### *a. Genel İnceleme Hazırlığı*

Genel inceleme hazırlığı, incelenecek işletmelerin yer aldığı işkolunun ekonomik, teknik ve hukuki taraflarının araştırılması amacıyla yapılan çalışmaları kapsamaktadır. Bir başka deyişle genel inceleme hazırlığı incelenecek işletmenin içinde olduğu ekonomik branşının ekonomik, teknolojik bakımlardan ve vergi hukuku ve diğer mevzuat yönlerinden görülen özellikleri üzerinde bir fikir edinmek için yapılan çalışmalardır.<sup>74</sup> İnceleme elemanlarının mesleki yetenekleri ile yakından ilgili olan bu çalışmalar, sahip olunan bilgileri artırıcı ve yenileyici olmaktadır. Gerçekten vergi incelemesine yapılacak hazırlığın, genel kısmında değerlendirilecek nitelikte olan belirtilen çalışmaların yapılmasının gereği gayet açıktır.

#### *b. Özel İnceleme Hazırlığı*

Bu inceleme hazırlığının amacı, incelemeye alınan mükellef veya sorumlunun vergi dairesinde mevcut dosyalar ve kayıtlardan yararlanarak vergi karşısındaki durumunu gözden geçirmek ve gerekli notları almaktır. Bu hazırlığa dosya hazırlığı da denilmektedir. Düzenli ve gerçekçi bir vergi incelemesinin uygulamasında, mükellefin beyannamesi önceden gözden geçirilmeden, gerekli notlar çıkartılmadan, mükellef ile temasa geçilmesi, incelemeye başlanması uygun olmaz kanaatindeyiz.

---

<sup>74</sup> Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, **a.g.e.**, s.226.

Özel inceleme hazırlığı şu aşamaları içermektedir.<sup>75</sup>

-İnceleme dönemine ait verilen beyannameler ve ekleri vergi mevzuatı bakımından incelenir ve vergi hatası olup olmadığı araştırılır.

-Beyannameye bağlı mali tablolar ve ekler gözden geçirilerek işletmenin servet ve sermaye yapısı ve faaliyet sonuçları hakkında bilgi edinilir.

-İncelemeye tabi tutulan mükellefin daha önce incelenip incelenmediği araştırılarak, bu durum varsa, raporlar okunur ve raporlarda yer alan hatalar ve eleştirilen durumlar hakkında notlar alınır.

-İnceleme raporlarının, yargı aşamasının ve verilen yargı kararları hakkında notlar alınır.

-Mükellefin zamanında ödeme, taksit, tecil gibi ödeme alışkanlıklarına bakılır.

-Mükellefin dosyasında ve istihbarat arşivinde bulunan özel bilgi kağıtları incelenerek gerekli notlar alınır.

-İlgili vergi dairesi ile ilişki kurularak mükellef hakkında bilgi alınır.

Modern vergi sistemlerinde bilgi işlem merkezleri kurulmakta ve mükellefler hakkında toplanan bilgiler, bilgisayarın yardımıyla bir merkezde toplanmaktadır. Ülkemizde bu amaçla Gelirler Genel Müdürlüğü bünyesinde bir "Vergi İstihbarat Şubesi" oluşturulmuştur. Ayrıca yurt çapında 12 ilimizdeki vergi dairelerinde bilgisayar kullanımına başlanılmıştır. İnceleme hazırlığında bunlardan da faydalanılmaktadır.

## 2. İncelemenin Yapılması

Vergi incelemesinin hazırlık aşaması bittikten sonra mükellef veya temsilcisi ile temas kurularak incelemeye başlanır. İncelemeye mükellefe resmi bir yazı yazılarak veya haber verme ve işe başlama tutanağının düzenlenmesi ile başlanır. İncelemenin başlamasının taahhütlü bir yazı veya bir tutanakla tesbiti, mükelleflerin pişmanlık talebinde bulunmaları veya af kanunları uygulamaları yönünden önem taşır. Vergi incelemeleri ile mükelleflerin vergiden kaçınmak için yöneldikleri yolların tesbiti ve ortadan kaldırılmasına çalışılır. İnsan zekasının bulabileceği sonsuz denebilecek bu

<sup>75</sup> Bkz: ŞEKER, a.g.e., s.142.

yollara, mükellefiyetin vergi dairesine bildirilmemesi, yanıltıcı bildirimlerde bulunmak suretiyle götürü vergilendirme usulünden, istisna ve muafiyetlerden yararlanmaya çalışma, belge düzenlememe, gerçeğe uygun olmayan isim ve adresler kullanma, kayıt ve muhasebe hileleri en sık rastlanan örnekler olarak gösterilebilir.

Vergi incelemesine alınan bir mükellefin satışları, alışları, gelirleri, giderleri, emtia giriş çıkışları yukarıda belirtilen hata ve hilelerin ortaya çıkarılması amacıyla ayrı ayrı incelenir. (Konunun daha iyi anlaşılabilmesi açısından vergi inceleme raporları ile ilgili dispozüsyon örnekleri Ek-5, Ek-6, Ek-7, Ek-8'de gösterilmiştir.) İncelemeler sırasında hem mükelleflerin defter ve belgeleri ve hem de incelenen mükellefle ilişkide bulunanların defter ve belgeleri karşıt incelemeler yoluyla ayrıntılı bir şekilde gözden geçirilir. Gerekliğinde hem mükelleflerin hem de çeşitli nedenlerle mükellefle ilişki içinde bulunan şahısların ifadelerine başvurulur. Bütün bu çalışmalar sonucunda yapılan bildirimlerin, mükelleflerin gerçekteki durumlarına uygun olup olmadığı araştırılır. Bildirimleri gerçeğe uygun olmayan mükelleflerin durumlarına uygun bildirimlerin ne olması gerektiği tesbit edilir.

Vergi incelemelerinin özellik arzeden diğer bir şekli de, ihbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla bir mükellefin vergi kaçırdığına ilişkin emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde veya bunların üzerinde, yetkili Sulh Yargıcının kararıyla arama yapılarak başlanılan incelemelerdir.<sup>76</sup>

### 3. İncelemenin Sonuçlandırılması

Vergi inceleme çalışmalarının tamamlanmasını takiben tesbit edilen, vergi uygulamaları yönünden tenkidi gerektiren hususlar bir tutanakla tesbit edilir.<sup>77</sup> Bu tutanağın düzenlenmesi sırasında vergi mükellefi ile son bir görüşme yapılarak, inceleme sonucunda varılan kanaat kendisine açıklanır. İhtiyaç görülen hususlarda gerekli uyarı ve önerilerde bulunulur. Herhangi bir önyargı ile bir endişeye

<sup>76</sup> Bu konuda Bkz.: DAYIOĞLU, Ali. "Arama ve Aramalı Vergi İncelemesinde Mükelleflerin Hakları", **Vergi Sorunları Dergisi**, 1984/2, s.100-107. YALÇIN, Aşir. "Arama Nedir. Nasıl Yapılır? Arama Sırasında Kullanılan Yazı ve Tutanak Örnekleri", **Maliye Bakanlığı Gelirler Kontrolörleri**, Ankara Grubu Yayını No:3, 1979, s.1-10. ŞAMLIOĞLU, a.g.e., s.122-127. Danıştay 4.D. 22.5.1974 tarih ve 10184 sayılı Kararı.

<sup>77</sup> Vergi Usul Kanunu, mad. 141.

kapılmaksızın inceleme elemanının sözkonusu açıklamalar ve izahatlarda bulunması, mükelleflerin iyi niyetlerinin kazanılması ve kanunlara uygun davranmalarının sağlanması açısından önem taşır. İnceleme tutanakları ile tesbit edilen hususlarda, varsa mükelleflerin karşı görüş ve açıklamalarının da tutanağa kaydedilmesi gerekir. Sözkonusu tutanaklara dayanılarak düzenlenen vergi inceleme raporlarında bulunan matrah farkları ile bu farklar nedeniyle salınacak vergi ve uygulanacak cezalar gösterilir. Bu raporlar inceleme sonuçlarının, bir taraftan mükellefe, diğer taraftan da gerekli işlemler yapılmak üzere vergi dairesine bildirilmesinde kullanılır.

Burada konuyla ilgili bazı yargı kararlarına değinmekte fayda vardır. Nitekim Danıştay inceleme tutanağında mükellefin itiraz ve görüşlerine yer verilmesi halinde, bu hususlar yargı organlarında belirtilebileceğinden, bu nedenle tutanağın imzalanmamasının, rapor düzenlenmesini ve tarhiyat yapılmasını engellemeyeceğine karar vermiştir.<sup>78</sup>

Yine Danıştay, gerçek kazancın tesbiti açısından yeterli bir incelemenin yapılmış olduğundan sözedebilmek için, vergileme ile ilgili olayların, hesap durumlarının araştırılması, belirlenen hususların tutanakla saptanması gerektiğine karar vermiştir.<sup>79</sup>

## VIII. VERGİ İNCELEMESİ SONUNDA DÜZENLENEN TUTANAKLAR VE RAPORLAR

### A. VERGİ İNCELEME TUTANAKLARININ NİTELİĞİ

Vergi Usul Kanunu'nun 141. ve 145.maddelerinde, inceleme tutanaklarının nasıl düzenleneceğine ilişkin hükümler bulunmaktadır. Bu hükümlere göre, vergi incelemeleri sırasında tutanak düzenlenmesinin başlıca amacı, bildirim ile defter ve belgeler üzerinde görülen ve eleştiriyi gerektiren olaylarla hesap durumlarını saptamaktır. İnceleme sırasında böyle bir yola gidilmesinin nedeni, özellikle hazine aleyhine olarak yapılmış hatalara ilişkin her türlü kanıtın kaybolmasını veya hukuki değerinin azalmasını önlemektir.

---

<sup>78</sup> Danıştay 4.D. 16.3.1982 tarih ve 3704/362 sayılı kararı.

<sup>79</sup> Danıştay, 4.D. 2.12.1988 tarih ve 927/5016 sayılı kararı.

Bu nedenle mükellef veya diğer üçüncü şahıslar elinde bulunan defter ve belgelere ilişkin olup da, eleştiriyi gerektiren her türlü olaylarla hesap durumları mutlaka bir tutanak ile saptanacaktır. Bu durumda, vergi bildirimleriyle eklerinde yer alması nedeniyle vergi dairesinde saklanan belgeler üzerinde görülen eleştiriyi gerektiren olaylar ve hesap özetleri de tutanağa alınabilir.<sup>80</sup>

## B. TUTANAK DÜZENLENMESİNDE GÖZÖNÜNDE BULUNDURULMASI GEREKEN HUSUSLAR

Tutanakta kullanılan ifade ve cümleler kısa, öz, anlaşılır nitelikte olmalı, yanlış anlaşılmaya yer vermeden gerektiğinde, bu incelemeye ilişkin raporun başka bir inceleme elemanınca düzenlenmesi de mümkün olmalıdır.

Tutanağı düzenleyen kimse, tutanakta hiç bir şekilde kişisel görüş ve kaanatine yer vermemeli, ayrıca raporu nasıl yazacağını önceden tasarlayarak tesbiti gereken hususları noksansız olarak tutanağa almalı, hiç bir zaman yeni ve ek bir tutanak düzenlemek veya yeniden inceleme yapmak zorunda kalmamalıdır.

İnceleme tutanaklarıyla ilgili olarak uygulamada çok sık karşılaşılan bir olayda; mükelleflerle yasal temsilcilerinin veya bilgilerine başvuru üçüncü şahısların belirli bir neden göstermeksizin, tutanağa "itiraz hakkı mahfuzdur" itirazi kaydıyla imzalamak istemeleridir. Bu şekilde itirazi kayıtlı imzalanan tutanıklara mükellefler sonradan yargı organlarında itiraz etmekte ve inceleme elemanlarının tutanakta yer alan olaylarla hesap durumlarını saptamada hata yaptığını ileri sürerek bilirkişi incelemesi istemektedirler. Bilirkişi incelemesi sonunda da, maddi kanıtlara dayanılarak bulunan bu matrah farkları kaldırılmaktadır.<sup>81</sup>

Bu nedenle, inceleme tutanaklarının düzenlenmesi sırasında mükelleflerle yasal temsilcilerinin veya bilgilerine başvuru diğer üçüncü kişilerin hiçbir gerekçe göstermeksizin, "itiraz hakkım mahfuzdur" veya benzeri ifadelerle yersiz bir itirazi kayıt olarak tutanak imzalamalarına olanak verilmemelidir. Mükellefin ısrarı halinde kendisinden itiraz ettiği durumun ne olduğu açıkça belirtilmesi istenilmeli, belirli bir

<sup>80</sup> ESEN Ahmet, "İnceleme Tutanaklarının Hukuki Değeri", **Maliye Postası Dergisi**, Sayı:169, s.4.

<sup>81</sup> ESEN, a.g.m., s.5.

konudaki itirazına ilişkin kayda da tutanakta yer verilmelidir. Aksi halde, tutanağı imzalamamakta direnen mükellef hakkında, Vergi Usul Kanunu'nun 141.maddesinin ikinci fıkrası hükümlerinin uygulanması yoluna gidilmeli, tutanakta söz konusu edilen olaylar ve hesap durumlarını içeren defter ve belgeler nezdinde inceleme yapılanın isteğine bırakılmaksızın alınarak inceleme sonucunda tarh edilen vergiler ve kesilen cezalar kesinleşinceye kadar verilmemelidir. Bu durumda yapılması gerekli işlemler Vergi Usul Kanunu'nun 141.maddesinde ayrıntılı olarak açıklanmış bulunmaktadır.

Tutanakta yer alan ve defterlere geçmeyen; satış hasılatı, mükerrer gider kaydı, envanter sırasında bilanço kalemlerinin yanlış değerlendirilmesi, hatalı muhasebe kayıtları ve benzeri nitelikteki olaylar için bu kayıtların veya durumların defterlerin diğer sayfalarında hiç bir şekilde düzeltilmemiş olduğu, bağımsız bir tutanak maddesi olarak açıkça belirtilmelidir.<sup>82</sup>

Tutanağın düzenlenmesi sırasında mükellef veya yasal temsilcisi ile birlikte mükellef muhasebecisinin de bulunmasına çaba gösterilmelidir.

Tutanağın her sayfası düzenleyenler tarafından ayrı ayrı imzalanmalı ve inceleme elemanlarının resmi mühürü ile mühürlenmelidir. İnceleme tutanağının hukuki sonuç yaratabilmesi için, ilgili tarafından imzalanması gereklidir. Usulüne uygun olarak düzenlenip imzalanan tutanakların birer örneği, mükellefe veya nezdinde inceleme yapılanı bırakılır. İlgililerin tespitlere itirazlarının bulunması halinde, bunlar da tutanağa geçirilir. İlgililerin itirazi kayıt koymaksızın imzaladıkları inceleme tutanakları, vergi cezaları bakımından, vergi mükellef ve sorumlularını bağlayıcı birer maddi delil niteliğindedirler. Bu tutanakların, maddi hata içerdikleri, nezdinde inceleme yapılanın serbest iradesinin ürünü olmadıkları, örneğin: tehdit ve baskı altında alınan ifadeleri içerdikleri, taşıdıkları imzaların sahte olduğu iddia ve tespit edilebilir. Bu kanıtlama yapıncaya kadar, tutanaklar, geçerliliklerini korurlar.<sup>83</sup>

Temize çekilmiş tutanaklar yapılacak düzeltme veya silintiler hem mükellef ve hem de inceleme elemanlarınca her birinin yanına mühür ve paraf konulmak suretiyle onaylanmalıdır.<sup>84</sup>

---

<sup>82</sup> Bu koduna daha geniş bilgi için bkz: ŞEKER, a.g.e., s.404-407.

<sup>83</sup> Danıştay 3.D. 25.4.1988 tarih ve 2950/1280 sayılı kararı.

<sup>84</sup> KOCAHANOĞLU O.Selim **Vergi Suçları, Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları**, Yayıncılık Matbaası, İstanbul, 1983, s.28.

Belirtmek gerekir ki, vergi inceleme elemanı tutanak düzenleyip, raporunu yazmakla, vergi dairesine teslim edip, istatistiğine "şu kadar matrah farkı buldum, şu kadar vergi ve ceza tarhiyatı yaptırđım" şeklindeki bilgileri yazmakla, üzerindeki sorumluluktan kurtulamaz. Önemli olan, yazdığı rapor nedeniyle yapılan vergi tarhiyatının yargı organında onaylanıp onaylanmadığı hususudur. Nitekim Danıştayda 1990 yılında karara bağlanan dosyalardan %90'ı vergi yönetimi aleyhine sonuçlanmıştır.<sup>85</sup> (Bkz.: Tablo: 9, Tablo: 10). Dolayısıyla bu oranın belirtilen görüşümüzü destekler mahiyette olduğu görülmektedir. Bu nedenle bulunan matrah farklarının niteliğine, usul ve esas açısından hukuksal dayanaklarına gereken önemin verilmesi gerektiğini söyleyebiliriz.

### C. VERGİ İNCELEME RAPORLARININ NİTELİĞİ

Vergi inceleme raporu, yapılan vergi incelemesi sonunda saptanan bütün unsurları içeren ve bir örneği de mükellefe tebliğ edilen resmi bir belgedir. Yapılan incelemenin sonucu "kabul" olabileceği gibi "eleştiri" biçiminde de olabilir. Kabul raporun genellikle nezdinde inceleme yapılan mükellef veya sorumlunun bildirimini veya incelenen herhangi bir konunun doğru olduğunu, yani yasalara uygun bulunduğunu gösteren rapordur.

Asıl vergi inceleme raporu ise, eleştiri niteliğinde olanıdır. İncelenen konu veya dönem matrahı vergi yasaları açısından tartışılması gereken hususlar taşımakta, bu nedenle ikmalen veya re'sen vergi tarhını gerektirmektedir. Bu raporlar sonunda ya ilk defa re'sen veya hem ikmalen ve hem de re'sen vergi tarhı istenir.

Vergi inceleme elemanı yaptığı vergi incelemesini yasal bir sonuca bağlamak, varsa gizlenmiş bir kamu alacağının alınmasını temin etmek amacıyla, resmi bir rapor düzenlemek zorundadır. Zira, inceleme sonucunda gerekli işlemleri yapmak üzere, uygulama birimi olan mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine gönderilmek suretiyle, gerekli işlemlerin yapılması sağlanır.

Raporlara dayanılarak ikmalen veya re'sen tarh olunan vergiler mükelleflere ihbarname ile tebliğ olunur. Yapılacak tarhiyat cezalı ise kesilen vergi cezalarının da ayrıca ceza ihbarnamesi ile tebliği şarttır. Vergi Usul Kanunu'nun 366.maddesine

<sup>85</sup> Bkz.: YAĞMURLU Tahsin. **Vergi Yönetimi ve Yargı İlişkileri Paneli**, 25.Mart.1991, Ankara, s.101.

göre, cezayı gerektiren tutanak sureti ile inceleme raporunun bir örneğinin de ceza inceleme raporunun ceza ihbarnamesine eklenmemesi, Danıştay içtihadına göre, ihbarnameyi hükümsüz kılmaktadır.<sup>86</sup> Ancak, mükellef bildirimının doğruluğunun ve aynen kabulünün gerektiği durumlarda düzenlenen "kabul" nitelikli inceleme raporlarının mükellefe tebliğinde bir zorunluluk görülmeyebilir. Çünkü bu tür raporlar hukuki bir sonuç doğurmamaktadır.<sup>87</sup>

Hukuki niteliği bakımından, vergi inceleme raporu, vergi yönetiminin re'sen veya ikmalen yapacağı tarhiyatlara keseceği vergi cezaları için hazırlık aşamasını oluşturan bir ön işlem niteliğindedir. Vergi yönetiminin bir iç işlemi olan inceleme raporunun, bu niteliği sebebiyle, tarh ve ceza kesme işleminden bağımsız olarak, idari davaya konu edilmesi olanaklı değildir. Diğer bir anlatımla; vergi inceleme raporları, kesin nitelikli idari işlemler değildirler. Oysa İdari Yargılama Hukukuna göre, idari davaya konu edilebilecek idari işlemin, her şeyden önce, kesin nitelikli olması gereklidir. Bu nedenle, bu nitelikte olmayan inceleme raporları, idari davaya konu edilemezler.<sup>88</sup>

Vergi incelemesi ilk bakışta vergi yönetiminin denetim fonksiyonunu yerine getiren bir araç olarak görülmekle birlikte, aynı zamanda Vergi Usul Kanunu'nun çeşitli hükümleri ile iki taraflı olarak uyulması gereken bazı hususlara da yer vermekle mükellefin hukukunu da korumayı amaçlamaktadır.

Şu halde vergi inceleme raporları ile aşağıdaki hususlar saptanır:

- Kanıt ve belgelere dayanılarak saptanan matrah farkları,
- Matrah ve bildirimlerin belge ve defterlere uygun olup olmadığı,
- Defter, belge ve kayıtların sağlıklı bir vergi incelemesine elverişli olmaması veya bunların hiçbirinin mevcut bulunmaması nedeniyle vergi matrahının takdir yoluyla belirlenmesi,
- Mükelleflerin bildirdiği zararın, defter ve belgelere uygun olup olmadığı vs. hususları.

Vergi inceleme raporlarıyla mükellef veya sorumluya eski bildirimini tamamlayan bir matrah farkı salınabileceği gibi, tümünden yeni bir mükellefiyet altına da sokulabilir. Ya da zarar naklinin verdiği olanaklar ölçüsünde etkisi gelecek yıllarda görülebilecek bir vergi yükü ortaya çıkarılabilir.

<sup>86</sup> Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 24.11.1986 tarih ve 18/20 sayılı kararı.

<sup>87</sup> Bkz.: **V.U.K. Genel Tebliği**, Sıra No: 66.

<sup>88</sup> Danıştay 3.D., 22.10.1990 tarih ve 1739/2894 sayılı kararı.

Vergi incelemeleri sonucunda, vergi yönetimi lehine delil oluşturan vergi inceleme tutanaklarından başka vergiyi doğuran olaylar ile ilgili olarak yapılan diğer tespitler, ekonomik yaklaşımla delil serbestliği ilkesi gereği vergiyi doğuran olayın belirlenmesine yönelik gerekli görülen her türlü delil, vergi inceleme raporlarına dayanak olarak eklenebilir.

Vergi inceleme raporlarında değerlendirmelere esas alınabilecek tespitler, bizzat vergi incelemesine yetkili elemanların yaptıkları tespitler olmalıdır. Bu nedenle bir vergi memurunun veya yoklama memurunun ya da Çalışma Bakanlığı müfettişleri gibi bir başka kamu görevlisinin yaptığı tespitler ve bunlara dayalı olarak kendi mevzuatlarına göre düzenledikleri raporlar, vergi inceleme raporlarına dayanak olamazlar. Nitekim Danıştay İş Müfettişlerince Sosyal Sigortalar Kurumu mevzuatı esas alınarak düzenlenen raporun, V.U.K.'nın vergi incelemesiyle ilgili hükümleri yönünden geçerli bir rapor olmadığına, dolayısıyla bu rapor esas alınmak suretiyle vergi tarhiyatı yapılamayacağına karar vermiştir.<sup>89</sup>

#### **D. VERGİ İNCELEME BİRİMLERİNCE YAPILAN VERGİ İNCELEMELERİNİN SONUÇLARI VE DEĞERLENDİRME**

Ülkemizde vergi yönetim örgütünün belirtilen sayıdaki ve yapılanmadaki vergi inceleme elemanlarına yaptırılabilirdiği vergi incelemelerinin sonuçlarından yararlanılarak, mükelleflerin beyan ettikleri matrahlardan incelenenlerin, bulunan matrah farkları ile oranlaması suretiyle sözü edilen oranın ülkemiz bazında ne miktarda olduğunun tesbiti mümkün olabilmektedir. Bu nedenle vergi inceleme sonuçlarının her yıl inceleme birimleri itibariyle yayınlanmasını gerekli görüyoruz.

Ancak Maliye Bakanlığınca bu sonuçlar ilk defa 1992 yılında yayınlanabilmiştir. 1984-1991 yılları itibariyle yapılan vergi inceleme sonuçlarının yardımıyla aşağıdaki tabloda, genel toplam olarak belirlenen rakamlardan bulunan matrah farkını, incelenen matraha oranladığımızda, yıllar itibariyle, ortalama olarak, bu oranın yaklaşık olarak %53 olduğu görülmektedir.

<sup>89</sup> ŞEKER, a.g.e., s.410-413. Bu konudaki yargı kararları için bkz.: Danıştay 4.D. 20.2.1985 tarih ve 952/490 sayılı kararı.

Tablo: 7  
İnceleme Elemanlarınınca 1984-1991 Yılları İtibariyle Yapılan Vergi  
İnceleme Sonuçları (\*)

Denetim Birimi	İNCELEME		İncelenen Matrah	Bulunan Matrah Farkı	Bulunan Matrah Farkının İncelenen Matraha Oranı %
	Yıl	Sayı			
Teftiş Kurulu	1984	321	3.492.791.961	2.455.306.076	
Hes.Uz.Kur.Bş.	1984	3.714	76.381.249.000	98.422.320.000	
Gel.Kontrolör	1984	1.975	9.549.810.945	16.931.705.621	
Vergi Denetmeni	1984	27.062	33.128.690.779	29.273.772.556	
Toplam	1984	33.072	122.552.542.685	147.083.104.253	120
Teftiş Kurulu	1985	2.871	740.791.418	2.992.552.503	
Hes.Uz.Kur.Bş.	1985	3.120	153.914.778.000	116.203.193.000	
Gel.Kontrolör	1985	3.061	13.732.566.681	32.679.520.627	
Vergi Denetmeni	1985	57.629	131.246.495.994	142.471.587.470	
Toplam	1985	66.681	299.634.632.093	294.346.583.600	98
Teftiş Kurulu	1986	1.560	6.963.720.000	10.016.680.140	
Hes.Uz.Kur.Bş.	1986	2.443	627.887.058.482	1.012.567.159.000	
Gel.Kontrolör	1986	5.219	276.501.173.873	245.558.183.507	
Vergi Denetmeni	1986	57.328	245.950.877.039	230.174.578.829	
Toplam	1986	66.550	1.157.302.529.394	1.498.316.601.476	129
Teftiş Kurulu	1987	457	7.988.224.972	9.243.522.345	
Hes.Uz.Kur.Bş.	1987	3.224	2.250.982.927.681	293.179.485.000	
Gel.Kontrolör	1987	2.585	414.934.321.084	286.475.880.257	
Vergi Denetmeni	1987	73.998	275.716.554.227	175.491.159.396	
Toplam	1987	80.264	2.949.622.027.964	764.390.046.998	26
Teftiş Kurulu	1988	560	6.962.570.114	20.489.358.134	
Hes.Uz.Kur.Bş.	1988	3.174	1.170.395.621.000	231.535.506.000	
Gel.Kontrolör	1988	5.138	1.380.457.948.451	369.218.749.414	
Vergi Denetmeni	1988	42.625	535.005.131.022	331.995.438.403	
Toplam	1988	51.495	3.092.821.270.587	953.239.051.951	31
Teftiş Kurulu	1989	918	41.136.931.067	41.468.616.280	
Hes.Uz.Kur.Bş.	1989	3.589	1.575.654.576.000	865.895.195.000	
Gel.Kontrolör	1989	3.362	1.642.188.444.796	511.482.980.276	
Vergi Denetmeni	1989	39.356	1.027.533.225.536	514.598.255.620	
Toplam	1989	47.225	4.286.513.177.399	1.933.445.047.186	45
Teftiş Kurulu	1990	2.104	36.069.374.944	181.166.313.546	
Hes.Uz.Kur.Bş.	1990	3.338	3.360.455.935.329	3.712.462.176.000	
Gel.Kontrolör	1990	3.047	4.821.772.271.714	1.585.087.938.199	
Vergi Denetmeni	1990	100.085	1.750.767.653.171	778.786.604.158	
Toplam	1990	108.574	9.969.065.235.158	6.257.503.031.903	63
Teftiş Kurulu	1991	1.541	505.539.382.551	105.228.752.717	
Hes.Uz.Kur.Bş.	1991	2.945	5.575.167.838.000	4.325.156.189.000	
Gel.Kontrolör	1991	2.823	4.968.770.550.404	1.337.848.848.302	
Vergi Denetmeni	1991	71.494	2.705.332.720.264	1.107.387.353.105	
Toplam	1991	78.803	13.754.810.491.219	6.875.621.143.124	50
GENEL TOPLAM		532.664	35.632.322.206.499	18.723.944.880.491	53

(\*) Kaynak: "Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Vergi İstatistikleri Yılığ", 1982-1991, Ankara 1992, s.105'deki tablodan yararlanılarak hazırlanmıştır.

İnceleme sonuçlarına yıllar itibariyle baktığımız zaman şöyle bir rakamsal ve oransal gelişimin ortaya çıktığını görüyoruz. Bu konuda sağlıklı istatistiklerin 1984 yılından itibaren toplanmaya başlanması nedeniyle tabloda bu tarih başlangıç olarak alınmıştır.

Tabloya baktığımızda 1984 yılında 33 bini aşkın inceleme yapılmış olup, toplam 122.5 milyar liralık matrah incelenmiştir. Buna karşın 147 milyar liralık matrah farkı tespit edilmiştir. Buna göre bulunan matrah farkının incelenen matraha oranı %120 olarak ortaya çıkmaktadır. Yani incelenen mükellefler bazında, beyan edilen her 100 lira karşılığında 120 lira matrah gizlenmiş demektir.

1985 yılında 66 bini aşkın incelemede yaklaşık 300 milyar liralık matrah inceleme konusu yapılmıştır. Bulunan matrah farkı ise 294 milyar lirayı aşmış olup, incelenen matraha oranı ise %98'e ulaşmaktadır.

1986 yılında da aynı sayıda mükellef incelenmiş, 1 trilyon 157 milyar liralık matrah inceleme konusu yapılmıştır. Buna karşılık 1,5 trilyon liralık matrah farkı tespit edilmiştir. Bu tespit; anılan yılda beyan edilen her 100 lira karşılığında 129 liranın gizlendiğini ifade etmektedir.

1987 yılında 80 bini aşkın mükellef incelenmiş ve yaklaşık 3 trilyon liralık matrah inceleme konusu yapılmıştır. Bu yıl bulunan matrah farkı ise 764 milyar liradır. Bulunan matrah farkının, incelenen matraha oranı %26 olarak ortaya çıkmıştır.

1988 yılında 51 bini aşkın incelemede 3 trilyon lirayı aşkın matrah inceleme konusu yapılmış ve 953 milyar lira matrah farkı tespit edilmiştir. Bu yılda da incelenen mükellefler bazında her 100 liranın 31 lirasının gizlendiği görülmektedir. Bu yılda bulunan matrah farkının incelenen matraha oranı %31 olarak gerçekleşmiştir.

1989 yılında 47 bin inceleme yapılmıştır. Bu incelemelerde yaklaşık 4.3 trilyon liralık matrah inceleme konusu yapılmış ve 1.9 trilyon lirayı aşan matrah farkı tespit edilmiştir. Bu yıl ile ilgili matrah farkının, incelenen matraha oranı %45 olarak ortaya çıkmıştır.

1990 yılında 108 bini aşkın inceleme yapılmış ve yaklaşık 10 trilyon liralık matrah incelenmiştir. İnceleme sonucunda 6.3 trilyon liraya yakın matrah farkı tespit edilmiştir. Bu yılda gizlenen matrah kısmı %63 olarak ortaya çıkmaktadır.

1991 yılı sonuçlarına göre 78 bini aşkın incelemede 13.7 trilyon liralık matrah incelenmiş ve bunun yarısı kadar matrah farkı tespit edilmiştir.

Özetleyecek olursak, Maliye Bakanlığı inceleme elemanlarınca 1984 yılından 1991 yılının sonuna kadar toplam 532.664 mükellef nezdinde vergi incelemesi yapılmış ve bu mükelleflerce beyan edilen yaklaşık (toplam) 35.6 trilyon liralık matrah incelenmiştir. Yapılan incelemeler sonucunda ise toplam 18.7 trilyon liralık matrah farkı bulunmuştur. Bulunan matrah farkının incelenen matraha oranı ortalama %53 olmaktadır.

Söz konusu vergi inceleme sonuçlarının yıllar itibariyle oransal gelişimlerini ortaya koymanın uygun olacağını düşünüyoruz. Şöyle ki; 1985 yılında bir önceki yıla göre incelenen matrah %144 oranında arttığı halde bulunan matrah farkı artışı %100'dür.

1986 yılında, bir önceki yıla göre, incelenen matrahta çok ani bir sıçrama ile yaklaşık üç kat artış olmuştur. Buna karşılık, bulunan matrah farkındaki artış ise bir önceki yıla göre dört kattan biraz fazladır.

1987 yılında, incelenen matrahta %155 oranında artış olduğu halde bulunan matrah farkındaki artış %51'de kalmıştır.

1988 yılında, incelenen matrahta bir önceki yıla göre %5 gibi çok düşük bir artış olduğu halde bulunan matrah farkındaki artış %25 olarak gerçekleşmiştir.

1989 yılında, bir önceki yıla göre, incelenen matrah artışı %40'a yakın iken bulunan matrah farkı bir kattan daha fazla olmuştur.

1990 yılında bir yıl öncesine göre incelenen matrahın bir kattan fazla ve bulunan matrah farkının ise 3 kattan fazla olduğu görülmektedir.

1991 yılında, bir önceki yıla göre, incelenen matrahta %35 ve bulunan matrah farkında ise %8'lik bir artış olmuştur.

Yukarıda belirtilen ve incelenen mükellefler nezdinde bulunan matrah farklarının bu yıllar itibariyle (1984-1991) ortalamasını teşkil eden %53'lük vergi inceleme oranı bazı yorumlara da neden olabilir. Şöyle ki; "Türkiye'de ödenen verginin %53'ü kadarda vergi kaçırılmaktadır." şeklinde bir yorum yapılabilir. Ancak bu şekilde yapılan yorumun yanlış olacağını düşünüyoruz. Çünkü incelemeye alınan mükelleflerin, vergi kaçırma eğilimlerinin yüksek olduğu konusunda bazı karineler bulunması nedeniyle vergi denetim elemanlarınca incelemeye alındıkları veya ihbar edilmiş oldukları ve vergi gelirlerinin %50'den fazla bir bölümünün vergi kaçağı bulunmayan ve asgari seviyede olan vergilerden oluştuğu (ücretlilerin ödedikleri vergiler, ithalde alınan vergiler, akaryakıt tüketim vergisi, harçlar, taşıt alım, motorlu

taştlar, ek katma değer vergisi gibi) düşünülürse böyle bir yoruma katılmak mümkün değildir.

Yukarıda toplu sonuçlarını vermeye çalıştığımız vergi incelemeleri sonunda elde edilen rakamlar ve oranlar, ülkemizde bu alandaki tek sağlıklı istatistiği oluşturmaktadır.

Asıl konumuz ülkemizdeki vergi inceleme oranları olmakla birlikte, bir fikir vermesi ve karşılaştırma açısından bazı yabancı ülkelerdeki inceleme oranı hakkında bazı bilgiler vermenin uygun olacağı kanaatindeyiz. Amerika Birleşik Devletleri'nde bilgisayarlar yardımıyla yapılan seçme ile aktif toplamı 100 milyon doları aşan şirketlerin %86.77'si her yıl incelenmektedir.<sup>90</sup>

Almanya'da büyük işletmeler, düzenli olarak 4 ya da 5 yılda bir tüm dönemler incelenmekte, orta ve küçük işletmelerde ise, 3 yılda bir inceleme yapılmaktadır.<sup>91</sup>

Fransa'da ortalama inceleme oranı, bilgisayarlardan geniş ölçüde yararlanılmasına karşılık, inceleme oranı %3.7 dolayındadır.<sup>92</sup>

İngiltere'de ise, 31 Mart 1985'te sona eren 1984/1985 döneminde beyanname veren mükelleflerden ortaklıkların sayısı 580.000 ve bunların inceleme oranı ise %1.3 iken, diğer işletmelerin sayısı 1.880.000 ve bunların inceleme oranı %2.8'dir.<sup>93</sup>

Japonya'da ise vergi dairelerinin yetki alanında bulunan bütün şirketlerin %10.3 oranına karşılık olan toplam 193.800 adet yerinde denetim gerçekleştirildiği belirtilmektedir.<sup>94</sup>

Ülkemizde 1984-1991 yılları arasında mükellef sayısı bakımından yıllık ortalama inceleme oranını aşağıdaki tablo yardımıyla bulmaya çalışalım.

---

<sup>90</sup> TUNÇ Ömer. **a.g.m.**, s.17-18.

<sup>91</sup> CAN, **a.g.m.**s.70.

<sup>92</sup> CAN, **a.g.m.**, s.71.

<sup>93</sup> ARABACI Mehmet. "İngiltere'de Vergi Denetimi", **Maliye Dergisi**, Sayı:91, 1988. s.58.

<sup>94</sup> TAYLAN Emin. (Çeviren) "Japon Vergi İdaresinin Genel Görünümü", **Vergi Dünyası**, Haziran, 1987, Sayı: 70, s.40.

**Tablo:8**

***Gerçek Usulde Vergilendirilen Gelir ve Kurumlar Vergisi  
Mükellef Sayıları (\*)***

Gerçek Usulde Vergilendirilen Gelir Vergisi Mükellef Sayıları 1984-1991 Yılları Ortalaması	Kurumlar Vergisi Mükellef Sayıları 1984-1991 Yılları Ortalaması	TOPLAM
1.916.582	100.029	2.016.611

- (\*) Kaynak: "Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Vergi İstatistikleri Yıllığı", 1982-1991, Ankara, 1992, s.68-76 ve 90'daki tablolardan yararlanılarak hazırlanmıştır.
- Not: Kurumlar vergisi mükellef sayılarına KİT'ler dahildir.  
Katma Değer Vergisi Mükellef Sayıları Gelir ve Kurumlar Vergisi Mükelleflerinin sayısı ile mükerrerlik olmaması açısından bu oranlamada dikkate alınmamıştır.

Tablodan da görüldüğü gibi, gerçek usulde vergilendirilen gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, 1984-1991 yılları itibariyle yıllık ortalama sayısı 2.016.611'dir. Katma Değer Vergisi mükellef sayısı mükerrerlik olmaması için, bunlar dışındakiler ise, yayınlanmış sağlıklı rakam elde edilemediğinden dikkate alınmamıştır.

Tablo:7'de belirtilen inceleme sayısı yıllara bölüldüğünde, 1984-1991 yıllarında ortalama olarak her yıl 66.583 adet mükellefin incelendiği ortaya çıkmaktadır. (532.664÷8 yıl (1984-1991 arası) = 66.583). Bu rakam ile Tablo:8'de hesaplanan toplam mükellef sayısı oranlandığında, belirtilen vergiler (gelir, kurumlar) bakımından, yaklaşık aynı yıllardaki ortalama olarak, sözkonusu orana ulaşılacaktır.

$$\text{Gelir ve Kurumlar Vergisinde} \\ \text{Mükellef Sayısı Bakımından İnceleme Oranı} : \frac{66.583}{2.016.611} = \%3.30\text{dur.}$$

Bulunan bu sonuç ülkemizde vergi inceleme oranının hiç bir zaman %4'ü aşmadığı biçimindeki görüşleri doğrular niteliktedir.<sup>95</sup>

Türkiye koşullarında da inceleme oranının yeterli olmadığını, daha fazla oranlarda mükellefin incelenmesi için yeterli inceleme elemanı istihdam edilebilmesi gerektiği halde, mevcut olan kadroların bile doldurulamadığını vurgulamak gerekir. Bazı Avrupa ülkelerinde olduğu gibi (Almanya) mükellefleri sınıflandırarak, işletme büyüklüklerine göre inceleme sıklığını düzenlemek ve mükellef sayısı bakımından

<sup>95</sup> CAN, a.g.m., s.86.

inceleme oranlarını ayrı ayrı belirleyecek şekilde vergi istatistikleri yayınlamak, faydalı olacaktır kanaatini taşıyoruz.

Vergi kaybının bazı varsayımlar altında tahmini bir büyüklük olarak belirlenmesi için bazı yöntemlerden faydalanılmaktadır. Özellikle vergi kaçakçılığını ölçmede kıyaslama, genelleme ve emsal alma metodları kullanılmaktadır.<sup>96</sup>

Gerçekten vergi incelemeleri sonucu bulunan matrah farkları ve mükellef sayıları dikkate alınarak yapılan bazı hesaplamalardan hareketle, incelenmeyen mükelleflerin geneline yönelik genellemeler ile vergi kaçakçılığı boyutlarına bir yaklaşım elde edilebilmektedir.

Bu yaklaşımda kullanılan oranların vergi kayıp ve kaçığının boyutlarını belirlemek için bir ölçüt olduğu bilinmekle beraber bu ölçütün tek başına yeterli olduğu söylenemez. Bize göre vergi incelemelerinin yargıdaki sonuçlarının da dikkate alınması gereklidir. Dolayısıyla Danıştay kararları ile terkin edilen inceleme raporlarına dayalı tarhiyat miktarının, bulunan matrah farkı miktarlarından düşülmesi gerekir. Bulunan matrah farkları düşüldükten sonra kalan rakamın, sözkonusu oranın hesabında dikkate alınması gerekir.

Bunun için, Maliye Bakanlığı'nın vergi incelemeleri sonuçlarından terkin edilenlere ilişkin olarak, vergi incelemesi yapan birimler itibariyle, bir istatistik yayınlanması çok yerinde olacaktır kanaatindeyiz. Ayrıca bu istatistik, hangi inceleme biriminin, (Maliye Teftiş Kurulu, Hesap Uzmanları Kurulu gibi) vergi incelemesinin işlevlerini hangi ölçüde yerine getirebildiği hakkında da bir fikir verebilecektir. Vergi inceleme raporlarına ilişkin tarhiyatları da kapsayacak şekilde vergi yargısındaki uyumsuzlukların sonuçlarını aşağıda verilen tablo yardımıyla inceleyebiliriz.

---

<sup>96</sup> Bkz: ŞEKER, a.g.e., s.108, AKTÜRK, İsmail. "Türkiye'de Vergi Kaybı Sorunu ve Önlenmesi Çareleri", 9 Eylül Üniv. İ.İ.B.Fak. (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İzmir, 1984, s.25-29-30.

Bu metodlar şu şekilde belirtilmektedir: Kıyaslama Metodu: Diğer şartlar aynı iken, yaptırımlarda ve otokontrol araçlarında, ağırlaşmış değişiklikler yapılması halinde değişiklik yapılan yılın, bir önceki yıllarla karşılaştırılması suretiyle kaçakçılığın hesaplanmasıdır.

Genelleme metodu: Vergi incelemelerinin tüm ülke ekonomisini kapsayacak şekilde genellenmesidir.

Emsal alma metodu ise: milli gelirden pay alan sektörler arasında en uygun şekilde vergi veren sektörün, öteki sektörlerle emsal kabul edilmesidir.

Tablo: 9

**1990 Yılında Danıştayın Vergi ile İlgili 4.Dairesinde Karara Bağlanan Dosyalar (\*)**

Vergi Dairesinin Temyizi		Kabul	Red
Adet	15.032	1.501	13.351
Oran	%100	%9.985	%90.015
Mükellefin Temyizi		Kabul	Red
Adet	2.311	964	1.347
Oran	%100	%41.71	%58.29

(\*) Kaynak: YAĞMURLU, Tahsin. **Vergi Yönetimi ve Yargı İlişkileri Paneli**, 25.Mart.1991, Ankara, s.101'den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablodan da görüleceği üzere vergi yönetiminin, vergi davalarında vergi mahkemesince aleyhine verilen kararlar için yaptığı 100 temyiz talebinden, ancak yaklaşık 10'u kabul edilmiştir. %90 oranında kabul edilmeme oranı düşündürücüdür.

Vergi mükelleflerinin temyiz taleplerinden ise, yaklaşık %42'si kabul edilmiş, %58'i kabul edilmemiştir.

1990 yılında Danıştaya gelen temyiz talepleri hakkında da aşağıdaki tablo yardımıyla bazı bilgiler elde etmek mümkündür.

Tablo: 10

*1990 Yılında Danıştayın Vergi ile Görevli 4.Dairesine Ulaşan Temyiz İstekli Dosyalar (\*)*

Vergi Dairesinin Temyizi		Mükellefin Temyizi	Hem Vergi dairesi Hem Mükelleflerin Temyizi	Toplam
Adet	14.532	2.262	2.003	18.797
Oran	%77.31	%12.03	%10.66	%100

(\*) Kaynak: YAĞMURLU, Tahsin. **Vergi Yönetimi ve Yargı İlişkileri Paneli**, 25.Mart.1991, Ankara, s.101'den yararlanarak hazırlanmıştır.

Tablo:10'dan görüleceği üzere, 1990 yılında Danıştay'a temyiz talebiyle gelen 100 dosyadan yaklaşık 77'sinde; vergi mahkemesi tarafından, vergi yönetiminin yaptığı vergilendirme işlemleri dolayısıyla, vergi yönetimi aleyhine karar verilmiştir. Bunlarında büyük çoğunlukla Danıştayda kesinleşebileceği, Tablo:9'daki verilerden hareketle tahmin edilebilir.

Adet itibariyle daha çok olan ve 1990 yılında Danıştay'da karara bağlanan temyizlerden anlaşıldığına göre, vergi yönetiminin yaptığı 13531 adet vergilendirme ile ilgili işlem, daha önce vergi mahkemesince, vergi yönetimi aleyhine karara bağlanmış ve bu miktar dosya, Danıştay'da onaylanarak kesinleşmiştir.

Kanaatimizce, bu rakamlar karşısında, yargı organında terkin edilen miktarlar belirtilmeden açıklanan vergi inceleme sonuçlarına dayalı olarak, genelleme yöntemi ile vergi kaçakçılığının boyutlarına yaklaşımda, önemli ölçüde yanılgiya düşürücü sonuçlara varılabilecektir.

## SONUÇ VE ÖNERİLER

Vergi gelirlerinin artırılması daha çok iyi bir vergi sisteminin kurulması ile ilgili bir sorundur. Ancak, iyi bir vergi sisteminin kurulması tek başına bu amacı gerçekleştirmeye yetmemekte, bir takım ek önlemlere yönelmek gereğini ortaya çıkarmaktadır. Vergi sistemi ne kadar iyi ve etkin olursa olsun, mükellefler, kendilerine düşen ödevleri eksiksiz olarak yapmadıkları takdirde vergi ilişkisinin sağlıklı olarak kurulması olanaksızdır. Bu durumda vergilenebilir konu ve kaynaklarla vergiyi doğuran olayların en iyi şekilde kavranması gereklidir.

Konu bu yönüyle incelendiğinde, sorunların en önemlilerinden birisi de; toplam vergi miktarı, vergi adaleti, sosyal ve ekonomik yapı üzerinde olumsuz etkileri olan vergi kaçakçılığı sorunu olup, bu sorunun önemi her geçen gün artmaktadır. Toplumun ekonomik, kültürel, sosyal yapısının ve var olan hukuksal düzeninin büyük ölçüde etkili olduğu vergi kaçakçılığı sorunu ile savaşmak günümüzde hemen her ülkenin başlıca uğraş konusudur. Vergi kaçakçılığını önleme amacına yönelik çeşitli önlemler bulunmaktadır. Bu önlemlerin başlıcalarından birisi de, mükelleflerin vergilendirmeyi ilgilendiren işlemlerinin denetlenerek, vergi kaybına yol açıp açmadıklarının saptanmasıdır. Bir yandan hata ve hilelerin saptanmasına yönelik olan ve çeşitli yöntemlerle gerçekleştirilen bu işlem, öte yandan önleyici etkinlikler yaratarak hata ve hilelerin kaynaklarının yok edilmesine çalışma çabasıdır.

Bu amaçla yapılacak çalışmanın başarısı, denetlenecek mükellef ve bildirimlerin ülke koşullarına en uygun bir şekilde seçilmesine, elde edilen deneyimlerden de yararlanılarak, denetimlerin iyi ve verimli bir biçimde gerçekleştirilmesine yakından bağlı bulunmaktadır. Yapılan çalışmalarda, kuşkusuz ülkenin sahip olduğu olanaklar

büyük ölçüde etkili olmaktadır. Amerika Birleşik Devletleri, İngiltere, Fransa ve Almanya gibi gelişmiş batı ülkelerinde, gerek toplumun eğitim düzeyinin yüksekliği ve gerekse yönetimin sahip olduğu olanakların fazlalığı, bu ülkelerin vergi kaçakçılığı ile savaşıma konusunda belirli mesafeler katetmelerine olanak sağlamıştır. Söz konusu ülkelerde vergi kaçakçılığının tam olarak önlenemediğini söylemek olanaksızdır. Ancak büyük aşamalar elde ettikleri söylenebilir. Özellikle teknolojik olanakların fazlalığı ve bu olanaklarını vergi denetimleri amacıyla yaygın bir şekilde kullanabilmeleri, mükelleflerinin eğitim düzeylerinin yüksekliği, karşılıklı işbirliği anlayışı, denetim oranının yüksekliği gibi etkenler olumlu sonuçlar vermiştir.

Söz konusu batı ülkeleri için söylenenleri, ülkemiz açısından tekrarlamak olanağı bulunmamakla birlikte, ülkemizde de vergi kaybının önlenmesi amacıyla çeşitli önlemler alınmakta ve uygulamalara girilmektedir. Yasal dayanağını Vergi Usul Kanunu hükümlerinden alan vergi denetimi uygulaması, gerek planlanması, bildirimlerin seçilmesi ve gerekse denetim uygulamalarının yapılması yönleriyle, Maliye Bakanlığı'nın görevli kuruluş ve elemanlarınca gerçekleştirilmektedir. Uygulama ile ilgili göstergelerden de görüldüğü üzere ülkemizde büyük bir vergi kaybı bulunmakta ve bu vergi kaybı daha çok mükelleflerin bilerek veya bilmeyerek yapmış oldukları işlemlerden doğmaktadır. Denetim elemanlarınca saptanan matrah farklarının hemen her vergi türü bakımından büyük oranlarda oluşu, bu görüşü destekler niteliktedir. Bu durum, bir yandan vergi kaybına, vergi adaletinin zedelenmesine yol açarken, öte yandan da sosyal ve ekonomik yapı üzerinde olumsuz şekilde etkili olmaktadır. Özellikle vergi yükünün büyük ölçüde dar ve sabit gelirli grupların üzerinde kaldığı, vergi kaçırma olayının daha çok bu gelir gruplarının dışında meydana geldiği gerçeği, söz konusu olumsuz etkilerin daha da ağırlaşmasına neden olmaktadır. Bu nedenle, ülkemiz bakımından vergi denetiminin büyük önemi bulunmaktadır. Ancak uygulamanın etkin olduğunu belirtebilmek olanaksızdır.

Ülkemizde vergi denetimi uygulaması ile ilgili bazı hususlar şu şekilde özetlenebilir:

-Gerekli genel bilgileri almış denetim elemanlarının, belirli iş kolları bakımından uzmanlaştırılmaları yararlıdır. İşin akışı ve tamamlanması ile ilgili olarak gereksinim duyulacak bilgilerin elde edilmesi bazı kayıplara yol açmaktadır. Herşeyden önce böyle bir uygulama, denetim elemanları bakımından, güçlerinin ve zamanlarının boşa

kullanılmasına, yönetim açısından da zaten sınırlı olan olanakların israfına yol açmaktadır.

-Vergi denetim elemanlarının sayıları yeterli değildir. Bu yetersizlik, denetim elemanlarının denetim görevleri yanında zaman zaman başka görevlerde yüklenmeleri ile daha da ağırlaşmaktadır. Fiilen vergi incelemesi ile görevlendirilebilen insangücü düşünülerek, yeni olanakların aranmasında yarar vardır. Vergi denetim elemanları arasındaki işbölümü ve koordinasyon eksiklikleri giderilmeli, sözkonusu elemanlar idari vesayetten büyük ölçüde arındırılmalıdır. Büyümüş ve hantallaşmış vergi daireleri yerine mükellefi tanıyan ona varlığını hissettiren ve onunla ilişkilerini çağdaş ölçülerde dengeleyen bankalar tipi vergi dairelerinin kurulması vergi denetimlerinin etkinlik ve verimliliğine önemli katkılar sağlayacaktır. Böyle bir örgütlenme içerisinde personelin eğitimi, yönetimi ve vergi denetimi çok daha anlamlı yapılabilir düşüncesindeyiz. Aynı amaçla batılı bazı ülkelerin uzun zamandan beri verimli bir şekilde hizmetlerinden yararlandıkları "Yeminli Mali Müşavirlik" uygulaması ülkemiz açısından da yaygın bir şekilde gerçekleştirilmelidir. Gerçi ülkemizde 13.6.1989 tarihinde yürürlüğe giren 3568 sayılı yasa ile vergi inceleme görevine yardımcı bir kurum olarak getirilmiş bulunan "Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlikte", sorumlulukların objektif sınırları belli edilmeli, karşıt inceleme yapabilmelerine ve kendi aralarında otokontrol yapabilmelerine yönelik önlemler, yasal düzenlemeler ile getirilmelidir.

Belirtmek gerekir ki tüm beyanname tasdikleri zorunlu olduğunda ve incelemenin tekrarı hususu sistemli olarak ve eylemli bir şekilde sektörler, iş kolları, iller ve diğer kriterlere göre gerçekleştirildiğinde, vergi yönetimine yardımcı olarak getirilen bu kurum ülke ekonomisine de büyük katkılar sağlayacaktır.

Vergi denetim elemanlarına özel bir ücret rejimi uygulanmalıdır. Böylece yetişmiş denetim elemanlarının vergi yönetiminden ayrılarak özel kesime geçme eğilimleri önlenebilir. Bu elemanların yetişmeleri için her birimden eşit olarak yurt dışına eleman gönderilmeli, vergi inceleme yöntem ve teknikleri konusunda uluslararası uygulamalardaki gelişmelerin bu yolla izlenmesi sağlanmalıdır.

Son on yıl içinde her iki buçuk yılda bir çıkarılan vergi affı mükellefleri gelirlerini daha az göstermeye teşvik etmektedir. Yılda yıla değişebilmekle beraber %3,5-4 inceleme oranı olan ve vergi kaçakçılığı cenneti kabul edilen ülkemizde denetim elemanı yetersizliklerinin giderilmesi ve bunların yetiştirilmeleri için her türlü yatırımın, yeteri kadar bu alana yapılması gereklidir.

Ülkemizde özellikle mükellef sayısı bakımından inceleme oranının artırılması için gerekli önlemlerin alınması, hiç değilse zamanaşımı süresi (5 yıl) içerisinde her mükellefin en azından bir defa incelenmesi sağlanmalıdır.

-Vergi incelemesine sevk edilecek mükelleflerin belirlenmesinde, beyanname seçiminin belli kriterlere göre yapılması, genel olarak vergi incelemelerinin amaçlarına ulaşmakta faydalı olacaktır. Ülkemizde de bilgisayarlar aracılığıyla beyanname seçimi yapılabilir. Bilgisayarlarla beyanname seçimi halinde, vergi incelemesine sevk edilecek mükellefler, belli kriterlere göre bilgi işlem ile incelemeye alındıklarını, subjektif faktörlerin etki etmediğini düşüneceklerinden, incelemeye normalden fazla tepki göstermeyeceklerdir.

-Vergi incelemelerinde bilgisayarların en fazla kullanılabileceği imkanlar getirilmeli, bu alanda istihdam edilecek elemanların vergi yönetimini bir çok yönleriyle iyi tanıyacakları bir şekilde yetiştirilmelerine çalışılmalıdır.

-Vergi denetim işlemleri ülkenin tamamını kapsayan bir genel planlamayla değil, çeşitli denetim birimleri düzeyinde yapılan planlarla yürütülmektedir. Halbuki, tüm vergi denetimi çalışmalarını içerecek şekilde yapılacak genel planlama, denetimlerin verimliliğini arttırıcı tedbirlerin alınabilmesine ve olanakların kullanılmasına hizmet edecektir kanaatini taşıyoruz.

-Vergi mükelleflerinin bilgi düzeyleri ve vergi mükellefiyetlerini yerine getirirken vergi yönetimi ile işbirliği anlayışı içerisinde bulunmaları, vergi denetimine duyulan gereksinim ve denetimlerin başarısı bakımından en başta gelen belirleyici faktörlerdendir. Mükellefle vergi yönetimi arasında karşılıklı anlayış ve yardımlaşmanın sağlanması gerekmektedir.

-Ülkemizin genç bir nüfusa sahip olduğu gözönüne alınırsa, vergi eğitimi okuldan başlamalı, vergi bilinci ailede yerleştirilmelidir. Bu iki kademeli uygulama Maliye Bakanlığı ile Milli Eğitim Bakanlığının işbirliği yapması sonucu gerçekleşebilir. Okul kitaplarında vergi ödevi ile ilgili konulara daha çok yer verilmeli, başta televizyon olmak üzere kitle iletişim organlarından yararlanılarak vergilerle ilgili açıklama ve uyarılarda bulunulması yeterince sağlanmalı ve vergi konusunda düzenlenen çeşitli kurs, seminer ve konferansların sayısı arttırılmalıdır. Yapılacak bu çalışmalarla belli mesafeler katedileceği inancındayız.

-Vergi denetim sonuçlarının değerlendirilmesi, yalnızca bulunan matrah farkları miktarlarıyla yapılmamalıdır. Maliye Bakanlığı tarafından her yıl bulunan matrah

farkları; bunlara isabet eden vergilerden ödenen ve ihtilaf çıkan durumlarda yargı organlarında onaylanan veya terkini istenenlerin oranları; bu bilgileri içerecek şekilde yayınlanmalıdır. Bunların denetim birimleri itibariyle yayınlanması da, sözkonusu birimlerin verimliliklerinin tesbiti bakımından son derece yararlı olacaktır.

-Belirtmek gerekir ki vergi denetimlerinde etkinlik, ancak iyi işleyen uzlaşma ve vergi yargısı müesseseleriyle mümkündür. Vergi kaybının önlenmesi bakımından vergi yargısı ile ilgili sorunların giderilmesi gereklidir. Vergi denetimleri sırasında yargı kararlarına uyulması, vergi yargısının ise vergi denetim sonuçlarını iyi değerlendirmesi sistemin verimli işletilmesinin temel taşlarıdır.

Bugün yürürlükte olan vergi mevzuatı karışık ve içinden çıkılması zor bir durumdadır. Bu durum ise iyi yetişmiş vergi denetim elemanlarını bile zaman zaman zor duruma düşürmekte ve hata yapma yüzdesini artırmaktadır. Bunun düzeltilmesi için vergi yönetiminin etkinliği ile beraber tüm vergi mevzuatımız, yeniden ele alınarak, ekonomik ve sosyal bünyemize uygun hale getirilmelidir. Denetimin etkin bir şekilde gerçekleştirilebilmesi için yaygın bir şekilde uygulanan denetim ve muhasebe standartlarının bulunmasını gerektirir. Bu nedenle ülkemizde 1.1.1994 tarihinden itibaren uygulanmasına başlanan tekdüzen hesap planının uygulanması ile ilgili sorunların bir an önce giderilmesine çalışılmalıdır.

Vergi yönetiminin yeniden yapılanma çalışmaları bir an önce sonuçlandırılmalıdır. Vergi yönetiminin yeniden yapılanması "vergi gelirlerinin toplanmasında rol oynayan üçlü dengeden yalnızca bir tanesidir. Diğer ikisi bilindiği üzere vergi kanunları ve mükelleftir.

Kanımızca vergi düzeninin sağlanmasında öncelik sırası olmaksızın vergi yönetimi vergi kanunları ve mükelleflerle ilgili düzenlemeler beraberce yürütülmeli ve bir an önce sonuçlandırılmalıdır.

Ekonomik faaliyetlerin tamamının kayda alınması, kamuoyundaki ifadesiyle kayıtdışı ekonominin vergilendirilmesi çabalarında önemli bir aşama olarak değerlendirilen, "Tek Vergi Numarası Uygulaması" 4108 sayılı kanunla 3 Temmuz 1995 tarihi itibariyle başlatılmış bulunmaktadır. Bu konu ile ilgili çıkarılan 240 seri nolu V.U.K. Genel Tebliğinde tek vergi numarası ile ilgili usul ve esaslar açıklanmakta, ülke ekonomisinde meydana gelen değişiklikleri zamanında kavramak, ekonomik olayları ve faaliyetleri maddi delillere dayandırmak amacıyla vergi numaralarını, kamu kurum ve kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerce yapılacak

işlemlerle ilgili kayıtlarda ve düzenlenecek belgelerde kullandırılmasına yönelik konulardaki çalışmaların sürdürüldüğü belirtilmektedir.

Tek vergi numarası uygulaması ile, vergi yönetiminin, mükelleflerin kazanç ve iradlarını kavrayabilmesi, hiç şüphesiz çok daha kolay olacaktır. Dolayısıyla önemli gelir ve harcama yapan kesimin süratle denetlenmesi, kazanç ve iradların zamanında doğru beyan edilip edilmediğinin kontrolü de sözkonusu olabilecektir. Türkiye Cumhuriyeti tabiyetindeki her kişiye vatandaşlık numarası verilmelidir. Tüm olaylar bu numara ile takip edilmelidir (gayrimenkul alımları, banka hesapları, menkul alımları vs.). Bu numara, aynı zamanda mükellefiyet numarası olmalıdır. İstisnasız herkesin vergi kaydı olmalıdır. Dolayısıyla tek vergi numarası vatandaşlık numarası haline dönüştürülmelidir. Herkese bir vatandaşlık numarası verilmesi çalışmalarının başlatılamamış olmasını önemli bir eksiklik olarak görüyoruz. Dileriz bu uygulama bir an önce gerçekleşir, vergi vermeyen kesim sistem içerisine girer, kayıt dışı ekonomiyi oluşturan koşullar asgari düzeye iner ve böylece vergi vermeyen kesim vergi verir duruma gelir ise, ülkemizde vergi gelirleri büyük ölçüde artar. Vergi gelirlerinin artması sonucunda acil çözümlenmesi gereken, eğitim, sağlık, adalet ve sosyal güvenlik sorunlarının çözüme kavuşturulmasında önemli gelişmeler olacağı için tek vergi numarası uygulamasının toplumdaki her kesimin menfaatine olacağından, desteklenmesi gerektiği kanısındayız.

Yukarıda belirtilen hususların vergi denetiminin etkinleştirilmesi konusunda aynı derecede önemli olduklarını söylemek güçtür. Bunların bir kısmı doğrudan, bir kısmı da dolaylı olarak etkide bulunmaktadır. Kısaca özetlenen ve daha başkalarında eklenebilecek sözkonusu sorunlara kısa zamanda çözüm bulunması, vergi denetiminin etkinliği ve buna bağlı olarak da vergi kaybının önlenmesine, kalkınmanın sağlıklı finansmanına ve adaletli gelir dağılımının sağlanmasına katkıda bulunacaktır.

Çağdaş toplumlarda olduğu gibi ülkemizde de vergi denetiminin kurumsallaşmış ve yönetimin vazgeçilmez bir unsuru olmuş, modern teknik ve yöntemlerin uygulandığı çok yönlü bir yapıya kavuşturulabilmesi en büyük temennimizdir.

Günümüzün vergi denetimi yalnızca tenkit edici değil, yol gösterici, yapıcı ve eğitici olmak zorundadır diye düşünüyoruz.

## TUTANAK

SERİ : K  
Sıra No : 483-472

Firmanın Ünvanı/Adı ve Soyadı: .....

Adres ve telefon numarası: .....

Vergi Dairesi: ..... Hesap Numarası: .....

verilmektedir.  verilmemektedir.   
alınmaktadır.  alınmamaktadır.   
bulundurulmaktadır.  bulundurulmamaktadır.

Verilmeyen ve alınmayan belge (nev'i, adedi ve tutarı): .....

Belgesi verilmeyen, alınmayan emtia veya işin (mahiyeti, cinsi, miktar ve tutarı): .....

2. Günlük kasa defteri, günlük perakende satış ve hasılat defteri ve serbest meslek kazanç defteri, işyerinde,

İşlemler günü gününe bu defterlere, bulundurulmaktadır.  bulundurulmamaktadır.

Belirtilen defterler ibraz, kaydedilmektedir.  kaydedilmemektedir.

Defterlerin tasdik muamelesi, edilmiştir.  edilmemiştir.

3. Vergi levhası, yapılmıştır.  yapılmamıştır.

asılmıştır.  asılmamıştır.

4. İşyerinin kiralık olup olmadığı: .....

5. Çalıştırılan işçi sayısı: .....

6. Ödeme kaydedici cihaz, kullanılmak

zorundadır.  zorunda değildir.   
alınmıştır.  alınmamıştır.

### Görevlinin

Adı ve Soyadı :

Görevi :

İmzası :

### Mükellefin veya temsilcisinin

Adı ve Soyadı :

İmzası :

## TUTANAK

Mükellefin Adı, Soyadı : .....  
Vergi Dairesi : .....  
Hesap No.su : .....  
Adresi : .....

..... den Yük/Yölcü olarak ..... istikametine  
giden ..... plaka no.lu araç sahibi/sürücüsü ile birlikte aşağıdaki  
hususlar tesbit edilmiştir.

### A.EMTİA TAŞIMASI YAPANLAR:

- 1-Araçta sevk irsaliyesi bulunmaktadırlar/bulunmamaktadır.
- 2-Taşınan emtia için taşıma irsaliyesi düzenlenmiştir/düzenlenmemiştir.
- 3-Emtia ..... Vergi Dairesinin ..... hesap  
no.lu mükellefi ..... tarafından ..... Vergi  
Dairesinin ..... hesap numaralı mükellefi ..... na  
gönderilmektedir. Taşıma karşılığı alınan ücret ..... TL'dir.

Emtianın Cinsi	Miktarı	Tutarı
.....	.....	.....
.....	.....	.....

### B-YOLCU TAŞIMASI YAPANLAR:

- 1-Araçta yolcu listesi vardır/yoktur
- 2-Yolcu listesi düzenleyen mükelleflerin

Adı Soyadı veya Ünvanı	Vergi Dairesi	Hesap No	Adresi
.....	.....	.....	.....
.....	.....	.....	.....

3-yolcu listesinde belirtilen taşıma ücreti için fatura tanzim edilmiştir/edilmemiştir.  
Tutan ..... TL'dir.

4-Araçta bulunan ..... adet yolcuya bilet kesilmemiştir.

5-Araçta vergi levhası vardır/yoktur.

6-Tesbit edilen sair hususlar: .....

.....

.....

Yukarıda hususları tesbit eden bu tutanak 4 örnek olarak düzenlenmiş ve bir örneği  
ilgililere verilmiştir.

### Tesbiti Yapan Memurun

Adı, Soyadı :

Görevi:

İmzası:

...../...../198....

Sürücünün/Araç Sahibinin

Adı, Soyadı:

İmzası:

## TUTANAK

..... Vergi Dairesinin ..... hesap no`lu mükellefi ..... in ..... adresindeki işyerine ..... günü saat ..... de fiili envanter yapılmak üzere gidilmiş ve aşağıda yazılı sorular ve kendisinden (yetkili adamından) alınan yanıtlar işbu tutanakla tespit edilmiştir.

**1.Soru:** Bu işyerinizden başka satış yeri, depo, ardiye, ambar, atölye vs. gibi işyerleriniz var mı? Varsa adresleri nelerdir?

**Cevap:**

**2.Soru:** Bu işyerinde veya diğer yerlerde mevcut mallardan (mal deyimi iptidai, yarı mamul veya mamul mal anlamındadır.) henüz belgesi gelmemiş ve kayıtlara geçmemiş olanlar var mıdır? Varsa nelerdir?

**Cevap:**

**3.Soru:** Alış faturası gelmiş kayıtlara geçmiş olduğu halde henüz teslim almadığımız mal var mıdır? Varsa hangi faturalarla ilgilidir, ve nelerdir?

**Cevap:**

**4.Soru:** Şu anda başka kişilere ait olup çeşitli nedenlerle (emanet rehin, konsinye veya işlenmek üzere) mağaza ve işyerlerinizde bulunan mal var mıdır? Varsa nelerdir, kimlere aittir?

**Cevap:**

**5.Soru:** Satışlarımızdan, faturasını kestiğiniz veya kayıtlara geçtiğiniz halde henüz teslim etmediğiniz mallar var mıdır? Varsa hangileridir?

**Cevap:**

**6.Soru:** Satıp müşteriye teslim ettiğiniz halde, henüz faturasını kesmediğiniz ve kayıtlara geçmediğiniz mallar var mıdır? Varsa kimlere satılmıştır ve nelerdir?

**Cevap:**

**7.Soru:** Size ait olup emanet, konsinye, rehin veya işlenmek üzere başkalarında bulunan malınız var mıdır. Varsa kimlerdedir ve nelerdir?

**Cevap:**

Durumu tespit eden bu tutanak 2 sayfada 3 örnek olarak düzenlendi. Okundu. Doğruluğu ve beyanlara uygunluğu anlaşıldıktan sonra birlikte imzalandı. Mühürlendi. İmzalı ve mühürlü bir örneği ilgiliye verildi.

Ankara .....

.....Defterdarlığı

Vergi Denetmeni

Mükellef Temsilcisi

Ortaklık (Adı, Soyadı, İmzası)

## TUTANAK

..... Vergi Dairesinin ..... hesap no'lu mükellefi olup, ..... işiyle uğraşan ..... in ..... adresindeki işyerinde ..... günü saat .....de kendisiyle birlikte işyerinde çalışan adamıyla birlikte mevcut malları saymak, ölçmek ve tartmak suretiyle fiili envanter yapılmış ve mevcut mallar cins ve miktar itibariyle aşağıda gösterilmiştir.

1-

2-Yapılan fiili envanter sırasında mükellef-mükellef temsilcisi tarafından -hiçbir masraf yapılmamıştır- yapılan masraflara ilişkin belgeler ..... sayılı Kontrol Memuru mühür ile mühürlenmiştir.

İşletmeye ve mükellefin şahsına hiçbir zarar verilmeksizin yapılan fiili envanterlerle ilgili olarak işbu tutanak 1 sayfada 3 örnek olarak düzenlendi. Doğruluğu kabul edildikten sonra birlikte imzalandı. İmzalı ve mühürlü bir örneği mükellefe-mükellef temsilcisine verildi.

Ankara ...../...../.....

..... Defterdarlığı  
Vergi Denetmeni

Mükellef  
Mükellef Temsilcisi  
(Adı, Soyadı, İmzası)

## GELİR VERGİSİ İNCELEME RAPORLARI DİSPOZİSYON ÖRNEĞİ

### I.GENEL BİLGİ

Bu bölümde, önce incelenen mükellefin gelir unsurlarının neler olduğu belirtilecek; sonra bunların herbiri hakkında kısa açıklamalar yapılacaktır.

Ticari kazançlar bakımından bu kazançların sağlandığı teşebbüslere, bunların hukuki bünyelerine, uğraş konularına ve gerekli görülecek diğer unsurlara yer verilecek; ayrıca inceleme konusuna dahil ortaklık veya ortaklıklar için ayrı rapor düzenlenen hallerde, bununla ilgili bilgilerin ortaklık raporunda verildiği açıklanacaktır.

Diğer gelir unsurları hakkında izahlarda gereklilikle bunların kaynak ve mahiyetlerine değinmekten ibaret olacaktır.

### II.USULE İLİŞKİN İNCELEMELER:

Bu bölümde, tenkidi gerektiren herhangi bir durum görülmeyen hallerde, bu hususlar kısaca belirtilecek; tenkit konusu bulunan hallerde ise, bunlar, delilleride gösterilmek suretiyle ayrı ayrı açıklanacak ve herbirinin zorunlu kıldığı kanuni işlemler belli edilecektir.

Ancak, zamanaşımı ve Af kanunu gibi nedenlerle, müeyyidelerin uygulanmasına mahal kalmayan durumlarda olayla ilgili kanun hükümlerinin bütün teferruatı ile açıklanmasından kaçınılarak, yapılması gereken işlem kısaca gösterilecektir.

Ortaklık raporu düzenlenen hallerde, gerekli açıklamalara ortaklık raporunda yer verilecek; burada sadece bu hususların belirtilmesi ve atıf yapılan raporun gün ve sayısının kaydı ile yetinilecektir.

Ortaklığın, adi ortaklık şeklinde olması tenkidi gerektirir durumların bulunması halinde, bu bölümde mükellef adına usul yönünden yapılacak işlem de, ayrıca zikredilecektir.

### III.HESAP İNCELEMELERİ

Bu bölümde, önce mükellefin beyannamesinde yer alan gelir unsurları ve bundan herbirinin safi tutarları açıklanacak; varsa, geçmiş yıl zararları ve yatırım indirimi ile sigorta primleri ve bağışlar gibi mahsup ve indirimler de belirtilecektir.

Bundan sonra, gelir unsurları hakkında, ayrı paragraflar halinde, gerekli bilgiler verilecektir.

Bu açıklamalarla, aşağıdaki esaslara uyulacaktır.

## **A.TİCARİ KAZANÇLAR**

Mükellefin ticari kazancı birden fazla olduğu taktirde, teşebbüsler hakkındaki çalışmalar, aynı başlıklar altında yapılacaktır. Ticari kazançlar arasında ortaklık kazançlarının da bulunması ve ortaklık için ayrı Rapor düzenlenmesi halinde, bu gibi teşebbüslere ait izahlara ortaklık raporunda yer verilecek; bu paragrafta ise, sadece ortaklık raporunun gün ve sayısı ile bunun mükellef raporuna ekli olduğu ve gerekli açıklamaların ortaklık raporunda yer aldığı kaydedilecektir.

### **1.BİLANÇO HESAPLARI**

Gerekli görülmeyen hallerde, raporda bu paragrafta yer verilmeyecek, bilanço hesaplarının izahına ihtiyaç hissedilmediği taktirde, yapılacak açıklamalar güdülen amacı sağlayacak nitelikte olacaktır.

### **2.KAR VE ZARAR HESAPLARI**

Bu kısımda, önce işletmenin kâr ve zarar hesabına yer verilecek, sonra da gayrisafi gelirlerle giderler hakkında kısa açıklamalarda bulunulacaktır. Emtia gayrisafi kârına ilişkin tenkit hallerinde, teşebbüsün iş hacmi gerekiyorsa kâr yüzdeleri de belirtilecektir.

### **3.STOPAJ İNCELEMELERİ**

Bu paragrafta, ücret ödemeleri ile serbest meslek ödemelerinin toplamları kaydedilecektir.

### **B.DİĞER GELİR UNSURLARI**

Ticari kazançlardan başka gelir unsurları da mevcut bulunan hallerde, bunlar hakkında, kanuni hükümlerin gerektirdiği açıklamalar, ayrı başlıklar altında yapılacaktır.

Bu açıklamalar sırasında, gelir unsurlarının niteliklerine, hangi kaynaklardan ne şekilde olduklarına ve bunların tutarlarına da değinilecektir.

### **C.MAHSUP EDİLEN VERGİLER**

Beyannameye yer aldığı taktirde mahsup konusu vergilere ait tutarlar gösterilecektir.

## **IV. TENKİDİ GEREKTİREN HUSUSLAR**

Bu bölümde, raporun "Hesap İncelemeleri" bölümünde yer alan açıklamalara ilişkin olarak tenkidi gerekli görülecek hususlar, tenkid nedenleri ve bunların kanuni dayanakları ile birlikte gelir unsurları itibariyle ayrı ayrı belirtilecek; açıklamalar

sırasında ayrıca rapor eklerine atıfta bulunularak bu konuda tamamlayıcı ve destekleyici bilgiler de verilecektir. Tenkit edilen hususlar çeşitli konulara ilişkin olduğu takdirde bölüm sonunda; tesbit edilen matrah farkları, gelir unsurları itibarıyla ayrı ayrı belirtilmek suretiyle, ikmalen veya re'sen tarhiyata konu olacak matrah farkının toplamı belli edilecektir.

Matrah farkları nedeniyle hesaplanacak vergiler üzerinden kesilmesi gereken fonlara da bu bölümde yer verilecektir.

## V. SONUÇ

Bu bölümde, önceki mükellefin bildirmiş bulunduğu matrah tutarı kaydedilecek; bundan sonra raporun "Tenkidi Gerektiren Hususlar" bölümündeki açıklamalara atıf yapılmak suretiyle tesbit edilen matrah farklarının dolayısıyla salınacak vergilerin re'sen veya ikmalen mi veyahut ta hangi cezai müeyyidelerin uygulanacağı, gereken hallerde kesilecek usulsüzlük cezaları ile vergi mahsupları ve bunlara ait fark tutarları da ayrı maddeler halinde belli edilecek; stopajlara ilişkin farkların tutarları, yine "Tenkidi Gerektiren Hususlar" bölümünde atfen açıklanacak ve bunların gerektirdiği tarhiyat ile cezai işlemler de zikredilecektir.

Ayrıca, bulunan matrah farkı dolayısıyla Savunma Sanayi Destekleme Fonu ve benzeri gibi fonlara intikal etmesi gereken tutarlar ile bunlara uygulanacak cezalar belirtilecektir.

## ORTAKLILAR İÇİN YAZILACAK VERGİ TEKNİĞİ İNCELEME RAPORLARI DİSPOZÜSYON ÖRNEĞİ

### I.GENEL BİLGİLER

Bu bölümde, ortaklığın ünvanı, uğraş konusu, ortakların adları ve kâr zarar'a katılma payları ile gerekli görülecek diğer hususlar açıklanacaktır.

### II. USULE İLİŞKİN İNCELEMELER

Bu bölümde yapılacak açıklamalar sırasında şahıs raporlarının usule ilişkin incelemeler bölümüne ait dispozüsyon esasları gözönünde bulundurulacaktır.

### III. HESAP İNCELEMELERİ

Bu bölümde de yine şahıs raporlarının ticari kazançlar kısmı için öngörülen sıra ve esaslara uyulacak; kazanç farklarından ortakların paylarına düşecek miktarlar da ayrıca gösterilecektir.

### IV.TENKİDİ GEREKTİREN HUSUSLAR

Ortaklık hesapları ile ilgili olarak tenkid edilecek hususlar, bu bölümde, şahıs raporları dispozisyonları örneğinde belirtilen şekilde gösterilecektir.

### V.SONUÇ

Bu bölümde de, ortaklığın beyana esas alınan kazanç tutarları ile, incelemede bulunan farkların toplamı, bunların re'sen takdiri gerektirip gerektirmediği ve kazanç farklarında ortakların her birinin hisselerine düşen miktarlar belirtilecek; stopaj farklarının mevcudiyeti halinde bunlara da yer verilecek; kollektif ve adi komandit ortaklıklarda, şirket adına stopaj farkları için yapılacak vergi tarhiyatı ile bunun ikmalen mi, re'sen mi olacağı; ayrıca usulsüzlük cezaları ile kazanç ve stopaj farkları için yapılacak ceza tarhiyatı açıklanacaktır.

## KURUMLAR VERGİSİ İNCELEME RAPORLARI DİSPOZÜSYON ÖRNEĞİ

### I.GENEL BİLGİ

Bu bölümde incelenen kurumun hukuki bünyesi ile uğraşı konusu açıklanacak ve gerekli görülecek diğer bilgilere de yer verilecektir.

Ayrıca, Limited şirketlerde ortakların ve Eshamlı Komandit Şirketlerde de komanditerlerin, kâr zarar'a katılma payları da belirtilecektir.

### II.USULE İLİŞKİN İNCELEMELER

Bu bölüm, Gelir Vergisi Şahıs Raporlarının usule ilişkin incelemeler bölümünün I.paragrafında belirtilen esaslara uygun olarak yapılacak açıklamaları kapsayacaktır.

### III.HESAP İNCELEMELERİ

Bu bölümde, önce incelenen kurumun beyan edilen kazancı ile varsa bu kazançtan düşülen geçmiş yıl zararları ve bağışlar belirtilecek, bundan sonra kurum kazancı hakkında, gerekli açıklamalarda bulunulacaktır.

Bu açıklamalar, sırasıyla, bilanço hesapları, kâr zarar hesapları ve stopaj incelemeleri açısından, ayrı paragraflar halinde ve Gelir Vergisi Raporu dispozüsyonunun ticari kazançlar bölümündeki esaslara uygun şekilde yapılacaktır.

Stopaj incelemelerine ilişkin açıklamalar sırasında, ayrıca kurumu stopaj ve gereken hallerde Kurumlar Vergisinin madde 24 ile ilgili stopaj uygulamalarına yer verilecektir.

### IV.MAHSUP EDİLEN VERGİLER

Bu bölümde, Gelir Vergisi Raporlarının mahsup edilen vergiler bölümünde belirtilen esaslara uygun açıklamalar yer alacaktır.

### V.TENKİD EDİLEN HUSUSLAR

Bu bölümde, Raporun Hesap İncelemeleri ve Mahsup edilen Vergiler bölümleriyle ilgili tenkidi gerekli hususlar, gelir vergisi inceleme raporu örneğinde belirtilen şekilde açıklanacaktır.

### VI. SONUÇ

Bu bölümde önce, kurumun bildirilen matrahı kaydedilecek; sonra tesbit olunan matrah farklarının toplamı açıklamaların yapıldığı kısımlara atıfta bulunmak suretiyle,

bildirilecek; daha sonra farklar dolayısıyla yapılması gereken tarhiyat ve buna uygulanacak cezai müeyyideler belli edilecektir.

Ayrıca, gereken hallerde kesilecek usulsüzlük cezaları ile vergi mahsupları, bunlara ait fark tutarları ve son olarak da stopajlara ilişkin farklar; esas açıklamaların yapıldığı bölümlere değinilerek, ayrı ayrı belirtilecek ve gereken tarhiyatla cezai müeyyideler de gösterilecektir.

## GİDER VERGİSİ İNCELEME RAPORLARI DİSPOZÜSYON ÖRNEĞİ

### I. GENEL BİLGİ

Bu bölümde teşebbüsün uğraşı konusu, vergiye tabi maddeler ile bunların imal ve istihsalinde kullanılan belli başlı ilk ve yardımcı maddeler ve müessesenin özelliğine göre gerekli görülecek diğer hususlar hakkında kısa bilgiler verilecektir.

### II. USULE İLİŞKİN İNCELEMELER

Bu bölümde de, Gelir Vergisi Şahıs Raporlarının Usule İlişkin İncelemeler Bölümünün 1.ve 2. paragraflarında belirtilen esaslar dahilinde gerekli açıklamalar yapılacaktır.

### III. HESAP İNCELEMELERİ

Bu bölümde, gerekli görüldüğü takdirde, vergiye tabi maddelerle ilgili, ilk ve mamul madde hareketleri, imalat ve randıman durumları belirtilecek, ayrıca yapılan teslimatın yıllık tutarı, ilk madde indirimi uygulaması olan hallerde indirim tutarı ile esas matrah tutarı açıklanacak, lüzumu halinde de dahili sarfiyat durumlarına, özel teslim hallerine, veresiye satışlara değinilecek; bilahare tenkid konusu hususlar, kanuni dayanakları ile birlikte ve rapor eklerine de atf yapılmak suretiyle ilgili buldukları aylar itibariyle ayrı paragraflar halinde gösterilecektir.

### IV. SONUÇ

Raporun sonuç bölümünde, bildirilen matrahlar toplamı ile tesbit olunan fark tutarları, bunlar için gerekli tarhiyat şekli, bu tarhiyata hangi cezai müeyyidelerin uygulanacağı, gereken haller, kesilecek usulsüzlük cezaları yer alacaktır.

## VERASET VERGİSİ İNCELEME RAPORU DİSPOZÜSYON ÖRNEĞİ

### I.GENEL BİLGİ

Bu bölümde, murisin, incelemeye konu olan ticari servetinin hangi teşebbüslere ilişkin olduğu belirtilecek ve bunlar hakkında gerekli görülecek kısa açıklamalar yapılacaktır.

Ayrıca, gerektiğinde varislerin isim ve adresleri de gösterilecektir.

### II. USULE İLİŞKİN İNCELEMELER

Bu bölümde, Gelir Vergisi Şahıs raporlarını Usule İlişkin İncelemeler bölümünün 1.paragrafına göre hareket edilecektir.

### III. HESAP İNCELEMELERİ

Bu bölümde, önce murisin, incelemeye konu teşebbüslerinin her birine ait olup, varisler tarafından, düzenlenmiş bulunan bilançolara dayanılarak hesaplanan ticari servet tutarları açıklanacak. sonra, her teşebbüs için ayrı paragraflar halinde, gerekli bilgiler verilecektir.

Bu açıklamalar sırasında, aşağıda değinilen hususlar gözönünde bulundurulacaktır.

1.Varislerce verilen bilançolara dayanılarak hesaplanan ticari servetin teşekkül tarzı; lüzum görülen hallerde; sermaye, yedek akçe, previzyon, dağıtılmamış kâr ve dönem kârı payları ile şahsi hesap bakiyeleri gösterilmek suretiyle belirtilecektir.

2.Tesbit edilen servet farkları, kanuni nedenleriyle birlikte ayrı ayrı izah edilecek; gereken hallerde rapor eklerine atıflar yapılmak suretiyle tamamlayıcı ve destekleyici açıklamalarda bulunulacaktır.

3.Bilanço kalemlerinden gerekenlerin, ölüm tarihi itibariyle ne şekilde değerlendirilmeleri icap ettiği tasrih olunacaktır.

### IV.SONUÇ

Bu bölümde, varislerce veraset beyannamesinde gösterilmiş bulunan servet tutarlarıyla inceleme sonucu tesbit edilen servet farkları, ait oldukları kısımlara atıflar yapılarak gösterilecektir.

### KAYNAKÇA

- AKDOĞAN, Abdurrahman. Kamu Maliyesi, Savaş Yayınları, Ankara, 1990.
- AKDOĞAN, Abdurrahman. Vergi İncelemesi, Ankara İ.T.İ.A. Yayın No: 127, Ankara, 1979.
- AKMANSU, Mehmet. "Vergi Daireleri", İktisat ve Maliye Dergisi, Cilt: 10, Sayı: 12.
- AKSOY, Şerafettin. Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, İstanbul, 1989.
- AKTÜRK, İsmail. "Türkiye'de Vergi Kaybı Sorunu ve Önlenmesi Çareleri", 9 Eylül Üni. İ.İ.B.Fak. (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İzmir, 1994.
- Ankara Defterdarlığı. Vergi Dairesi İşlemlerinin Uygulama Kılavuzu, Ankara, 1984.
- ARABACI, Mehmet. "İngiltere'de Vergi Denetimi", Maliye Dergisi, Sayı: 91, 1988.
- ARICA, M.Nadir. Vergi Usul Kanunu, Yeni Cenup Matbaası, Ankara, 1989.
- ARPAÇ, Sabri. "Yoklama, İnceleme ve Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi". Mali Sorunlara Çözüm Dergisi, Sayı: 23.
- AYAZ, Ahmet. "Bilgisayar Uygulamaları ve Denetim", Vergi Sorunları Dergisi, Temmuz-Ağustos, 1992.

- AYSAN, Mustafa. "Vergi Denetimi ve Muhasebe Uygulamaları", İstanbul Üniv. İşletme Fak.Muhasebe Enst.Dergisi, 4 Mayıs 1978, Sayı: 12.
- BAKLACIOĞLU, Sadık. Türk Vergi Kanunları ve Tatbikatı, Ankara Üniv. S.B.Fak. Ankara, 1968-1969.
- BATIREL, Ömer Faruk/TEZEL, Adnan/ÖNDER, İzzettin/ÖZMUCUR, Süleyman. Türk Vergi Gelirlerini Artırma Yolları, Alternatifler ve Beklentiler, İstanbul Ticaret Odası Yayın No: 15, İstanbul, 1989.
- BEYGO, Nusret. Revizyon ve Vergi İncelemesi, Gelirler Kontrolörleri Kursu Ders Notları, Ankara, 1972.
- BIYIKOĞLU, Osman. "Cumhuriyetin 50.Yılında Vergi Denetimi", Mülkiyeliler Birliği Dergisi, Cilt:IV, Sayı: 32, İstanbul, 1973.
- BİLDİRİCİ, Ziyaettin/HEPER Fethi, Gelir İdresinin YenidenYapılanması ve Denetim, 8 Mayıs 1991 tarihli Dünya Gazetesi.
- BULUTOĞLU, Kenan. Türk Vergi Sistemi, Son Vergi Kanunları, (Açıklama, Yorum ve Uygulama), Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1981.
- BÜYÜKERŞEN/Yılmaz, HEPER, Fethi/ TEKİN, Fazıl ve diğerleri. Kamu Maliyesi, Anadolu Üniv. Açıköğretim Fak.Yayın No:13, 1.Fasikül, Eskişehir, 1994.
- CAN, Ahmet/KAVAK, Ahmet. Kaynakçalı Vergi Kanunları, 8.Baskı, İstanbul, 1992.
- CAN, İsmail. "Türkiye'de Vergi Denetimi Uygulaması ve Eleştirisi". Maliye Dergisi, Eylül-Ekim 1981, S:53.
- CANDAN, Turgut. "Vergi Usul Kanununda Düzenlenen Vergi Suç ve Cezaları, Maliye Postası Dergisi, Sayı: 197.

CANDAN, Turgut, **Vergi Suçları ve Cezaları**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 1995.

ÇAĞAN, Nami. **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982.

ÇETİNKAYA, Cihat, **Vergi Sisteminde ve Vergi İdaresinde Yeniden Yapılanma**, 27 Temmuz 1991 tarihli **Dünya Gazetesi**.

DANIŞTAY, **Danıştay Dergileri**.

DAYIOĞLU, Ali. "Arama ve Aramalı Vergi İncelemesinde Mükelleflerin Hakları", **Vergi Sorunları Dergisi**, 1984/2.

DAYIOĞLU, Ali. "Vergi İstihbarat Arşivi", **Vergi Sorunları Dergisi**, 1989/6.

DEMİRKAN, Uçar. **Cumhuriyetin İlk Elli Yılında Vergisel Yapımız**", Maliye Tetkik Kurulu, Ellinci Yıl Yayınları, Ankara, 1973.

DEMİRKAN Uçar, **Kamusal Mali Denetim**, Maliye Tetkik Kurulu Neşriyatı, Ankara, 1977.

DİKMEN, Orhan. **Maliye Dersleri**, Sermet Matbaası, İstanbul, 1964.

DÖNMEZ, Recai, **Nihai Tüketicilere Yönelik Özel Usulsüzlük Cezasının Vergi Ceza Hukuku, Ceza Politikası ve Vergi Ahlakı Açıklarından İncelenmesi**, **Vergi Sorunları Dergisi**, Eylül 1995, s.84.

DURMUŞ, Necati. **Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık ve Kaçakçılığı Haber Verme İkramesi**, Ankara, 1982.

EDİZDOĞAN, Nihat. **Türkiye'de Vergi Suçu ve Cezaları**, Örnek Kitabevi, Bursa, 1986.

ENERGİN, Turhan/ÇELENOĞLU, Nail/ÖZER, İlhan. **Vergi Kaçakçılığı (Sebepleri, Çeşitleri, Önleme Tedbirlir)**, Maliye Bakanlığı Teftiş Kurulu, Basit Rapor, 1964 (Yayınlanmamış).

- ERDEM, M.Burhan. **Vergi Yönetimi ve Örgütlenmesi**, Eskişehir, İ.T.İ.A. Yayın No: 233/154, 1981.
- EREZ, Mesut. **Vergi Memurları ve İnceleme Elemanları ile Mükellefler Arasındaki Münasebetler**, Maliye Tetkik Kurulu Neşriyatı, Ankara, 1958.
- ERGINAY, Akif. **Kamu Maliyesi**, Savaş Yayınları, Ankara, 1990.
- ERGUN, Rıfki. "Vergi Kaybının Önlenmesinde Yoklamanın Önemi", **Maliye Dergisi**, Sayı: 36, Kasım-Aralık 1978.
- ESEN, Ahmet. "Yoklama Tutanakları ve Hukukî Değeri", **Maliye Postası Dergisi**, Sayı: 172.
- ESEN, Ahmet. "İnceleme Tutanaklarının Hukukî Değeri", **Maliye Postası Dergisi**, Sayı: 169.
- ESEN, Ahmet. "Taktire Dayalı Tarhiyat", **Maliye Postası Dergisi**, Sayı: 170.
- GENÇ, Kamer/YAĞMURLU, Tahsin/AKSOYLU, Bekir ve Diğerleri. **Mali Yargılama ve Uyuşmazlıklarına İlişkin Danıştay Kararları**, Ayyıldız Matbaası, Ankara, 1976.
- GENÇ, Süleyman/YARGICI, Akman. "Vergi Kaybı ve Denetimi", 23 Eylül 1981 Tarihli Cumhuriyet Gazetesi.
- GÜLTEKİN, Mehmet "Vergi Reformunda Gelir İdaresinin Yeniden Düzenlenmesi, Ücretlerin Vergilendirilmesi ve Hayat Standardı Esasları" **Vergi Sorunları Dergisi** Sayı: 1994/6
- GÜNGÖR, Şükrü. "Re'sen Vergi Tarhı", **Ekonomide**, Ankara, Mayıs-Haziran 1988
- GÜREDİN, Ersin **Denetim** İstanbul Üniv. İşletme Fak. Muhasebe Enstitüsü Yayınları No: 57.3. Baskı İstanbul 1988
- HEREKMAN, Aykut. **Kamu Maliyesi (Genel Vergi Kuramı)**, Cilt: 2, Sevinç Matbaası, Ankara, 1990.

HİÇŞAŞMAZ, Mazhar. **İşletme Hesaplarının İncelenmesi (Revizyon ve Kontrol)**, Ankara, İ.T.İ.A. Yayın No: 177, Ankara, 1982.

İSPIR, Ekrem/YAĞMURLU, Tahsin/ÖZBALCI, Yılmaz. **Vergi Usul Kanunu Uygulamalarına İlişkin Danıştay Kararları**, Ankara, 1985.

İYİBİL, Ali/ARICA, M.Nadir. **İşletmelerde Vergi Denetimi, Defter ve Belgeler**, Fon Matbaası, Ankara, 1989.

JAEGER, Michael. "Federal Almanya Rhein Land-Pfallz Eyaletinde Vergi Tarh ve Tahsil İşlemleri", **Türkiye'de Vergi Kaybı ve Önlenmesi Yolları**, Ekonomik Sosyal Etütler Konferansı Heyeti Yayınları, İstanbul, 1977.

KANETİ, Selim. "Vergi Hukukunda Yorum ve Nitelendirme", **İktisat-Maliye Dergisi**, 1986, Sayı: 12.

KILIÇDAROĞLU, Kemal. "Kamu Gelirlerinin Toplanmasında Karşılaşılan Sorunlar", 27 Haziran 1991 tarihli **Dünya Gazetesi**.

KIRBAŞ, Sadık. **Vergi Hukuku, Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar**, Gazi Üniv. İ.İ.B.Fak.Yayın No: 90642, Ankara, 1987.

KIZILOT, Şükrü. **Vergi Uygulamasıyla İlgili Müktezalar ve Danıştay Kararları**, Savaş Yayınları, Ankara, 1987.

KOCAHANOĞLU, Osman Selim. "Türkiye'de Vergi Kaybı ve Denetimi", **İstanbul Üniv. İşletme Fak. Muhasebe Enst. Dergisi**, Sayı: 12, Mayıs, 1978.

KOCAHANOĞLU, Osman Selim. **Vergi Suçları, Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları**, Yaylacılık Matbaası, İstanbul, 1983.

KURUCA, Zeki. "Vergi Denetimi ve Mali Kaza", **Mülkiyeliler Birliği Dergisi**, Cilt:V, Sayı: 33, Ankara, 1974.

Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, **İç Genelgeler**.

Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, **Genel Yazılar**.

Maliye Bakanlığı, **Yıllık Beyanname Üzerinde Yapılacak Revizyonun Esaslarına Ait Ders Notları**, Güneş Matbaası, Ankara, 1971.

Maliye Bakanlığı Gelirler Kontrolörleri 1991-1992 Yılları Genel Çalışma Planı ve Genel Çalışma Programı.

Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki Kanun ve Kanun Hükmünde Değişiklik yapan **543 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname**.

Maliye ve Gümrük Bakanlığı Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi Hedefler, Ana İlkeler, Tutanak Örnekleri, Gelirler Genel Müdürlüğü, Çoğaltma, Ankara, 1984.

Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü Vergi Denetmenleri Görev, Yetki, Çalışma ve Atama Yönetmeliği.

Maliye Bakanlığı Vergi Daireleri Kuruluş ve Görev Yönetmeliği.

Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulunun 15.Yılı 1945-1960, İstanbul, 1960.

Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Vergi Kanunlarının Uygulanması ile İlgili Genel Tebliğler.

Maliye ve Gümrük Bakanlığı, **Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri**, Cilt:3.

Maliye ve Gümrük Bakanlığı, **Vergi İstatistikleri Yıllığı**, Gelirler Genel Müdürlüğü Yayını (1982-1991), Ankara, 1992.

Maliye ve Gümrük Bakanlığı, **Personel ve Kadro Bilgileri**, Personel Genel Müdürlüğü Yayın No: 1989.

MUTLUER, Kâmil. **Vergi Ceza Hukuku**, Eskişehir, İ.T.İ.A. Yayın No:214, Eskişehir, 1979.

ÖNCEL, Mualla/ÇAĞAN, Nami/AHMET, Kumrulu. **Vergi Hukuku**, Ankara Üniv. Hukuk Fak.Yayın No:494, Ankara Üniv. Basımevi, 1992.

- ŞAMLIOĞLU, Servet. **Tatbikatta Vergi İncelemesi ve İnceleme ile İlgili Esaslar Hakkında Ders Notları**, Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü Eğitim Merkezi, Ankara, 1977.
- ŞEKER, H.Nezih. **Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi**, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş. Yayın No:436/196 İstanbul. 1994
- TAYLAN, Emin. (Çeviren). "Japon Vergi İdaresinin Genel Görünümü", **Vergi Dünyası**, Haziran, 1987, Sayı: 70.
- TAYMAZ, Haydar. **Teftiş**, Yargıçoğlu Matbaası, Ankara, 1978.
- TUFAN, Altan, "Vergi Denetimi", **Bilanço Dergisi**, Şubat-Mart 1992.
- TUNCER, Mehmet. "Vergi İncelemesinde Mükellef ve İdarenin Görev, Yetki, Sorumluluk ve Hakları", **Maliye Postası Dergisi**, Sayı: 171.
- TUNÇ, Ömer. "ABD'de Vergi İncelemesi", **Maliye Yazıları**, Mart-Haziran, 1989, Sayı: 17-18.
- TURGAY, Recep. **Vergi Usul Kanunu ve Tatbikatı**, 2.Baskı, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1969.
- TURHAN, Salih. **Vergileme ve İktisadi Büyüme**, İstanbul Üniv. Maliye Enst. Konferansları, 2.3. Seri, İstanbul, 1975.
- TURHAN, Salih. **Vergi Teorisi**, İstanbul Üniv. İktisat Fak.Yayın No: 480, İstanbul, 1982.
- TÜRK, İsmail. **Maliye Politikası ve Çağdaş Bütçe Teorisi**, Doğan Yayınevi, Ankara, 1975.
- UMAR,Bilge/YILMAZ,Ejder "İspat Yükü " İstanbul 1980 2. Baskı
- ÜSTÜN, Kemal. **Gelirler Kontrolörlerince Düzenlenen Rapor Türleri Hakkında Basit Rapor**, 8.4.1992, Sayı: 69/2, (Yayınlanmamış).

Vergi Reform Komisyonu, "Vergi Reformunun Manası, Muhtevası ve Türkiye'de Vergi Reform Hareketleri", Vergi Reform Komisyonu Raporları, Cilt: 4, Damga Matbaası, İstanbul, 1978.

WHITE, B. Frank. "Türkiye'de Vergi İdaresi Konusunda White Heyetinin Raporu", Ankara, 1963.

YAĞMURLU, Tahsin. "Vergi Yönetimi ve Yargı İlişkileri Paneli" 25 Mart 1991 Ankara Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yayını.

YALÇIN, Aşir. "Arama Nedir, Nasıl Yapılır, Arama Sırasında Kullanılan Yazı ve Tutanak Örnekleri", T.C.Maliye Bakanlığı Gelirler Kontrolörleri Ankara Grubu Yayın No: 3, 1979.