T.C.
CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

DOKTORA TEZİ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİYE DOKTORA PROGRAMI

VERGİ İNCELEMELERİNDE ORTAYA ÇIKAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM YOLLARI (İZMİR İLİ UYGULAMASI)

Özge ÖNKAN

Danışman
Doç. Dr. Gül KAYALIDERE

MANİSA-2017

T.C.
CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

DOKTORA TEZİ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİYE DOKTORA PROGRAMI

VERGİ İNCELEMELERİNDE ORTAYA ÇIKAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM YOLLARI (İZMİR İLİ UYGULAMASI)

Özge ÖNKAN

Danışman
Doç. Dr. Gül KAYALIDERE

MANİSA-2017

DOKTORA TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI

TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI

Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü 11/07/2017 ve 22/Ek2 sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz tarafından Manisa Celal Bayar Üniversitesi Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliği'nin 22. Maddesi gereğince Enstitümüz Maliye Anabilim Dalı Mali Maliye Doktora Programı öğrencisi Özge ÖNKAN 'ın ***"Vergi İncelemelerinde Ortaya Çıkan Sorunlar ve Çözüm Yolları (İzmir İli Uygulaması)"*** Konulu tezi incelenmiş ve aday 07/08/2017 tarihinde saat 15.30'da jüri önünde tez savunmasına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini savunmasından sonra ..90.... dakikalık süre içinde gerek tez konusu, gerekse tezin dayanağı olan anabilim dallarından jüri üyelerine sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin,

BAŞARILI olduğuna	☒	OY BİRLİĞİ	☒
DÜZELTME yapılmasına	* ☐	OY ÇOKLUĞU	☐
RED edilmesine	** ☐	ile karar verilmiştir.	

* Bu halde adaya 6 ay süre verilir.

** Bu halde adayın tez konusu ve/veya danışmanı değiştirilebilir.

BAŞKAN

Doç. Dr. Gül KAYALIDERE

ÜYE Prof. Dr. Ali Rıza Çolakoğlu

ÜYE Doç. Dr. Rabia AKTAŞ

ÜYE Doç. Dr. Ahmet ÖZEN

ÜYE Yrd. Doç. Dr. Hamza KAHRİMAN

	Evet	Hayır
Tez, burs, ödül veya Teşvik programına (Tüba, Fullbright vb.) aday olabilir.	☐	☐
Tez, mutlaka basılmalıdır.	☐	☐
Tez, mevcut haliyle basılmalıdır.	☐	☐
Tez, gözden geçirildikten sonra basılmalıdır.	☒	☐
Tez, basımı gereksizdir.	☐	☐

YEMİN METNİ

Doktora tezi olarak sunduğum "Vergi İncelemelerinde Ortaya Çıkan Sorunlar ve Çözüm Yolları (İzmir İli Uygulaması)" adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin bibliyografyada gösterilen eserlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

07/08/2017

Adı Soyadı

Özge ÖNKAN

İmza

ÖZET

VERGİ İNCELEMELERİNDE ORTAYA ÇIKAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM YOLLARI (İZMİR İLİ UYGULAMASI)

Vergi, bir devletin en önemli gelir kaynaklarından biridir. Kamu hizmetlerinin yerine getirilmesi ve bazı devlet politikalarının uygulanması açısından vergilerin zamanında toplanılması gerekmektedir. Devletin faaliyetlerini sürdürebilmesi için sorunsuz bir vergi denetim sistemine ihtiyaç duyulmaktadır. Dolayısıyla, vergi denetim sistemindeki sorunların çözülmesi; devlet gelirlerinin devamlılığının sağlanması böylece kamu hizmetlerinin yerine getirilmesi ve devlet politikalarının uygulanması bakımından büyük önem arz etmektedir.

Türkiye'de, vergi denetim sistemindeki sorunların giderilmesi için 2010 yılında 6009 sayılı kanunla yenilikler getirilmiş ve 2011 yılında 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile vergi denetimi yapan kurumlar tek çatı altında toplanmıştır. Söz konusu değişikliklerin ne dereceye kadar başarılı olduğunun incelenmesi çalışmamızın amacını oluşturmaktadır. Bu amaçla, mükelleflere ve mali müşavirlere anket çalışması yapılmıştır. Söz konusu iki gruba da 10 farklı ifade yöneltilmiş ve bu ifadelere katılıp katılmadıkları sorulmuştur. Alınan yanıtlar neticesinde elde edilen veriler; frekans, çapraz tablo ve iki değişkenli korelasyon analizlerine tabi tutulmuştur. Sonuçlar tablolaştırılarak tarafımızca yorumlanmıştır.

Elde edilen sonuçlar çerçevesinde, 6009 sayılı kanunla ve 646 sayılı KHK ile yapılan değişikliklerin, vergi denetim sisteminde şeffaflığı arttırdığı ancak etkinliği arttırmadığı anlaşılmıştır. Ayrıca, mali müşavirlerle ve mükelleflerle yapılan bire bir görüşmelerden, vergi denetim sisteminde yapılan değişiklikler sebebiyle mükellef haklarında belli bir düzeyde ilerleme kaydedildiği belirlenmiştir. Vergi denetimi yapan kurumların tek çatı altında toplanması ve getirilen yenilikler sayesinde eski sisteme dair sorunların çözüldüğü görülmüştür. Ancak, yeni sistemde göz ardı edilen bazı noktalar nedeniyle yeni sorunlar ortaya çıkmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi İncelemesi, Mükellef Hakları, Vergi Denetim Sorunları, Dönüşüm Sorunu

ABSTRACT

PROBLEMS ARISING IN TAX AUDITS AND ITS SOLUTIONS

(İZMİR PROVINCE APPLICATION)

Tax is one of the most important revenue sources of a state. Taxes must be collected at the right time in terms of performing public services and carrying out some state policies. It is needed that a tax audit system must be free of problems in order that state performs public services. Therefore, to solve problems in tax audit system is of great importance in the sense of providing continuity of state revenues and carrying out state policies.

Some reforms made within the scope of the law no 6009 adopted in 2010 because of reforms so that problems of tax audit system solve. Institutions auditing were united under a single roof owing to the fact that Statutory Decree no. 646 adopted in 2011. To what extent relevant changes are successful is the aim of the thesis. For this purpose, it is made survey to tax payers and tax professionals. Ten different statements were showed to two groups in question and were asked to them that they whether agree with the statement or not. Data obtained were analyzed methods of frequency, cross-tables and bivariate correlation coefficient.

It follows obtained results from that transparency of tax audit system has increased but effectiveness of system in question has decreased within the scope of the reforms made by the law no 6009 and Statutory Decree no. 646. Besides, we can infer from one-on-one meeting with tax payers and tax professionals that there has been some progress in tax payer rights because of relevant reforms. The problems of old tax audit system have solved due to reforms in question. But, new problems have arisen because some points have ignored in the new system.

Key Words: Tax Audit, Tax Payer Rights, Tax Audit Problems, Transformation Problem

İÇİNDEKİLER

DOKTORA TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI.....III

YEMİN METNİ IV

ÖZET..... V

ABSTRACT.....VI

İÇİNDEKİLER VII

SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ XIII

TABLOLAR LİSTESİ.....XIV

ŞEKİLLER LİSTESİ.....XVI

EKLER LİSTESİ XVII

GİRİŞ 1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ İNCELEMESİ VE TÜRKİYE'DEKİ GELİŞİMİ

1.1 VERGİ İNCELEMESİ 4
1.1.1 Tanımı 4
1.1.2 Hukuki Dayanağı..... 6
1.1.3 Amaçları 7
1.1.3.1 Mali Amaç..... 8
1.1.3.2 Sosyal Amaç 9
1.1.3.3 Ekonomik Amaç..... 9
1.1.3.4 Hukuki Amaç 9
1.1.4 Önemi 10
1.1.5 İşlevleri..... 11
1.1.5.1 Araştırma İşlevi..... 12

1.1.5.2 Vergi Kayıp ve Kaçağını Önleme / Mükellefi Eğitme / Vergiye Gönüllü Uyum Sağlatma İşlevi 12
1.1.6 Vergi İncelemesinin Yakın Kavramlardan Ayrımı 14
1.1.6.1 Yoklama – Vergi İncelemesi 14
1.1.6.2 Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi – Vergi İncelemesi 17
1.1.6.3 İç Denetim (Teftiş) – Vergi İncelemesi 20
1.1.6.4 Vergi Revizyonu – Vergi İncelemesi 21
1.1.7 Vergi İncelemesinin Türleri 22
1.1.7.1 Kapsamı Açısından 22
1.1.7.1.1 Tam İnceleme 22
1.1.7.1.2 Sınırlı İnceleme 23
1.1.7.1.3 Kısa İnceleme 23
1.1.7.2 Kaynağı Açısından 24
1.1.7.2.1 Olağan İncelemeler 24
1.1.7.2.2 Olağandışı (İhbarlı) İncelemeler 24
1.1.7.2.3 Karşıt İncelemeler 25
1.1.7.2.4 Eş Zamanlı İncelemeler 25
1.1.7.3 Temel Hak ve Özgürlükler Açısından 26
1.1.7.3.1 Normal İnceleme 27
1.1.7.3.2 Aramalı İnceleme 27
1.1.7.4 Akışı Bakımından 33
1.1.7.4.1 İleriye Doğru İnceleme 33
1.1.7.4.2 Geriye Doğru İnceleme 34
1.1.7.5 Sürekliliği Bakımından 34
1.1.7.5.1 Sürekli İnceleme 34
1.1.7.5.2 Devresel İnceleme 34
1.1.7.6 Yer Bakımından 35
1.1.7.6.1 İşyerinde İnceleme 35
1.1.7.6.2 Dairede İnceleme 35
1.1.8 Tarihsel Gelişimi 35
1.1.8.1 Osmanlı İmparatorluğu Dönemi Tarihsel Gelişimi 35
1.1.8.2 Cumhuriyet Dönemi Tarihsel Gelişimi 36
1.1.8.2.1 Cumhuriyet Dönemi Maliye Bakanlığı'nın Denetime İlişkin Yapısı 39
1.1.8.2.1.1 Maliye Bakanlığına Doğrudan Bağlı Olan Kurumlar 40
1.1.8.2.1.1.1 Hesap Uzmanları Kurumu 40
1.1.8.2.1.1.2 Maliye Teftiş Kurulu 42
1.1.8.2.1.2 Maliye Bakanlığına Dolaylı Olarak Bağlı Olan Kurumlar 43
1.1.8.2.1.2.1 Gelirler Kontrolörlüğü Kurumu 43
1.1.8.2.1.2.2 Vergi Denetçiliği Kurumu 45
1.1.8.2.1.2.3 Vergi Dairesi Müdürlüğü, Vergi Dairesi Başkanlığı - İlin En Büyük Mal Memurluğu 46

1.2 ESKİ İNCELEME BİRİMLERİNİN VERGİ DENETİMİNDEKİ YERİ ……..47

1.3 ESKİ İNCELEME BİRİMLERİ ÜZERİNE BİR DEĞERLENDİRME. 51

İKİNCİ BÖLÜM

6009 SAYILI KANUN VE 646 SAYILI KANUN HÜKMÜNDE KARARNAME ÇERÇEVESİNDE TÜRKİYE'DE VERGİ İNCELEMELERİ

2.1 6009 SAYILI KANUNA VE 646 KANUN HÜKMÜNDE KARARNAMEYE GEÇİŞİ ZORUNLU KILAN SEBEPLER 55

2.1.1 Vergi İnceleme Örgütlerinden Kaynaklanan Sebepler..... 55

2.1.1.1 Vergi Denetiminde Çok Başlılık: Kast Sisteminin Doğuşu..... 55

2.1.1.2 Vergi İnceleme Birimleri Arasındaki Planlama ve Koordinasyon Eksikliği……...56

2.1.1.3 İç ve Dış Denetimin Birbirinden Ayrılmamış Olması 57

2.1.1.4 İnceleme Birimleri Arasındaki Yetki Sınırlarının Belirsizliği..... 57

2.1.1.5 Vergi İnceleme Elemanlarına Performans Değerlendirmesinin Yapılmaması..... 58

2.1.1.6 Vergi Denetim Elemanı Erozyonu..... 58

2.1.2 Vergi İnceleme Örgütleri Dışında Kalan Mükellef Haklarına Dair Sebepler ……..59

2.1.2.1 Yapısal/Yasal Sebepler 60

2.1.2.1.1 Vergi İnceleme Sürelerinin Uzunluğu ve Keyfiliği..... 61

2.1.2.1.2 İnceleme Sürecindeki Gecikmelerin Mükellefe Olumsuz Etkileri.. 61

2.1.2.1.3 Rapor Okuma Fonksiyonlarının Verimliliğinin Arttırılma İhtiyacı 61

2.1.2.1.4 Mükellefler Açısından Belirsizlikler ve Güvence İhtiyacı..... 61

2.1.2.2 Uygulamadan Kaynaklanan Sebepler 62

2.1.2.2.1 Vergi İnceleme Süreçlerine İlişkin Uluslararası Sözleşme, Hukuk Kuralları ve Yargı Kararları ile Bağdaşmayan Uygulamalar..... 62

2.1.2.2.2 Mükellef Hukukunu Zedeleyecek Ölçüde Vergi İnceleme Elemanlarının Uygunsuz Davranışları 63

2.1.2.2.3 İncelemeye İlişkin Bilgilendirmenin Mükellefe Tam Olarak Yapılamaması..... 63

2.2 TÜRKİYE'DE VERGİ İNCELEME SÜRECİNİN İŞLEYİŞİ 64

2.2.1 İnceleme Sürecinin Planlanması..... 64

2.2.2 İnceleme Öncesi Hazırlık Süreci..... 65

2.2.2.1 İşe Başlama 66

2.2.2.2 Mükellefle İlk Görüşme 67

2.2.3 İnceleme Sürecinde Yapılan İşlemler 68
2.2.3.1 İncelemeye Başlama 68
2.2.3.2 İncelemenin Yapılacağı Yer 70
2.2.3.3 İncelemenin Yürütülmesi 71
2.2.4 İncelemenin Tamamlanması ve İncelemeye İlişkin Raporların Düzenlenmesi 74
2.2.4.1 Vergi İnceleme Raporu 75
2.2.4.2 Vergi İnceleme Tekniği Raporu 83
2.2.4.3 Vergi Suçu Raporu 84
2.2.4.4 Görüş ve Öneri Raporları 84
2.2.5 Vergi İncelemelerinde Kullanılan Delil Toplama Yöntemleri 85
2.2.5.1 Randıman İncelemesi 85
2.2.5.2 Fiili ve Kaydi Envanter İncelemesi 88
2.2.5.3 Karşıt İnceleme 89
2.2.5.4 Mali Tabloların Analizi 89

2.3 6009 SAYILI KANUN VE 646 KANUN HÜKMÜNDE KARARNAME İLE GETİRİLEN YENİLİKLER 90
2.3.1 Vergi İnceleme Örgütleri Kaynaklı Sebepler Dolayısıyla Getirilen Yenilikler 90
2.3.1.1 646 Sayılı KHK Sonrasında Vergi İncelemesi Yapmaya Yetkili Kurum: Vergi Denetim Kurulu (VDK) ve Vergi Dairesi Müdürleri 90
2.3.1.1.1 Tarihçesi 90
2.3.1.1.2 İdari Yapısı, Yetki ve Görevleri 91
2.3.1.1.2.1 Vergi İncelemesine Yetkili Olanlar 91
2.3.1.1.2.2 İdari Yapıya İlişkin Literatür Bilgileri, Yetki ve Görevleri 91
2.3.1.1.2.3 İdari Yapıya İlişkin Sayısal Veriler 97
2.3.1.1.2.4 Vergi Denetimindeki Yeri 102
2.3.1.2 Vergi Müfettişlerine Getirilen Performans Değerlendirme Sistemi .. 110
2.3.2 Vergi İnceleme Örgütleri Dışında Kalan Mükellef Haklarına Dair Getirilen Yenilikler 114
2.3.2.1 Vergi İnceleme Elemanlarının Yükümlülüklerinin Yeniden Tanımlanması 115
2.3.2.2 Tam İnceleme ve Sınırlı İnceleme Kavramlarının Açıklanarak Sınırlarının Belirlenmesi 117
2.3.2.3 Vergi İncelemelerine Süre Sınırlamasının Getirilmesi 118
2.3.2.4 Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Vergi Usul Kanun'unda Yer Alarak Kurulması 118
2.3.2.5 Mükellefe Rapor Değerlendirme Komisyonlarında Dinlenilme Hakkının Getirilmesi 119
2.3.2.6 Vergi İnceleme Elemanının Kanun, Tüzük ve Yönetmeliklere Aykırı Rapor Düzenleyemeyeceğine Dair Uygulamanın Getirilmesi 120
2.3.2.7 İncelemeye Başlama Tutanağının Tutulmasının Zorunlu Hale Getirilmesi 121

2.3.2.8 Vergi İnceleme Elemanının Bazı Hususlarda Başkanlığa Bilgi Vermesinin Zorunlu Hale Getirilmesi 121
2.3.2.9 Vergi İnceleme Tutanakları İmzalanmadan Önce Mükelleflere İki Gün Süre Verilmesine Dair Uygulamanın Getirilmesi 122
2.3.2.10 Yanılma ve Görüş Değişikliği ile İlgili Getirilen Yenilikler 122
2.3.2.11 Vergi İncelemesine İlişkin Rapor Özetlerinin İnternete Yüklenmesi 123
2.3.2.12 İlgililerin Tutanağın İçerdiği Hususlardan Haberdar Olması Hakkı.. 123
2.3.2.13 Müracaat ve Şikayet Hakkı 123

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE VERGİ İNCELEMESİNDE KARŞILAŞILAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM YOLLARI

3.1 YENİ DENETİM SİSTEMİ ÇERÇEVESİNDE VERGİ İNCELEME SORUNLARI VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ 125
3.1.1 Mükellef Hakları Açısından 125
3.1.1.1 Vergi İncelemelerine Süre Sınırının Getirilmesi..... 125
3.1.1.2 Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması 129
3.1.1.3 İnceleme Tutanaklarıyla İlgili Belirsizliklerin Varlığı..... 131
3.1.1.4 Vergi İncelemelerinin Yapılacağı Yerle İlgili Belirsizliklerin Varlığı 134
3.1.1.5 Aramalı Vergi İncelemeleriyle İlgili Belirsizliklerin Varlığı..... 135
3.1.1.6 Vergilendirme İlkelerine veya Vergi İnceleme Kurallarına Aykırılıkların Olması 137
3.1.1.7 Bilgi Kavramının Ön Plana Çıkartılamaması 140
3.1.1.8 Vergi Mahremiyeti Konusundaki Belirsizlikler..... 142
3.1.2 Vergi İnceleme Elemanları Açısından 143
3.1.2.1 Vergi İncelemelerine Süre Sınırının Getirilmesi..... 143
3.1.2.2 Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Yapılandırılması 145
3.1.2.3 Vergi İnceleme Elemanlarının Bağımsızlıklarının ve Motivasyonlarının Zedelenmesi 146
3.1.2.4 Vergi İnceleme Yetkisinin Sınırlarının Belirlenmesi..... 152
3.1.3 Türkiye'deki Diğer Kanunlarla Vergi Usul Kanunu'nun Uyumsuzluğu .. 156
3.1.3.1 Anayasa ile Vergi Usul Hukukunun Uyumsuzluğu 156
3.1.3.2 Anayasa Dışındaki Kanunlar ile Vergi Usul Kanununun Uyumsuzluğu 158
3.1.3.3 Mezkur Maddelerin Varlığı 160
3.1.4 Vergi Denetim Kurulu'nun Yapılandırılması..... 161

3.2 DENETİMİN MÜKELLEF VE MALİ MÜŞAVİR BAZINDA SORGULANMASINA DAİR UYGULAMA 164
3.2.1 Literatür Taraması 164
3.2.2 Araştırmanın Amacı 164
3.2.3 Araştırmanın Alanı (Evren) ve Örnek Kitlesi 165
3.2.4 Araştırmanın Yöntemi 167
3.2.5 Anket Formu 167
3.2.6 Veri Analizi ve Kullanılan İstatistiksel Teknikler 168
3.2.7 Örnek Kitle Hakkında Genel Bilgiler 169
3.2.8 Araştırmanın Bulguları ve Analizler 173
3.2.8.1 Mükellef Anketi 173
3.2.8.1.1 Frekans ve Yüzde Dağılımı Analizi 174
3.2.8.1.2 Çapraz Tablo Analizleri 178
3.2.8.1.3 İki Değişkenli Korelasyon Analizi 184
3.2.8.2 Mali Müşavirler Anketi 189
3.2.8.2.1 Frekans ve Yüzde Dağılımı Analizi 190
3.2.8.2.2 Çapraz Tablo Analizi 197
3.2.8.2.3 İki Değişkenli Korelasyon Analizi 208

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME 221

SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ

BİMER: Başbakanlık İletişim Merkezi

CMK: Ceza Muhakemesi Kanunu

DEBİS: Denetim Bilgi Sistemleri

EUROSAI: Avrupa Yüksek Denetim Kurumları Örgütü

GİB: Gelir İdaresi Başkanlığı

HUK: Hesap Uzmanları Kurulu

IRS: Amerikan İç Gelir İdaresi

İİBF: İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

KDV: Katma Değer Vergisi

KHK: Kanun Hükmünde Kararname

MİDEBİS: Milli Emlak Denetim Bilgi Sistemi

MTK: Maliye Teftiş Kurulu

OECD: Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü

RDK: Rapor Değerlendirme Komisyonu

SADEBİS: Saymanlıklar Denetim Bilgi Sistemi

SMMM: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

TBMM: Türkiye Büyük Millet Meclisi

TCK: Türk Ceza Kanunu

TTK: Türk Ticaret Kanunu

UN: Birleşmiş Milletler

VEDEBİS: Vergi Daireleri Denetim Bilgi Sistemi

VİUUEHY: Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik

VDK: Vergi Denetim Kurulu

VDK-BİS: Vergi Denetim Kurulu Bilgi İşlem Sistemi Projesi

VDK-RAMER: Vergi Denetim Kurulu Risk Analiz Merkezi

VEDOP: Vergi Daireleri Otomasyon Projesi

VERİA: Veri Ambarı

VEDOS: Vergi Denetim Bilgi Sistemi

VİMER: Vergi İletişim Merkezi

VUK: Vergi Usul Kanunu

YMM: Yeminli Mali Müşavir

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 1: Hesap Uzmanları Tarafından 2006-2010 Yılları Arasında Yapılan Vergi İnceleme Sonuçları 48
Tablo 2: Maliye Müfettişleri Tarafından 2006-2010 Yılları Arasında Yapılan Vergi İnceleme Sonuçları 49
Tablo 3: Gelirler Kontrolörü Tarafından 2006-2010 Yılları Arasında Yapılan Vergi İnceleme Sonuçları 49
Tablo 4: Vergi Denetmenleri Tarafından 2006-2010 Yılları Arasında Yapılan Vergi İnceleme Sonuçları 50
Tablo 5: Vergi Dairesi Müdürleri Tarafından 2006-2010 Yılları Arasında Yapılan Vergi İnceleme Sonuçları 51
Tablo 6: Vergi Denetim Elemanları Kadrolarının 2006-2010 Yılları Arasındaki Dağılımı .. 52
Tablo 7: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Unvan Bazında 98
Tablo 8: Vergi Müfettiş Kadrolarının 2012-2015 Yılları Arasındaki Dağılımı 98
Tablo 9: Vergi Müfettişlerinin Hizmet Süreleri İtibarıyla Dağılımı 99
Tablo 10: 2012-2015 Yılları Arasında Bağlı Bulundukları Gruplara Göre Vergi Müfettişlerinin Dağılımı 101
Tablo 11: 2012-2015 Yılları Arasında İnceleme Türüne Göre Dağılım 103
Tablo 12: 2011-2015 Yılları Arasında Türkiye Genelindeki Mükelleflerin İncelenme Oranları 103
Tablo 13: 2011-2015 Yılları Arasında Vergi Denetim Sonuçları 104
Tablo 14: 2012-2015 Yılları Arasında Vergi Türleri İtibarıyla Vergi Denetim Sonuçları-1 106
Tablo 15: 2013-2015 Yılları Arasında Vergi Türleri İtibarıyla Vergi Denetim Sonuçları-2 (Cezalar) 107
Tablo 16: 2013-2015 Yılları Arasında Vergi Türleri İtibarıyla Vergi Denetim Sonuçları-3 (İkmalen-Resen Ayrımı) 108
Tablo 17: 2011-2016 Yılları Arasında Vergi Dairesi Müdürlerince Yapılan Vergi Denetim Sonuçları 110
Tablo 18: Kitle Seçim Tablosu 166
Tablo 19: Mükelleflerin Kazanç Grubuna Göre Dağılımı 170
Tablo 20: Mükelleflerin 2010 Yılı Öncesi Denetim Geçirme Sıklıkları 170
Tablo 21: Mükelleflerin 2010 Yılı Sonrasında Denetim Geçirme Sıklıkları 170
Tablo 22: Mükelleflerin 2010 Yılı Öncesi ve Sonrasında Denetim Geçirme Sıklıklarına Göre Çapraz Tablosu 171
Tablo 23: Mükelleflerin Kazanç Gruplarının Denetim Geçirme Sıklıklarına Göre Çapraz Tablosu 172
Tablo 24: Mükellefler Anket Sorularının Kısaltılmış İfadeleri 173
Tablo 25: Mükelleflerin Şeffaflığın Arttırılmasına İlişkin Düşünceleri 174
Tablo 26: Mükelleflerin Vergi İnceleme Elemanlarının Davranışlarına İlişkin Düşünceleri 174
Tablo 27: Mükelleflerin Vergi Ombudsmanı Kurulmasına Dair Düşünceleri 175
Tablo 28: GİB'in ve VDK'nın Mükellef Hakları Hakkındaki İcraatları Konusunda Mükelleflerin Düşünceleri 176
Tablo 29: Mükelleflerin VDK'nın Mükellef Portalı Hakkındaki Düşünceleri 176

Tablo 30: Vergi Müfettişinin İncelemeye Dair Yetki Belgesini Göstermesine İlişkin Mükelleflerin Düşünceleri 177
Tablo 31: Mükelleflerin Vergi Davası Açmak İle İlgili Düşünceleri 178
Tablo 32: Mükelleflerin Şeffaflığın Arttırılmasına ve Vergi Ombudsmanı Kurulmasına Dair Düşünceleri 180
Tablo 33: Vergi İnceleme Elemanlarının Davranışlarına ve İncelemeye Dair Yetki Belgelerini Göstermelerine İlişkin Mükelleflerin Düşünceleri 181
Tablo 34: Mükelleflerin GİB'in ve VDK'nın Mükellef Hakları Hakkındaki İcraatları Konusunda ve VDK'nın Mükellef Portalı Hakkındaki Düşünceleri 183
Tablo 35: Mükellefler Anketinde İki Değişkenli Korelasyon Analizi 185
Tablo 36: Mali Müşavirler Anket Sorularının Kısaltılmış İfadeleri 189
Tablo 37: Mali Müşavirlerin 6009 Sayılı Kanun Sonrası Pişmanlık İle İlgili Düşünceleri 190
Tablo 38: Mali Müşavirlerin RDK'nın İşlerliği Hakkındaki Düşünceleri 191
Tablo 39: RDK'larda Raporların Kanunlara Uygunluğunun Gözden Geçirilmesinin İşlerliğine Dair Mali Müşavirlerin Düşünceleri 191
Tablo 40: RDK'larda Mükelleflere Getirilen Dinlenilme Hakkına Dair Mali Müşavirlerin Görüşleri 192
Tablo 41: 25 Ekim 2016 Tarihli VİUUEHY'de Yapılan Değişiklikle İlgili Mali Müşavirlerin Düşünceleri-1 192
Tablo 42: Mali Müşavirlerin 6009 Sayılı Kanun Sonrasında Özelgelere İlişkin Görüşleri 193
Tablo 43: Mali Müşavirlerin 6736 Sayılı Af Kanunu Hakkındaki Görüşleri 194
Tablo 44: 25 Ekim 2016 Tarihli VİUUEHY'de Yapılan Değişiklikle İlgili Mali Müşavirlerin Düşünceleri-2 195
Tablo 45: Denetim Birimlerinin Tek Çatı Altında Toplanmasının Vergi Denetimi Üzerindeki Etkisine İlişkin Mali Müşavirlerin Düşünceleri 195
Tablo 46: Mali Müşavirlerin Vergi İnceleme Elemanlarının Davranışlarına İlişkin Düşünceleri 196
Tablo 47: Mali Müşavirlerin RDK'nın İşlerliğine ve RDK'larda Raporların Kanunlara Uygunluğunun Gözden Geçirilmesinin İşlerliğine Dair Düşünceleri 197
Tablo 48: Mali Müşavirlerin RDK'nın İşlerliği Hakkındaki Düşünceleri ve RDK'larda Mükelleflere Getirilen Dinlenilme Hakkına Dair Görüşleri 199
Tablo 49: Mali Müşavirlerin RDK'larda Raporların Kanunlara Uygunluğunun Gözden Geçirilmesinin İşlerliğine ve RDK'larda Mükelleflere Getirilen Dinlenilme Hakkına Dair Görüşleri 201
Tablo 50: 25 Ekim 2016 Tarihli VİUUEHY'de Yapılan Değişikliklerle İlgili Mali Müşavirlerin Düşünceleri 203
Tablo 51: Mali Müşavirlerin 6009 Sayılı Kanun Sonrası Pişmanlık ile İlgili Düşünceleri ve 6736 Sayılı Af Kanunu Hakkındaki Görüşleri 204
Tablo 52: Mali Müşavirlerin RDK'nın İşlerliği Hakkındaki ve Vergi İnceleme Elemanlarına İlişkin Düşünceleri 206
Tablo 53: Mali Müşavirler Anketinde İki Değişkenli Korelasyon Analizi 208

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Aramalı İnceleme Süreci 32
Şekil 2: Maliye Bakanlığı'nın İşlevsel Denetim Yapısı 39
Şekil 3: Vergi İnceleme Raporlarının Akış Şeması 79
Şekil 4: Vergi İnceleme Süreci 81
Şekil 5: 646 sayılı KHK Öncesi ve Sonrası Maliye Teşkilat Şeması 92
Şekil 6: Vergi Denetim Kurulu Organizasyon Şeması 94

EKLER LİSTESİ

EK 1: Mükellefler Anketi

EK2: Mali Müşavirler Anketi

GİRİŞ

İnsanlar, toplum olma bilincine eriştikleri günden bu yana çeşitli adlar altında ve birtakım kurallar çerçevesinde devlete nakdi ve ayni ödemeler yapmaktadırlar. Vergi adıyla anılan ve devlete vatandaşlar tarafından ödenen söz konusu miktar, temelde kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesi amacını taşımaktadır. Ancak, daha sonraları toplumların genişlemesi ve ihtiyaçların artması sebebiyle vergi, bir politika aracı olarak da kullanılmaya başlanılmıştır. Lakin, söz konusu politikaların da sağlıklı bir şekilde işletilebilmesi, devletin diğer sistemlerinin etkin olarak çalışmasına bağlıdır. Bu sistemlerden biri de vergi denetim sistemidir.

Vergi denetim sistemi, mükelleflerin, vergilerini zamanında ödemelerini sağlamaya çalışan ve vergilerin zamanında veya hiç ödenmemeleri durumunda, mükellefleri genellikle para cezasına bağlayabilen bir sistemdir. Söz konusu sistem, ülkelerin tarihleri, vatandaşlarının vergi zihniyetleri ve vergi ahlakları gibi birçok faktöre dayanmaktadır.

Verginin ödenmesinin bir vatandaşlık görevi olarak görüldüğü ülkeler, tarihlerinde etkin vergi isyanları yaşanmış, bir şeyi "hak ederek" elde etme kavramına ulaşmış olanlardır. Bu tip ülkelerde "mükellef olma bilinci"ne erişilmiştir ve vergiler genellikle düzenli olarak ödenmektedir. Dolayısıyla, bahsi geçen bu tip ülkelerin vergi denetim sistemleri belli bir olgunluk düzeyine erişmiştir. Şeffaflığın ve etkinliğin yüksek olduğu, vergi denetimini yapan personelin iyi eğitim aldığı ve mükelleflerin kendi hakları konusunda bilgi düzeylerinin yüksek olduğu vergi sistemlerinin olgunluk düzeyleri yüksektir. Diğer yandan, vatandaşlarının daha pasif olduğu, diğer bir deyişle, bir şeyi elde etme biçimi hak ederek değil "kendilerine verilerek" olan ülkelerde, vatandaşlar, vergi ödemeyi bir yük olarak görmektedirler. Bu tip ülkelerde ise, mükellef olma bilincine erişilememiştir ve verginin ödenmesi hususu sorun haline gelmiştir. Bu yüzden, söz konusu ülkelerin güçlü bir vergi denetim sistemine ihtiyaçları vardır. Ancak, adı geçen bu tip ülkelerin mevcut özelliklerinden ötürü vergi denetim sistemlerinde sorunlar bulunmaktadır.

Tarihte belirli zaman dilimlerinde, dünyanın hemen hemen her ülkesinin vergi denetim sistemlerinde sorunlar var olmuştur. Ancak, her ülkenin vergi denetim sistemine dair sorunları ve bu sorunları aşma zamanı farklılık göstermektedir. Zira, toplumların sosyal ve kültürel yapıları ve toplumları oluşturan insanlar birbirinden farklıdır. Dolayısıyla, her ülkenin de vergi denetim sistemi sorunlarına ürettiği

çözümler de kendisine özgüdür. Bu nedenledir ki, bir ülkenin kendi sistemindeki sorunlar için ürettiği çözümler - başka ülkelerde benzer hatta aynı sorunlar bile mevcut olsa - o ülkelerde çözüm olarak kullanılması başka sorunların doğmasına sebebiyet verebilecektir. Türkiye'nin de Avrupa ülkelerinden ve dünyanın diğer birçok ülkesinden farklı olduğu göz önünde bulundurulduğunda, sorunlarına kendine özgü çözümler üretmesi gerektiği ifade edilebilir.

Vergi denetim sistemi, esasen devletin tüm sistemin bir parçasını oluşturmaktadır. Tüm sistemin sorunlu olduğu bir devlette, vergi denetim sisteminin de sağlıklı olması beklenemez. Ancak, sorunsuz işleyen devlet sisteminde yer alan sorunlu bir vergi denetim sistemi, sorunlu bir devlet sistemindeki gibi işlememektedir. Zira, sorunsuz bütünün sorunlu parçasını düzeltmek, sorunlu bütünün sorunlu parçasını düzeltmekten daha kolaydır. Ayrıca, bir devlet sisteminde sorunlu olsa bile hukuk, savunma, eğitim, sağlık ve vergi sistemi gibi sistemin parçaları arasında koordinasyon bulunuyorsa ya da başka bir deyişle, ülkedeki kurumlarda içine kapanık bir yapı yerine homojen bir yapı mevcutsa, sistemlerdeki sorunların giderilmesi daha kolay olacaktır.

Bir sistemin sorunlarının çözülebilmesi için, öncelikle sistemde yer alan sorunların kökenine inmek gerekir. Diğer bir ifadeyle sorunlara neden olan unsur ya da unsurların tespiti, sorunlara yönelik çözümlerin üretilebilmesi açısından hayati önem taşımaktadır. Eğer çözüm üretilmezse, getirilen yeniliklerin sisteme pek bir faydası dokunmaz ki; bazen sorun odaklı üretilen çözümler de sistem sorunlarına çare olmamaktadır. Öyleyse sorunlu sistemlere getirilen yeniliklerin de toplumun ihtiyaçları ve sistemin gereklerine göre yapılandırılması gerekmektedir. Ayrıca, getirilen yenilikler ile vergi denetimi yapan kurumun yapısındaki değişimler gibi sistemde yapılan büyük değişimler gerek değişimlerin yapıldıkları zaman gerekse söz konusu değişikliklerin içeriği açısından paralellik arz etmelidir.

Türkiye'de vergi denetim sisteminin sorunlarına yönelik olarak 2010 yılında 6009 sayılı Kanun ile çeşitli yenilikler getirilmiş, 2011 yılında da vergi denetimi yapan kurumların tek çatı altında toplanarak, tek bir kurum tarafından vergi incelemelerinin yürütülmesine imkanı sağlanmıştır. Söz konusu değişimin ve getirilen yeniliklerin ne dereceye kadar başarılı olduğu çalışmada incelenecektir.

Çalışmanın; Vergi İncelemesi ve Türkiye'deki Gelişimi başlıklı birinci bölümünde; vergi inceleme sistemine ilişkin genel bilgiler verildikten sonra, Türk vergi denetim sistemiyle ilgili yapılan değişikliklerin ve denetim sistemindeki kurum

dönüşümünün yapıldığı zamana kadar olan vergi inceleme sisteminden bahsedilecektir.

Çalışmanın; 6009 sayılı Kanun ve 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname Çerçevesinde Türkiye'de Vergi İncelemeleri başlıklı bölümünde önce 6009 sayılı kanunun çıkarılmasına neden ihtiyaç duyulduğuna ve 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameye geçişin niçin zorunlu olduğuna ilişkin sebeplere yer verildikten sonra, Türkiye'deki mevcut vergi inceleme sistemi hakkında bilgi verilerek, söz konusu Kanun ve Kanun Hükmünde Kararname ile getirilen yenilikler anlatılacaktır.

Türkiye'de Vergi İncelemesinde Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Yolları başlıklı üçüncü ve son bölümde ise önce, 6009 sayılı Kanunla ve 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile yenilikler getirilmiş ve sistem değiştirilmiş olmasına rağmen devam eden vergi inceleme sorunları ve yeni sistemin yol açtığı sorunlar anlatılacaktır. Daha sonra denetimin mükellef ve mali müşavir bazında sorgulanmasına dair anket sorularının yer aldığı uygulamanın verilerine ve tarafımızca yapılan yorumlara yer verilecektir.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ İNCELEMESİ VE TÜRKİYE'DEKİ GELİŞİMİ

1.1 VERGİ İNCELEMESİ

Vergi incelemelerinde ortaya çıkan sorunlar ve çözüm yolları adlı çalışmama başlarken, vergi incelemesinin tanımı, hukuki dayanağı, amaçları, önemi, işlevleri, türleri, yakın kavramlardan ayrımı ve tarihsel gelişimi gibi incelemeye dair temel bilgilerden bahsedilecektir.

1.1.1 Tanımı

İncelemek kelimesi, Türk Dil Kurumu'nun güncel sözlüğünde "Bir işi veya bir şeyi ele alıp özelliklerini, ayrıntılarını inceden inceye, özenli bir biçimde anlamaya, öğrenmeye çalışmak, tetkik etmek" şeklinde tanımlanırken, inceleme; "İncelemek işi, tetkik" olarak ifade edilmiştir[1]. Vergisel açıdan inceleme ise, yapılmış olan işlemlerin; nitelikleri, oluşum şekilleri ve doğrulukları bakımından belirli bir süre sonunda ve defter kayıtları ile kanıtlayıcı belgelere göre araştırılması, saptanması, eleştirilmesi ve sonuçlandırılmasıdır[2]. Vergi incelemesi; mükellef beyanları ve bunların dayanağını oluşturan bilgi, belge ve kayıtların kapsamlı bir şekilde denetlenmesidir[3].

Terim açısından vergi incelemesi konusuna yaklaşılırsa bakılacak ilk yer, yine Türk Dil Kurumu'nun güncel sözlüğüdür. İlgili sözlükte terim; "Bir bilim, sanat, meslek dalıyla veya bir konu ile ilgili özel ve belirli bir kavramı karşılayan kelime" şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanım çerçevesinde, örneğin, mükellefin ödeyeceği vergi miktarının belirlenmesi anlamına gelen vergi tarhı, vergi hukukuna özgü bir terim olarak nitelendirilebilir. Vergi incelemesi ise yine vergi hukukuna özgü bir terim olmakla birlikte mükellefin denetlenmesi anlamına gelmektedir. Daha uzun ve geniş bir anlatımla vergi incelemesi; mükellefin ödediği verginin; defter, hesap, kayıt ve belgeler ile gerekli olduğu takdirde yapılacak muhasebe dışı envanter ve

---

[1] Türk Dil Kurumu, **"**İnceleme ve incelemek sözlerinin anlamları**"**, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5856ea00bc12a8.16077254, Güncel Türkçe Sözlük 2006, Erişim Tarihi, 01.06.2016.

[2] Abdurrahman Akdoğan; **Vergi İncelemesi**, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, Maliye ve Vergi Hukuku Enstitüsü Yayınları, 1979, Ankara, s.4

[3] S. Ateş Oktar; **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, 2010, İstanbul, s.203.

araştırmalardan elde edilecek bulgulara uygunluğunun incelenerek, doğruluğunun saptanması ve sağlanmasıdır[4].

European Organisation of Supreme Audit Institutions - Avrupa Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (EUROSAI)'ye göre vergi incelemesinin tanımında ülkeler arasında farklılıklar görülmektedir[5]. Internal Revenue Services- Amerikan İç Gelir İdaresi (IRS)'ne vergi incelemesi, mali hesaplara dair bilginin doğru bir şekilde rapor edilmesini sağlamak ve gerçekte beyan edilen vergi miktarının doğruluğunu onaylamak için bir kurumun ya da bir bireyin hesaplarının gözden geçirilmesidir[6]. İngiliz üniversitesi olan Cambridge Üniversitesi kaynaklarına göre vergi incelemesi, bir kişinin ya da bir iş yerinin verdiği bilgilerin, vergi otoritesi tarafından doğru ve yasal olup olmadığının yasal olarak kontrolüdür[7]. Organisation for Economic Cooperation and Development – Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD)'ye göre ise vergi incelemesi, mükellefin vergi beyannamesinin, defter ve belgelerinin, kendisinin yaptığı matematiksel hesaplarının ve benzeri uygulamalarının kontrolünün yapılmasıdır[8].

Vergi hukukçularına göre; vergi incelemesi, vergi denetimi kavramının bir alt kavramı olarak nitelendirilmektedir. Gerçek yaşamda ise, vergi denetimi ve vergi incelemesi kavramı aynı anlamda kullanılmaktadır. Oysa teoride bu iki kavramdan biri diğerini ihtiva etmektedir. Bu bağlamda en geniş anlamıyla vergi denetimi; yoklama, beyanname revizyonu, teftiş (vergi dairesi ve vergi memurlarının denetimi) ve vergi incelemesini de kapsayan bir üst kavram konumundadır[9].

Vergi incelemesi, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu sağlaması açısından idari bir işleve sahiptir. Ancak, bu idari işlem, vergi tarhı gibi asli bir işlem değil, vergi tarhı için hazırlayıcı bir işlemdir.

Günümüzde çeşitli vergi türlerinden elde edilen gelirler, mükelleflerin verdikleri beyannameler üzerinden ödeyecekleri verginin, kendileri tarafından tespit edilmesi ve gelir idaresince denetlenmesi esasına dayanarak toplanmaktadır. Beyan

---

[4]Maliye Hesap Uzmanları Derneği; **Denetim İlke ve Esasları**, Acar Basım, 2015, İstanbul, s.45.
[5]EUROSAI; **"**Benchmarking of Tax Administrations: Report of the EUROSAI Study Group**"**, **EUROSAI Congress of Seventh,** 2008, Krakow, s.10.
[6] IRS; **"**IRS Audits**",** https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/irs-audits, Erişim Tarihi: 01.06.2016.
[7]Cambridge Dictionary**;** "Tax Audit", **Meaning of "tax audit" in the English Dictionary,** http://dictionary.cambridge.org/dictionary/english/tax-audit, Erişim Tarihi: 01.06.2016.
[8] OECD [a]; **"**Tax Audit**",** **Glossary of Tax Terms,** http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm#E, Erişim Tarihi: 01.06.2016.
[9] İmdat, Türkay [a] ; **"**Vergi İncelemesinin Kapsamı**"**, **Vergi Dünyası**, Sayı:413, Ocak 2016, s.127

usulü olarak ifade edilen bu yöntem, mükelleflerde vergi bilincinin yeterince gelişmemiş olmasının sonucu olarak, vergi konusuna tabi bazı gelirlerin beyan dışı bırakılmasına yol açması sebebiyle önemli oranda kaçakçılık riski taşımaktadır. Bu nedenle, vergi gelirlerini beyan eden mükelleflerin beyanlarının vergi idaresi tarafından denetlenmesi gereği doğmaktadır[10].

Mükellefler beyan ettikleri ya da beyan edecekleri vergilere ilişkin incelemeye alınabilirler. Cari döneme ilişkin yapılan incelemeler, beyanname süresinden sonra gerçekleşirse, mükellefin verdiği beyannameye göre ikmalen tarh yapılabilir veya beyanname vermediyse resen tarh yapılabilir ve bu çerçevede kendilerine ilgili genel usulsüzlük cezaları kesilebilir.

Cari döneme ilişkin vergi incelemelerinin beyanname verilmesine ilişkin sürenin bitmesinden önce sonuçlandırılması durumunda ise mükellefin veya sorumlunun beyan etmesi gereken en az matrah veya vergi tutarının belirlenebilir. Bu duruma diğer bir örnek ise şu şekilde verilebilir: mükellefin Aralık 2013 döneminde yapmış olduğu 100.000 TL'lik satışa ilişkin fatura düzenlemediği ihbar edilmiştir. Yapılan incelemede ihbarın doğru olduğu tespit edilmiştir. Mükellef Aralık ayı içinde incelemeye alınmış ve 15 Ocak 2014 tarihinde rapor düzenlenmiştir. Bu durumda Katma Değer Vergisi (KDV) yönünden tarhiyat önerilemez, çünkü Aralık 2013 KDV beyannamesi takip eden ay olan 24 Ocak 2014 tarihine kadar verilebilir. Bu nedenle sadece beyan edilmesi gereken matrah vergi tutarı belirtilir. Mükelleflerin cari dönem hesaplarının incelenmesine herhangi bir engel yoktur. Her zaman için cari döneme ilişkin inceleme yapılabilir. Sonuç değişmemektedir[11].

1.1.2 Hukuki Dayanağı

Vergilerin toplanması, suç işleyen kişilere ceza verilmesi, vergi incelemelerinin yapılması, şirketlerin kuruluşu, her türlü ikrazat işlemlerinin yapılması, yargı organlarının kuruluşu ve benzeri gibi toplumları ve içinde yaşayan insanları ilgilendiren hemen hemen her şey, Türkiye'de ve neredeyse bütün dünya ülkelerinde Anayasa'ya bağlı kılınmıştır.

1982 Anayasasının ikinci kısmının dördüncü bölümünde yer alan 73. maddesi de vergi ödevi ile ilgilidir. İlgili madde;

---

[10] Ali Haydar Yıldırım, **"**Vergi Denetiminde Etkinlik Nasıl Arttırılabilir?**", Vergi Sorunları,** Sayı:271, Nisan 2011, s. 32.

[11] Ersan Öz, Mehmet Yolcu; **"**Bir Vergi İncelemesi Yöntemi: Randıman Analizi ve Vergi Gayretine Muhtemel Katkılarının Tartışılması**", 29. Türkiye Maliye Sempozyumu,** Sakarya Üniversitesi Maliye Bölümü, 2014, Antalya, 2014, s. 66-67.

- "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.
- Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.
- Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.
- Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi Bakanlar Kurulu'na verilebilir"

şeklinde Anayasa'da yer almaktadır.

Bu çerçevede 1982 Anayasası'nın 73. maddesinde belirtilen ve yukarıda açıklaması verilen ilkeler; verginin genelliği ilkesi, verginin kamu giderlerini karşılamak için alınması ilkesi, verginin mali güce göre orantılı olması ilkesi, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi, verginin yasallığı ilkesi olarak adlandırılmaktadırlar. Bu ilkelerden; verginin kanuniliği ilkesi, bir yandan bireyi koruyan sınırları çizerken diğer yandan da devletin vergisel işlemleri gerçekleştirmesi için bir buyruk niteliği taşımaktadır[12]. Ayrıca, kamu hizmetlerinin finansmanı karşılamak üzere vatandaşların ödediği vergiler, devletin en önemli gelir kaynağını oluşturmaktadır. Dolayısıyla, devlet, gelir kaynağını korumak adına Anayasa'ya dayanarak çıkardığı kanunlar çerçevesinde vergi incelemelerinin gerçekleşmesini sağlamaktadır. Vergiler ve vergi incelemelerine dair Anayasa'ya dayanan başlıca Kanun ise Vergi Usul Kanunu (VUK)'dur. Vergi incelemeleri, VUK'un birinci kitap yedinci kısım ikinci bölümünde yer almaktadır.

1.1.3 Amaçları

VUK'un 134. maddesinde incelemeden maksadın ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğu belirtilmiştir. Bu nedenle incelemedeki amaç, ödenmesi gereken bir verginin olup olmadığının belirlenmesi dahil ödenmesi gereken miktar ve mükellef olarak doğruluğunun tespiti ile tespit edilen verginin ödenmesinin sağlanması olmaktadır. Burada "sağlanması" ifadesinin, inceleme sonucunda tespit edilen hususların vergi dairesine intikal ettirilerek gerekli

[12] Sevil Şin; **Avrupa Birliği ve Türkiye'de Vergi Yapısı, Denetimi ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları**, İstanbul Ticaret Odası Yayınları, 2005, İstanbul, s.101.

tarhiyat ve tahakkukun yaptırılması şeklinde anlaşılması gerekir. Aksi takdirde vergi incelemesinden beklenen amaç gerçekleşmez[13].

Vergi incelemesinin esasen temel amacı, ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırarak hazine lehine matrah farkı bulmak suretiyle devlet gelirlerini arttırmaktır. Ancak amaç, ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak olduğuna göre mükellefin lehine çıkan sonuçlar, vergi inceleme elemanı tarafından görmezden gelinemez, mükellefin lehine olan matrah farklarının da dikkate alınması gerekmektedir[14]. Bu duruma ilişkin örnek aşağıda yer almaktadır: Kuruyemiş işletmecisi Zeki Yaman, 2007-2008 takvim yılları hesaplarının incelenmesi amacıyla Haziran 2009'da, vergi incelemesine alınmıştır. Yapılan incelemede beyannamede matrahtan yapılması gereken indirimin 800 lira gösterilmesi gerekirken 300 lira gösterildiği ve mükellef aleyhine verginin fazla çıktığı tespit edilmiştir. Bu hata mükellef lehine de olsa inceleme elemanı tarafından dikkate alınması gerekmektedir. Çünkü, inceleme elemanlarının görevi sadece idare lehine yapılan hataları ortaya çıkarmak değildir[15]. Bu durumda inceleme elemanları ikmalen tarhiyata giderek Zeki Yaman'a 500 lira farkı iade etmelidir.

Vergi incelemesinin ödenmesi gereken verginin doğruluğunu sağlamasının yanı sıra; mali, sosyal, ekonomik ve hukuki olmak üzere dört amacı daha bulunmaktadır.

1.1.3.1 Mali Amaç

Devletin vatandaşlarından vergi toplamasının nedeni, kamu hizmetlerini karşılamak amacıyla gelir kaynağı yaratmak istemesidir. Bu sebeple devlet, mümkün olduğunca çok vergi toplamayı amaç edinmekte ve vergi incelemeleri de tam bu noktada önem kazanmaktadır. Vergi incelemeleri vasıtası ile beyan dışı kalmış vergi gelirlerinin, hazineye intikali sağlanarak bütçe kaynağının arttırılması, vergi incelemelerinin mali amacını yansıtmaktadır. Literatürde de vergi incelemesinin gelir mali amaçlarına dair birçok çalışma mevcuttur[16].

---

[13] Mehmet Ali Özyer; **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması,** Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2014, İstanbul, s. 283.
[14] Metin Meriç; **Vergi Denetimi,** İlkem Ofset, 2002, İzmir, s.61-62.
[15] Mehmet Tosuner, Zeynep Arıkan; **Vergi Hukuku**, Dokuz Eylül Üniversitesi Maliye Bölümü Yayıncılık, 2008, İzmir, s.137.
[16] Bilgi için bkz: Young-dahl Song and Tinsley E. Yarbrough; **"**Tax Ethics and Taxpayer Attitudes: A Survey**"**, **Public Administration Review,** Vol. 38, No. 5, 1978, s. 442-452. & Shelley C. Rhoades; **"**The Impact of Multiple Component Reporting on Tax Compliance and Audit Strategies**"**, **The Accounting Review**, Vol. 74, No. 1, 1999, s. 63-85.

1.1.3.2 Sosyal Amaç

Sosyal amaç, vergi incelemelerinin gelir dağılımı üzerine olumlu veya olumsuz etki yapması üzerinedir. Vergi yükünün, vergi kaçırma ve yansıtma imkanı bulunmayan sabit veya düşük gelir seviyesine sahip topluluklar üzerinde ağırlıklı olması halinde, vergi kaçakçılığı, bu grupların gelir dağılımındaki olumsuz durumunu daha da şiddetlendirecektir. Ancak etkin bir vergi incelemesi, gelir dağılımdaki adaletsizliğin azaltılmasında yararlı olabilir. Literatürde de vergi incelemesinin gelir dağılımını etkilediğine dair birçok çalışma mevcuttur[17].

1.1.3.3 Ekonomik Amaç

Devletin hedeflenen ekonomik istikrara ve kalkınmaya ulaşabilmek adına bütçe açıklarını kapatmak, borçları ödemek, kayıt dışı ekonomi ile mücadele etmek gibi ekonomik amaçları bulunmaktadır. Vergi incelemelerinin ekonomik amaçları doğrultusunda, incelemelerdeki etkinliğin artması söz konusu olmakta dolayısıyla, ekonomideki kayıt dışı faaliyetler azalmaktadır. Vergi tabanının genişlemesi ve bu duruma paralel olarak vergi oranlarının azalması ise bu durumun bir sonucudur. Bütün bu gelişmelerin ışığında, ekonomik faaliyetler artacak ve bu da ülkenin ekonomik büyümesine yardımcı olacaktır[18]. Literatürde de vergi incelemesinin ekonomik amaçları hususuna dikkat çeken dair birçok çalışma mevcuttur[19].

1.1.3.4 Hukuki Amaç

Vergi bilincinin yerleştirilmesi, hak ve yükümlülükler konusunda farkındalık oluşturulması ve mükelleflerin inceleme sonrası gönüllü uyumunu sağlamaya yönelik olumlu etkilerin yaratılması, vergide adalet ve eşitliğin sağlanmasına[20] yardımcı olabilecektir. Bu durum da vergi incelemelerinin hukuki amacına hizmet etmektedir.

Vergi incelemesi gerçekleştirilirken izlenen yolda yapılan planlar, incelemenin hukuki amacıyla yakından ilişkilidir. İlgili planların amacı, vergi

---

[17] Bilgi için bkz: Michelle Hanlon, Lillian Mills, Joel Slemrod; **An Empirical Examination of Corporate Tax Noncompliance**, Ross School of Business Working Paper Series, Working Paper No. 1025, 2005, s.1-46. & Mats Persson and Pehr Wissén; **"**Redistributional Aspects of Tax Evasion**",** **The Scandinavian Journal of Economics,** Vol. 86, No. 2, 1984, s.131-149.

[18] Yıldırım, s.33.

[19] Bilgi için bkz: Jacob A. Frenkel, Assaf Razin; **"**Budget Deficits under Alternative Tax Systems: International Effects**"**, **Palgrave Macmillan Journals on behalf of the International Monetary Fund,** Vol. 35, No. 2, 1988, s. 297-315. & Suzanne Scotchmer; **"**Audit Classes and Tax Enforcement Policy**"**, **The American Economic Review,** Vol. 77, No. 2, 1987, s. 229- 233.

[20] T.C Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı [a]; **Faaliyet Raporu-2015**, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 2016, Ankara, s.15.

idaresinin dikkat çektiği hususlara saygı duyulması fikrinin mükelleflere aşılanması için etkili bir vergi incelemesi yapmaktır. Söz konusu süreçte izlenen planlar, mükellefin vergiye gönüllü uyumu sağlaması[21] bakımından vergi incelemelerinin hukuki amacına dolaylı yoldan katkı sağlamaktadır.

Ancak şu da unutulmamalıdır ki; ekonomi ve hukuk birleştiğinde kesin olmayan cevaplar vermekten daha çok sorular sorulmasına neden olabilir ve vergi incelemesi de bu iki alan tarafından kapsanmaktadır[22].

1.1.4 Önemi

Devletin faaliyetlerini devam ettirmesi, ekonomik, politik ve sosyal amaçlarını gerçekleştirmesi bakımından vergi gelirleri büyük önem arz etmektedir. Bu bağlamda, vergi gelirlerinin düzenli oluşu ve de artmasının sağlanması ancak etkin bir vergi inceleme sisteminin varlığı ile mümkündür. Vergiye dair kayıt dışılığın azaltılması, ancak bu yolla mümkündür. Kayıt dışılığın, vergi denetimi yoluyla azaltılabileceğine dair literatürde birçok çalışma mevcuttur[23].

Vergiye dair kayıt dışı ekonomi, vergi kaçırma veya vergiden kaçınma güdüsü ile vergi idaresinin bilgi alanı dışında bırakılmış faaliyetler bütünüdür[24] şeklinde tanımlanabilir. Ekonominin vergilendirilmeyen bölümü olarak kayıt dışı ekonominin (gri ekonomi) faaliyet alanları - her ne kadar aralarında bazılarının zaman zaman denetimi arttırılsa da - eskiden beri pek değişmemiştir. Çocuk bakıcılığı, falcılık, fahişelik, uyuşturucu satıcılığı, sigortasız işçinin çalıştırılması gri ekonominin söz konusu faaliyet alanlarındandır[25]. Vergi kaçırma ve vergiden kaçınma güdüsü bir anlamda mükellefin denetimlere ve vergiye dair psikolojisine göre değişebilmektedir. Denetimlerin yeterli olmadığını düşünen mükellef, daha fazla vergi kaçırmaya

---

[21] Stanley S. Surrey; **"**Tax Administration in Underdeveloped Countries**",** editörler: Richard M. Bird, Oliver, Oldman; **Readings on Taxation in Developing Countries**, The Johns Hopkins University Press, 1975, London, s.487.

[22]Sarah B. Lawsky; **"**Probably? Understanding Tax Law's Uncertainty**", University of Pennsylvania Law Review**, Volume 157, No. 4, 2009, s.1017-1074.

[23] K. Hung Chan and Phyllis Lai Lan Mo; **"**Tax Holidays and Tax Noncompliance: An Empirical Study of Corporate Tax Audits in China's Developing Economy**",** **The Accounting Review**, Vol. 75, No. 4, 2000, s. 469-484. & Timothy Besley and Torsten Persson; **"**Why Do Developing Countries Tax So Little?**", The Journal of Economic Perspectives**, Vol. 28, No. 4, 2014, s. 99-120. & Richard J. Cebula; **"**An Empirical Analysis of the Impact of Government Tax and Auditing Policies on the Size of the Underground Economy: The Case of the United States, 1973-94**",** **The American Journal of Economics and Sociology**, Vol. 56, No. 2, 1997, s. 173-185.

[24] Mustafa Ali Sarılı [a]; **"**Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonominin Boyutları, Nedenleri, Etkileri ve Alınması Gereken Tedbirler**", Bankacılar Dergisi,** 2002, s.32.

[25]Ali Rıza Gökbunar; **"**Türk Vergi Sisteminin Yapısal Sorunları ve Çözüm Önerileri**", Cbü Yönetim ve Ekonomi Dergisi,** Sayı: 2, 1996, s.109.

yönelmekte, aksine, etkin denetim yapılması ve bunun mükellef tarafından bilinmesi, mükellefin kayıt dışına çıkmasını engellemektedir[26].

Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB)'in 2007 yılında "Vergi Uygulamaları Karşısında Mükellef Eğilimleri Araştırması" adlı yaptığı araştırmada, "Vergisini Hiç Ödememesine Rağmen Yakalanmayan İnsanlar Olduğuna İnanıyorum" çoklu seçenekli soru karşısında, mükelleflerin %31,1'i bu görüşe tamamen katılmış, %41'i ise sadece katılmıştır. Bu çalışma, denetimin mükellef üzerindeki etkisini göstermekte olup, denetimin artması durumunda, vergide kayıt dışılığın azalacağı belli olmaktadır. Ayrıca bir ülkede denetim sıklığı arttığında mükellefte vergi bilinci yerleşecektir. Ancak, denetimin başarılı olabilmesi için incelemeyi yapan memurların iyi davranması şarttır. Bir devletin vergileme politikasına ne dereceye kadar hakim olduğu, mükelleflerin zihniyetini dikkate alan ve psikolojik şartları yerine getiren vergi denetim yönteminde en belirgin şekilde ortaya çıkmaktadır[27]. Ayrıca vergi yasaları, vergi kaçırmaya mahal vermeyecek şekilde geliştirilen bir ülkede kayıt dışılık da düşük olacaktır. Zira vergi yasalarındaki boşlukla kayıt dışılık arasında güçlü bir ilişki bulunmaktadır[28]

Vergi denetimi, devletin vergi gelirlerinin artması buna bağlı olarak borçlanmanın o ölçüde azalmasını sağlar. Böylece eşitlik ve adaleti sağlamada olumlu katkılar yaparak, mükellefin, devlete olan güvenini arttırır. Vergi sistemi, vergi adaletini sağlamaya yönelik ilkelere tam uyumlu olarak düzenlenmiş olsa bile, yeterli ve etkin bir vergi denetimi gerçekleştiremediği sürece adalet sağlanamayacaktır[29]. Öyleyse vergi incelemeleri, mükellefte vergi bilincinin oturmasını sağlayarak vergiye dair kayıt dışılığını azaltmasının yanı sıra vergi adaletini sağlaması yönünden de önem arz etmektedir.

1.1.5 İşlevleri

VUK'un vergi incelemesinin amacını düzenleyen 134. maddesi aynı zamanda vergi incelemesinin işlevlerini de ortaya koymaktadır[30]. Vergi incelemesinin

---

[26] Hakan Can, Mücahid Taştan; **"**Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi İlişkisi**", Vergi Sorunları,** Sayı:311, 2014, s. 48.
[27] Salih Turhan; **Vergi Teorisi ve Politikası**, Filiz Kitabevi, 1998, İstanbul, s. 82.
[28] Matthew N. Murray; **"**Salex Tax Compliance and Audit Selection**", National Tax Journal,** Vol. 48, No. 4, 1995, s. 515.
[29] Ümit Süleyman Üstün; **Nasıl Bir Vergi Denetimi ve Vergi Yargısı?**, Beta Yayıncılık, 2013, İstanbul, s. 17.
[30]Abdullah Aslan; **"**Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu**", Vergi Dünyası,** Sayı:185, Ocak 1997, s. 3-7.

araştırma işlevi ve önleme işlevi olmak üzere başlıca iki işlevi bulunmaktadır. Ancak önleme işlevi, tıpkı bir zincirin halkaları gibi eğitme işlevi ve vergiye gönüllü uyum sağlatma işleviyle sıkı sıkıya bağlıdır.

1.1.5.1 Araştırma İşlevi

VUK'un 134. maddesinde de belirtildiği üzere vergi incelemesinin amacı ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmaktır. Esasında, vergi incelemelerinin araştırma işlevi, incelemenin temel işlevi olarak kabul edilmektedir. İncelemenin temel işlevi, hesapların doğruluğu, uygunluğu ve açıklığı hakkında bilgi edinmektir. İnceleme, hesapların gerçekliğini göstermesinin yanı sıra onların tamamlanmış olmasını da ifade eder. Gerçeği yansıtmasına rağmen, hesaplarda bir eksiklik bulunursa ilgili işlev tamamlanmış sayılmaz[31]. Ayrıca araştırma işlevi, literatürde "arayıcı ve bulucu" (dedektif) fonksiyon olarak da ifade edilmektedir[32].

Teoride, vergi incelemesinin en önemli işlevi, vergi mükellefleri tarafından borçlanılan miktarın doğru bir şekilde belirlenmesindir. Ancak, pratikte çoğu vergi idaresi, artan gelirleri aracılığıyla mükellefleri denetlemektedir. 1999 yılında California'da yapılan bir uygulama bu duruma örnek olarak gösterilebilir. California Vergi İdaresi, Denetimi Planlama ve Değerlendirme Birimi, vergi denetimi programı aracılığıyla eyaletin satış vergilerinde bu sava dair bir analiz yapmıştır. Sonucunda harcanan her bir dolara karşılık devlet tarafından 5 dolar vergi istendiği, bu durumun bütçenin beklentisi olduğu bulgusuna ulaşmıştır[33]. Bu analize göre, devlet daha çok gelir elde edebilmek için ilk etapta gelirleri yükselen mükelleflere yönelmektedir.

1.1.5.2 Vergi Kayıp ve Kaçağını Önleme / Mükellefi Eğitme / Vergiye Gönüllü Uyum Sağlatma İşlevi

Vergi incelemesinin, incelenme olasılığı ve inceleme sonucunda yapılacak cezalı tarhiyatın caydırıcılığı gibi nedenlerle mükelleflerin vergi matrahının tespitine ilişkin hileli yollara sapmasını[34] engellemesi durumunda incelemenin vergi kayıp ve kaçağını önleme işlevinden söz edilir. Lieratürde yapılan birtakım çalışmalarda da, vergi incelemelerinin caydırıcılık etkisinin ispatlanmış olduğu görülmektedir[35].

---

[31] Ashok Sharma; **Auditing,** V.K (India) Enterprises, 2010, New Delhi, s.24.
[32] Şin, s.87.
[33] Daniel M. Davis, **2009 Multistate Guide to Sales and Use Tax Audits**, Wolters Kluwer Business, 2009, Chicago, s. 1-2.
[34] Maliye Hesap Uzmanları Derneği, s. 46.
[35] Elena D'Agosto, Marco Manzo, Stefano Pisani, Filippo Maria D'Arcangelo; **"**The Effect of Audit Activity on Tax Declaration: Evidence on Small Businesses in Italy**", Public Finance Review,**

Ayrıca, yapılan inceleme süresi boyunca gerek görülen hususlarda mükellefin aydınlatılması, hata ve eksikleri konusunda uyarıcı mahiyette bilgi verilmesi ve eleştirilmesi mükellef üzerinde eğitici rol oynar[36]. Malezya'da kurumlar vergisi mükellefleri arasında yapılan bir araştırmada; ankete cevap verenlerin %50'sinden fazlasının, vergi incelemelerinin ya ödenecek verginin saptanmasını, ya daha fazla verginin salınmasını ya da uyumsuzluğun cezalandırılmasını amaçladığı şeklinde yanlış anlamalara sahip olduğu ortaya konmuştur[37]. İncelemelerin caydırıcılığı rolüyle önleme işlevi; buna ek olarak inceleme sırasında mükellefin bilemediği kısımlarda kendisine bilgi verilmesi rolüyle eğitme işlevi ve mükellefi vergiye gönüllü uyum sağlaması konusunda doğru yola itecektir.

Birçok işlevin farklı noktalara çıkarak aynı kategoride yer almasını sağlayan söz konusu işlevde aynı zamanda vergi incelemesinin vergi uyumuna da katkısından söz edilebilir. Mükelleflerin vergi yasalarına uygun olarak hareket etme derecesi[38] olarak ifade edilen vergi uyumu, bu aşamada, incelemenin ana işlevi haline gelmekte ve söz konusu işlev mükelleflerin, güncel vergi kanunlarına ve düzenlemelerine uymalarını sağlayarak vergiye gönüllü uyumu geliştirmeyi sağlamaktadır[39]. OECD'ye göre de vergi incelemeleri öncelikle, mükellefin vergiye gönüllü uyumunu belirleme ve uyumsuzluğu düzeltmede kullanılmaktadır[40]. Ayrıca vergi uyumunun sağlanmasında, vergi incelemesinin en önemli ve en kritik bileşen olduğu da belirtilmektedir[41].

Günümüzde, vergi incelemelerinin araştırma, vergi kayıp ve kaçağını önleme işlevine yönelik olarak elektronik devletin sağlamış oluğu imkanlardan yararlanılması suretiyle Gelir İdaresi'ne Vergi Daireleri Otomasyon Projesi (VEDOP) kapsamında uygulamaya konulan Veri Ambarı (VERİA) ve Denetim Bilgi

---

Volume 20, No:10, 2017, s.1-23. & Edoardo Di Porto; **"**Undeclared Work, Employer Tax Compliance,and Audits**", Public Finance Review,** Volume 39, No:1, 2011, s.75.

[36] Fazıl Tekin, Ali Çelikkaya; **Vergi Denetimi,** Seçkin Yayıncılık, 2009, Ankara, s.145.

[37] KF, Choong, ML Ling; "Tax Practitioners' Perception on Tax Audit and Tax Evasion: Survey Evidence in Malaysia", **8. International Business Research Conference**, 2008, Dubai, s.227.

[38] Hamza Kahriman; **"**Vergiye Gönüllü Uyum Çerçevesinde Türkiye'de Gelir İdaresinin Organizasyon Yapısı Üzerine Bir Değerlendirme**"**, **Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Cilt 12, Yıl 12, Sayı 1, 2016, s.231,

[39] Khadijah Isa, Jeff Pope; "Corporate Taxpayers' Compliance Variables- Findings From A Study of Focus Groups in Malaysia", **International Tax Administration: Building Bridges,** National Library of Australia Cataloguing, 2010, Sydney, s.142.

[40] Charles Vellutini; **"**Key Principles of Risk-Based Audits**", Risk-Based Tax Audits Approaches and Country Experiences,** Editors: Munawer Sultan Khwaja, Rajul Awasthi, and Jan Loeprick, World Bank, 2011, Washington D.C, s.15.

[41] OECD [e]; **Strengthening Tax Audit Capabilities: Innovative Approaches to Improve the Efficiency and Effectiveness of Indirect Income Measurement Methods**, OECD Centre For Tax Policy and Administration, 2006, Washington D.C., s.4.

Sistemi (VEDOS) gibi otomasyon sistemleri sayesinde; mükelleflerin yasal kayıtları ile dış kaynaklardan alınan bilgilerin değerlendirilmesi ve ilgili birimlerce yapılan risk analizleri sonucunda incelenmesinde yarar görülen mükelleflerin listesinin denetim birimlerine gönderilmesi uygulaması yapılmaktadır. Bu sistem ile vergi incelemelerine hız ve etkinlik kazandırılmaya başlanılmıştır[42].

1.1.6 Vergi İncelemesinin Yakın Kavramlardan Ayrımı

Yoklama, yaygın ve yoğun vergi denetimi, iç denetim (teftiş), vergi revizyonu; çalışmamızda vergi incelemesine yakın kavramlar olarak incelenecektir.

1.1.6.1 Yoklama – Vergi İncelemesi

Yoklama, vergi kanunlarının uygulanması için fiilen tespiti gereken durumların yerinde araştırılması faaliyetidir. Ancak yoklama, VUK'da tanımlanmamış; bunun yerine, kanun koyucu kanunun 127. maddesinde "yoklamadan maksat" ifadesini kullanarak yoklama işleminin hangi amaçla yapıldığını ortaya koymuştur[43]. VUK'a göre yoklamadan maksat; mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir. Söz konusu madde, son derece geniş kapsamlı tutulmuştur. Zira bu haliyle yoklama, vergi idaresinin mükellef hakkında yaptığı bir tür bilgi toplama faaliyeti olmanın yanında kayıt ve belge düzeninin kontrolünü de içermektedir. Yoklama yapılması suretiyle, yükümlünün faaliyetini vergi dairesinin bilgisi dahilinde yapıp yapmadığı, gerekli bildirimleri yerine getirip getirmediği, vergi kanunlarında belirtilen belge, kayıt ve benzeri işlem ve uygulamalarla ilgili ödevlerini yerine getirip getirmediği araştırılmaktadır. Buna göre örneğin; bir işyerinde işçi çalıştırılıp çalıştırılmadığı; ancak, yoklama yapıldığı anda görülecektir[44]. Yoklamaya yetkili olanlara verilen yetkiler esasen VUK'un 127. maddesinde belirtilmiştir. İlgili maddeye göre yoklamaya yetkili olanların;

- 3100 Sayılı Kanun kapsamına girip ödeme kaydedici cihaz kullanmak mecburiyetinde olanların bu mecburiyete uyup uymadıklarını, bu cihazları

[42] Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek; **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2013, Bursa, s. 149.
[43] Ahmet Somuncu; **"**Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi: Hukuki Yapı ve Uygulamanın Değerlendirilmesi**"**, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı: 43, 2014, s.142.
[44] Tekin, Çelikkaya, s.126 & Yusuf Karakoç [a] ; **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, 2012, Ankara, s. 314.

belli edilmiş esaslara göre kullanıp kullanmadıklarını ve günlük hasılatı tespit etmek,

- Günü gününe kayıt yapılması zorunlu defterlerin iş yerlerinde bulundurulup bulundurulmadığını, tasdikli olup olmadığını usulüne göre kayıt yapılıp yapılmadığını, vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi icap eden belgelerin usulüne göre düzenlenip düzenlenmediği ile kullanılıp kullanılmadığını, faturasız mal bulunup bulunmadığını, levha asma veya kullanma mecburiyetine uyulup uyulmadığını tespit etmek, kanuni defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğuna emare teşkil eden defter, belge ve delillerin tespit edilmesi halinde bunları almak yetkileri bulunmaktadır.

Yukarıda belirtilen maddeler VUK'un 127. maddesinin (b) ve (c) fıkralarıdır. İlgili maddenin (a), (d) ve (e) fıkraları yaygın ve yoğun vergi denetimi-vergi incelemesi ayrımında incelenecektir.

VUK'un 127. maddesinin (b) ve (c) fıkralarında sayılan yetkiler, tüm yoklama memurları ve yoklama işi ile görevlendirilenler tarafından kullanılabilir ve bu memurlar "YOKLAMA YETKİ BELGESİ"ni taşımaktadırlar. Yoklama memurları ve yoklama işi ile görevlendirilenler, nezdinde yoklama yapılacak ilgililere, hangi konuda yoklama yapmaya yetkili olduklarını belirttikten sonra fotoğraflı yoklama yetki belgesini yoklamaya başlamadan önce, ibraz etmek zorundadır. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların ise vergi inceleme yetkisine sahip olduklarını gösterir kimliklerini ibraz etmeleri yeterlidir. Yoklama sonucunda, VUK'un 131. maddesi uyarınca, yoklama neticeleri tutanak mahiyetinde olan "yoklama fişine" geçirilir.

27.03.2015 tarihinde kabul edilen ve 07.04.2015 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanan uyarınca VUK'un 132. maddesine gelişen teknoloji uygulamaları paralelinde Elektronik Yoklama'yı anlatan 132/A maddesi eklenmiştir. Bu maddeye göre, yoklama neticeleri, yoklama yerinde bu Kanunun normal yoklama fişi ile aynı mahiyette olan elektronik ortamda tanzim olunan "yoklama fişi" ile de kayıt altına alınabilir. Bu fiş, nezdinde yoklama yapılan veya yetkilisi tarafından elektronik imza araçlarıyla imzalanır. Yoklama fişinin elektronik imza araçlarıyla imzalanmaması durumunda yoklama fişini temsil eden ve yoklama fiş muhteviyatının değiştirilemeyeceğini güvence altına alan benzersiz bir kodun üzerine yazıldığı bir form imzalanır. Ayrıca, Maliye Bakanlığı, diğer uygulamalarda da olduğu gibi elektronik ortamda kayıt altına alınan yoklama fişleri ile ilgili belgelerin şekil ve

muhteviyatını tespit etmeye, bunların şifre, elektronik imza veya diğer güvenlik araçları konulmak suretiyle imzalanması usul ve esaslarını belirlemeye, bunları internet de dâhil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında ilgili kişilere göndermeye ve elektronik ortamda yürütülecek yoklama faaliyetlerine ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkili kılınmıştır.

Vergi incelemesi ve yoklama; amaçlar, hukuki sonuçlar ve incelemeye yetkili birimler bakımından birbirinden farklı özellikler göstermektedirler. İlgili ayrımlardan amaçlar açısından olanı ilk olarak değerlendirilecektir.

Yoklamadan maksat, sınırlı bir denetim faaliyetidir. Yoklama yoluyla bir yandan mükellefler ve mükellefiyetle ilgili maddi olaylar ve konular tespit edilmeye çalışılır. Diğer taraftan da, mükelleflerin vergi kanunları ile kendilerine yüklenen şekli ödevleri yerine getirip getirmedikleri araştırılır[45]. Vergi incelemesinde ise, beyanların ve ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu sağlamak amacıyla yükümlünün defter kayıtları, belgeleri ve envanteri üzerinden yapılan derinlemesine bir araştırma[46] yapılmaktadır.

Yoklamada yükümlülük kaydı yoksa tesis edilir, varsa da eksik bilgiler tamamlanır ve gerekirse takdir komisyonu ya da inceleme elemanına sevk edilerek, sadece usulsüzlük cezası kesilir. Ancak, incelemenin resen ve ikmalen tarh, ceza ve gecikme faizi gibi sonuçları vardır. Bir başka ifadeyle, yoklama bir durum tespiti olup, yoklama ile tespit edilen hususa göre vergi salınmaz. Yoklama ancak delil olarak ileri sürülebilir ve vergi ve ceza ise inceleme sonucunda salınır.

Yoklama, VUK'un 128. maddesi uyarınca, vergi dairesi müdürleri, yoklama memurları, yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler, vergi incelenmesine yetkili olanlar ve gelir uzmanları tarafından yapılmaktadır. Vergi incelemesini ise, VUK'un 135. maddesinde Vergi Müfettişlerinin, Vergi Müfettiş Yardımcılarının, ilin en büyük mal memurunun veya vergi dairesi müdürlerinin yapabileceği belirtilmektedir. İlgili kanundaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, yoklamayı vergi incelemesi yapmakla yetkili kılınmış kişiler yapabilmekteyken, vergi incelemesini, yoklama yapabilen kişiler yapamamaktadır. Bu durumun tek istisnası, hem yoklamayı hem de vergi incelemesini yapabilen zatlar olarak tanımlanan kişiler, vergi dairesi müdürleridir.

---

[45] Erdoğan Öner; **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** Seçkin Yayıncılık, 2014, Ankara, s.100-101.

[46] Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan; **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi Yayınları, 1998, Ankara, s. 100.

Yoklama ile vergi incelemesinin yapılma zamanı bakımından da farklılıklar bulunmaktadır. Yoklama, genellikle vergilendirme dönemi içinde (vergiyi doğuran olayın oluşması sırasında) yapılmaktadır. Vergi incelemelerinin yapılma zamanı ise, vergilendirme dönemi geçtikten sonradır.

Yoklama, potansiyel yükümlüleri asıl yükümlü yapmayı amaçlarken, inceleme bu noktadan sonra başlar ve asıl yükümlü üzerinde yoğunlaşır.

Yoklama, tüm vergi yükümlülerini kapsayacak olağan bir denetim yoludur. Vergi incelemesi ise olağan bir yol olmayıp incelenecek mükellefler belirli verilerden hareketle seçilmektedir.

Yoklama yapacak kişilerin temel bilgiler dışında uzmanlaşmaya varacak düzeyde eğitilme zorunluluğu bulunmamaktadır. Ancak vergi incelemelerinde ise, kesinlikle konusunda uzmanlaşmış kişilere gereksinme vardır.

Belge düzenine uyulma ölçüsü, işyerinde yapılacak denetimde belli olacağından yoklamanın işyerinde yapılma zorunluluğu bulunmaktadır. Vergi incelemeleri ise işyerinin dışında da yapılabilmektedir[47].

1.1.6.2 Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi – Vergi İncelemesi

Yaygın ve yoğun vergi denetimi, vergi suçu oluşturacak fiillerin anında tespit edilmesi ve cezanın kesilmesi esasına dayanan maddi bir denetim şeklidir. Yaygın ve yoğun vergi denetimin amacı; vergi ziyaı ile ilgili delil ve izler ortadan kalkmadan, anında yapılacak denetimlerle, vergiyi doğuran olayın gerçek yönüyle kayıtlar arasında bağlantı kurularak vergi ziyaına neden olacak suçların zamanında önlenmesini sağlamaktır[48]. Yaygın ve yoğun vergi denetiminin diğer amaçları ise; ekonomik delil sistemine işlerlik kazandırmak, vergi incelemelerini mükellefin defter ve belgeleri ile sınırlı kalmaktan kurtarmak, mal, hizmet ve nakit hareketlerinin tümü için belge düzenlenmesini ve düzenlenen belgelerin yasal defterlere kaydını sağlamak, mükellefiyet ile ilgili olayları, kayıtları ve konuları araştırmak suretiyle vergilendirme ile ilgili olayları anında saptamaktır[49].

Ülkemizde, 1981 yılından itibaren yaygın ve yoğun denetim yapılmaya başlanmış, 01.01.1985 yılında yürürlüğe giren Katma Değer Vergisi (KDV) Kanunu ile belge düzenine tam olarak uyulmasını sağlamak için yaygın ve yoğun denetimler

[47] Tekin, Çelikkaya, s. 146.
[48] Nezih H. Şeker; **Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi**, Beta Basın Yayım Dağıtım, 1994, İstanbul, s.26.
[49] İsmet Yurteri; **"**Türk Vergi Sisteminde Yoklama ve Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi**"**, **TBB Dergisi**, 2012, s.264.

sıklaştırılmış[50], 11.12.1985 tarihinde yürürlüğe giren 3239 sayılı Kanunun 12. maddesi ile de VUK'un yoklama başlıklı 127. maddesinin sınırları genişletilmiş ve yoklamaya yetkili olanların yetkileri ilgili maddede tek tek sayılmıştır[51]. Yapılan değişimler sonucunda Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi olarak adlandırılacak bir dönem başlamıştır[52].

Yaygın ve yoğun vergi denetiminin kapsamı VUK'un Yoklama başlığı altında düzenlenmiştir. Diğer bir deyişle yaygın ve yoğun vergi denetimleri, yoklama müessesesinin kapsamında gerçekleştirilmektedir. Buna göre, yaygın ve yoğun vergi denetimi yapanlara verilen yetkiler, VUK'un 127. maddesinin (a), (d) ve (e) fıkralarına dayanmaktadır:

- Maliye Bakanlığınca belirlenmiş usuller dahilinde özel yetki verilmiş olmak kaydıyla günlük hasılatı tespit etmek,
- Nakil vasıtalarını, Maliye Bakanlığının belirleyeceği özel işaretle durdurmak ve taşıtta bulundurulması icap eden taşıt pulu, yolcu listesi, fatura veya sevk irsaliyesi, yolcu bileti ile taşıma irsaliyelerinin muhtevası ile taşınan yolcu ve malların miktar ve mahiyetlerini ölçmek, tartmak, saymak suretiyle tespit etmek,
- Taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi ve faturanın taşıtta bulunmaması, halinde bu belgelerin ibrazına kadar nakil vasıtalarını trafikten alıkoymak, taşınan malın sahibi belli değilse tespitine kadar malı bekletmek ve muhafaza altına almak, (Beklemeye ve muhafazaya alınan malların bozulmaya ve çürümeye maruz mallar olması halinde derhal, diğer mallar ise üç ay sonra Maliye Bakanlığının belli edeceği esaslar dahilinde tasfiye olunur.)

VUK'un 127. maddesinin a, b, c, d, e bentlerinde sayılan yetkilerin, hangilerinin ne şekilde ve hangi hallerde kullanılacağını belirlemeye, yoklamaya yetkili olanların bu hususstaki görev ve yetkilerini sınırlamaya Vergi Usul Kanunu'na göre Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Bu yetkiye istinaden Maliye Bakanlığı 168 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Tebliği'ni[53] çıkartmış ve yoklama memurlarına ve yoklama işi ile görevlendirilenler bakımından yoklama memurlarına ve yoklama işi ile görevlendirilenler bakımından yoklama yetkilerine sınırlamalar getirilmiştir. Buna

[50] Tekin, Çelikkaya, s. 133.
[51] Sadık Kırbaş; **Vergi Hukuku**, Siyasal Kitabevi, 2012, İstanbul, s.155.
[52] Somuncu, s. 150.
[53] 31.12.1985 tarihinde 18975 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

göre, ilgili maddenin (a), (d) ve (e) fıkralarında belirtilen günlük hasılatı tespit etme* ve nakil vasıtalarını "VERGİ KONTROLÜ" ibaresi bulunan bir levha ile durdurarak[54] belge kontrolü yapabilme yetkisi, özel olarak bu işlerle de görevlendirilen memurlar tarafından kullanılmaktadır. Bu yetkiye sahip memurlar, ayrıca maddedeki diğer yetkilere de sahiptirler ve "ÖZEL YOKLAMA YETKİ BELGESİ" taşımaktadırlar. Özel olarak görevlendirilmeyen, dolayısıyla "ÖZEL YOKLAMA YETKİ BELGESİ" verilmemiş olan memurların, günlük hasılatı tespit ve nakil vasıtalarını durdurarak kontrol etme yetkileri bulunmamaktadır.

Yaygın ve yoğun vergi denetimine ilişkin verilen bilgilerden sonra, vergi incelemesi - yaygın ve yoğun vergi denetimi arasındaki ayrımlar konusunda belirlenen ilk fark ilgili denetimlerin yapılma zamanıdır. Cari yıl içerisinde yaygın ve yoğun vergi denetimi yapılabiliyorken, hem cari yıl hem de zaman aşımı süresi olan 5 yıl içerisinde ise vergi incelemesi yapılabilmektedir[55].

Yaygın ve yoğun vergi denetimi, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği andaki yasal belgelerin düzenlenmesine yöneliktir. Buna göre, işletmede bulunması gereken defterlerin var olup olmadığı araştırılır, bu defterlere kaydedilmesi gereken ve hali hazırda işletmede bulunan belgelerin kaydedilip edilmediği kontrol edilir, bunun yanı sıra levha ve karne bulundurma zorunluluğunda bulunan mükellefler bu bakımdan kontrol edilir. Görüldüğü üzere yoğun ve yaygın vergi denetimleri; usul ve şekil hükümlerine ağırlık veren bir kontroldür. Vergi incelemesi ise defter tutmak durumunda bulunan mükelleflerin kanunen tutmak zorunda oldukları tüm defterleri ve bunun dışındaki diğer kaynakları esas alarak yapılan bir denetimdir.

Vergi incelemesi sırasında mükellefin, kapanmış döneme ait zamanaşımı haricindeki tüm defter, belge, hesap ve işlemleri incelenebilir ve sonucunda mükellef önemli miktarlarda vergi ve cezaya muhatap olabilirken, yoğun ve yaygın vergi denetimi anlıktır ve sonucunda kesilen ceza, usule ilişkin hususların ihlaline yönelik usulsüzlük cezasıdır[56].

---

* Bu tespit özellikle hizmet işletmelerinde yapılmaktadır. Bu tespitlerde lokanta, gazino, pavyon, bar gibi işletmelerde, müşterilerin hizmeti tükettikten sonra, ekonomide izi kalmayan harcamalarının takip edilmesi amaçlanır.

[54] Nevzat Erdağ; **Türk Vergi Sistemi (Vergi Avantajları/Vergi Cezaları)**, Beta Basım Yayıncılık, 2002, İstanbul, s. 140.

[55] Bünyamin Demirgil; Vergi İncelemesi Yapmaya Yetkili Olanların Görev, Yetki ve Sorumlulukları, **Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, 2011, Tokat, s. 36.

[56] Meriç, s. 75-76.

1.1.6.3 İç Denetim (Teftiş) – Vergi İncelemesi

İç denetim, bir şeyin aslını, doğrusunu veya işlerin iyi yürütülüp yürütülmediğini anlamak için yapılan incelemedir[57]. Daha geniş anlamıyla, iç denetim, vergi idaresi çalışanlarının vergi sisteminde öngörülen kurallara uygun davranıp davranmadıklarını saptama, uygulamada yapılan yanlışlıkların düzeltilmesi ve bu yanlışlıkları yaratan nedenlerin tasfiyesini amaçlayan çalışmalar bütünü[58] olarak tanımlanabilir.

İç denetim* 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. Maliye Bakanlığı bünyesi içinde iç denetime yetkililer Vergi Başmüfettişleri, Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları'dır[59].

Vergi incelemesi ile iç denetim konusundaki ayrımlarda ise en temel fark; iç denetimde vergi idaresinin denetimi yapılırken, vergi incelemesinde vergi mükelleflerinin denetiminin yapılmasıdır. Bir diğer fark; iç denetim sırasında incelenen belge ve beyannamelerden hareketle vergi incelemesine gidilmesinin ikincil bir durum olmasına karşın, vergi incelemesinde planlı bir şekilde mükelleflerinin beyanların seçimi ve incelenmesi esastır[60].

Başka bir fark; yukarıda da bahsedildiği üzere, iç denetim, mükellef üzerinde dolaylı yoldan baskı yaparken, vergi incelemesinde mükellef, incelenmesinden kaynaklanan baskıyı doğrudan hissetmektedir. Son farkta ise, iç denetimin rakamsal sonuçları da olmasına karşın asıl sonuçlar, raporların rakam içermeyen

---

[57] Ahmet Başpınar; **"**Türkiye'de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış**",** **Maliye Dergisi,** Sayı:148, 2005, s. 36.

[58] Zuhal Ergen, Leman Kılınçkaya; **"**Türkiye'de Vergi Denetim Sistemi ve Sistemin Aksaklıklarının Değerlendirilmesi**"**, **Sosyoekonomi,** 2014, s.285.

* Teknolojik gelişmelerin doğrultusunda, son yıllarda ülkemizde, Vergi Denetim Kurulu bünyesinde elektronik teftiş (e-teftiş) uygulamaları gerçekleştirilmektedir. E-teftiş, geleneksel teftişin fonksiyonlarını elektronik ortamda gerçekleştiren, bilişim alanındaki gelişme ve yeniliklere uyum kabiliyeti yüksek, sürekli gelişen ve dinamik bir teftiş faaliyetidir. E-teftiş ile geleneksel teftişlerde yapılabilenden çok daha fazla işlem, çok daha hızlı bir şekilde teftiş edilebilmektedir. VDK tarafından 2015 yılında gerçekleştirilen e-teftiş, Denetim Bilgi Sistemleri (DEBİS) adı verilen ve Vergi Daireleri Denetim Bilgi Sistemi (VEDEBİS), Saymanlıklar Denetim Bilgi Sistemi (SADEBİS) ve Milli Emlak Denetim Bilgi Sistemi (MİDEBİS) modüllerinden oluşan bir program aracılığıyla yürütülmüştür (T.C Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 2016: 20).

[59] Bekir Sami Oğuztürk, Ertuğrul Kutay Ünal; **"**Türkiye'de Vergi Denetiminde Yeni Dönem**",** **Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi,** Sayı:13, 2005, s. 216.

[60] Meriç, s.76.

bölümlerindedir. Vergi incelemesinde ise, sonuçlar tamamen rakamsal olarak ortaya konmaktadır[61].

1.1.6.4 Vergi Revizyonu – Vergi İncelemesi

Sözcük olarak düzeltme, yeniden gözden geçirme anlamına gelen revizyon; işletmenin yapısı ve faaliyeti ile ilgili işlemlerin ve kayıtların, uzman kişiler tarafından eleştirel bir yaklaşımla sistemli bir şekilde yeniden gözden geçirilmesi, işlem ve kayıtların doğruluk ve düzeninin sağlanması, işletme analizleri yapılarak ekonomik ve mali yönden durumun ne olduğunun araştırılıp, tespit edilmesidir[62]. Vergi revizyonu ise, işletme ile ilgili işlemlerin dayanaklarını, kayıtlarını ve sonuçlarını sistemli bir biçimde inceleyerek, eğer varsa; hata, hile ve kanuni ölçülere aykırı durumları tespit edip bunların düzeltilmesini ve gelecekte tekrar edilmesini önleyerek, vergi matrahının yasal ölçüler içerisinde tam ve doğru olarak tespitine yönelik eleştiri ve değerlendirmeler bütünü olarak tanımlanabilir[63]. Kısaca vergi revizyonu, bir işletmedeki muhasebenin matraha esas olan hesaplarının, yürürlükteki vergi kanunlarına uygun olup olmadığının tespitidir[64].

İşletme ya da muhasebe revizyonu denilen genel revizyon ile vergi revizyonunun temel amaçları ortak olmakla birlikte ağırlık verdikleri konular açısından ayrılmaktadırlar. Genel revizyon için işlemlerin kayıtlara doğru olarak yansıyıp yansımadığı, kayıtların muhasebe ilkelerine uygun olarak tutulup tutulmadığını araştırmak önem taşır. Vergi revizyonunda, genel revizyon için belirtilen hususlar da araştırılır, ancak; ağırlık verilen konu, vergi yasası hükümlerinin gereklerinin yerine getirilip getirilmediğinin incelenmesidir. Vergi revizyonunda sonuç hesaplarını etkileyen işlem ve kayıtlar önemlidir[65].

Günümüzde, vergi revizyonu, vergi incelemesi olarak da adlandırılır. Çünkü her iki kavram da yapılmış bir işlemin sonradan değerlendirilmesi sürecini ifade etmektedir[66]. Ayrıca, vergi revizyonu, çift yanlı kayıt usulüne göre defter tutan mükelleflerin defter, belge ve kayıtları üzerinde inceleme yapar ki vergi

[61] Şeker, s.44.
[62] Mehmet Altındağ; **SM, SMMM ve YMM'ler İçin Vergi ve Revizyon Rehberi**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği/Ajans Türk Basın ve Basım, 1998, Ankara, s. 538.
[63] Maliye Hesap Uzmanları Derneği, s.73.
[64] M. Ali Aktuğlu; **Denetleme ve Revizyon**, Barış Yayınları, 1996, İzmir, s.121.
[65] Altındağ, s. 542.
[66] Tekin, Çelikkaya, s. 158.

incelemesinin esasını da bu tip işletmelerin oluşturması, genel olarak vergi revizyonu ve vergi incelemesinin eşanlamlı kullanılması sonucunu doğurmaktadır[67].

Vergi incelemesi ve vergi revizyonunun ayrımında; vergi incelemesinin, revizyona göre daha geniş kapsamlı olduğu bilinmektedir. Şöyle ki; revizyon, sadece defter belge ve kayıtlarla sınırlı bir incelemeyi ifade ederken, vergi incelemesi, defter, belge ve kayıtlarla sınırlı kalmaz, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetini ortaya çıkarmak için her türlü delilden yararlanır. Başka bir ifadeyle, vergi incelemesinin araştırma yönü de bulunmaktadır[68]. Ayrıca, bu iki kavram kapsamları açısından değerlendirildiğinde vergi revizyonunun, vergi incelemesi kavramı içinde yer alan servet incelemesini kapsamadığı da bilinmektedir.

1.1.7 Vergi İncelemesinin Türleri

Vergi incelemeleri, kapsamı açısından, kaynağı açısından, temel hak ve özgürlükler açısından, akışı açısından, sürekliliği açısından ve yer açısından olmak üzere altı gruba ayrılarak detaylı bir şekilde incelenecektir.

1.1.7.1 Kapsamı Açısından

Vergi incelemeleri kapsamı açısından esasında tam inceleme, sınırlı inceleme olarak ikiye ayrılmaktadır. Ancak 6009 Sayılı Kanun'da belirtilmeyen buna karşın literatürde kısa inceleme adıyla mevcut olan bir inceleme türü daha bulunmaktadır.

1.1.7.1.1 Tam İnceleme

Bir mükellef hakkında, bir veya birden fazla vergi türü itibarıyla bir veya daha fazla vergilendirme dönemine ilişkin her türlü iş ve işlemlerinin bütün matrah unsurlarını içerecek şekilde yapılan vergi incelemesi[69] tam vergi incelemesini ifade etmektedir. Örneğin, sadece ticari ve zirai kazançları bulunan bir gelir vergisi mükellefinin bir hesap döneminde hem ticari hem de zirai faaliyetlerinin incelenmesi durumunda tam vergi incelemesi söz konusudur[70]. Tam ve kesin sonucun alınmasına imkan sağlamakla birlikte incelenecek işlerin fazlalığı ve masraflı olması nedeniyle her zaman uygulanması mümkün olmamaktadır[71].

---

[67] Meriç, s.63.
[68] Tekin, Çelikkaya**,** s. 158.
[69] 2011 tarihli Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik, madde 3
[70] Maliye Hesap Uzmanları Derneği, s.46.
[71] İbrahim Organ,; **Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması: Sorunlar ve Çözüm Önerileri**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2008, s.50.

1.1.7.1.2 Sınırlı İnceleme

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik* madde 3'e göre; sınırlı inceleme, tam inceleme dışında kalan vergi incelemesini kapsamaktadır. Sınırlı inceleme, mükellefler ve işlemleri hakkında bilgi toplamak, daha sonra yapılacak incelemelere kaynak oluşturmak ve veri sunmak, sektör ya da mükellefler bazında analiz yapmak suretiyle inceleme verileri oluşturmak amaçlarını taşımaktadır[72].

1.1.7.1.3 Kısa İnceleme

Literatürde kısa incelemeye ilişkin benzer ancak bazıları daha geniş kapsamlı olmak üzere farklı tanımlamalar bulunmaktadır. Çoğunluğa göre kısa inceleme, bir vergilendirme döneminde yükümlünün tabi olduğu bir vergi türüne ilişkin vergi matrahını oluşturan unsurlardan bir veya birkaçının incelenmesidir. Yine çoğunluk tarafından, sınırlı inceleme ise, bir vergilendirme döneminde bir vergi türüne ilişkin olmak üzere matrah unsurlarından sadece belli bir kısmına ilişkin ve belli bir konu ile incelemektir[73] şeklinde tanımlanmaktadır. Başka bir bakış açısına göre; kısa inceleme, karşıt incelemeler dahil mükelleflerin vergi beyannamelerinin yalnızca bazı matrah unsurlarını veya bir matrah unsurunun belli kısımları ile ilgili incelemelerde, vergilendirmeye ilişkin olarak belli konularda yapılacak incelemeleri ve defter ve belge üzerinde sadece belli işlemlere ilişkin vergilendirmelerin doğruluğunun araştırılması amacıyla yapılan incelemelerdir[74]. İkinci yapılan tanımda, çoğunluğun yaptığı kısa ve sınırlı inceleme tanımları birleştirilerek kısa inceleme olarak sunulmuş ve yasa koyucunun sınırlı inceleme olarak ifade ettiği inceleme türünün kısa inceleme olduğu iddiasını savunmuştur. Çoğunluğun yaptığı tanımlamalar çerçevesinde, kısa incelemeye örnek, ticari ve zirai kazancı olan bir mükellefin sadece ticari faaliyetinin incelenmesi verilirken, sınırlı incelemeye ise, mükellefin sadece ticari kazancı kapsamında ve amortisman uygulamasının ya da sadece indirilecek giderlerin incelemeye alınması örnek gösterilmektedir. Görüldüğü üzere çoğunluğa göre, sınırlı inceleme daha spesifik bir incele türüdür. Ancak, Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğe göre; sınırlı inceleme, tam inceleme dışında kalan vergi incelemesini kapsamaktadır ve 6009

* 31.10.2011 gün ve 28101 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[72] Selçuk Tekin; **"**Vergi Denetiminde Yeni Dönem**", Vergi Sorunları,** Sayı: 254, 2010, s. 81-82.

[73] Niyazi Özker; **"**Vergi Denetiminde Fonksiyonel Yapı ve Denetime Özgü Beklentiler**"**, **Akdeniz İ.İ.B.F Dergisi**, Sayı:4, 2002, s. 177 & Tekin, Çelikkaya, s. 166-167 & Organ, s. 50 & Şeker**,** s.121.

[74] S.Tekin; s.82.

sayılı Kanun ve ilgili yönetmelikte de kısa incelemeye dair herhangi bir şekilde bahsedilmemiştir. Dolayısıyla, kanımızca, yasa koyucu, çoğunluğun aksine, sınırlı ve kısa incelemeyi birlikte sınırlı inceleme başlığı altında incelemiştir.

1.1.7.2 Kaynağı Açısından

Literatürde kaynağı açısından vergi incelemeleri; olağan, olağandışı (ihbarlı) ve karşıt incelemeler olmak üzere üç kısma ayrılmaktadır. Küreselleşmenin günümüzde giderek daha etkin hale gelmesi uluslararası vergilendirmenin de önemini arttırmıştır. Uluslararası vergilemede, denetimin güçlendirilmesi açısından büyük önem taşıyan eş zamanlı incelemeler, her ülkenin vergi incelemesini kendisinin yapması ve bunun sonucunda karşı ülkeye bilgi aktarımında bulunması yönünden tarafımızca kaynağı açısından vergi inceleme türlerinin altında tasniflenmiştir.

1.1.7.2.1 Olağan İncelemeler

Olağan incelemeler, herhangi bir ihbar olmaksızın, önceden belirlenmiş ilke ve kriterlere göre seçilen beyanname ya da mükellefler nezdinde yürütülen incelemelerdir[75]. Olağan incelemelerin yapılmasındaki amaç, vergileme sürecini sürekli gözetim altında tutmaktır[76]. Eskiden, incelenecek mükellefler, beyanname seçimi ilkelerine göre veya inceleme öneri raporlarına göre belirlenirken[77]; günümüzde, ileride hakkında bilgi verilecek kurum; Vergi Denetim Kurulu bünyesinde oluşturulan Merkezi Elektronik Risk Analiz ve Mükellef Seçim Programı (MERAM) kullanılarak, mükelleflerin faaliyetleri; gruplar ve sektörler itibarıyla analiz edilmekte, mukayeseler yapılmakta, bu suretle risk alanları tespit edilmekte[78] ve bu risk alanları çerçevesinde vergi incelemeleri gerçekleştirilmektedir.

1.1.7.2.2 Olağandışı (İhbarlı) İncelemeler

İhbarlı incelemeler, vergi kaçırdığına dair hakkında ihbar, bilgi ya da bulgu bulunan mükellefler nezdinde özel nedenlerle başlatılan olağandışı incelemelerdir[79]. İhbarlı incelemeler, şikayet sahibine yani muhbire ait ihbar dilekçesinin aracılığı ile yazılı olarak ya da tüm Türkiye genelinde tek merkezden hizmet veren Vergi İletişim

[75] Maliye Hesap Uzmanları Derneği, s.47.
[76] F. Tekin, Çelikkaya, s. 168.
[77] Ersan Gündeşli; **"**Mükellef Nezdinde Bulunan Elektronik Kayıtların Vergi Hukukunda İspat ve Delil Niteliği**"**, **Yaklaşım**, Sayı: 167, 2006, s. 103.
[78] T.C Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı [a], s.29.
[79] Maliye Hesap Uzmanları Derneği, s.47.

Merkezine (VİMER) 444 0 189 telefon hattı aracılığı ile sözlü olarak yapılabilmektedir[80].

213 sayılı VUK'a göre ihbara veya şikayete dayalı vergi şikayet sahibinin yazdığı ihbar dilekçesinin doğruluğu veya dilekçede yer alan maddi olayların hukuki değerleri araştırılmaktadır. Vergi incelemesi sırasında denetim elemanı şikayete konu mükellefin defter kayıt ve belgeleri üzerinde tarafsız olarak inceleme ve araştırma yapma görevini taşımaktadır. İnceleme sırasında vergi inceleme elemanı dilekçe sahibini incelemeye davet ederek kendisiyle yüz yüze görüşebilir ve daha sonra, ihbar dilekçesinde yer alan konularla ilgili mükellefin defter kayıt ve belgelerini inceleyerek sonuca ulaşacaktır[81].

1.1.7.2.3 Karşıt İncelemeler

Mevcut bir vergi incelemesine veri toplamak üzere, incelenen mükellef ile ilişkisi nedeniyle başka bir mükellef nezdinde başlatılan incelemeye karşıt inceleme denmektedir[82]. Karşıt incelemeye tabi tutulmuş olmak, vergi incelemesine tabi tutulmak anlamına gelmemektedir. Bu durum, sadece vergi incelemesi yapılan mükellefin kayıtlarının doğruluğunun teyidi için yapılan bir araştırmadır. İlgili araştırmada yani bir başka mükellef nezdinde inceleme yapılırken bu mükellefle ilgili olarak karşıt inceleme yapılan mükelleften defter ve belgelerinizi ibraz etmesi istenebileceği gibi kendisinden bazı bilgileri vermesi de talep edilebilir. Bununla birlikte, karşıt inceleme sırasında, karşıt inceleme yapılan mükellefe ait hesap, defter ve belgelerde kanuna aykırılık tespit edilmesi halinde, bu mükellefin de vergi incelemesine alınması söz konusu olabilir[83].

1.1.7.2.4 Eş Zamanlı İncelemeler

Eş zamanlı vergi incelemesi, iki veya daha fazla devletin, her biri kendi sınırları içerisinde kalarak, kendileri için ortak çıkarlarının bulunduğu veya tamamlayıcı bilgilere ulaşacaklarını düşündükleri bir veya daha fazla mükellef üzerinde, topladıkları bilgileri değişmek üzere yaptıkları vergi incelemesidir. 1992

---

[80] İmdat Türkay [b]; **"**Vergi İhbarı ve İhbar İkramiyesi**"**, 14 Temmuz 2015 tarihli http://www.vergialgi.net/vergi/vergi-ihbari-ve-ihbar-ikramiyesi/ adresinden 10. paragrafından 8 Ağustos 2016 tarihinde alındı.

[81] Gaye Alpaslan; **"**Şikayete Dayalı Vergi İncelemelerinde İhbar Dilekçesinin Etkisi**"**, 1 Nisan 2016 tarihli http://www.hukukihaber.net/sikayete-dayali-vergi-incelemelerinde-ihbar-dilekcesinin-etkisi-makale,4716.html, adresinden 8 Ağustos 2016 tarihinde alındı.

[82] Maliye Hesap Uzmanları Derneği, s.47.

[83] T.C Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı [a]; **Tüm Yönleriyle Vergi İncelemesi**, T.C Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, 2007, Ankara, s. 9.

yılında OECD tarafından hazırlanan model vergi anlaşması ile eş zamanlı vergi incelemesi, literatürde yer almaya başlamıştır. Eş zamanlı vergi incelemelerinin uygulama bilgisine ise, bu model anlaşmaya dayanılarak, anlaşma maddelerinin uygulanmasını anlatan OECD'nin Vergi İşleri Komitesi'nin 23 Ocak 2006 tarihinde kabul edilen Bilgi Değişimi El Kitabı'nda yer verilmiştir. 17 Kasım 2014 itibariyle Türkiye'nin de aralarında bulunduğu 69 ülke, eş zamanlı vergi incelemesini kapsayan Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Anlaşmasını imzalamışlardır. Ancak, yine Türkiye'nin de aralarında bulunduğu anlaşmayı imzalayan 25 ülke anlaşmayı henüz onaylamamıştır[84]. Ayrıca, Birleşmiş Milletler (UN) ve OECD, uluslararası alanda ülkelerin sınırlarını olmaksızın, uluslar arası şirketler üzerinde vergi denetimi yapılmasına ilişkin çalışmalarını sürdürmektedir[85]. Pilot olarak, Almanya ve Hollanda tarafından 28 Avrupa Birliği ülkesinde ortak bir vergi denetimi gerçekleştirmişlerdir. Bu çalışma, vergi uyum maliyetleri, çalışan başına düşen aktif mükellef sayısı, vergi uyumu, dahil olunan ortak anlaşmalardaki prosedür sayısı ve vergi ahlakı konusunda veri toplamalarıyla sonuçlanmıştır[86]

1.1.7.3 Temel Hak ve Özgürlükler Açısından

Aramalı inceleme, hukukta, gerçek ve tüzel kişi anlamına gelen kişinin, 1982 tarihli Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın Temel Hak ve Ödevler Başlıklı İkinci Kısmının, Kişinin Hakları ve Ödevleri Başlıklı İkinci Bölümünde yer alan 20. maddesine (Özel Hayatın Gizliliği) ve 21. maddesine (Konut Dokunulmazlığı) müdahale niteliği taşımasından dolayı, ancak Sulh Ceza Mahkemesi'nden çıkacak arama kararıyla gerçekleştirilebilmektedir. Bu yönüyle diğer inceleme türlerinden ayrılan aramalı inceleme, temel hak ve özgürlükler açısından vergi incelemesi başlığı altında incelenecektir. Normal vergi incelemesi, ileride detaylı şekilde anlatılacağından, aramalı incelemeye kıyas mukabilinde bu başlık altında kısaca incelenecektir.

---

[84] Talip Yılmaz; **"**Eş Zamanlı Vergi İncelemeleri**"**, **Yaklaşım**, Sayı: 265, 2015, s. 88-89.

[85] United Nations Development Programme (UNDP); **"**Tax Inspectors Without Borders: OECD and UNDP to work with developing countries to make tax audits more effective**", UNDP News**,13.07.2015,http://www.undp.org/content/undp/en/home/presscenter/pressreleases/2015/07/13/tax-inspectors-without-borders-oecd-and-undp-to-work-with-developing-countries-to-make-tax-audits-more-effective.html, Erişim Tarihi: 08.08.2016.

[86] I.J.J. Burgers; D. Criclivaia; **"**Joint Tax Audits: Which Countries May Benefit Most?**"**, **World Tax Journal**, Volume 8, No:3, 2016, s. 276.

1.1.7.3.1 Normal İnceleme*

Vergi incelemelerine esas itibariyle mükelleflerden bilgi ve belge alınarak başlanır. Normal vergi incelemesi diye adlandırılan bu tür incelemeler, mükellefin sağladığı katkılarla devam ettirilerek sonuçlandırılır[87].

1.1.7.3.2 Aramalı İnceleme

Çeşitli kaynaklardan alınan ihbarlar veya yapılan vergi incelemeleri dolayısıyla vergi mükelleflerinin veya vergiyi doğuran olayla ilgili kişi ve kuruluşların vergi kaçırdığını gösterir nitelikte belirtilerin bulunması durumunda, bu mükellefler veya kaçakçılıkla ilgisi görülen gerçek veya tüzel kişilerin işyerlerinde, evlerinde (fabrika, ofis, büro, satış birimi, merkez, şube, imalathane, işletme, yerleşim yeri vb.) ve bu kişilerin üzerlerinde yasal düzenlemelere uygun şekilde arama yapılması ve bu arama sonucu el konulan defter, belge ve her türlü kaydın (bilgisayar, mikrofilm, video bant, ses bandı vb. tüm manyetik ortamlardaki bilgiler ve kayıtlar dahil) tüm inceleme tekniklerinden yararlanılması yoluyla incelenerek, vergi kayıp ve kaçağın ortaya çıkartılmasına aramalı vergi incelemesi adı verilmektedir[88]. Kısaca; vergi incelemesi sırasında aramalı vergi incelemesi yoluna başvurulmasının nedeni; normal vergi incelemesi ya da diğer denetim yolları ile elde edilemeyecek şekilde kaçakçılık suçuna konu olan suç unsurlarının elde edilmesidir[89]

213 sayılı VUK'da yer alan aramalı inceleme müessesinin, içeriği itibariyle 1982 Anayasası'yla, 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'yla (CMK) ve İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'yle yakından ilgisi bulunmaktadır.

1982 Anayasası'nın İkinci Kısmının Kişinin Hakları ve Ödevleri Başlıklı İkinci Bölümü'nde yer alan kişi dokunulmazlığına, maddi ve manevi varlığı koruma hakkına, konut dokunulmazlığına, özel hayatın gizliliği ve dokunulmazlığına ilişkin maddeleri aramalı incelemeyle ilgilidir. Ancak, Özel Hayatın Gizliliği adlı 20. madde ve Konut Dokunulmazlığı isimli 21. madde aramalı incelemeyle doğrudan ilişkilidir. Söz konusu 20. maddede "Herkes, özel hayatına ve aile hayatına saygı gösterilmesini isteme hakkına sahiptir. Özel hayatın ve aile hayatının gizliliğine dokunulamaz" denilmektedir. İlgili maddenin devamında "Millî güvenlik, kamu düzeni, suç

---

* Daha detaylı bilgi için bkz., bu çalışmanın 30. ve 57. Sayfaları arasındaki kısım

[87] Maliye Hesap Uzmanları Derneği; **a.g.e**, s.47.

[88] Ahmet Erol [b]; **Vergi İncelemesi & Mükellef Hakları**, İstanbul Serbest Mali Müşavirler Odası Yayınları, 2010, İstanbul, s.41 & Tekin, Çelikkaya; **a.g.e,** s. 203.

[89] Engin Hepaksaz, Fatih Çevikcan, Ersan Öz; **"**Aramalı Vergi İncelemesi ve İşlerliği**"**, **Vergi Dünyası**, Sayı: 354, 2011, s. 139.

işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlâkın korunması veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması sebeplerinden biri veya birkaçına bağlı olarak, usulüne göre verilmiş hâkim kararı olmadıkça; yine bu sebeplere bağlı olarak gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri bulunmadıkça; kimsenin üstü, özel kâğıtları ve eşyası aranamaz ve bunlara el konulamaz. Yetkili merciin kararı yirmi dört saat içinde görevli hâkimin onayına sunulur. Hâkim, kararını el koymadan itibaren kırk sekiz saat içinde açıklar; aksi halde, el koyma kendiliğinden kalkar" denilmek suretiyle özel hayatın gizliliğine ancak belli durumlarda ve ancak hakim kararıyla müdahale edilebileceği belirtilmiştir.

1982 Anayasası'nın Konut Dokunulmazlığı isimli 21. maddesinde ise "Kimsenin konutuna dokunulamaz. Millî güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlâkın korunması veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması sebeplerinden biri veya birkaçına bağlı olarak usulüne göre verilmiş hâkim kararı olmadıkça; yine bu sebeplere bağlı olarak gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri bulunmadıkça; kimsenin konutuna girilemez, arama yapılamaz ve buradaki eşyaya el konulamaz. Yetkili merciin kararı yirmi dört saat içinde görevli hâkimin onayına sunulur. Hâkim, kararını el koymadan itibaren kırk sekiz saat içinde açıklar; aksi halde, el koyma kendiliğinden kalkar" denilmek suretiyle yine belli sebeplerle ve hakim kararıyla kişilerin özel yaşamına girilebileceğine vurgu yapılmıştır.

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin Özel ve Aile Hayatı'na Saygı Başlıklı 8. maddesinde herkesin özel ve aile hayatına, konutuna ve yazışmasına saygı gösterilmesi hakkına sahip olduğu, ancak müdahalenin yasayla öngörülmüş ve demokratik bir toplumda ulusal güvenlik, kamu güvenliği, ülkenin ekonomik refahı, düzenin korunması, suç işlenmesinin önlenmesi, sağlığın veya ahlakın veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması için gerekli bir tedbir olması durumunda bir kamu makamının müdahalesinin söz konusu olabileceği belirtilmiştir.

VUK'un Yedinci Kısım Arama Başlıklı Üçüncü Bölümü'nün 142. maddesinde "ihbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilir" denilerek aramanın yapılabilmesi için iki şart sayılmıştır:

- Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların buna lüzum göstermesi ve gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından* bunu istemesi;
- Sulh yargıcının istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi; şeklindedir. Görüldüğü üzere, VUK'un 142. maddesinde de Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde ve 1982 Anayasası'nda da belirtildiği üzere aramanın ancak sulh yargıcının izniyle yapılabileceği ifade edilmiştir. Ancak, CMK'un 119. maddesi uyarınca, hâkim kararı üzerine veya gecikmesinde sakınca bulunan hâllerde Cumhuriyet savcısının, Cumhuriyet savcısına ulaşılamadığı hallerde ise kolluk amirinin yazılı emri ile kolluk görevlileri arama yapabilirler. Kolluk amirinin yazılı emri ile yapılan arama sonuçları Cumhuriyet Başsavcılığına derhal bildirilir.

Temel hak ve özgürlüklere müdahale niteliği taşıması gibi bu denli önemli unsurları bünyesinde bulunduran arama müessessi VUK'da ayrıntılı bir biçimde düzenlenmemiştir. Bu sebeple VUK'un arama müessesine ayrılan 142-147. maddelerinin son maddesi 147. maddesinde bu durumla ilgili CMK'a atıfta bulunulmuştur. İlgili maddeye göre, arama ile ilgili açıkça yazılı olmayan hallerde Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununun arama ile ilgili bulunan hükümleri uygulanacaktır. Bu atıf eşliğinde CMK'nın 116. maddesi arama için suç delillerinin elde edilebileceği hususunda makul şüphenin bulunmasını öngörmüştür.

Makul şüphe, genellikle hayatın akışına göre somut olaylar karşısında duyulan şüphedir. İlgili kavramda, şüphenin somut olaylara dayanması şarttır. Bu durumda aramalı inceleme yoluna ancak mükellefin vergi kaçırdığını gösteren emareler bulunursa başvurulabilir ve böyle bir durumda mükellef ve kaçakçılıkla ilgili görülen diğer şahıslar nezdinde arama yapılabilir. Bu nedenle bu yola sadece, VUK'un 359. maddesinde hürriyeti bağlayıcı ceza ile yaptırım yapılan fiillerin varlığına delalet eden emarelerin bulunması halinde gidilebilir. Bu madde kapsamına girmeyen diğer vergi ziyaına yol açan (idari para cezası vermesi uygun görülen) fiiller için aramalı inceleme yoluna gidilmemesi gerekir[90].

* VUK'da aramayla ilgili olarak açıkça yazılı olmayan hallerde CMK'nın ilgili hükümlerine atıf yapıldığından sulh yargıcından anlaşılması gereken sulh ceza yargıcıdır. Çünkü arama, bir ceza yargılaması hukuku kurumudur.

[90] Adil Nas; **"**Vergi Mükelleflerini Denetleme Aracı Olarak Aramalı İnceleme**", Vergi Sorunları,** Sayı: 273, 2011, s. 159.

VUK'un 142. maddesinin devamında "irtibatları sebebiyle muhtelif şahıslar nezdinde ve mahallerde yapılmasına lüzum gösterilen aramalardan birine karar vermeye yetkili olan sulh yargıcı bunlardan diğer sulh yargıçlarının salahiyetine dahil bulunanlar hakkında da karar vermeye yetkilidir" denilmektedir. Örneğin, iş merkezi (M) ilinde olan bir işletmenin fabrikası (N) ilinde ise aramanın fabrikada yapılması gereken durumlarda (M) ilinin sulh yargıcı (N) ilindeki fabrikada arama yapılmasına karar vermeye yetkilidir. Aramanın önemi, gizlilik ve aciliyet durumları dikkate alınarak getirilen bu hüküm, ilgili sulh yargıcının yetki alanını genişletmiş ve yetki çatışmasını da önlemiştir[91].

İhbar üzerine yapılan aramada ihbar sabit olmazsa nezdinde arama yapılan kimse muhbirin adının bildirilmesini isteyebilir, bu takdirde, vergi dairesi muhbirin ismini bildirmeye mecburdur[92].

Arama, sadece vergi incelemesine yetkili kılınmış olanlarca (Vergi Müfettişleri tarafından) yapılabilir. Aramaya başlamadan önce vergi incelemesine yetkili kişinin arama yapılan adreste bulunan kişiye kimlik ve arama kararı örneği göstermesi, mahaldeki arama amacı ve kapsamı hakkında bilgi vermesi zorunludur. Bunun yerine getirilmemesi durumunda mükelleflerin aramaya başlamadan önce arama yapanlardan kimliklerini ve mahkeme kararını göstermelerini istemesi ve aramanın amacını ve kapsamını öğrenme hakları bulunmaktadır[93].

VUK'da kimlerin aramaya katılabileceği belirtilmemiştir. Bu durumda CMK'un 120. maddesine bakılması gerekmektedir. İlgili maddeye göre, aranacak yerlerin sahibi veya eşyanın zilyedi aramada hazır bulunabilir; kendisi bulunmazsa temsilcisi veya ayırt etme gücüne sahip hısımlarından biri veya kendisiyle birlikte oturmakta olan bir kişi veya komşusu hazır bulundurulur. Kişinin avukatının aramada hazır bulunmasına engel olunamaz.

Aramanın ne zaman yapılacağı ile ilgili VUK'da ilgili hüküm bulunmadığından, CMK'nın ilgili hükümleri uygulanır. CMK'nın 118. maddesine göre, konutta, işyerinde veya diğer kapalı yerlerde gündüz vaktinde arama yapılmaktadır. Ancak, Suçüstü veya gecikmesinde sakınca bulunan hâller ile yakalanmış veya gözaltına alınmış olup da firar eden kişi veya tutuklu veya hükümlünün tekrar yakalanması amacıyla yapılan aramalarda, geceleri de arama

[91] F. Tekin, Çelikkaya, s. 206.
[92] 213 sayılı VUK; 1961, madde 142.
[93] Ramazan Taşkın; **"**Aramalı Vergi İncelemesi ve Bu İnceleme Türünde Mükelleflerin Hak ve Sorumlulukları**", İzmir Yeminli Mali Müşavirler Odası Dergisi,** Sayı: 129, 2015, s.38.

yapılabilmektedir.

Aramada bulunan ve incelemesine lüzum görülen defter ve belgeler müfredatlı* olarak bir tutanakla tespit edilmektedir. Arama yapıldığı sırada zaman kısıtlılığı ve sair sebeplerle bu tutanağın tutulması mümkün olmazsa, bulunan ve incelemesine lüzum görülen defter ve belgeler*, mükellef nezdinde emin bir yere konur veya kaplar içinde daireye nakledilir. Bu defter ve belgelerin konulduğu yerlerin veya kapların aramayı yapan tarafından mühürlenmesi ve mümkün olan şekilde mükellefin mührünün de vurulması şarttır. Mühürleme ve mührün fekki (mührün koparılması, kesilmesi) halleri de birer tutanakla tespit edilir ve müfredatlı tutanağın bir nüshası da defter ve belgelerin sahibine veya adamına verilir[94].

Arama yapılan hallerde inceleme çabukça ve her işten önce yapılır. Çünkü aramalı inceleme ile mükellef veya sorumlunun veya nezdinde inceleme yapılan diğer kişilerin hak ve özgürlüklerine müdahale etme durumu söz konusudur. Ayrıca inceleme kararı alınan yerde bulunan vergi ile ilgili kayıt, belge ve defterler de yok edilebilir veya değişiklik yapılabilir. Bundan dolayı, aramalı vergi incelemesi öncelikle ve geciktirilmeksizin yapılmalıdır[95].

Arama bitirildikten sonra, hakkında arama işlemi uygulanan kimseye istediği takdirde aramanın hukuki dayanaklarını, şüpheli ve sanıkla ilgili yapılmışsa da soruşturma veya kovuşturma konusu fiilin niteliğini gösteren bir belge verilmektedir. Bu belgelerin yanı sıra; istemi üzerine el konulan veya koruma altına alınan eşyanın listesini içeren bir defter ve şayet şüpheyi haklı kılan bir şey elde edilmişse bunu belirten bir belge de verilmektedir. Ayrıca bu belgelerde, hakkında arama işlemi uygulanan kimsenin, el konulan eşyanın mülkiyetine ilişkin görüş ve iddialarına da yer verilir[96].

Aramalı incelemenin nasıl yürütüleceği VUK'un İncelemede Usul Başlıklı 144. ve İncelemenin Bitmesi Başlıklı 145. maddesinde düzenlenmiştir.

İnceleme sırasında vergi ile ilgisi olmayan şahsi ve özel mektup ve diğer evrak makbuz karşılığında sahiplerine geri verilirken; mükellef, ilgili memurun nezdinde

---

* Belgelerin dosya ve dosya içinde sayı itibariyle tespit olunması müfredatlı tespit demektir

* Günümüz teknolojik uygulamalarına uyarılması suretiyle arama yapılan defter ve belgelere; kaset, CD, bilgisayar hard-diski, USB aygıtları, laptoplara takılabilen akıllı telefonların kartları vb. eklenebilir.

[94] 213 sayılı VUK; 1961, madde 143.

[95] Nas, s. 165-166.

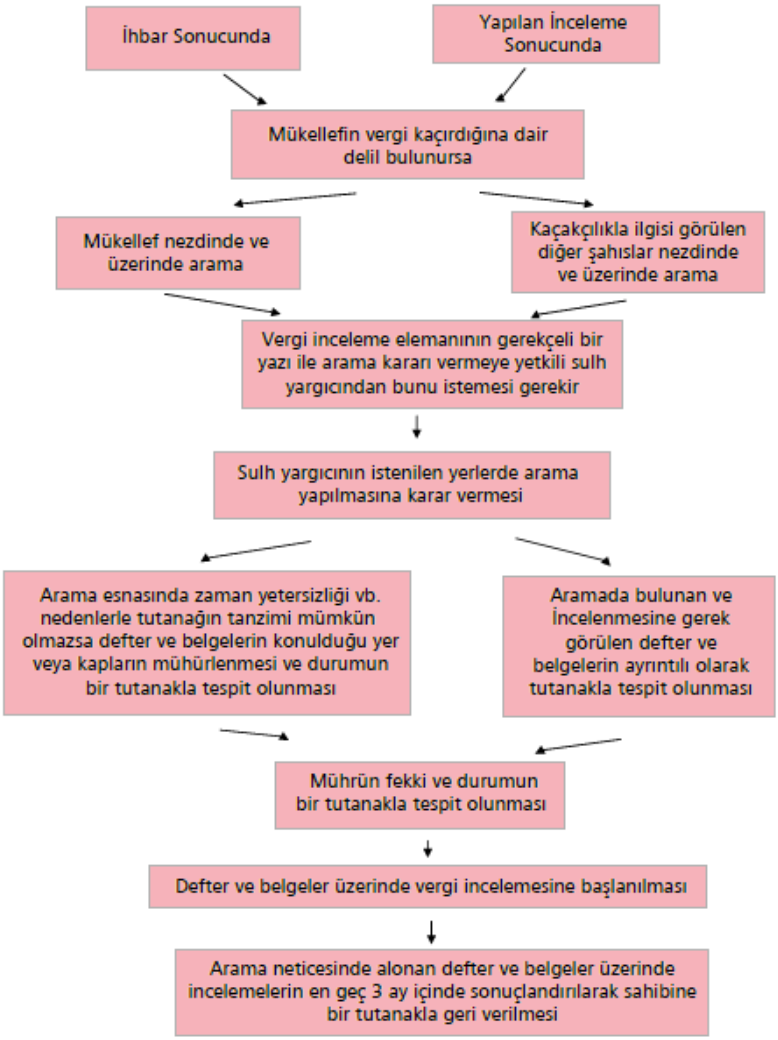
[96] Tuğçe Akdemir, Eylem Baş; **"**Aramalı Vergi İncelemelerinin Ceza Muhakemesi ve Vergi Hukuku Bakımından Değerlendirilmesi**", Vergi Sorunları,** Sayı: 314, 2014, s.130.

inceleme yapılan defterler ve vesikalar üzerinde incelemeler yapmaya ve bunlardan suret ve kayıtlar çıkarmaya yetkilidir[97]. Örneğin; Sosyal Güvenlik Kurumlarına vereceği bildirge için[98] mükellef, ilgili belgelerin suretlerini isteyebilir.

Defter ve vesikaların muhafaza altına alınmış olması, süresi gelen vergi beyannamelerinin verilmesi ödevini kaldırmaz. Mükellef beyannamesini tanzim için gerekli bilgileri her zaman alabilir. Mükellefin bu hususstaki yazılı isteği yetkililerce derhal yerine getirilir.

Defter ve vesikaların muhafaza altına alındığı tarihten vergi beyannamesinin verileceği tarihe kadar olan süre bir aydan az ise beyanname verme süresi kendiliğinden bir ay uzar ve ek süre bu müddetin sonundan başlar[99].

Şekil 1: Aramalı İnceleme Süreci



Kaynak: T.C Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, **Tüm Yönleriyle Vergi İncelemesi**, T.C Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, 2007, Ankara

[97] 1961 tarihli 213 sayılı VUK; madde 144.
[98] T.C Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı [a], s. 19.
[99] 1961 tarihli 213 sayılı VUK; madde 144.

Arama neticesinde alınan defter ve vesikalar üzerindeki incelemeler en geç üç ay içinde bitirilerek sahibine bir tutanakla geri verilir. İncelemelerin haklı sebeplere binaen üç ay içinde bitirilmesine imkan olmayan hallerde sulh yargıcının vereceği karar üzerine bu süre uzatılabilir.

Defter ve vesikaların incelenmesi sırasında kanuna aykırı görülen olaylar ve hesap durumları tutanakla tespit olunur. Mükellef bu tutanakları imzadan çekindiği takdirde, bahis mevzu olayları ve hesap durumlarını ihtiva eden defter veya vesikalar aramanın mevzuu ile ilgili vergi ve cezalar kesinleşinceye kadar kendisine geri verilmez. İlgililer bu tutanakları her zaman imzalayarak defter ve vesikalarını geri alabilirler. Ancak, bu defter ve vesikaların suç delili içermemesi şarttır[100].

Aramalı vergi incelemesi bitirildikten sonra, normal vergi incelemelerinde düzenlenen türden bir rapor düzenlenir. İlgili olayda, VUK'un 359. maddesindeki suçların işlendiği tespit edilirse, olayın içeriğini açıklayacak şekilde düzenlenecek bir vergi suçu raporuyla Cumhuriyet Başsavcılığı'na başvurulur. Cumhuriyet Başsavcılığı, kamu davası açılması için gerekli şartların gerçekleştiğine karar verirse kaçakçılık için kamu davası açar. Yapılan aramalı inceleme sonucunda matrah farkı saptanarak vergi re'sen tarh edilir. Ayrıca mükellefin eylemi VUK'un 359. maddesi kapsamındaysa, vergi ziyaı cezası üç kat olarak uygulanır[101].

1.1.7.4 Akışı Bakımından

Vergi incelemelerinin en küçük birim belgeden başlanarak mı yapılacağı yoksa defter, kayıt ve belgelerden oluşan en büyük birim beyannameden başlanarak mı yapılacağı sorusu, incelemelerin gidişatını diğer bir deyişle akışını etkileyen en önemli mevzudur. İlgili sorular, akışı bakımından incelemeleri ileriye doğru ve geriye doru incelemeler olmak üzere ikiye ayırmaktadır.

1.1.7.4.1 İleriye Doğru İnceleme

Bu denetim türünde tümevarım kuralı işlemektedir[102]. Bu kurala göre, işlemler; belgeler, defter ve kayıtları bilanço doğrultusunda incelenmektedir[103]. Başka bir deyişle, incelemeye en küçük birim belgelerden başlanır, en sonunda belge, kayıt ve defterlerden elde edilen bilgiler çerçevesinde oluşan beyannameye

---

[100] 1961 tarihli 213 sayılı VUK; madde 145.
[101] Nas, s.168 & F. Tekin, Çelikkaya, s. 212.
[102] Yusuf Baytar; **"**Kayıtdışı Ekonomi ile Mücadelede Dikey Denetim Yöntemi**", Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi,** 2006, Adana, s. 80.
[103] Akdoğan, s. 16.

ulaşılır. İleriye doğru incelemeye genellikle aralıksız biçimde (tarama ile) ve matrahın gizlendiğine dair kesin kanıt veya ihbar varsa ya da mükellefin muhasebe işlemleri geriye doğru incelemeye müsait değilse başvurulur. Örneğin, yoklama bu anlamda ileriye dönük bir denetimdir[104].

1.1.7.4.2 Geriye Doğru İnceleme

Bu denetim türünde tümevarım kuralının tersi olan tümdengelim kuralı işlemektedir[105]. Aynı zamanda ileriye doğru inceleme türünün tersine bir düzende işleyen geriye doğru incelemede, beyannameden, belgelere doğru inceleme yapılmaktadır. Daha açık bir anlatımla, incelemeye, belge, defter ve kayıtlardan oluşan en büyük birim beyannameden başlanır, sonra bilançoya inilir, oradan da defter ve kayıtlara inilerek, en küçük birim belgelere ulaşılır. Örnek olarak, fiili envanter incelemeleri, ileriye yönelik etkisi de olmakla beraber, aslen geriye dönük tespitler yapmaya yönelik bir inceleme olarak gösterilebilir[106].

1.1.7.5 Sürekliliği Bakımından

Vergi incelemeleri genellikle rutin olarak gerçekleştirilirken, ihbar gibi olağandışı sebeplerle de yapılabilmektedir. Bahsedilen ilgili durum, incelemelerin sürekliliğini belirlemektedir.

1.1.7.5.1 Sürekli İnceleme

İncelemeye alınan kuruluşların defter, kayıt ve belgelerinin, belirli bir dönem temel alınarak sürekli olarak incelenmesidir. Burada, kuruluşlar birkaç yıl arayla incelemeye tabi tutulmakta, ancak; her inceleme bir önceki incelemenin bitim tarihinden itibaren başlatılmaktadır. Amaç, yapılan işlemlerin gerçeğe uygunluğunun sürekli gözetim altında tutulmak suretiyle vergi kaybının önlenmesidir.

1.1.7.5.2 Devresel İnceleme

Yapılacak vergi incelemesinin hangi dönem ile ilgili olacağı, eğer geçerli bir neden (ihbar vb) yoksa yapılması rastlantıya bağlı olan ve mükelleflerin zamanaşımı süresi içinde en az birer kez incelendiği vergi türüdür. Sürekli incelemenin gerçekleştirilme güçlükleri nedeniyle başvurulan[107] alternatif bir yöntemdir.

---

[104] F.Tekin, Çelikkaya, s. 168.
[105] Baytar, s. 80.
[106] F. Tekin, Çelikkaya, s. 167.
[107] Akdoğan, s. 15.

1.1.7.6 Yer Bakımından

Bu inceleme türü ülkemizde; işyerinde inceleme ve dairede inceleme olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Yer bakımından incelemelerde normalde, işyerinde inceleme yapılmaktadır. Dairede inceleme ise mükellefin iş yerinde inceleme türünün alternatifi olmaktadır.

1.1.7.6.1 İşyerinde İnceleme

Mükelleflerin defter, kayıt ve belge işlemlerinin, elde edilmiş bilgilerden de yararlanmak suretiyle, mükelleflerin işyerinde incelenmesidir. İnceleme sırasında ortaya çıkacak duraksamaların mükelleften bilgi alarak giderilmesi, mükellef yerinde incelendiği için incelemeden kesin sonuçlar alınabilmesi ve bu sebeple incelemenin verimli olması[108], incelemelerin ilk olarak mükellefin işyerinde yapılmasının uygun görülmesinin nedenlerindendir.

1.1.7.6.2 Dairede İnceleme

Dairede yapılan denetim, mükellefin bazen işyerinin müsait olmaması, ölüm, işin terki gibi zaruri sebeplerle birlikte mükellef veya vergi sorumlusunun isteği üzerine yapılan denetimdir. Zaman ve maliyet bakımından ekonomik olmakla birlikte denetimin dairede yapılması nedeniyle daha çok bildirimlerin incelenmesine olanak vermektedir[109].

1.1.8 Tarihsel Gelişimi

Vergi incelemelerinin tarihsel gelişimi; bu başlık altında Osmanlı İmparatorluğu dönemi ve 2011 yılında 646 Kanun Hükmünde Kararname çıkıncaya kadar olan Cumhuriyet dönemi olmak üzere iki ana başlık altında incelenecektir.

1.1.8.1 Osmanlı İmparatorluğu Dönemi Tarihsel Gelişimi

Yaklaşık 600 yıl hüküm süren Osmanlı Devleti, şer'i hükümlere tabi olan bir İslam devletiydi. Bu nedenle hemen her alanda şer'i hukuk kurallarının hakimiyeti görülmüştür. Bu durum Osmanlı vergi sisteminin oluşumunda da etkili bir faktör olmuş ve Osmanlı vergi sistemi, şeri hukuk kuralları çerçevesinde şekillenmiştir. Osmanlı vergi sistemine paralel olarak- bugünkü anlamda olmasa da- vergi denetimi de şer'i hukuka uygun olarak düzenlenmiştir. Öyle ki, o dönemde, kadılar denetimle

[108] Akdoğan, s. 12.
[109] Baytar, s. 86.

görevlendirilmiş kişilerdi ve Osmanlı Devleti'nde Padişah tarafından konulan bir verginin, şer'i hükümlere aykırı olup olmadığının sorumluluğu kadılara aitti[110].

Osmanlılarda ilk mali teşkilat ise I. Murat (1359-1389) zamanında kurulmuştur. Fatih Sultan Mehmet ve Kanuni Sultan Süleyman zamanında imparatorluğun hem gelirlerinde, hem giderlerindeki önemli artış nedeniyle bu yapı geliştirilmiştir. 1838 yılına kadar Osmanlılarda tam anlamıyla bir Maliye Bakanlığı yoktur. Devlet teşkilatı içinde resmen 1838 yılında kurulan Maliye Nezaretinin yapısı her biri bir "Reis" in başkanlığında "Daire"lerden oluşmaktaydı. Bu daireler içinde Baş Vergisi veya Haraç Dairesi, "Avarız" ve "Bedeli Nuzil" denilen ve kentlerden mahalleler itibariyle alınan resimlerle ilgili dairedir. Bir anlamda bugünkü Gelir İdaresi Başkanlığı'nın görevlerinin bu daire tarafından yürütüldüğü anlaşılmaktadır[111].

Maliye Bakanlığı'nın 1838 yılında kuruluşuna paralel olarak 25 Temmuz 1879 Tarihinde Maliye Nazırı (Bakanı) tarafından "Umuru Maliyenin Tanzim ve Islahı" için hazırlanan ve devrin padişahı II.Abdülhamit tarafından uygun görülen "İradei Seniye"ye dayanılarak çıkarılan "Teftiş Muamelatı Maliye Nizamnamesi" ile "Heyet-i Teftişiye-i Maliye" (Maliye Teftiş Kurulu) kurulmuştur[112].

Maliye Teftiş Kurulu'nun oluşturulmasında başlıca iki tür zorunluluk rol oynamıştır. Bunlardan birisi yapısal niteliktedir ve Tanzimat'tan, özellikle de Meşrutiyet'ten sonra devlet yönetiminde beliren merkeziyetçi sistemin bir karşılığıdır. Diğeri ise, bu yönde Umur-u Maliyenin tanzim ve ıslahı ile genel maliye örgütünün ülke içindeki iyileştirilmesine dönük olarak projeler üretmek; devlet örgütünün çalışmalarındaki eksiklikleri her an görüp, bakanın adına bakanın vekili olarak gidermek; bu eksikliklere neden olanlar hakkında gereken tüm işlemleri yapmaktır[113].

1.1.8.2 Cumhuriyet Dönemi Tarihsel Gelişimi

Cumhuriyet döneminde de Osmanlı döneminde olduğu gibi vergi denetimi çıkarılan vergilere paralel olarak geliştirilmiştir. Cumhuriyetin ilk yıllarında, esnaf ve

---

[110] Coşkun Can Aktan, Dilek Dileyici, Özgür Saraç; **"**Osmanlı Vergi Sistemi ve Anayasal İktisat Perspektifinden Bir Değerlendirme**", Anayasal İktisat,** Editör: Coşkun Can Aktan, Siyasal Kitapevi, 2002, Ankara, s.502-508.

[111] T.C Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı [a]; **"**Gelir İdaresi Başkanlığının Tarihi Gelişimi**",** http://www.gib.gov.tr/kurumsal/gelir-idaresi-baskanliginin-tarihi-gelisimi, Erişim Tarihi: 17.03.2017.

[112] Mustafa Ali Sarılı [b]; **Türkiye'de Gelir İdaresi ile Vergi Denetiminin Sorunları, Çözüm Önerileri ve Yeniden Yapılandırılması,** İstanbul Ticaret Odası, Yayın No: 2003-41, Ocak 2004, İstanbul, s.63-64.

[113] Ahmet Erol [a]; **"**Devlet ve Denetim**", Mükellefin Dergisi**, Sayı:66, Haziran 1998, s.88.

sanatkârlar, Osmanlı'dan beri devam eden ''Patent Vergisi'' adı altında ücret vergisi, temettü vergisi ve taahhüt vergisi gibi birçok vergi ödemekteydi. Osmanlı Devletinde birbiri ile iç içe girmiş söz konusu vergiler yürürlükten kaldırılmış ve 1926 tarihli Kazanç Vergisi Kanunu çıkartılarak bu vergiler tek elde birleştirilmiştir[114]. Bu kanunla birlikte vergi denetimi, ülkemizde ilk kez bir müessese olarak uygulanmaya başlamıştır.

1926 tarihli 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'na göre beyannamelerin incelenmesi görevi Tahakkuk Teftiş Memurlarına verilmişti. Tahakkuk Teftiş Memurları, ülkemizde gerçek anlamda ve sadece vergi denetimi görevini üstlenmiş ilk vergi inceleme elemanları olmuştur[115]. Ancak, formasyonları ve deneyimleri yeterli olmayan Tahakkuk Teftiş Memurları, bu alanda başarılı olamamış daha sonra kaldırılmıştır. Bundan sonra, denetim işlerinde serbest muhasebecilerden yararlanılmış; bu kişilere, vergi incelemelerinde görev verilmiştir. Bu uygulama da, 1934 tarihli 2395 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu ile yine 1934 tarihli 2430 Sayılı Muamele Vergisi Kanunu[116]'nun kabul edilmesiyle sona ermiştir[117].

2395 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu ile 2430 Sayılı Muamele Vergisi Kanunu, beyannameli mükellef sayısını arttırmıştır. Beyannameli mükellef sayısının artmasıyla vergi incelemeleri de önem kazanmış; bunun sonucu olarak da kazanç ve muamele vergileri için ayrı ayrı olmak üzere, "Kazanç Vergisi Hesap Mütehassıslığı" ile "Muamele Vergisi Hesap Mütehassıslığı" adı altında iki ayrı vergi inceleme örgütü oluşturulmuştur. Kazanç ve muamele vergisi alanlarında görev yapan hesap mütehassıslarının sayıları sürekli olarak artmış, ilk olarak İstanbul'da, daha sonra da Ankara, İzmir ve Bursa'da görev yapmışlardır. 3840 sayılı kanunla, 2395 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nda yapılan değişiklikle, 1940 yılında "Hesap Mütehassısı Muavinliği" kadrosu ihdas edilmiştir. Hesap Mütehassısları ilk olarak ücretli olarak çalıştırılmış daha sonra da 4644 sayılı kanunun yürürlüğe girmesiyle kadrolu olarak

---

[114] Muharrem Özdemir; **"**Vergi İncelemesinde 1926 Modeli**",** http://www.alomaliye.com/2016/09/19/vergi-incelemesinde-1926-modeli/#_ftn4, 19 Eylül 2016 tarihli yazı, 3. ve 4.paragraf, Erişim Tarihi: 10.03.2017.

[115] Selahattin Tuncer; **"**Hesap Mütehassıslığından Hesap Uzmanlığına**"**, **Vergi Dünyası**, Sayı: 238, Haziran 2001, s.5.

[116] 1934 tarihli 2430 sayılı Muamele Vergisi Kanunundan önce çıkarılan ve bu kanunun ilk versiyonu olan 21 Mayıs 1927 tarihli 1039 sayılı Muamele Vergisi Kanunu, beyanname usulünün kullanıldığı, Türkiye'de sanayi kuruluşlarında üretilen malların, Türkiye'ye ve yurtdışına satılması, yurtdışında imal edilmek suretiyle Türkiye'ye malların ithal edilmesi ve bankacılık ve sigortacılık işlemleri üzerinde alındığı Muamele Vergisi'ne ait kanundur. M. Orhan Dikmen; **"**Türkiye'de Muamele Vergisinin İnkişafı**" İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası,** Cilt:5, Sayı:1-4, 1945, s. 105.

[117] Sarılı [a], s. 65.

atanmışlardır. Bu mütehassıslar, Defterdarlıklara bağlı olarak bir Baş Hesap Mütehassısı yönetimi altında çalışmışlardır. Kazanç ve muamele vergisiyle ilgili incelemeler yapan hesap mütehassısları, vergi denetimlerini çağdaş vergi inceleme yöntemlerini kullanmaktan ziyade daha çok şahsi bilgi ve tecrübelerine dayanarak yapmışlardır[118].

Osmanlı döneminde Avarız ve Bedel-i Nuzil Dairesi olarak kurulan gelir idaresi, 1936'da Varidat Umum Müdürlüğüne dönüşmüştür[119]. Maliye Bakanlığı merkez teşkilatı içinde yer alan ve "Varidatı Mahsusa Müdüriyeti Umumiyesi", "Varidatı Umumiye Müdüriyeti Umumiyesi", "Varidat Umum Müdürlüğü" kadroları içinde bulunan "Müfettiş", "Pul Tahakkuk Müfettişi" ve 'Tahsilat Müfettişi" gibi unvanları taşıyan denetim elemanları; 29.05.1936 Tarih ve 2996 Sayılı Maliye Vekaleti Teşkilatı ve Vazifeleri Hakkındaki Kanun'la yapılan değişiklikle, bu unvanların yerine Varidat Umum Müdürlüğü kadrosuna dahil olarak "Varidat Kontrolörlüğü" kadrosu ihdas edilmiştir.

2996 sayılı Kanun'da 14.08.1942 tarih ve 5184 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 10.08.1942 tarih ve 4286 sayılı Kanun'la yapılan değişiklikle Varidat Umum Müdürlüğü kaldırılmış ve Vasıtasız Vergiler ile Vasıtalı Vergiler Umum Müdürlükleri kurulmuştur. Söz konusu kanunla Varidat Kontrolörlüğü unvanı korunmuş ve ayrıca "Tahsilat Kontrolörlüğü" de kurulmuştur. 29.05.1946 tarih ve 4910 sayılı kanunla Vasıtasız ve Vasıtalı Vergiler Umum Müdürlükleri, "Gelirler Umum Müdürlüğü" adı altında birleştirilmiş, ancak Tahsilat Umum Müdürlüğü aynen korunmuştur. Ayrıca bu kanunun diğer bir özelliği, Gelirler Genel Müdürlüğü adına ilk kez rastlanmış olmasıdır. Ayrıca, 4910 sayılı kanunla "Gelirler Kontrolörü", "Gelirler Kontrolör Yardımcısı" ve "Tahsilat Kontrolörü" kadroları ihdas edilmiştir. 24.03.1950 tarih ve 5655 sayılı kanunla Tahsilat ve Gelirler Umum Müdürlükleri, Gelirler Genel Müdürlüğü adı altında birleştirilmiş; Varidat ve Tahsilat Kontrolörleri, Gelirler Kontrolörü kadrolarına aktarılmıştır. 2005 yılında ise 5345 sayılı kanunla gerçekleştirilen yeniden yapılanma sonucunda Gelirler Genel Müdürlüğü, Maliye Bakanlığına bağlı Gelir İdaresi Başkanlığı'na dönüştürülmüştür[120].

---

[118] Sarılı [a], s. 66.

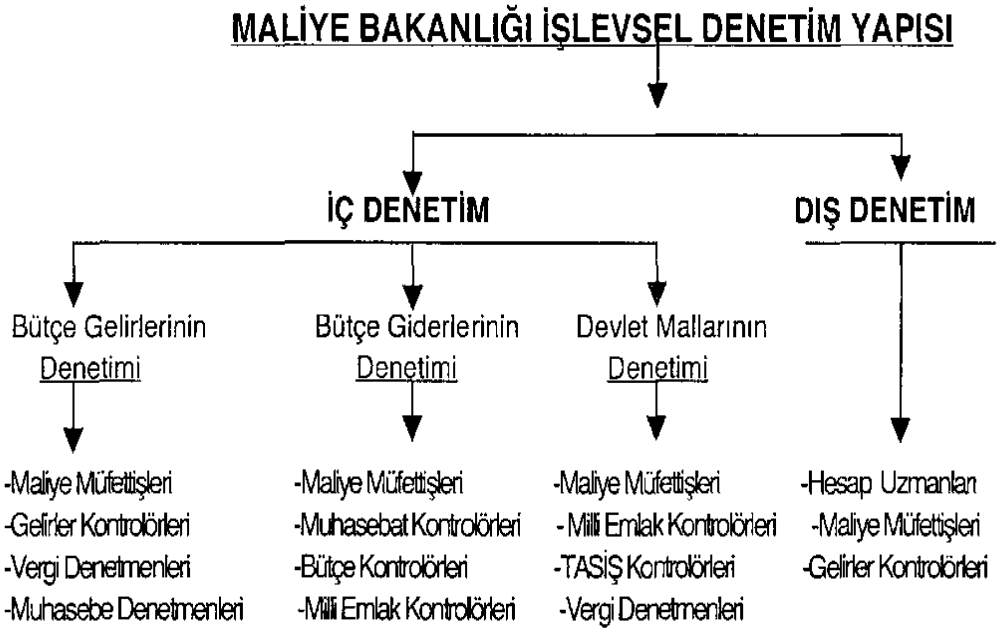
[119] T.C Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı [a], 2. Paragraf.

[120] T.C Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, 2005 Faaliyet Raporu, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, 2006, Ankara,

1.1.8.2.1 Cumhuriyet Dönemi Maliye Bakanlığı'nın Denetime İlişkin Yapısı

Vergi denetiminin tarihsel gelişiminde de bahsedildiği üzere vergi denetimini- çalışmanın ikinci bölümünde anlatılacak olan- denetimin örgütsel yapısının değişiminden önce maliye müfettişleri, hesap uzmanları, gelirler kontrolörleri ve vergi denetmenleri yapmaktaydı. Ancak, söz konusu kişilerden hesap uzmanları dışında yer alanların şekil 2'de de gösterildiği üzere vergi denetimi yapmak tek görevleri değildi.

Şekil 2: Maliye Bakanlığı'nın İşlevsel Denetim Yapısı



Kaynak: Mustafa Ali Sarılı; **Türkiye'de Gelir İdaresi ile Vergi Denetiminin Sorunları, Çözüm Önerileri ve Yeniden Yapılandırılması,** İstanbul Ticaret Odası, Yayın No: 2003-41, Ocak 2004, İstanbul

Şekil 2'den de görüleceği üzere Maliye Bakanlığı'nın bünyesinde iç ve dış denetim olmak üzere iki türlü denetim bulunmaktaydı. Dış denetim, mükelleflerin ödemesi gereken vergilerin doğruluğunun sorgulanması ve sağlanması anlamındaki vergi incelemesi olurken; iç denetim, kamu kurumlarının parasal ölçüde denetlenmesi anlamına gelmektedir. Maliye müfettişleri, bütçe gelir, gider denetimi, devlet mallarının denetimi ve dış denetimde de görevli kılınmıştır. Vergi denetmenleri bütçe gelirlerinin denetimi ve devlet mallarının denetiminden

---

http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/tanitim/FaaliyetRaporlari/2005/tarihce.pdf, & Sarılı [a], s. 66 & T.C Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı [a], 2.- 5. Paragraf.

sorumluyken, gelirler kontrolörleri bütçe gelirlerinin denetimi ve dış denetim yapmakta görevli kılınmışlardır.

VUK'un 646 sayılı KHK ile değiştirilmeden önceki 135. maddesinde, vergi incelemesine yetkili olanlar iki fıkra halinde sayılmıştı. Söz konusu madde hükmü;

"Vergi incelemesi; hesap uzmanları, hesap uzman yardımcıları, ilin en büyük mal memuru, vergi denetmenleri, vergi denetmen yardımcıları veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır.

Maliye Müfettişleri, Maliye Müfettiş Muavinleri, Gelirler Kontrolörleri ve Stajyer Gelirler Kontrolörleri, Gelirler Genel Müdürlüğünün merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisine haizdir" şeklindeydi.

Ancak birinci fıkrada sayılan kişilerin öncelikli işleri; inceleme yapmak olanlarla, mahalli Gelir İdaresinin amiri durumunda olanlardır. İkinci fıkrada sayılan kişilerin ise asıl işleri; denetim ve teftiş yapmak olmakla birlikte inceleme yapma yetkisi olanlar olarak kabul edilebilir. Bununla birlikte bu ayrım kesin değildir[121]. Dolayısıyla 646 sayılı KHK öncesinde vergi incelemesi yapmaya yetkili kurumlar; Maliye Bakanlığına doğrudan bağlı olma ve dolaylı olarak bağlı olma ayrımında incelenecektir.

1.1.8.2.1.1 Maliye Bakanlığına Doğrudan Bağlı Olan Kurumlar

646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname öncesi hesap uzmanları ve maliye müfettişleri doğrudan Maliye Bakanı'na bağlı konumdaydılar.

1.1.8.2.1.1.1 Hesap Uzmanları Kurumu

Cumhuriyet döneminin kendine özgü, beyan üzerinden alınan gelirlerin vergilendirilmesini amaçlayan ilk vergi türü Kazanç Vergisi'nin Hesap Mütehassısı ve Muamele Vergisi'nin Hesap Mütehassısı adları ile görev yapan Hesap Uzmanları, 1934 yılında tek örgütte toplanmışlar ve 29.05.1945 tarihinde 4709 sayılı kanun ile "Hesap Uzmanı" unvanını almışlardır[122].

Hesap Uzmanları Kurulu, merkezde bir Kurul Başkanı'nın yönetiminde, Baş Hesap Uzmanları, Hesap Uzmanları ve Hesap Uzman Yardımcıları'ndan oluşmaktaydı ve Kurul'un merkezi Ankara'da idi. Hesap Uzmanları'nın ülke çapındaki mesleki faaliyetleri, devamlı ve geçici inceleme yerleri esasına göre

[121] Özyer, s. 283.
[122] Şeker, s. 95.

düzenlenmişti. Hesap Uzmanları gerek devamlı gerekse geçici inceleme yerlerinde ekip halinde veya tek başlarına çalışmaktaydılar. Devamlı inceleme yerleri Ankara, İstanbul ve İzmir Gruplarıydı*. Geçici inceleme yerlerindeki faaliyetler ise turne esasına göre düzenlenirdi. Turne yapılacak geçici inceleme yerleri ve buralarda görevlendirilecek Hesap Uzmanları yıllık "Genel Çalışma Planları" ile belirlenmekteydi. Grup oluşturulmayan yerlerdeki Hesap Uzmanı topluluğuna "Ekip" olarak adlandırılmaktaydı. Ekiplerde işlerin düzenlenmesi ve yürütülmesinden sorumlu Ekip kıdemlisi, Grup Başkanına ait görevleri yerine getirmekteydi[123].

4709 sayılı Kanunla kurulan Hesap Uzmanları Kurulu, vergi kanunları uyarınca mükelleflerin hesaplarını incelemek ve Maliye Bakanı tarafından istenilen etüt ve araştırmaları yapmakla görevli ve yetkili bulunmaktaydı[124]. Diğer bir ifadeyle hesap uzmanları kurulu, doğrudan Maliye Bakanı'na bağlı, soruşturma ve iç denetim yapma görevi olmayan sadece vergi incelemesi yapma yetkisi bulunan kişilerden oluşmaktaydı. Hesap uzmanlarının vergi incelemesi yapmak dışındaki diğer görevleri ise şu şekilde sıralanabilir[125]:

- Diğer mali mevzuat gereğince her türlü dış denetim işlerini yapmak ve sonuçlarını izlemek,
- Vergi politikasının oluşumuyla ilgili çalışmalara katılmak, vergi sistem ve tekniğinin geliştirilmesi, uygulamadaki tereddüt ve aksaklıkların giderilmesi hususunda araştırmalar yapmak ve önerilerde bulunmak, vergi reform çalışmalarına katılmak,
- Ekonomik ve mali yaşamdaki gelişmelere uygun olarak Kara Paranın Aklanmasının Önlenmesine Dair Kanun, Türk Parası Kıymetini Koruma Kanunu, Yabancı Sermayeyi Teşvik Kanunu, Dış Ticaret ve Teşvik Mevzuatı,
- Bankalar Kanunu, Sermaye Piyasası Kanunu, Menkul Kıymetler Borsası Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, Finansal Kiralama Kanunu, Ödünç

* Grup, bir Grup Başkanına bağlı olarak devamlı inceleme yerlerinde teşkil edilen çalışma ünitesidir. Grup Başkanı ve gruba dahil Hesap Uzmanları, HUK Başkanlığı'nca belirlenmekteydi.

123 Maliye Hesap Uzmanları Vakfı; **"**Hesap Uzmanlığı İdari Yapısı**",** http://www.huzv.org/menu_detay-221-IDARI-YAPI.html, Erişim Tarihi: 11.03.2017.

124 T.C Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu [a]; **"**2010 Faaliyet Raporu**"**, **Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanlığı Kurulu Başkanlığı**, Mart 2011, Ankara, s.4.

125 Ali Övet; Türkiye'de Vergi Denetiminin Etkinliği: Ankara İli Vergi Denetmen ve Denetmen Yardımcılarına Yönelik Bir Uygulama, **Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, 2010, Trabzon, s. 42.

Para Verme İşleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, İktisadi Kamu Kuruluşları, Dernek ve Vakıflarla ilgili mevzuatın gerekli kıldığı özel ihtisas ve deneyimi gerektiren alanlarda inceleme ve araştırmalar yapmak,

- Maliye Bakanı tarafından verilen diğer görevleri yapmak.

1.1.8.2.1.1.2 Maliye Teftiş Kurulu

Maliye müfettişleri, en eski vergi denetim kuruluşu mensuplarıdır. 1879 yılında oluşturulmuş olup, 2011 yılında 646 sayılı KHK ile kaldırılmadan önceki anlamıyla 1928 bütçe kanunu ile kurulmuştur[126].

Maliye Teftiş Kurulu (MTK), Maliye bakanlığının en üs denetim organıydı. MTK, Türkiye'de teftiş geleneğini, ilkelerini ve kurallarını oluşturan ilk kurul olma özelliğini taşımaktadır. Bu kurul, Fransa'da son derece güçlü olan MTK örnek alınarak kurulmuştur[127]. Maliye Teftiş Kurulu, Başkan, Maliye müfettişleri ve maliye müfettiş yardımcılarından oluşmaktaydı[128].

MTK'ların çalışma düzeni Maliye Teftiş Kurulu Tüzüğü ve Yönetmeliğimde düzenlenmişti. MTK'nın merkezi Ankara'daydı. Ayrıca, kurulun, İstanbul ve İzmir'de sürekli çalışma merkezleri bulunmaktaydı. Maliye müfettişleri ve müfettiş yardımcıları, bu merkezlerde yaptıkları çalışmaların yanı sıra, yaz aylarında diğer bölgelerde de turne adı verilen çalışmalar yapmaktaydılar. Maliye müfettiş ve yardımcılarının merkez ve turne çalışmalarını belirleyen ayrıntılı programlar yılda iki defa maliye bakanının onayı ile yürürlüğe konulmaktaydı[129].

646 sayılı KHK öncesinde Maliye Bakanlığına bağlı bir diğer kuruluş olan maliye teftiş kurulu vergi inceleme yetkisinin yanı sıra teftiş ve soruşturma yetkisine de sahip bir kurumdu. Bu sebeple, ilgili kurulun kaldırılmadan önceki VUK'un 135. maddesinin ikinci fıkrasında, maliye müfettişlerinin inceleme yetkisi her hal ve takdirde şeklinde belirlenmişti[130]. Bunun doğal bir sonucu olarak, Maliye Teftiş Kurulu tarafından vergi incelemelerine hız ve etkinlik kazandırılması gereken dönemlerde ve kapsamlı konularda yapılacak incelemelerde takviye bir güç olarak

[126] Şeker, s. 95.
[127] Organ, s. 107.
[128] Mehmet Emin Merter; Türkiye'de Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinliğin Sağlanmasında Toplam Kalite Yönetimi, **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayımlanmamış Doktora Tezi**, 2004, İzmir, s. 73.
[129] Organ, s. 108.
[130] Özyer, s. 285.

katkıda bulunmakta veya kamunun yaptığı alım satım işlerinde veya karapara aklama soruşturmaların gerektirdiği hallerde vergi incelemesi yapmaktaydı[131].

Maliye müfettişleri, Maliye Bakanı'nın emri ve onayı üzerine, bakan adına aşağıda belirtilen görevleri yapmaktaydılar[132]:

- Genel, katma ve özel bütçeli dairelerle döner sermayeli kuruluşlar, kuruluş ve statüsü ne olursa olsun sermayesinin en az yarısı devlete ait olan kuruluşlar ve bütün bu daire ve kuruluşların birlikte veya ayrı ayrı sermayelerinin en az yarısına iştiraki olan kuruluşları teftiş etmek,
- İmtiyazlı şirketlerle sermaye 1 numaralı bentte yer alan kuruluşların iştiraki bulunan kuruluşları yetkili makamların isteği ve maliye bakanının izni ile teftiş etmek,
- Dernekleri mali yönden teftiş etmek,
- Çeşitli kanun, tüzük, yönetmelik ve kararların Maliye Bakanına, maliye bakanına, maliye müfettişlerine tanıdığı teftiş ve inceleme yetkilerini kullanmak.

1.1.8.2.1.2 Maliye Bakanlığına Dolaylı Olarak Bağlı Olan Kurumlar

646 sayılı KHK öncesinde, Gelirler Kontrolörleri, Gelir İdaresi Başkanlığı'na bağlı olan Gelirler Kontrolörleri Daire Başkanlığı'na bağlıydı. Vergi Denetmenleri ise Gelir İdaresi Başkanlığı'na doğrudan bağlı olan Vergi Dairesi Başkanlıkları bünyesinde yer almaktaydılar. Gelir İdaresi Başkanlığı da Maliye Bakanı'na bağlıydı. Dolayısıyla, gelirler kontrolörlüğü kurumu ve vergi denetçiliği kurumu dolaylı yollardan maliye bakanlığına bağlı kurumlar arasındaydı.

1.1.8.2.1.2.1 Gelirler Kontrolörlüğü Kurumu

Gelirler Kontrolörleri, 1936 yılına kadar "Pul Müfettişi" unvanı ile görev yapmışlar, 1936 yılında "Varidat Kontrolörü" unvanı ile göreve devam etmişler; 1950 yılından sonra da "Gelirler Kontrolörleri" unvanı ile görev yapmışlardır[133].

05.05.2005 tarih ve 5345 sayılı Kanunla kurulan Gelir İdaresi Başkanlığı'na bağlı olarak Gelirler Kontrolörleri Daire Başkanlığı çatısı altında örgütlenmiştir.

---

[131] Nuri Değer; **"**129 yıllık Maliye Teftiş Kurulu kapatılmamalıdır**"**, **Dünya Gazetesi,** 31.05.2008 tarihli yazı

[132] Merter, s. 75.

[133] Şeker, s. 95.

Gelirler Kontrolörleri, çalışmalarını devamlı olarak grup merkezlerinde ve geçici olarak turne yerlerinde sürdürmüşlerdir. Yıllık çalışma esaslarını Bakanlık Makamınca onaylanan Genel Çalışma Plan ve Programı ile belirlenmiştir. Gelirler Kontrolörleri, turne çalışmalarının dışında Ankara, İstanbul ve İzmir'de bulunmuş olan grup başkanlıkları bünyesinde çalışmalarını sürdürmüşlerdir[134].

Gelirler kontrolörleri, Türkiye genelinde vergi incelemesi yapma, gelir idaresi merkez ve taşra teşkilatının tüm işlemlerini teftiş etme, maliye memurları hakkında soruşturma yapma ve diğer bazı kanun ve kararlarla kendilerine verilen denetim işlerini gerçekleştirme yetkisine sahiptiler[135]. Maliye müfettişlerinde olduğu gibi gelirler kontrolörlerinin de teftiş ve soruşturma yetkileri bulunduğundan 646 KHK çıkmadan önceki VUK'un 135. maddesinin ikinci fıkrasında, gelirler kontrolörlerinin de inceleme yetkisi her hal ve takdirde şeklinde belirlenmişti.

Gelirler Kontrolörlerinin görevleri; 30 Kasım 1973 tarih ve 14728 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Maliye Bakanlığı Gelirler Kontrolörlüğü Yönetmeliğine göre şöyle sıralanmaktadır[136]:

- VUK hükümleri gereğince yoklama, kayıt nizamı kontrolleri ve her türlü vergi incelemesi yapmak,
- Gelirler Genel Müdürü adına gelir idaresi kuruluşlarının bütün işlemlerini teftiş etmek ve incelemek,
- Bakanlık Makamınca veya Gelirler Genel Müdürlüğünce verilen sair işleri yapmak,
- Memur suçlarının tahkiki ile ilgili mevzuat gereğince Gelirler Genel Müdürlüğü merkez ve taşra kuruluşları memurları hakkında tahkikat yapmak,
- Gelirler Genel Müdürlüğüne verilen işlerin kapsamına giren konularda etütler hazırlamak; uygulanan kanun, tüzük, yönetmelik, karar, genel tebliğ ve muktezalar hakkında incelemeler yapmak, görüş ve önerilerde bulunmak.

Bu görev ve yetkilerle birlikte çeşitli kanun ve idari mevzuatla da kendilerine birçok önemli yetki verilen Gelirler Kontrolörleri bu şekilde sadece Maliye

---

[134] Merter, s. 73.
[135] Fatih Acar; **"**Gelir İdaresinin ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması**", Vergi Dünyası,** Sayı: 169, Ekim 2002, s. 205.
[136]Gelirler Kontrolörleri; **"**Gelirler Kontrolörlüğü Hakkında-Yönetmelik**"**, http://www.gkd.org.tr/hakkimizda-7-yonetmelik, Erişim tarihi; 15.03.2017.

Bakanlığı'nın değil devletin diğer Bakanlık ve kurumlarının ihtisas gerektiren denetim sürecinde de aktif olarak yer almıştır[137].

1.1.8.2.1.2.2 Vergi Denetçiliği Kurumu

29.05.1936 tarihli 2996 sayılı Maliye Bakanlığı Kuruluş ve Görevleri Hakkındaki Kanunun 35. maddesiyle kurulan Varidat Kontrol Memurluğu Birimi, 1950'li yıllarda yapılan Türk vergi sisteminin modernleştirilmesi çalışması sırasında, belirtilen Kanunun 5655 sayılı Kanunla değişik 21. maddesine istinaden "Vergi Kontrol Memurluğu" adı altında yeniden düzenlenmiştir. 1950 yılında 5655 sayılı Kanunla "Vergi Kontrol Memurluğu" adını alan meslek unvanı, 1994 yılında 543 sayılı KHK ile "Vergi Denetmeni"[138] adına geçiş yapmıştır.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın taşradaki en önemli vergi denetim elemanlarından sayılmış olan vergi denetmenleri, Gelir İdaresi Başkanlığı'na doğrudan bağlı olan vergi dairesi başkanlıklarının emri altında çalışmışlardır. Vergi Denetmenleri, 29 ilde oluşturulan Vergi Denetmenleri bürosunda, görev yapmışlardır. Sözü geçen büronun başında, kıdemli denetmenlerden bir büro başkanı ve gerekli görülen sayıda başkan yardımcısı bulunmaktaydı. Vergi denetmenlerinin bir yıllık çalışma süresi boyunca yapacakları işler plan olarak Denetim Grup Müdürlüğünce hazırlanmaktaydı. İlin vergi dairesi başkanınca onaylan planlar Bakanlığa gönderilmekteydi. Vergi dairesi başkanı gerekli gördüğü hallerde çalışma planının dışına çıkarak, vergi denetmenlerine görev verebilmekteydi. Vergi denetmenleri rotasyona tabi olmayıp değişik sürelerle illerde görev yapmaktaydılar[139].

07.09.2005 tarihli 25929 sayılı Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş ve Görevlerine İlişkin Yönetmelik çerçevesinde vergi denetmenleri ve vergi denetmen yardımcıları; mevzuatla yetkili kılındıkları konularda, vergi inceleme, denetim ve vergi dairesi başkanı tarafından verilen diğer iş ve işlemleri mevzuata uygun olarak ve zamanında yapmakla görevli kılınmışlardı. Buna göre, vergi denetmenleri, Vergi Dairesi Başkanlığı'na bağlı olarak çalıştıkları illere bağlı ilçelerde vergi incelemesi, teftiş ve soruşturma yapma görev ve yetkileri bulunmaktaydı. Vergi Dairesi Başkanlıklarının, kurulu olmadığı iller ve bunların ilçelerinde, vergi dairesi

[137] Gülsüm Burcu Bakır; Türkiye'de Vergi Denetiminin Vergi Kayıp ve Kaçaklarını Önlemedeki Etkinliği, **Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, 2009, İstanbul, s. 44.

[138] Organ, s. 116-117.

[139] Zafer Tüfekçi; **"**Türkiye'de Vergi Denetiminin Örgütlenmesi: 646 Sayılı KHK Öncesi ve Sonrası**", Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi,** 2016, Isparta, s. 101-102.

başkanının görevlendirmesi halinde benzer şekilde, vergi incelemesi, teftiş ve soruşturma da yapmaktaydılar[140].

1.1.8.2.1.2.3 Vergi Dairesi Müdürlüğü, Vergi Dairesi Başkanlığı - İlin En Büyük Mal Memurluğu

Vergi dairesi başkanları ve vergi dairesi müdürleri vergi dairesi başkanlıkları bünyesinde hizmet vermekteydiler. Vergi dairesi başkanlıkları da doğrudan Gelir İdaresi Başkanlığına bağlıydı.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın taşra teşkilatını, doğrudan merkeze bağlı vergi dairesi başkanlıkları ile vergi dairesi kurulmayan yerlerde aynı görev ve yetkilere haiz vergi dairesi müdürlükleri oluşturmuştur. Vergi dairesi başkanlıkları; mükellef hizmetleri, vergilendirme, denetim, tahsilat, hukuk işleri, muhasebe, insan kaynakları, destek hizmetleri ve benzeri fonksiyonlar için oluşturulan grup müdürlükleri, bunlara bağlı müdürlükler, yetki alanlarında ekonomik analizler yapmak ve mükellef hizmetlerini en yakın yerden sunmak üzere kurulan şubeler, vergi dairesi müdürlükleri ve komisyonlardan oluşmaktaydı.

Kanun, ilin en büyük mal memuru ifadesini kullanmış olmakla beraber bu unvanla defterdarın kastedildiği kabul edilmektedir. Ancak 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanunun 33. maddesinde yer alan; "Diğer mevzuatta Gelirler Genel Müdürlüğüne yapılmış atıflar ilgisine göre Gelir İdaresi Başkanlığına;……..mülki idare amirlerine, mahallin en büyük memuruna, ilin en büyük mal memuruna, defterdara ve defterdarlığa yapılmış atıflar ilgisine göre vergi dairesi başkanı ve başkanlığına, vergi dairesi başkanlığı bulunmayan yerlerde vergi dairesi müdürü veya müdürlüğüne;……., mal müdürü ve müdürlüğüne yapılmış atıflar ilgisine göre vergi dairesi başkanı ve başkanlığına veya ilgili müdür veya müdürlüğüne;….atıflar….yapılmış sayılır" hükmü nedeniyle vergi dairesi başkanlığı kurulan yerlerde vergi dairesi başkanlarının da vergi inceleme yetkisi bulunmaktaydı[141].

Vergi dairesi başkanlıkları; yetki alanı içindeki mükellefi tespit etmiş, vergi ve benzeri mali yükümlülüklere ilişkin tarh, tebliğ, tahakkuk, tahsil, terkin, tecil, iade, ödeme, muhasebe ve benzeri işlemleri yapmış, bu işlemlere ilişkin olarak yaratılan ihtilaflarla ilgili yargı mercileri nezdinde talep ve savunmalarda bulunmuş,

[140] Organ, s. 236.
[141] Özyer, s.284.

gerektiğinde itiraz, temyiz ve tashihi karar talebinde bulunmuş, yargı kararlarının uygulanması işlemlerini yürütmüş, vergi uygulamalarını geliştirmekte, mükelleflere kanunların uygulanması ile ilgili görüş bildirmiş, mükellefleri hak ve ödevleri konusunda bilgilendirmekte ve mükellef hizmetleri ile bilgi işlem, istatistik, bilgi toplama, insan kaynakları yönetimi, satın alma, kiralama, vergi inceleme ve denetim, uzlaşma, takdir ve benzeri görevleri ve işlemleri yürütmüşlerdir[142]. İleriki başlıkların altında da işleneceği gibi vergi dairesi başkanlıkları halen daha bu görevleri yerine getirmektedir. Vergi incelemesini gerçekleştirme görevi, konuyla ilgili 5345 sayılı kanunun 24. maddesinde halen daha bulunmakta olup, Vergi Dairesi Başkanlığı'nın görevleri arasından çıkartılmamıştır.

1.2 ESKİ İNCELEME BİRİMLERİNİN VERGİ DENETİMİNDEKİ YERİ

646 Kanun Hükmünde Kararname çıkmadan önce ülke çapında inceleme yapma yetkisine sahip inceleme elemanları olan Hesap uzmanları, vergi incelemesinde son derece önemli bir yere sahip olmuşlardır.. Nitekim 5432 sayılı VUK'un gerekçesinde; 1950'li yıllarda yapılan vergi reformunun başarıya kavuşması amacıyla vergi incelemeleri gereksinimi için "Hesap Uzmanlarının yeterli miktarda olması" gerektiği özellikle vurgulanmıştır[143]. Zira 1920'li yıllardaki Hesap Mütehassısı olarak adlandırılan hesap uzmanlarının varlığı, Türk vergi denetiminde hesap uzmanlarının ne kadar köklü bir geçmişe sahip olduğunu gösterebilir.

Hesap Uzmanları Kurulundaki denetim elemanları büyük mükellefleri (holdingler, bankalar, sanayi şirketleri gibi) incelemekteydi[144] ve bütün bunların ötesinde hesap uzmanı, yüksek düzeyde ekonomi, hukuk ve işletme bilgisi ile işletmenin bütününü revizyondan geçiren bir kamu görevlisiydi[145]. Tüm gelir kanunlarına ilişkin vergi denetimi yapma yetkilerine karşın, hesap uzmanları, denetimde etkinliği ve verimliliği sağlamak üzere, özellikle gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi, veraset ve intikal vergisi ve damga vergisine ait incelemeler üzerine yoğunlaşmışlardır.

---

[142] T.C Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı [c]; 2009-2011 Performans Programı, http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2009PerformansProgrami.pdf, Kasım 2008, s. 11.

[143] Azmi Demirci, Zihni Kartal; **"**Vergi İncelemesi ve Kapsamı**"**, **Vergi Dünyası**, Sayı: 211, Mart 1999, s.41.

[144] Caner Bakır; **"**Maliye Bürokrasisinde Örgütsel Değişim ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın Kurulması**", Amme İdaresi Dergisi**, Cilt 45, Sayı 2, Haziran 2012, s.85.

[145] T.C Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu [b]; **Hesap Uzmanlığı Mesleği ve Giriş Sınavı,** http://hud.org.tr/tanitim-dosyalar/HUK_Brosur.pdf, Erişim Tarihi: 11.03.2017.

Tablo 1: Hesap Uzmanları Tarafından 2006-2010 Yılları Arasında Yapılan Vergi İnceleme Sonuçları

	İncelenen Mükellef Sayısı	Rapor Sayısı	İncelenen Matrah (TL) (1)	Bulunan Matrah Farkı (TL) (2)	Matrah Farkı Üzerinden Tarh Edilen Vergi	Vergi Kaçağı (%) (2/1)
2006	-	5.265	12.367.971.680	5.753.270.900	-	47
2007	-	3.133	23.687.190.962	11.876.653.673	-	50
2008	-	2.257	19.205.401.726	11.828.006.641	1.181.730.547	61
2009	1.312	2.542	72.377.237.624	14.009.129.241	1.669.192.619	19
2010	-	3.052	37.047.963.625	174.546.373.659	2.454.187.897	471

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı 2009 Faaliyet Raporu, Hesap Uzmanları Kurulu 2010 Faaliyet Raporundan bilgiler alınarak tarafımızca hazırlanılmıştır

Tablo 1'den de görüleceği üzere hesap uzmanları, gerek bulunan matrah farkı ve bu fark üzerinden tarh edilen vergi açısından gerekse vergilerin kayıt dışılığı açısından vergi denetim elemanları içerisinde önem arz etmektedir. 2006-2010 yılları arasında hesap uzmanlarının inceledikleri matrah dalgalı bir seyir izlemiştir. Buldukları matrah farkı ise 2010 yılı dışında düzenli bir şekilde artmıştır. Buna rağmen vergi kaçağına dair bulunan oran özellikle 2008 yılından itibaren büyük değişim göstererek dalgalanmıştır. 2009 yılında, hesap uzmanları daha çok katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi gibi dolaylı vergileri denetlemişlerdir. Bunun sonucunda %19 oranında vergi kaçağı bulunmuştur. 2010 yılında ise damga vergisine yönelmişlerdir. Damga vergisinde 2009 yılında 2.606.614.672 TL[146] fark bulurlarken, 2010 yılında 158.250.613.540 TL fark çıkarmışlardır. Dolayısıyla 2010 yılında hesap uzmanlarının yaptıkları incelemelerde vergi kaçağı oranı %471'e kadar çıkmıştır.

Maliye Teftiş Kurulu, maliye bürokrasisinde en kapsamlı denetim yetkilerine sahip olan birimdi. Kurulun esas görevi, mali idarenin - maliye teşkilatı ve akçalı islerin bulunduğu devletin bütün teşkilatının - mali açıdan teftişiydi ve vergi incelemesi alanının ötesine geçen, devletin diğer gelirleri ile giderlerini ve mallarını da kapsayan bir yetki alanları da mevcuttu. Gerçekte, toplam vergi incelemesi rakamları içinde teftişe dayalı incelemenin payı %1'in altındadır. 2010 yılında toplam Kurul raporları içinde teftiş raporları %47 ve vergi inceleme raporlarının %33 yoğunluğu olması da, Kurulun odaklandığı temel fonksiyonlara işaret etmektedir[147].

[146] T.C Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu [c]; **"**2009 Faaliyet Raporu**"**, **Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanlığı Kurulu Başkanlığı**, Mart 2010, Ankara, s.46.
[147] Bakır, s. 87.

Tablo 2: Maliye Müfettişleri Tarafından 2006-2010 Yılları Arasında Yapılan Vergi İnceleme Sonuçları

	İncelenen Mükellef Sayısı	Rapor Sayısı	İncelenen Matrah (TL) (1)	Bulunan Matrah Farkı (TL) (2)	Matrah Farkı Üzerinden Tarh Edilen Vergi	Vergi Kaçağı (%) (2/1)
2006	-	90	33.578.690	41.712.434	-	125
2007	-	208	657.770.993	132.557.590	-	20
2008	-	214	1.989.392.091	158.452.669	12.763.771	8
2009	154	270	155.781.696	153.231.207	23.517.635	98
2010	-	-	-	-	-	-

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı 2009 Faaliyet Raporu

Maliye müfettişleri, tablo 2'de de görüldüğü üzere, inceleme görevi dışında mali idareyi teftiş görevi de bulunmuş olduğundan, vergi incelemesi konusunda hesap uzmanları kadar etkin olamamışlardır. Maliye teftiş elemanlarının, 2006-2009 arasında inceledikleri matrah dalgalı bir seyir izlemesine rağmen bulunan matrah farkı 2006 yılı dışında birbirine yakındır. 2006 yılında müfettişler tarafından 33.578.690 TL matrah incelemeye tabi tutulurken, 2008 yılında 1.989.392.091 TL matrah incelenmiştir. Bu yıllar ilişkin matrah incelemeleri karşısında 2006 yılında vergi kaçağı %125 iken, 2008 yılında %8 olmuştur. Söz konusu veriler, maliye müfettişlerinin inceledikleri matrah değeri arttıkça, vergi kayıp ve kaçak oranının azaldığını göstermektedir.

646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname öncesinde Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde görev yapmış olan Gelirler Kontrolörleri, hem idari denetim hem vergi incelemesi yapmışlar ve inceledikleri matrahlarda büyük oranda vergi kaçağı yakalamışlardır.

Tablo 3: Gelirler Kontrolörü Tarafından 2006-2010 Yılları Arasında Yapılan Vergi İnceleme Sonuçları

	İncelenen Mükellef Sayısı	Rapor Sayısı	İncelenen Matrah (TL) (1)	Bulunan Matrah Farkı (TL) (2)	Matrah Farkı Üzerinden Tarh Edilen Vergi	Vergi Kaçağı (%) (2/1)
2006	-	3.414	19.747.548.207	37.200.280.934	-	188
2007	-	3.467	4.173.400.835	12.463.608.975	-	298
2008	-	2.351	6.906.461.648	190.481.501.165	1.725.714.339	2758
2009	455	1.336	9.746.156.433	74.626.543.853	3.982.196.729	765
2010		5.396	-	-	-	-

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı 2009 Faaliyet Raporu

Gelirler Kontrolörlerinin 2006-2009 yılları arasındaki hem inceledikleri matrahlar hem de buldukları matrah miktarları önce düşmüş sonra yükselmiştir. Sadece 2009 yılında incelenen matrah artışına karşın bulunan matrah farkı azalmıştır. Ancak yine de 2009 yılında bulunan matrah farkı 2006 yılından fazladır. Bulunan

matrah farkı 190.481.501.165 TL olarak en yüksek 2008 yılına aittir ve aynı yıla dair vergi kaçağı oranı da %2758 gibi rekor bir seviyededir. 2006 ve 2009 yılları arasında gelirler kontrolörlerinin inceledikleri matrahlarda vergi kaçağı %100'ün çok üstündedir. Bu da, gelirler kontrolörlerinin vergi incelemesindeki başarı seviyeleri hakkında önemli ipuçları sunmaktadır.

Sektörel incelemeler, sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge incelemesi, ihbarlara yönelik incelemeler, envanter uyumluluğuna yönelik çalışmalar, mükelleflerin vergisel uyumlarının artırılmasına yönelik çalışmalar gibi incelemeleri yapmış olan vergi denetmenlerinin, vergi incelemelerinin gerçekleştirilmesinin büyük bir kısmından sorumlu olduğu düşünülmektedir[148].

Tablo 4: Vergi Denetmenleri Tarafından 2006-2010 Yılları Arasında Yapılan Vergi İnceleme Sonuçları

	İncelenen Mükellef Sayısı	Rapor Sayısı	İncelenen Matrah (TL) (1)	Bulunan Matrah Farkı (TL) (2)	Matrah Farkı Üzerinden Tarh Edilen Vergi	Vergi Kaçağı (%) (2/1)
2006	-	67.282	13.635.736.589	4.212.648.670	-	30
2007	-	73.283	33.317.190.047	5.356.979.718	-	16
2008	-	68.089	48.488.423.808	7.803.234.736	1.693.601.820	16
2009	26.952	67.105	33.934.650.584	7.203.822.911	1.743.510.094	21
2010	-	-	-	-	-	-

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı 2009 Faaliyet Raporu

Tablo 4'den de görüleceği üzere vergi denetmenlerinin düzenlediği rapor sayısı oldukça yüksektir. 2006-2009 yılları arasında buldukları matrah farkı sürekli artmasına veya çok az değişimler göstermesine rağmen, inceledikleri matrah miktarı 2008 yılına kadar artmış ve 2009 yılında düşüş göstermiştir. Vergi kaçağı ise 2006 yılında %30 iken, 2007 ve 2008 yıllarında %16'ya düşmüş, 2009 yılında %21'e yükselmiştir. Vergi denetmenleri düzenledikleri rapor sayılarına karşın, matrah farkı üzerinden tarh ettikleri vergi miktarı sıradan ve yakaladıkları vergi kaçağı açısından düşük bir performansa sahiptirler.

Vergi dairesi müdürleri, VUK'un 135. maddesine göre vergi inceleme yetkisine haizdirler. Yükümlülerle en çok temas eden uygulama birimi olan vergi dairesinin başındaki müdürün, aynı zamanda vergi inceleme yetkisine haiz olması, inceleme yetkisi gerektiren vergi dairesi işlemlerinde pratik olarak sorunu

[148] Adnan Çavuş; **"**Vergi İdaresinin Yükümlüyü Denetim Yolları**", Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi,** 2006, İstanbul, s.114.

çözmektedir[149]. Aşağıdaki tabloda vergi dairesi müdürleri tarafından yapılan vergi inceleme sonuçları gösterilmektedir.

Tablo 5: Vergi Dairesi Müdürleri Tarafından 2006-2010 Yılları Arasında Yapılan Vergi İnceleme Sonuçları

	İncelenen Mükellef Sayısı	Rapor Sayısı	İncelenen Matrah (TL) (1)	Bulunan Matrah Farkı (TL) (2)	Matrah Farkı Üzerinden Tarh Edilen Vergi	Vergi Kaçağı (%) (2/1)
2006	-	34.391	1.011.803.514	211.570.475	-	20
2007	-	55.756	1.573.520.598	621.180.194	-	39
2008	-	40.162	2.249.210.344	821.694.129	78.558.005	37
2009	18.914	21.499	9.390.126.082	1.979.508.994	113.759.151	21
2010	-	-	-	-	-	-

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı 2009 Faaliyet Raporu

2006-2009 yılları arasında vergi dairesi müdürleri tarafından yapılan vergi inceme sonuçlarına bakıldığında incelenen matrahın ve bulunan matrah farkının sürekli arttığı görülmektedir ki özellikle belirtilen hususlar 2009 yılında katlanarak artmıştır. İlgili duruma karşın 2009 yılında bulunan vergi kaçağı, 2007 ve 2008 yılına nazaran %18 ile %16 kadar daha düşüktür. Aynı zamanda 2009 yılında yapılan inceleme sayısı (rapor sayısı) da diğer yıllara göre oldukça düşüktür. Sözü geçen yılda 21.449 inceleme yapılmasına rağmen, incelenen matrah bir önceki yılın yaklaşık 4 katı, bulunan matrah farkı iki katından fazla, matrah üzerinden tarh edilen vergi ise iki katına yaklaşık bir değerdedir. İlgili verilere karşılık vergi kaçağı %16 azalmıştır. Bunun nedeni 2009 yılında vergi dairesi müdürlerinin daha isabetli incelemeler yapmış olmasından kaynaklanabileceği düşüncesini taşımaktayız.

1.3 ESKİ İNCELEME BİRİMLERİ ÜZERİNE BİR DEĞERLENDİRME

2011 yılında 646 sayılı KHK çıkarılmadan önce daha önce de bahsedildiği üzere, Maliye Bakanlığı'na doğrudan bağlı olan kurumlar; hesap uzmanları kurulunun, maliye müfettişleri kurulunun ve Maliye bakanlığına doğrudan bağlı olmayan kurumlar; gelirler kontrolörlüğü kurumu, vergi denetçiliği kurumu ve vergi müdürlükleriyle vergi dairesi başkanlıklarının vergi inceleme yetkisi bulunmaktaydı. Diğer bir deyişle, Türkiye'de vergi incelemesi yapmakla yetkili kılınmış dört ayrı kurumu mevcuttu. Doğal olarak bu kurumların her biri kendi içinde örgütlenmişti. Bu kurumların her ne kadar birbirine benzer tarafları bulunsa da, hesap uzmanları dışındakilerin inceleme görevlerinin dışında soruşturma, teftiş gibi görevlerinin olması, vergi denetmenlerinin özlük hakları bakımından farklılığı, gelirler

[149] Şeker, s. 103.

kontrolörlerinin özlük hakları ve turne esaslarının çok benzemesine rağmen gelir idaresi başkanlığına bağlı oluşu, kadro hareketlerindeki değişiklikler gibi çok önemli farklı özellikleri mevcuttu. Bu farklı özelliklere ait kadro hareketlerine dair değişimlere aşağıda bulunan tablo 6'da yer verilmiştir.

Tablo 6: Vergi Denetim Elemanları Kadrolarının
2006-2010 Yılları Arasındaki Dağılımı

	2006	**2007**	**2008**	**2009**	**2010**
Maliye Müfettişleri	100	114	125	140	155
Hesap Uzmanları	290	289	307	309	325
Gelirler Kontrolörleri	326	338	321	357	360
Vergi Denetmenleri	2.675	2.832	2.757	3.257	3.302
TOPLAM	3.391	3.573	3.510	4.063	4.142

Kaynak: GİB faaliyet raporları, hesap uzmanları faaliyet raporu 2010

Tablo 6'da da görüldüğü üzere, vergi incelemesi yapmış olan grupların 2006-2010 yılları arasındaki en kalabalık olan grup vergi denetmenleri, en az üyesi bulunan grup ise maliye müfettişleridir. Belirtilen bu 5 yıllık süreçte, denetim eleman sayısında en az artış olan kurum 34 kişiyle gelirler kontrolörleridir. 35 kişilik artışla hesap uzmanları, gelirler kontrolörlerini takip etmekte ve 55 kişilik artışla maliye müfettişleri 3. sırada bulunmaktadır. Vergi denetimlerindeki inceleme elemanı artış sayısı ise 672 kişi'dir. Vergi denetmeni dışında yer alan gruplardaki eleman sayısı artışının az olmasının nedeni; hesap uzmanı, maliye müfettişi ve gelirler kontrolörü sınavlarının daha zor olması ve bu elemanların merkezde çalışması buna karşın vergi denetmenlerinin genellikle gelir idaresinin taşra teşkilatında çalışmış olmasıdır.

Hesap uzmanları, maliye müfettişleri, gelirler kontrolörleri, vergi denetmenleri ve vergi dairesi müdürleri tarafından 2006-2010 yılları arasında yapılan vergi inceleme sonuçları, çalışmamızda tablo 1 ve tablo 5 arasında gösterilmiştir. Hesap uzmanları dışındaki grupların 2010 yılına ait verilerine, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 2010 yılına ait faaliyet raporu yayınlanmadığından[*] ve söz konusu yapılar lağvedildiğinden ulaşılamamıştır.

[*] 31.12.2010 tarih ve 27802 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren Vergi İnceleme ve Denetim Planının Hazırlanması, Uygulanması ve Sonuçlarının İzlenmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik ile Gelir İdaresi Başkanlığı, Maliye Teftiş Kurulu Başkanlığı, Hesap Uzmanları Kurulu Başkanlığı ile 4.1.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 135. maddesinde sayılan vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların uygulayacakları yıllık vergi inceleme ve denetim planının hazırlanması, uygulanması ve sonuçlarının izlenmesine ilişkin usul ve esaslar düzenlenmiştir. Yönetmeliğin 7/1 maddesi uyarınca, Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulunun, her yıl vergi inceleme ve denetim istatistiklerini takip eden yılın Nisan ayı sonuna kadar kamuoyuna açıklaması gerekmektedir. Bu nedenle Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları, Gelirler Kontrolörleri, Vergi Denetmenleri ile Vergi Dairesi Müdürlerince 2010 yılında yapılmış olan vergi inceleme sonuçlarına, raporumuzda yer verilmemiştir.

2006-2009 yılları içerisinde en fazla inceleme yapan diğer bir ifadeyle en fazla rapor düzenleyen grup, vergi denetmenleridir. Bunun nedeninin, vergi denetmenlerinin taşra teşkilatında çalışıyor olmasından ve vergi denetmeni sayısının fazlalığından kaynaklanabileceği düşünülmektedir. Vergi denetmenlerinin düzenledikleri rapor sayısının ve inceledikleri matrahın yüksekliğine karşın, bulunan matrah farkı düşüktür. Zira vergi denetmenleri tarafından bulunan vergi kaçağı oranı da %15 ile %30 oranları arasındadır.

Gelirler kontrolörlerinin, vergi denetmenlerinin aksine, bulunan matrah farkı, incelenen matrah farkından oldukça yüksektir. Bu grubun buldukları vergi kaçağı %188 ile %2758 oranları arasında değişmektedir. Bu durum, gelirler kontrolörlerinin vergi kaçaklarını yakalamadaki başarısını göstermektedir. Zira, maliye müfettişleri ve hesap uzmanlarıyla karşılaştırıldığında da gelirler kontrolörleri vergi kaçaklarını yakalamada daha başarılıdırlar. Buna rağmen ilgili grubun 2008 yılında bulduğu matrah farkı üzerinden tarh edilen vergi değeri 1.725.714.339 TL olarak belirlenmiştir. Aynı yıl bulduğu matrah farkı üzerinden tarh edilen vergi değeri; vergi denetmenlerinin 1.693.601.820 TL, maliye müfettişlerinin 23.517.635 TL ve hesap uzmanlarının 1.181.730.547 TL olmuştur. Dolayısıyla bu durum gelirler kontrolörlerinin başarısını baltalamıştır.

Maliye müfettişleri denetim elemanı sayısı bakımından en az sayıya sahip olan kurumdur. Dolayısıyla maliye müfettişlerine dair verilerin düşük olması normaldir. Ancak, 2006-2009 yılları arasında maliye müfettişlerinin yaptığı incelemelere bakıldığında, kendilerinin yakaladıkları vergi kaybına dair oranların yıllar itibariyle çok dengesiz bir seyir izlediğini belirtmek gerekmektedir. 2006 yılında %125 bulunan vergi kaçağı oranı 2008 yılında %8'e düşmüş ve 2009 yılında %98'e yükselmiştir.

Hesap uzmanlarının buldukları matrah farkı, inceledikleri matrahtan 2010 yılı dışında hep fazla olmuştur. Ancak ilginçtir ki; 2010 yılında buldukları matrah farkı değeri (174.546.373.659 TL), inceledikleri matrah değerinin (37.047.963.625 TL) çok üzerinde tespit edilmiştir. Söz konusu yılda hesap uzmanlarına ilişkin vergi kaçağı oranı %471 olmuştur. Söz konusu yıldan bir önceki yıl olan 2008 yılına ilişkin vergi kaçağı oranının % 19 olduğu düşünüldüğünde, hesap uzmanlarının da yakaladıkları vergi kaybına dair oranların yıllar itibariyle çok dengesiz bir seyir izlediği söylenebilir.

Vergi dairesi müdürlerinin inceledikleri matrahları buldukları matrah farkından hep fazla olmuştur. Bu durumun, vergi dairesi müdürlerinin asli görevlerinin vergi incelemesi yapmak olmamasından kaynaklandığı söylenebilir. Ayrıca, vergi dairesi müdürlerinin yaptıkları yoklamalar sırasında, incelenmesi gereken bir belgeye rastladıkları takdirde sadece o belgeyle ilgili inceme yetkisi bulunması sebebiyle de kendilerinin inceleme konusunda etkin olmamaları doğal karşılanabilir. Vergi dairesi müdürleri 2008 yılında 40.162 rapor düzenleyerek 821.694.129 TL matrah farkı bulmuşlar, matrah farkı üzerinden de 78.558.005 TL de vergi tarh edilmiştir. Söz konusu yılda vergi kaçağı oranı %37'dir. 2009 yılında ise 21.499 rapor düzenlemişler, 1.979.508.994 TL matrah farkı bulmuşlar, 113.759.151 TL de vergi tarh edilmiştir. Adı geçen yılda vergi kaçağı oranı %21'dir. 2009 yılında 2008 yılından daha az rapor düzenleyen vergi dairesi müdürleri, daha yüksek matrah farkı bulmuşlar ve daha yüksek vergi değeri tarh ettirtmişlerdir. Bu durum, 2009 yılında vergi dairesi müdürlerinin daha isabetli seçimler yaparak bürokratik engelleri aştığını göstermektedir. Ancak, buldukları vergi kaçağı oranında %16'lık bir düşüş yaşandığının da gözden kaçırılmaması gerekmektedir.

Topladıkları verileri ve kendi içindeki organizasyonu bu kadar farklı olan kurumların çalışanları bir araya getirildiğinde birbirine nasıl uyum sağlayacağı ve tek standardı nasıl yakalayacağı merak konusuyken 646 sayılı KHK ile birleştirilen kurumlarda bulunan denetim elemanlarından vergi denetmeni dışında olan denetim elemanlarının bir bölümü istifa etmiş ve değişimden sonra oluşturulan yeni denetim kurumuna yeni denetim elemanı alınmıştır. Böylece sancılı birleşim süreci atlatılmıştır.

İKİNCİ BÖLÜM

6009 SAYILI KANUN VE 646 SAYILI KANUN HÜKMÜNDE KARARNAME ÇERÇEVESİNDE TÜRKİYE'DE VERGİ İNCELEMELERİ

2.1 6009 SAYILI KANUNA VE 646 KANUN HÜKMÜNDE KARARNAMEYE GEÇİŞİ ZORUNLU KILAN SEBEPLER

OECD'ye göre, bir ülkenin vergi denetimi politikası, doğruluk, verimlilik, açıklık, tarafsızlık, şeffaflık, tamamlanabilirlik, tutarlılık ve savunulabilir olma prensiplerine dayalı olmalıdır[150]. Ancak, bu prensiplerin bir ülkenin vergi denetiminde kullanılabilmesi için o ülkenin vergi denetim sisteminin genel olarak sorunsuz işleyen bir yapıya sahip olması gerekmektedir. Ancak, 6009 sayılı Kanun ve 646 sayılı KHK öncesinde, Türk vergi denetim sistemi genel anlamda sorunlu bir yapıya sahipti. 2011 yılı öncesinde yeni sistemin getirilmesine neden olarak gösterilebilecek bu sorunlar temel olarak, vergi inceleme örgütlerinden ve söz konusu örgütün dışında kalan mükellef haklarına dair sebeplerden kaynaklanmaktaydı.

2.1.1 Vergi İnceleme Örgütlerinden Kaynaklanan Sebepler

Vergi denetiminde çok başlılığın oluşu ve bu sebeple kast sisteminin doğması, yine birden fazla inceleme örgütünün varlığı sebebiyle bu birimler arasındaki planlama ve koordinasyon eksikliği, söz konusu birimler arasındaki yetki karmaşası, iç ve dış denetimin birbirinden ayrılmamış olması, vergi inceleme elemanlarına performans denetimi yapılamaması, vergi denetim elemanı erozyonu; vergi inceleme örgütlerinden kaynaklanan sebeplerdir.

2.1.1.1 Vergi Denetiminde Çok Başlılık: Kast Sisteminin Doğuşu

Örgütlerde örgüt kimliğinin yanında, diğer farklı kimlikler de çalışanlar arasında oluşabilmektedir. Çalışanlar kendilerini ait oldukları mesleki uzmanlık alanları ve aynı örgüt içinde ait oldukları müfettiş, vergi denetmeni, hesap uzmanı, mali hizmetler uzmanı gibi alt-mesleki kimlikler ile de tanımlayabilmektedir. 646 sayılı KHK ile vergi incelemesi yapmaya yetkili kurumlar tek bir çatı altında toplanmadan önce, vergi incelemesi yapmaya yetkili ve temelde aynı mesleki uzmanlığı icra eden birimler arasında dört farklı alt-kimlik oluşmuştur. Söz konusu

[150] OECD [b]; **Strengthening Tax Audit Capabilities: General Principles and Approaches**, OECD Centre For Tax Policy and Administration, 2006, Paris, s.59.

mesleki alt kimlikler, Maliye Bakanlığı'nın çeşitli birimleri arasında kast sisteminin oluşmasına yol açmıştır[151]. Bu durum beraberinde birimler arasında karşılıklı işbirliği, güven ve eşgüdümden çok çatışmacı ve yıkıcı rekabeti getirmiş[152] ve maliye örgütünün amaç ve hedeflerine ulaşmasını zayıflatan bir unsur meydana gelmiştir.

Maliye Bakanlığı örgütsel yapısı içinde oluşmuş kast sisteminin temel kaynakları; maliye müfettişlerinin ve hesap uzmanlarının doğrudan Maliye Bakanı'na, gelirler kontrolörlerinin ve vergi denetmenlerinin ise Gelir İdaresi Başkanı'na bağlı bulunmalarıdır. Ayrıca, örgüt içinde merkez ve taşra denetim birimleri ayrımının oluşması, taşra denetim birimlerinden merkez denetim birimlerine örgüt içi geçişinin kapalı olması, vergi denetiminde görev ve yetkilerin kullanılması, en üst düzey görevlere yükselmede, statü, maaş ve özlük haklarında birimler arasında ayrışmanın meydana gelmiş olması[153] da diğer nedenler arasında yerini almaktadır.

Denetim birimlerinin dağınık yapısı, hem denetim mekanizmasının etkin ve verimli çalışmasını hem de gelir idaresinin çağdaş ülkelere uyumlu hale getirilmesini engellemiştir. Bunun yanında yapılanmanın dağınık olması taşradaki denetim birimlerinin zayıf olmasına ve bu nedenle objektif özelliklerini yitirmelerine sebebiyet vermiştir[154].

2.1.1.2 Vergi İnceleme Birimleri Arasındaki Planlama ve Koordinasyon Eksikliği

Vergi inceleme birimlerinin, denetim elemanları arasında var olması gereken koordinasyonun sağlanamamasına, gerekli planlamanın yapılamamasına ve mükerrer

---

[151] Ancak Maliye Bakanlığı örgütünde incelemeye yetkili farklı birimlerin alt-kimliklere sahip olmasının kast sistemini oluşturmadığına ilişkin görüşlerin varlığı da mevcuttur. Bilgi için bkz. Ahmet Ozansoy; **"**Vergi Denetim Kurulu Nedir, Ne Değildir?**"**, **Yaklaşım,** Sayı: 226, Ekim 2011, s. 80-86.

[152] Denetim birimleri arasındaki çekişmeler, yıkıcı rekabet düzeyine gelerek çok başlılığı daha da derinleştirmiştir. Bilgi için bkz. Vergi Denetmenleri "Başbakanımıza Açık Mektup" şeklindeki yazılarını 2006 yılında (http://www.radikal.com.tr/ekonomi/basbakana-mektup-774533/) basına vermişlerdir. Hesap uzmanları da vergi dünyası dergisinin 2005 yılının mart sayısında "Değişim ve Değişmesi Gerekenler" isimli yazıda kendilerini savunmuşlardır. Maliye müfettişlerinin ve çeşitli akademisyenlerin Maliye Teftiş Kurulu'nun kapatılmaması gerektiğine ve kendi kurumlarının üstün olduğuna dair iddialarını anlatan birçok yazı mevcuttur: Nuri Değer; **"**129 yıllık Maliye Teftiş Kurulu kapatılmamalıdır**"**, **Dünya Gazetesi,** 31.05.2008 tarihli yazı & Ahmet Erol; "Maliye Teftiş Kurulu Kapatılmamalıdır", **Yaklaşım**, Sayı: 186, Haziran 2008 & Bilal Yücel; "En Köklü Denetim Kurumu 130 Yaşında", **Referans Gazetesi,** 25 Temmuz 2008 tarihli yazı & Y. Ziya Erçoklu; "Maliye Teftiş Kurulu Kaldırılıyor mu?", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı: 514, Haziran 2008 ve benzeri..

[153] Bakır, s.88.

[154] Adnan Gerçek; **"**Vergi Denetim Birimlerinin Birleştirilmesi ve Sonuçları**"**, **Yaklaşım**, Sayı: 224, Ağustos 2011, s. 32.

incelemelerin yapılmasına neden olmuştur[155]. Birimlerin dağınık yapısına rağmen planlama, koordinasyon ve değerlendirme işlemlerinin 5345 sayılı Kanunla Gelir İdaresi Başkanlığına verilmiş olması başkanlığa bağlı olmayan merkezi denetim birimlerinde yetki ve hiyerarşi tartışmalarını birlikte getirmiş, objektif bir denetim planlamasını, performans ölçümünü ve değerlendirmesini imkânsız hale getirmiştir.

2.1.1.3 İç ve Dış Denetimin Birbirinden Ayrılmamış Olması

Hesap Uzmanları Kurulu dışındaki tüm vergi inceleme yetkisi tanınmış birimler; idari denetim (teftiş, soruşturma ve benzeri) ile vergi denetimini bir arada yapmaya çalışmışlardır. Vergi denetiminde kullanılan mevzuat, vergi ile ilgili mevzuat; idari denetiminde kullanılan mevzuat, vergi mevzuatı dışında kalan mevzuattır. Vergi incelemesinde temel olarak mükelleflerin faaliyetleri, idari denetimde idarenin ya da memurun işlemleri üzerinde çalışılır. Birbirine hiç benzemeyen fakat çok sınırlı konularda kesişen bu iki ayrı mesleğin aynı kişide birleştirilmesi beraberinde ciddi sakıncalar getirmiştir[156].

Mevcut denetim birimlerinin, Hesap Uzmanları Kurulu dışında, iç ve dış denetim görevlerine devam etmesi, çağdaş gelir idarelerinde olduğu gibi iç ve dış denetimin ayrı şekilde yürütülmesini ve uzmanlaşmanın sağlanmasını engellemiştir[157].

2.1.1.4 İnceleme Birimleri Arasındaki Yetki Sınırlarının Belirsizliği

646 sayılı KHK ile vergi incelemesi yapmaya yetkili kurumlar tek bir çatı altında toplanmadan önce, veri denetim birimleri arasında işbölümü ve uzmanlaşma esaslarını gözeten bir yetki belirlemesi yapılmamış olduğundan, inceleme yetkisi konusunda herhangi bir farklılaşma yoktur. Vergi denetim birimleri; mükellef büyüklükleri, sektörel farklılıklar veya kaçakçılık suçları gibi konularda uzmanlaşmaya dayalı yetki ve görev ayrımlarına göre değil, il (zımni olarak da bölgesel) veya ülke çapında denetim yapabilmeyi esas alan bir yetki ve görev dağılımına sahip olmuştur. Bu durum, tüm denetim birimlerinin görev alanları dahilindeki bütün işlem ve faaliyetleri inceleyebilmeleri anlamına gelmiş ve denetim birimleri arasında yetki sınırlarının belirsiz olmasına yol açmıştır[158].

---

[155] Cemil Rakıcı; **"**Vergi Denetimin Yeni Yapısı ve Denetimin Kayıt dışılığı Önleme Fonksiyonu**"**, **ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt 7, Sayı 14, 2011, s.348.
[156] Organ, s. 152.
[157] Gerçek, s.32.
[158] Organ, s. 156.

Bir ülkenin ekonomik ve sosyal yapısına uygun yasalar yürürlükte bulunsa ve gelir idaresinin işleyişi mükemmel olsa bile, vergi denetimi yapılmazsa ya da gereken nitelik ve etkinlikte yapılmaması halinde sistemin zaman içinde bozulmasına ve doğru işlememesine sebep olur[159]. 2010 itibari ile vergi denetim kuruluşlarındaki toplam vergi denetmeni sayısı 4.142 kişidir. Nüfusun ve mükellef sayısının yüksek olduğu ülkemizde denetçi sayısı oldukça düşük kalmıştır.

2.1.1.5 Vergi İnceleme Elemanlarına Performans Değerlendirmesinin Yapılmaması

İnceleme elemanlarının uygulamalarının denetlenmesi, performanslarının takip edilmesi herhangi bir şekilde mümkün olmamıştır ve bu da söz konusu denetim elemanlarının iç denetime tabi tutulmadıkları hissiyatına sahip olmalarına neden olmuştur. Yaptırımların düzgün uygulanmaması sebebiyle denetim elemanlarının belirlenmiş olan standartlara uygun davranıp davranmadığının da denetlenmesi pek mümkün olmamıştır. Bu durum hesap verilebilirliğin, standardizasyonun ve şeffaflığın olmadığını göstermiştir[160].

2.1.1.6 Vergi Denetim Elemanı Erozyonu

Dört farklı birimimde yer alan bütün vergi inceleme elemanları, binlerce kişinin katıldığı çok aşamalı sınavlardan geçerek stajyer olmaya hak kazanmışlar, 3 yıllık zorlu bir stajyerlik döneminin sonunda binlerce sayfalık kanun, yönetmelik vs.'den oluşan mevzuattan sorumlu tutuldukları zorlu bir yeterlilik sınavına katılmışlar, telafisi olmayan bu sınavda başarı gösterilmesi durumunda vergi denetim elemanı olabilmişlerdir. Özenle seçilen ve lisansüstü eğitime eş düzeyde bir eğitim programıyla mesleki alanda yetiştirilen inceleme elemanları; sahip oldukları bu üst düzey nitelik özellikleri nedeniyle, kamu yönetimi ile ekonominin önde gelen kurum ve kuruluşlarına kaynak oluşturmuşlar ve özel sektörce çok iyi imkanlarla talep edilmişlerdir.

1989 yılında 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun yürürlüğe girmesi*, gerek vergi

---

[159] İbrahim Atilla Acar, Mehmet Emin Merter; **"**Türkiye' de 1990 Sonrası Dönemde Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu**", Maliye Dergisi,** Sayı: 147, Eylül-Aralık 2004, s.14.

[160] TUSİAD Vergi Çalışma Grubu; **"**Vergi İncelemelerinde Mevcut Sorunlar ve Çözüm Arayışları Çalıştayı Raporu**"**, **TUSİAD**, The Marmara Oteli, 29 Ocak 2010, s. 4-6.

* 26.07.2008 tarihine kadar vergi denetmenleri, hesap uzmanları, gelirler kontrolörleri ve maliye müfettişleri, ilgili mesleklerde 8 yılı doldurduktan sonra doğrudan SMMM, 10 yılını doldurduktan sonra da doğrudan YMM olabilmekteydiler.

denetimi gerekse mesleğe yeni katılan vergi inceleme elemanlarının eğitimi için son derece önemli olan pek çok orta kuşak vergi inceleme elemanının serbest çalışmak üzere kamudan ayrılması sonucunu doğurmuş, bu da vergi denetim gücünün önemli ölçüde kan kaybetmesine neden olmuştur[161].

2.1.2 Vergi İnceleme Örgütleri Dışında Kalan Mükellef Haklarına Dair Sebepler*

Vergi inceleme örgütlerinden kaynaklanan sorunların dışında kalan sorunlar, idare ve vergi inceleme elemanları tarafından uyulması gereken kurallara uyulmaması, mevzuattaki eksiklikler ve bu durumun karışıklık yaratması gibi nedenlerden kaynaklanmaktadır. Söz konusu sorunların tümü, mükellef haklarına ilişkindir. Esasen genel kabul gören bir tanımı mevcut değildir[162]. En temel tanımıyla mükellef hakkı; vergi otoriteleri tarafından kendilerine vergi yüklenilmesine karşı mükellefleri koruma gayesindeki yazılı olan ve yazılı olmayan kurallar bütünüdür[163]. Genel anlamıyla mükellef hakkı ise; vergilendirme ilişkisinden dolayı, devlet ile vergi mükellefi arasındaki hukuki ilişkide vergi mükellefine tanınan haklardır[164]. En geniş tanımıyla mükellef hakları; vergi mükelleflerine anayasa, kanunlar yada mükellef hakları bildirgeleri ile tanınan, vergilendirme sürecinin öncesinde, esnasında yada sonrasında devlete karşı öne sürebileceği olumlu yada olumsuz talep edebilme veya itirazda bulunabilme yetkileridir[165].

Mükellef haklarının dünya çapındaki gelişimi çok yenidir. 20. yüzyılın

---

[161] Ramazan Gökbunar, Ahmet Utkuseven; **"**Yeniden Yapılanma Veya Yeniden Yapılanma: Vergi İdaresi ve Denetimi İçin İşte Bütün Mesele Bu**", Ekonomik ve Mali Araştırma Yarışması: Çağdaş Bir Vergi Ortamı Oluşturmak İçin; Türkiye'de Vergi İdaresi ve Vergi Denetimi Nasıl Yapılandırılmalıdır?,** Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Yayınları, Yayın No: 13, Ankara, 2002, s.98-99.

* TUSİAD Vergi çalışma grubu üyeleri; vergi dünyasının gerek pratik gerekse teknik düzeyde önde gelen temsilcilerinin de geniş katılımıyla The Marmara Oteli'nde 29 Ocak 2010 Cuma günü **"**Vergi İncelemelerinde Mevcut Sorunlar ve Çözüm Arayışları Çalıştayı vesilesiyle toplanmışlardır. Gerek TUSİAD kurulunda yer alan profesyonellerin ve Gelir İdaresi Başkanlığı yapmış bürokratların, gerekse özel sektörde üst düzeyde görev yapmış kişilerin bir araya gelmesiyle, vergi inceleme sorunlarının değerlendirilmesi yapılmıştır. Söz konusu sorunlara, hem kamudaki hem de özel sektördeki deneyimli kişiler tarafından literatürsel değil pratiksel olarak değinildiği için "Vergi İnceleme Örgütleri Dışındaki Sebeplerden Kaynaklanan Mükellef Haklarına Dair Sorunlar" bölümü; TUSİAD Vergi Çalışma Grubu; **"**Vergi İncelemelerinde Mevcut Sorunlar ve Çözüm Arayışları Çalıştayı Raporu**"**, **TUSİAD**, The Marmara Oteli, 29 Ocak 2010'dan yararlanarak hazırlanılmıştır.

[162] Bogumił Brzeziński; **"**Taxpayers' Rights: Some Theoretical Issues**"**, 2010, https://www.profinfo.pl/img/401/pdf40146684_5.pdf, Erişim Tarihi: 23.03.2017.

[163] Antoinette van Rijn; **"**A Comparative Study of Taxpayer Protection in Five Member Countries of the European Union**"**, **Taxpayer Protection in the European Union**, 1998, s.45.

[164] Doğan Gökbel; Mükellef Hakları, **Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayımlanmamış Doktora Tezi,** 2000, Eskişehir, s.9.

[165] Recep Yücedoğru; Türk Vergi Sistemi Açısından Mükellef Hakları, **Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi,** 2007, İstanbul, s. 15.

dördüncü çeyreğinde üzerinde tartışılmaya başlanan mükellef haklarının gelişimi dört aşama şeklindedir[166]:

- İlk aşama, modern vergi sisteminin tanımı ve oluşturulması seklinde gerçekleşmiştir. Bu süreçte, "vergi kararını gözden geçirme hakkı, vergi tahsilatı ve uygulamasındaki ödeme süreçlerindeki haklar" gibi temel haklar oluşturulmuştur.
- İkinci aşama gelir otoriteleri ve mükellefler arasındaki yoğun etkileşimi yönetmek için yasal ve idari çerçevenin geliştirilmesidir. Bu süreçte, "mahremiyet, gizlilik (dokunulmazlık), arama/el koyma hükümleri ve yönetim sürecini kolaylaştırmak için bir dizi idari hakların sağlanması gibi belirli maddi ve usul haklarını düzenleyen konular" ortaya çıkmıştır.
- Üçüncü aşama, doğrudan yabancı yatırım ve ticaretin geliştirilmesi için bir vergi çerçevesi oluşturulmasını ve gönüllü uyumu arttırmak için mükellef haklarının açıklanmasının benimsenmesini gerektirir. Haklar, mükellef gelir otoritesi ilişkisini ve şeffaflığı geliştirmek için hem yerli vergi mükellefleri hem de yabancı yatırımcılar için önemli derecede kesinliğe odaklanır. Bu haklar genellikle yapısal vergi reformu içerisinde gelişmiştir.
- Dördüncü aşama, ticaret blokları ve anlaşmaları doğrultusunda uluslar üstü artan korumayı ifade etmektedir. Etkisi genellikle dolaylıdır, ancak zamanla yurt içi korumanın gelişmesini etkiler.

Mükellef haklarının aşamaları bakımından Türkiye'nin yalnızca temel hakların oluşturulması aşaması olan 1. aşamanın gerçekleştirildiği söylenebilir. Söz konusu diğer aşamalarda ise başta yasal sorunlar olmak üzere sistemden kaynaklanan yapısal sorunlar ve uygulama sorunları, Türkiye'de devam eden sorunlar olarak göze çarpmaktaydı.

2.1.2.1 Yapısal/Yasal Sebepler

Vergi incelemelerindeki bazı önemli hususların kanunlarda özellikle vergi kanunlarında yer almaması mükellef haklarına önemli ölçüde zarar vermekteydi ve söz konusu hususların kanunlarda yer almaması uygulamaların da kanuna paralel olarak mükellef haklarına önem vermeyecek şekilde gelişmesine neden olmaktaydı.

[166] Duncan Bentley; "The Signifance of Declarations of Taxpayers' Rights and Global Standards for the Delivery of Tax Services by Revenue Authorities", **LawFaculty Publications, Bond University**, 2002, s.2, http://epublications.bond.edu.au/cgi/viewcontent.cgi?article=1034&context=law_pubs .

Bu sebepler; vergi inceleme sürelerinin belirlenememiş olması, mükellefler açısından bazı belirsizliklerin varlığı gibi sebeplerden oluşmaktadır.

2.1.2.1.1Vergi İnceleme Sürelerinin Uzunluğu ve Keyfiliği

Mükellef, vergi ödeme süresi geçtikten sonra tarh zamanaşımı süresinin sonuna kadar vergi incelemesinden geçirilmektedir. Diğer bir deyişle, tarh zaman aşımı süresinin bitmesine bir gün bile kalsa, mükellef vergi incelemesine alınabilmektedir. Ancak, mükelleflerin tarh zamanaşımı süresinin herhangi bir yerinde alındığı vergi incelemelerinin ne zaman biteceği belli değildi. VUK'da ya da diğer kanunlarda vergi inceleme süresinin bitişiyle ilgili bir sınırlama getirilmediğinden, söz konusu süreç, vergi incelemesini yapan vergi müfettişinin keyfiyetine kalmaktaydı. Ayrıca, incelemelere süre kısıtı getirilmediğinden, gecikme faizleri de işlemeye devam etmekteydi.

2.1.2.1.2 İnceleme Sürecindeki Gecikmelerin Mükellefe Olumsuz Etkileri

Vergi incelemelerinin ne zaman biteceği belli olmadığından ve bu nedenle söz konusu sürecin vergi müfettişinin keyfiyetine bırakılmasından ötürü mükellef haklarında ciddi zedelenmeler olmaktaydı. Uzun süre mükellefin defter ve belgelerine el konulmaktaydı. Ayrıca, genel kural; incelemenin mükellefin iş yerinde yapılması olduğu için mükellefin işleri aksayabilmekteydi.

2.1.2.1.3 Rapor Okuma Fonksiyonlarının Verimliliğinin Arttırılma İhtiyacı

Mükellef tarafından kurumların kendi iç uygulamaları çerçevesinde geliştirilmiş sistemin parçaları olarak görülen denetim birimlerindeki rapor okuma komisyonlarının yasal bir dayanağı bulunmamaktaydı. Söz konusu rapor okuma komisyonları ile mükellef arasında mükellefin haklılığını savunabileceği bir bağlantı kurulamamaktaydı. Ayrıca birbirinden farklı denetim birimlerinin kendi içlerinde yer alan rapor okuma komisyonlarının görüşleri, denetim birimleri bakımından pek bir şey değiştirmezken, farklı standartlara maruz kalan mükellefler açısından, mükellef haklarında ciddi zedelenmeler meydana getirmekteydi.

2.1.2.1.4 Mükellefler Açısından Belirsizlikler ve Güvence İhtiyacı

İdare açısından en önemli unsurlardan biri, mükellefin hukukunun zedelenmediğine olan güvenin korunmasıdır. Ancak, kanunlardaki bazı belirsizlikler

ve incelemeler sonucu yapılan tarhiyatlara karşılık mükelleflerden istenen teminatlar nedeniyle mükellefin hukuka karşı hiç inancı kalmamış durumdaydı. Özellikle bu durumun nedeni olarak VUK'un 3. maddesi* ve VUK'un 30. maddesinin 4. fıkrası* gösterilmektedir. Bu hükümler, vergi inceleme elemanlarına istediği gibi davranabilme olanağı vermiş ve bu yolla çok kolay raporlar yazabilmişlerdir. Ayrıca, incelemeler doğrultusunda yapılan tarhiyatlar sonucunda teminat istemek ve sonrasında yer alan haciz uygulamaları mükellefi çok zor duruma sokmaktadır. Daha sonra mükellef, Danıştay'dan lehine karar alsa bile, konulan ihtiyati haciz sürekli kalmakta ve mükellefin faaliyetini yürütemez halde bıraktırmaktadır.

2.1.2.2 Uygulamadan Kaynaklanan Sebepler

Değişimin sağlanmasına sebep olarak gösterilebilecek uygulamalar, kanunlardan değil, bizzat insanların birbirlerine ya da kanunlara uyumsuzluğundan doğmaktadır. Vergi inceleme elemanlarının, vergi inceleme süreçlerine ilişkin uluslar arası sözleşme, hukuk kuralları ve yargı kararlarıyla bağdaşmayan uygulamaları ve mükellef hukukunu zedeleyecek ölçüdeki uygunsuz davranışları, incelemeye ilişkin bilgilendirmenin mükellefe tam olarak yapılamaması, uygulamadan kaynaklanan sebeplerden bazılarıdır.

2.1.2.2.1Vergi İnceleme Süreçlerine İlişkin Uluslararası Sözleşme, Hukuk Kuralları ve Yargı Kararları ile Bağdaşmayan Uygulamalar

İnceleme elemanları, bağlı olduğu idarenin kabul ettiği bir görüşe hatta çıkarılmış bir kanuna karşı direniş içinde olduğu durumlar mevcuttu. Hatta daha da ileriye giderek, incelemeler sırasında kanuna uymamak kimi inceleme elemanları tarafından genel bir alışkanlık haline getirilmişti. Mükellefin defter ve belgeleri teslim alırken tutanak tutmanın yaygın bir uygulama olmaması ve incelemeye

---

* **VUK Madde 3:** Vergi Kanunlarının uygulanması ve ispat: A) Vergi kanunlarının uygulanması: Bu Kanunda kullanılan "Vergi Kanunu" tabiri işbu Kanun ile bu Kanun hükümlerine tabi vergi, resim ve harç kanunlarını ifade eder. Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır. B) İspat: Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz. İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir.

* **VUK Madde 30/4:** Re'sen vergi tarhı: Defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikalar, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih bulunmazsa.

başlanırken tutanak tutmanın ve tutanak taslağını paylaşmamanın son derece az bir uygulama olması, söz konusu alışkanlıklara örnek olarak gösterilebilir.

Denetim elemanları kendilerini kanunlara bağlı saymayabiliyorlardı. Küresel ekonomide ise yabancı yatırımcıların bu gibi olayları şaşkınlıkla karşıladıkları bilinmekteydi. Sonuçta, inceleme elemanının da Maliye'nin çalışanı, idarenin de Maliye'ye bağlı olan birimler olduğu; yani aslında hepsinin Maliye'nin kendisinin olduğu Türk insanınca bilinmekteydi, ancak söz konusu ayrımı yabancı yatırımcılar algılayamamaktaydı ki bu yapılanmayı Tax Office zannetmekteydiler. Sonuçta, mevzuata bağlı kalmayan denetim elemanının idare ile arasındaki görüş farklılıkları yerli - yabancı ayrımı yapmaksızın herkesi ilgilendiren sorunlar olarak ortaya çıkarmaktaydı.

2.1.2.2.2 Mükellef Hukukunu Zedeleyecek Ölçüde Vergi İnceleme Elemanlarının Uygunsuz Davranışları

Bir denetim elemanının ya da vergi dairesi müdürünün hatta uzlaşma komisyonlarının mükellef hukukunu zedeleyecek ölçüde uygunsuz davranışları bulunmaktaydı. Tutanaklar, mükellefler tarafından imzalanacağı zaman, inceleme elemanlarının tavırları çok başka hallere bürünmekteydi. Örneğin, tutanakların önceden hazırlanmak suretiyle "gel şurayı imzala" tavrı ile karşılaşılabilinmekteydi. Yine, tutanaklarda sanki mükellef söylemiş gibi açıklamaların da hazır edildiği, henüz sorular sorulmadan cevapların tutanaklarda yer alması da söz konusuydu. Mükellefler, tebliğlere, muktezalara bazen de kanuna aykırılık iddiasında bulunduğunda, mali idarenin verdiği görüşlerin bazılarının, belki de hepsinin belli alanlarda bir anlamda sabit hale gelip, yerleşmiş olabildiği durumlarla da karşılaşmaktaydılar. Ayrıca, mükellefin, vergi müfettişlerinin "gidin derdiniz yargıya anlatın" tavırlarına da maruz kaldığı bilinmekteydi. Benzeri tavırların uzlaşma komisyonlarında da görülmesi; hatta "haklısınız ama biz indiremeyiz ya da kaldıramayız, yargıya gidin" gibi tavırların varlığı da söz konusuydu. Ancak, tüm dünyada da bilindiği üzere, vergi inceleme elemanlarının itibarı, vergi denetçilerinin mükellef haklarına saygı duymasından gelmektedir[167].

2.1.2.2.3 İncelemeye İlişkin Bilgilendirmenin Mükellefe Tam Olarak Yapılamaması

[167] Loretta J. Stalans; **"**Citizens' Procedural Expectations for an Upcoming Tax Audit: Their Nature and Formation", **Social Justice Research,** Volume 5, No:1, 1992, s.93.

Gelir İdaresi sadece vergi toplamakla yükümlü değildir, aynı zamanda idare, mükelleflere haklarını anlatma, mükellefleri gerektiğinde doğru yola sevk etme, hukuksuzlukları siyasi iradeyle paylaşma gibi görevleri de bulunmaktadır. Söz konusu sorunları bütün yönleriyle toplumla paylaşma görevi olan idare, çoğu zaman bütün bunları yerine getirmemekteydi. 2000'li yıllarda mükellef haklarının önemini kavramaya başlayan idare 2007 yılında Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığına bağlı olarak Vergi İletişim Merkezi (VİMER) faaliyet göstermeye başlamıştır. Aynı yıl idare "Vergi İncelemelerinde Mükellefin Hakları İdarenin Yükümlülükleri" adı altında bir kitapçık yayınlamıştır. Mükellef hakları konusunda söz konusu yıllarda yeni yeni gelişmeye başlayan Türk Gelir İdaresi savunma refleksinden kurtulamamıştır.

VUK'da amir hüküm olmasına rağmen, incelemenin amacı ve incelemenin mahiyeti, mükellefe çok nadir olarak anlatılmaktaydı. Bazı tutanaklarda bile hiç vergi incelemesinden bahsedilmemekteydi. Mükellef hakkını bu derece zedeleyen bu durumun nedeni; bilgi vermeyen inceleme elemanına ne gibi ceza ve yaptırım öngörülmüş olduğunun bilinmemesinden kaynaklanmaktaydı.

2.2 TÜRKİYE'DE VERGİ İNCELEME SÜRECİNİN İŞLEYİŞİ

Vergi incelemesi niteliği gereği planlı, sistematik ve organize şekilde çalışmayı gerektiren bir süreçtir. Bu süreçten beklenen sonuçların en kısa sürede, doğru ve güvenilir şekilde sağlanması açısından görevlendirme yazısının alınması aşamasından itibaren iyi bir planlama yapılması gerekir. Bu planlamada öncelikle incelemeye hazırlık süreci, hazırlık süresinin tamamlanmasına istinaden incelemeye başlama, incelemenin yürütülmesi ve sonuçlandırılması aşamaları birbirini izlemektedir[168].

2.2.1 İnceleme Sürecinin Planlanması

Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği'nde, Vergi Denetim Kurulu (VDK)'nın görevleri arasında "her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak suretiyle oluşturulacak Risk Analiz Sistemi üzerinden mükelleflerin faaliyetlerini gruplar ve sektörler itibarıyla analiz etmek, mukayeseler yapmak ve bu suretle risk alanlarını tespit etmek" şeklinde bir madde sayılmıştır. Bu madde çerçevesinde yapılacak vergi incelemeleri, sektör, konu ve mükellefler itibarıyla, Kurul bünyesinde kurulan, Risk

[168] Tahir Erdem [a]; **6009 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler Sonrasında Vergi İncelemesi**, Yaklaşım Yayıncılık, 2011, Ankara, s.87.

Analiz Merkezinde (VDK-RAMER), mevcut ve yeni geliştirilen programlar kullanılarak yapılan analiz ve mukayeseler neticesinde belirlenmektedir. Genel Çalışma Planı da VDK-RAMER'den çıkan bilgiler dikkate alınarak hazırlanılmaktadır.

Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği'nin ikinci bölümü çalışmaların planlanmasına ayrılmıştır. İlgili yönetmeliğin 43. maddesinde Genel Çalışma Planı* ve bu plana bağlı iş ve turne programlarının, Başkanlık tarafından hazırlanacağı belirtilmiştir. Genel Çalışma Planının hazırlanılmasında Başkanlığın iş gücü hacmi, inceleme standartları ile iş ve turne programları gibi hususlar göz önünde tutulacağı ifade edilmiştir. Ayrıca, planın hazırlanmasında Bakanlığın ilgili kurum ve kuruluşları tarafından yapılan inceleme, teftiş, denetim ve diğer çalışmalar arasında koordinasyonun sağlanmasına özen gösterileceğine değinilmiştir. 43. maddenin son fıkrasında Genel Çalışma Planının, Bakan onayıyla kesinleşeceği belirtilmiştir.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2015 yılının Faaliyet Raporunda; VDK Başkanı'nın Genel Çalışma Planını hazırlayacağı ve en geç, ilgili olduğu takvim yılının Nisan ayı başında yürürlüğe girecek şekilde söz konusu planı, Bakanın onayına sunacağı ifade edilmiştir. VDK Başkanı'nın, ayrıca, Bakan tarafından onaylanmış planın uygulanmasını ve lüzumu halinde değiştirilmesini sağlamaya yetkili olduğu da eklenmiştir.

İlgili yönetmeliğin 44. maddesinde, Genel Çalışma Planının bir parçası olan iş ve turne programında; Vergi incelemelerine, soruşturma işlemlerine, Maliye Bakanlığı ile bağlı, ilgili ve ilişkili kurum ve kuruluşlarının teftişine, Kanun, tüzük ve yönetmelik gibi mevzuat hazırlık çalışmalarına, Eğitim çalışmalarına, diğer denetim, inceleme, etüt ve araştırma işleri ile sair çalışmalara yer verileceği belirtilmiştir.

2.2.2 İnceleme Öncesi Hazırlık Süreci

İnceleme öncesi hazırlık süreci, incelemeye başlama tutanağının düzenlendiği tarihe kadar olan süreci ifade etmektedir. İlgili süreç, işe başlama aşaması ve mükellefle ilk görüşme aşaması olmak üzere iki aşamadan oluşmaktadır.

*31.10.2011 tarihli ve 28101 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği'nde "Planlamanın amacı, Vergi Müfettişlerinin bir yıl içerisinde yapacakları vergi incelemeleri ile teftiş, denetim ve diğer çalışmaların bir Genel Çalışma Planında tespit edilmesini; teftiş, soruşturma ve incelemelere ilişkin genel esasların belirlenmesini; Başkanlığın görevlerinin sistemli ve verimli bir şekilde yerine getirilmesini sağlamaktır" şeklinde belirlenmiştir.

2.2.2.1 İşe Başlama

Vergi Usul Kanunu'nda ve bu kanuna ilişkin diğer kanunlarda işe başlama ilgili bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak 2011 yılında yürürlüğe giren Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik (VİUUEHY)'in 7. maddesinde işe başlamaya yer verilmiştir. Bu maddeye göre; vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, inceleme görevinin verilmesinden itibaren en geç on gün içinde işe başlarlar. Bu süre içinde işe başlanılamaması halinde durum gerekçeli bir yazı ile bağlı bulunulan birime bildirilir. İlgili birim, işe başlanılamamasını haklı kılan bir mazeretin varlığı halinde en fazla on gün ilave süre verebileceği gibi inceleme görevini başka bir inceleme elemanına da verebilir.

İnceleme görevinin vergi inceleme elemanına verilmesi hususu ise, ilgili yönetmeliğin 6. maddesinde bahsedilmiştir. Bu maddeye göre; vergi inceleme görevi yazı ile verilir. İnceleme görevi yazılarında; nezdinde inceleme yapılacak kişilere ve konulara ilişkin bilgilere, incelemenin türüne, gerekçesine, dönemine ve süresine ilişkin hususlara yer verilir. 2015 yılında 6. maddeye elektronikleşmenin artışı doğrultusunda ekleme yapılmıştır. Değişiklik çerçevesinde, inceleme görev yazısı ekinde yer alan belgelerin, elektronik ortamda inceleme yapmaya yetkili olanlara gönderilebileceği belirtilmektedir. Yapılan böyle bir değişiklik, vergi incelemelerinde, elektronik sistemlerin aktifleşmesi konusunu ön plana çıkartmaktadır.

6. maddenin başında görevlendirmenin yazı ile yapılacağı belirtilmiştir. Esasen görevlendirme yazıları (iş emirleri), vergi müfettişlerine, Vergi Denetim Kurulu Bilgi İşlem Sistemi (VDK-BİS) üzerinden elektronik olarak ulaşmaktadır[169]. İş emrini alan vergi müfettişleri, incelemeye başlamadan önce, nezdinde inceleme yapacakları kişilere ve konulara ilişkin olarak görev yazısı ekinde verilen belgeler ile ilgililerin vergi dairesindeki dosyalarını tetkik ederler. Ayrıca, gerekirse harici araştırmalar da yapmak suretiyle bunların faaliyetleri, iş ve iş kolları ile çalışma şekilleri hakkında bilgi edinirler[170]. Bu bağlamda, inceleme kapsamında olan mükellefin faaliyet gösterdiği sektörün yapısı, iktisadi ve teknik yönden temel özellikleri, sektöre ilişkin genel ve özel mahiyette yasal düzenleme veya mevzuat ve sektörde karşılaşılan sorunlarla ilgili rapor ve bilgilerin toplanması inceleme konusu

[169] Ali Yunt; **"**Vergi İncelemesinin Yasal Dayanakları, Süreçleri ve Sonuçları**",** **Mali Çözüm,** Sayı: 135, Mayıs-Haziran 2016, s. 194.
[170] 29868 sayılı 25 Ekim 2016 tarihli Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, madde 7.

unsurların doğru şekilde anlaşılmasında ve inceleme aşamasında gerçek mahiyetin kavranmasında yol gösterici olabilir. Bu süreçte, aynı mükellefe ya da sektöre ilişkin daha önce yazılmış olan vergi inceleme raporlarının gözden geçirilmesi de bu alandaki birikim ve tecrübelerin kazanılmasını sağlayabilir[171]. Bu bilgileri edinen vergi müfettişleri, Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 8. maddesine göre inceleme dosyası oluştururlar ve az önce bahsedilen inceleme görevi sırasında tespit ettikleri hususları bu dosyaya eklerler. Vergi müfettişlerinin yaptıkları bu icraat, sözü geçen yönetmeliğin 7. maddesinde de belirtildiği üzere işe başlandığının göstergesi olarak kabul edilmektedir.

2.2.2.2 Mükellefle İlk Görüşme

Mükellefle ilk görüşme, İncelemeye Başlama Tutanağı'nın tutulduğu gün diğer bir deyişle, incelemenin başladığı gün yapılır. Mükellef, incelemeye başlama tutanağının düzenlenmesi amacıyla inceleme elemanı tarafından yazılı olarak davet edilir[172]. Ancak, tutanağın tutulmasından önce, vergi müfettişinin, VUK'un 136. maddesinde **"**Vergi incelemesi yapanlar yanlarında memuriyet sıfatlarını ve inceleme yetkisini gösteren fotoğraflı resmi bir belge bulundururlar ve gittikleri yerde işe başlamadan evvel bu belgeyi ilgililere gösterirler" şeklinde belirttiği gibi mükellefe kimlik ibrazını yapması zorunludur. Kimlik ibrazı konusu, aynı zamanda, Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 10. maddesinde de "Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, incelemeye başlamadan önce memuriyet sıfatlarını belirterek, vergi incelemesi yapmaya yetkili olduklarına dair kimliği nezdinde inceleme yapılana ve diğer ilgililere gösterirler" şeklinde ifade edilmiştir.

Mükellefle ilk görüşmede, incelemenin ekip halinde birden fazla inceleme elemanı tarafından yürütülmesi durumunda ekibin tanıtılması ve mükellefin kiminle ya da kimlerle muhatap olacağı konusunda bilgilenmesi sağlanmalıdır. Sonradan incelemeyi yürüten kişi ya da ekipte değişiklik olması durumunda da bu konuda mükellefin bildirilmesi mükellef hakları açısından önem arz etmektedir[173].

VİUUEHY'e göre, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, inceleme görevinin kendilerine verilmesinden itibaren en geç otuz gün içinde incelemeye

---

[171] Erdem [a], s. 89.
[172] Tayfun Şahin [b]; **"**Vergi İncelemesi İçin Alınan Defter ve Belgelerin Geri Verilmediği Durumlara İlişkin Tartışmalı Bir Durum**", Yaklaşım,** Sayı: 246, 2013, s. 22.
[173] Erdem [a] , s. 95.

başlamaktadırlar. Diğer bir deyişle, vergi müfettişleri, söz konusu süre içerisinde incelenecek mükellefle ilk görüşmeyi yapmak zorundadırlar.

2.2.3 İnceleme Sürecinde Yapılan İşlemler

Mükellefin incelemeye alınmasının birçok sebebi olabilir. Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 4. maddesine göre; risk analizi neticesinde riskli bulunmaması, ihbar veya şikâyet olmaması halinde dahi mükellefler incelemeye alınabilmektedir.

2.2.3.1 İncelemeye Başlama

VUK'un 140. maddesine, 23.07.2010 tarihinde kabul edilen ve 01.01.2011 tarihinde yürürlüğe giren 6009 sayılı Kanun'un 9. maddesiyle "İncelemeye Başlama Tutanağı"na ilişkin bir fıkra eklenmiştir. Söz konusu fıkra "Vergi incelemesine başlanıldığı hususunu bir tutanağa bağlayarak bir örneğini nezdinde vergi incelemesi yapılana verirler. Ayrıca, tutanağın bir örneğini bağlı olduğu birime, diğer örneğini de ilgili vergi dairesine gönderirler" şeklindedir. Ancak, ilgili fıkrada incelemeye başlama tutanağı net bir şekilde tarif edilmemiştir. Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 9. maddesinde "vergi incelemesine, incelemeye tabi olan nezdinde düzenlenecek "İncelemeye Başlama Tutanağı" ile başlanır. Düzenlenen tutanağın bir örneği nezdinde inceleme yapılana teslim edilir. Tutanağın bir örneği vergi incelemesi yapmaya yetkili olanın bağlı bulunduğu inceleme ve denetim birimine, bir örneği ise mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine gönderilir" denilmek suretiyle İncelemeye Başlama Tutanağı ile ilgili net bir şekilde açıklama yapılmıştır.

İncelemeye Başlama Tutanağı'nda nelerin yer alacağı, Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 11. maddesinde belirtilmiştir. İlgili maddeye göre, İncelemeye başlama tutanağında asgari aşağıda yazılı hususlara yer verilir:

- Nezdinde inceleme yapılanın kimlik bilgileri, unvanı, adresi ve faaliyet konusu,
- İncelemenin türü (tam/sınırlı inceleme),
- İncelemeye alınma gerekçesi,
- İncelemenin konusu,
- İnceleme dönemi,

- İnceleme dairede yapılacaksa buna ilişkin nezdinde inceleme yapılanın muvafakati (onayı),
- Tutanağın düzenlenme yeri ve tarihi, inceleme elemanının ve hazır bulunması halinde mükellefin veya temsile yetkili olan kişilerin imzası,
- Mükelleflerin incelemeyle ilgili hak ve yükümlülükleri hakkında bilgi.

Söz konusu yönetmelikte; vergi incelemesine, vergi inceleme elemanına inceleme görevinin verilmesinden itibaren en geç otuz gün içinde incelemeye tabi olanın nezdinde düzenlenecek "İncelemeye Başlama Tutanağı" ile başlanılması gerektiği bildirilmiştir. Ayrıca, bu süre içinde incelemeye başlanılamaması halinde durum gerekçeli bir yazı ile bağlı bulunulan birime bildirileceği ve ilgili birim, incelemeye başlanılamamasını haklı kılan bir mazeretin varlığı halinde en fazla on beş gün ilave süre verebileceği gibi inceleme görevini başka bir inceleme elemanına da verebileceği belirtilmektedir.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere her halde yapılacak olan vergi incelemesi başlaması için düzenlenen İncelemeye Başlama Tutanağı, bir örneği nezdinde inceleme yapılana teslim edilir. Tutanağın bir örneği vergi incelemesi yapmaya yetkili olanın bağlı bulunduğu inceleme ve denetim birimine, bir örneği ise mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine gönderilir. Bu durum, incelemenin başladığından mükellefin haberdar olmasını sağlamakta, diğer yandan vergi incelemesinin belirli süreler içerisinde tamamlanması için sürelerin işlemeye başladığını göstermektedir[174].

İncelemeye başlama tarihi, mükellefin tutanağı imzaladığı tarihtir. Tutanakta mükellefin imzasının bulunmaması halinde tutanağın vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarih incelemeye başlama tarihi olarak kabul edilir; bu durumda incelemeye başlama tutanağının bir örneği ayrıca mükellefin bilinen adresine vergi dairesince gönderilir[175].

Ölüm, gaiplik, işin veya memleketin terki gibi nedenlerle, nezdinde inceleme yapılacak olanla temas kurulamaması veya ilgili ile temas kurulmasına rağmen verilen sürede defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, incelemeye başlama tutanağının imzadan imtina edilmesi gibi hallerde inceleme, ilgilinin vergi dairesindeki

[174] Samet Güleç; **"**Vergi İncelemesinde Sürelere Uyulmamasının Disiplin ve Ceza Hukuku Açısından Değerlendirilmesi**"**, **Yaklaşım,** Sayı: 242, 2013, s. 78.
[175] 2011 tarihli Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, madde 3, fıkra 3.

dosyasında yer alan belgeler ve diğer kaynaklardan elde edilen her türlü bilgi ve belgeler ile varsa Başkanlığın risk analizi sonuçlarına dayalı olarak yürütülür[176].

6009 Sayılı Kanunla ve Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik ile vergi incelemelerine başlanırken İncelemeye Başlama Tutanağı tutulması zorunluluğu getirilmiş, sınırlı ve tam inceleme olmak üzere incelemeler süre sınırlamasına tabi tutulmuştur. Söz konusu kanunla ileride bahsedilecek birtakım değişiklikler de yapılmıştır. Taranan literatür neticesinde[177] ve vergi inceleme elemanları ile tarafımızca yapılan görüşmelerde, ilgili değişikliklerin aslında uygulamanın kanuna yansıtılması şeklinde olduğu görülmüştür.

2.2.3.2 İncelemenin Yapılacağı Yer

VUK'un 139. maddesinde, vergi incelemelerinin esas itibariyle incelemeye tabi olanın iş yerinde yapılacağı belirtilmiştir. Kanunda böyle bir kuralın getirilmesinin temel nedeni; incelemenin doğası gereği ödenmesi gereken vergilerin doğruluğu araştırılırken sadece defter, kayıt ve belgelerle sınırlı olmadan vergiyi doğuran olaya en yakın noktada bulunulması daha sağlıklı sonuç doğuracak olmasındandır. Zira, yapılan incelemede her şeyden önce işyerinin faaliyet alanı, çalışma sistemi ve üretim kapasitesi gibi unsurların yakından görülmesi, mevcut potansiyelinin kavranılması ulaşılacak sonuç açısından yol gösterici olacaktır[178].

VUK'un söz konusu maddesinin devamında, iş yerinin müsait olmaması durumunda, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin yerinde yapılması imkansız olur veya mükellef ve vergi sorumluları isterlerse inceleme dairede yapılabilir denilmekte ve bu takdirde incelemeye tabi olanın lüzumlu defter ve vesikalarını daireye getirmesi kendisinden yazılı olarak isteneceği belirtilmektedir. Ayrıca, incelemenin dairede yapılması halinde kendisinden istenilen defter veya vesikaları belli edilen zamanda mazeretsiz olarak getirmeyen mükelleflerin, bunları ibraz etmemiş sayılacakları ve haklı bir mazeret gösterenlere, defter ve vesikalarını daireye getirmesi için uygun bir mühlet verileceği de eklenmiştir.

---

[176] 2011 tarihli Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, madde 3, fıkra 4.

[177] Fatih Gündüz; **"**Vergi İncelemelerinde Uyulacak Esaslara İlişkin Yeni Düzenleme**", Mali Çözüm,** Sayı: 104, Mart- Nisan 2011, s. 172.

[178] Erdem [a]**,** s. 96.

Aslen, VUK'da olduğu gibi vergi incelemelerinin mükellefin işyerinde yapılması gerektiğini savunan birçok yargı kararı bulunmaktadır. Bu kararlardan bazıları aşağıda verilmiştir.

Danıştay 4. Dairesinin 06.04.1976 tarih ve E: 1975/2059 ve K: 1976/821 sayılı kararına göre, kabul edilen esas, incelemenin mükellefin işyerinde yapılmakta olduğu ve kanunun maddesinde sayılan hallerde mevcut bulunmadığı halde vergi dairesinin ücret bordrolarını dairede incelemek üzere istemesi ve davacı kurumun usulsüzlük cezası vermesinde kanuni isabet görülmemiştir. Bu nedenlerle davanın kabulü ile dava konusu temyiz komisyonu kararının bozulmasına 06.04.1976 gününde oybirliğiyle karar verildi[179].

Danıştay 4. Dairesinin 05.06.2013 tarih ve E: 2010/9908 ve K: 2013/4152 sayılı kararı uyarınca, incelemenin dairede yapılabilmesi için yasa hükmünde öngörülen koşullardan herhangi birinin oluşmadan dairede inceleme yapılmasının mümkün olmadığına ilişkin bozulması istenen kararın dayandığı gerekçeler karşısında, yerinde ve kararın bozulmasını sağlayacak durumda görülmemiştir. Bu nedenle, temyiz isteminin reddine ve kararın onanmasına, 05.06.2013 gününde oyçokluğuyla karar verildi.

Üst temyiz mercii, Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun K: 1998/964 sayılı kararında; şayet defter ve belgelerin, şartlar oluşmadan daireye getirilmesi istenmişse, ibraz edilmeyen defter ve belgeler sebebiyle, yükümlü aleyhine herhangi bir işlem yapılamayacak ve re'sen takdir yoluna gidilemeyecektir hükmüne yer verilerek, vergi incelemelerinin esas itibariyle mükellefin iş yerinde yapılacağı belirtilmiştir[180].

2.2.3.3 İncelemenin Yürütülmesi

VUK'un 134. maddesi uyarınca, vergi incelemesi kapsamında inceleme konusu olayın, vergi mevzuatına uygunluğu araştırılır ve tespit edilir. Bir aykırılık bulunması durumunda vergilendirme sürecinin olması gereken şekilde tesisi sağlanır. Ancak ilgili aykırılıklar, mükelleften değil de, kanundan veya idarenin hatasından kaynaklanması durumunda; inceleme sırasında, vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülerin vergi kanunlarına aykırı olduğu

[179] Yılmaz Özbalcı, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, 1998, Ankara, s. 417.
[180] Nadir Gülhan, Fisun Türkmen; **"**Yargı Kararı İncelemesi: Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer**", Vergi Dünyası,** Sayı: 418, Haziran 2016, s. 94-97.

kanaatine varan vergi inceleme elemanları, bu hususu bağlı oldukları birim aracılığıyla Gelir İdaresi Başkanlığına bir rapor ile bildirirler. Gelir İdaresi Başkanlığı da en geç yirmi iş günü içerisinde görüşünü ilgili birime yazılı olarak bildirir[181].

İncelemenin yürütülmesi sürecinde, inceleme konusu olan unsurlar vergi mevzuatı açısından denetlenir. Öncelikle inceleme konusu olay ya da durumların en doğru şekilde ve gerçek mahiyetine uygun olarak kavranması inceleme ve araştırmayı gerektirir. Bu inceleme ve araştırma sürecinde elde edilen bulgularla somut tespitlere ulaşılabilir. Bu gibi, mükellef hakkında tenkit konusu yapılacak unsurların bulunması durumunda bunlar değerlendirme aşamasında dikkate alınmak üzere objektif şekilde tespit tutanağına* aktarılır[182]. VUK'un inceleme tutanaklarının anlatıldığı 141. maddesine göre de inceleme esnasında lüzum görülen hallerde, vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumları ayrıca tutanaklar ile tespit ve tevsik olunabilir.

Temelde, vergi incelemesi sırasındaki diğer işlemlerin de tutanak ile tespit edilmesi esası geçerlidir. Bu nedenle lüzum görülmesi halinde mükellefle olan diğer işlemler de, İncelemeye Başlama Tutanağı, Defter ve Belge Teslim Alma Tutanağı, Defter ve Belge İade Tutanağı, Arama Tutanağı ve Mühür Bozma Tutanağı gibi isimler altında bir tutanağa bağlanır[183]. Bu tutanaklarda, hem VUK'un 141. maddesi uyarınca hem de VİUUEHY'in 16. maddesine göre, ilgililerin itiraz ve mülahazaları varsa bunların da tutanağa geçirileceği ve bu suretle düzenlenen tutanakların bir nüshasının mükellefe veya nezdinde inceleme yapılan kimseye bırakılmasının zorunlu olduğu belirtilmektedir. Bu maddede, 25 Ekim 2016 tarihinde yayımlanan Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelikle ilgili yönetmelikte değişiklikler yapılmıştır. Söz konusu maddede, bu tutanakların taslaklarının, mükelleflerin itiraz ve mülahazalarının tutanağa geçirilebilmesini sağlamak amacıyla, mükelleflerin talep etmesi durumunda iki gün önceden mükelleflerin bilgisine sunulacağı belirtilmiştir. Bunlara ilaveten, ilgili yönetmelikte tutanaklarda incelemeyi yapanın kanaatini

[181] 2011 tarihli Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, madde 18, fıkra 3 ve 4.

* Vergi incelemesi sırasında tespit edilen hususlar ile mükellefe konuşulan ve görüşülen konuların yazılı olarak saptandığı ve karşılıklı olarak imzalandığı belgeler "Tutanak" olarak adlandırılır (Yunt, 2016: 196)

[182] Erdem [a], s. 103-198.

[183] Yunt, s. 196-197.

belirten yorumlara, hükümlere ve ifadelere yer verilmeyeceği ifade edilmiştir. Ayrıca, tutanakta yer alan hususların vergi kanunları karşısında yapılması muhtemel işlemler bakımından ispatlama vasıtası olduğundan ve yapılması muhtemel işlemlerin neler olduğunun mükellefe izah edileceğinden bahsedilmiştir.

Sözü geçen yönetmeliğin 17. maddesinde vergi incelemesi ile ilgili düzenlenen tutanaklarda hangi hususların yer alacağı düzenlenmiştir. Bu madde çerçevesinde düzenlenecek tutanaklarda;

- Tutanağın düzenlenme yeri ve tarihi,
- İlgililerin adı, soyadı ve unvanları, vergi kimlik numaraları ile imzaları,
- Vergilendirme ile ilgili olaylar ve/veya hesap durumları,
- Varsa, ilgililerin itiraz ve mülahazaları ile ibraz ettikleri özelgeleri,
- Tutanakta belirtilen hususların ilgililer tarafından okunduğunu ve doğruluğunun anlaşıldığını belirten ifade,
- Nezdinde inceleme yapılan mükellefe, tutanakta yer alan hususların vergi kanunları karşısında yapılması muhtemel işlemler bakımından ispatlama vasıtası olduğunun ve yapılması muhtemel işlemlerin neler olduğunun, tutanağın düzenlenmesinden önce bildirildiği hususu,
- Tutanağın taslak halinin 16. maddenin ikinci fıkrası uyarınca mükellefin bilgisine sunulduğu hususu,
- Mükelleflerin Rapor Değerlendirme Komisyonlarında dinlenme talebinin olup olmadığına ilişkin ifade, yer almak zorundadır.

VUK'un 141. maddesine göre inceleme esnasında lüzum görülen hallerde, vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumları ayrıca tutanaklar ile tespit ve tevsik olunabileceğine önceki sayfalarda bahsedilmişti. İnceleme esnasında lüzum görülen hallerde, defter ve belgeler, vergi müfettişleri tarafından incelenmek üzere istenebilir. VUK'da, normal bir vergi inceleme sürecinde, defter ve belgelerin alınması ilgili ayrı bir madde bulunmamaktadır. VUK'un 141. maddesi, defter ve belgelerin alınmasını, vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumları adı altında genelleyerek kast etmiştir.

VİUUEHY'in 12. maddesi ise, defter ve belgelerin alınması başlığı taşımaktadır. Bu maddede de, 25 Ekim 2016 tarihinde yayımlanan bir yönetmelikle ilgili yönetmelikte değişiklikler yapılmıştır. Söz konusu maddede, mükelleflerin defterlerinin ve belgelerinin yazılı olarak isteneceği ve tutanakla teslim alınacağı

belirtilmiştir. Ayrıca istenecek yazıda, ibraz edilecek defter ve belgeler ile ibraz süresi ve yeri, ibraz edilmemesi halinde uygulanacak müeyyidelere yer verileceği ifade edilmiştir. Yapılan değişiklik çerçevesinde defter ve belgelerin ibraz süresi 15 gün olarak belirlenmiştir. Mükellefin yazıya gerek kalmaksızın defter ve belgelerini ibrazı üzerine ise defter ve belgelerin yine tutanak düzenlenmek suretiyle alınacağı ve tutanakta, teslim alınan defter ve belgelerin mahiyeti ile teslim eden ve alan kişilerin kimlik bilgileri ve imzalarına yer verileceğine işaret edilmiştir. Ayrıca, teknolojik gelişmelere paralel olarak geliştirilen programlara uygun olarak, mükelleflerin, Bakanlığın elektronik olarak tutulmasına izin verdiği defter ve belgeleri elektronik ortamda ibraz edebileceklerine ilgili maddede yer verilmiştir.

VUK'un 141. maddesi, defter ve belgelerin alınmasını vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumları adı altında genelleyerek kast ederken, defter ve belgelerin alınması sırasında mükelleflerin tutanakları imzalamaktan çekinmeleri durumunda neler yapılacağını açıkça belirtmiştir. Söz konusu maddeye göre; ilgililer tutanakları imzalamaktan çekindikleri takdirde tutanakta bahis konusu edilen olaylar ve hesap durumlarını ihtiva eden defter veya belgeler, nezdinde inceleme yapılandan rızasına bakılmaksızın alınacaktır ve inceleme neticesinde tarh edilen vergiler ve kesilen cezalar kesinleşinceye kadar geri verilmeyecektir. İlgililer her zaman bu tutanakları imzalayarak defter ve belgeleri geri alabileceklerdir. Ancak bu defterlerin suç delili olmaması şart tutulmuştur. Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 16. maddesinde de aynı ifadelere yer verilmiş, ancak VUK'dan farklı olarak, ilgili yönetmeliğin 16. maddesinin son fıkrasında "alıkonulan defter ve belgeler yazı ile mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine gönderilerek muhafazası sağlanır. Vergi dairesi, kendisine gönderilen defter ve belgelerin muhafazası için gerekli tedbirleri alır" ifadeleri yer almıştır. Söz konusu yönetmeliğe böyle bir madde eklenmesinin nedeninin, mükellef haklarının iyileştirilmesine yönelik çabaların olduğu tarafımızca düşünülmektedir.

2.2.4 İncelemenin Tamamlanması ve İncelemeye İlişkin Raporların Düzenlenmesi

Son aşamada vergi müfettişlerinin, yaptıkları çalışmaların sonuçlarını, işin özelliğine göre rapor veya yazıyla tespit etmeleri söz konusudur. Yapılan çalışmalar sonrası vergi müfettişlerince saptanan mali mevzuat ile diğer ilgili mevzuata aykırılık içeren tespitler ile görüş ve öneriler esas olarak raporla sonuçlandırılmaktadır. Bunlar

dışında kalan hususların ise yazıyla tespit edilmesi ve sonuçlandırılması mümkün kılınmaktadır[184].

Vergi inceleme raporları yazıldıktan sonra Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 21. maddesine göre; vergi inceleme raporlarının, rapor değerlendirme komisyonlarına intikal ettirilmek üzere ilgili inceleme ve denetim birimine teslim edildiği tarih, incelemenin tamamlandığı tarih olarak kabul edilmektedir.

Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği'nin Üçüncü Bölümü vergi incelemelerine ilişkin raporlamaya ayrılmıştır. İlgili yönetmeliğin 56. maddesine göre, Vergi Müfettişleri çalışmalarının sonuçlarını, işlerin özellikleri doğrultusunda;

- Vergi inceleme raporu,
- Vergi suçu raporu,
- Görüş ve öneri raporu,
- Cevaplı rapor,
- Genel kuruluş raporu,
- Genel durum raporu,
- Ön inceleme raporu,
- Soruşturma raporu,
- Disiplin soruşturması raporu,
- Bilim raporu,
- Yazı ile tespit etmektedirler.

Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliğinin 56. maddesinde belirtilen ve vergi müfettişleri tarafından düzenlenen bu raporlardan, vergi incelemeleriyle ilgili olanlar; vergi inceleme raporu, vergi tekniği raporu, vergi suçu raporu, görüş ve öneri raporudur.

2.2.4.1 Vergi İnceleme Raporu

Günümüzde, vergi inceleme raporları, üzerinde önemle durulan bir konudur. Öyle ki; vergi inceleme raporlarının hukuka uygunluğunun değerlendirilmesi açısından, VUK'da, 6009 sayılı Kanun'la birtakım değişiklikler yapılmış, bu kanunun peşi sıra çıkartılan Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliğinde ve Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelikte vergi inceleme

[184] Yunt, s. 197.

raporlarına ilişkin ayrıntılı bilgiler yer almıştır. 25 Ekim 2016 tarihinde yayımlanan Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelikle vergi inceleme raporların içeriğinden bahsedilmiştir.

Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği'nin 57. maddesinin 1. fıkrasında; vergi inceleme raporlarının, Vergi Usul Kanunu ve diğer gelir kanunlarına göre yapılan vergi incelemeleri sonucunda düzenleneceği hüküm altına alınmıştır. Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 19. maddesinde[185] de vergi inceleme raporlarının nasıl düzenleneceği anlatılmıştır. İlgili maddeye göre; vergi inceleme raporları, vergi türü ve dönemi itibarıyla ayrı ayrı düzenlenir. Vergilendirme dönemi bir yıldan daha kısa olan vergilere ilişkin vergi inceleme raporları, her bir döneme ilişkin matrah ve/veya vergi farkları ayrı ayrı gösterilmek suretiyle, hesap dönemine göre kazançları tespit edilenler için takvim yılı aşılmamak koşuluyla, özel hesap dönemine tâbi mükelleflerde ise özel hesap dönemine tekabül edecek şekilde tek bir rapor olarak düzenlenebilir.

Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca, vergi inceleme görevleri ile ilgili olarak tespit edilen ve eleştiri gerektiren bir hususun diğer vergisel işlemlerin düzeltilmesini de gerektirdiği durumlarda bu işlemlere ilişkin düzeltme önerilerine vergi inceleme raporlarında yer verilir. Ancak farklı mükellef nezdinde vergisel işlemlerin düzeltilmesine yönelik vergi inceleme raporu düzenlenmesi gerekiyorsa, söz konusu durum inceleme görevini verenlere bildirilir.

Tarhiyat ve/veya ceza önerisi içeren vergi inceleme raporları; giriş, usul incelemeleri, hesap incelemeleri, eleştirilen hususlar ile sonuç bölümlerinden oluşur. Mükellefin inceleme esnasında ileri sürdüğü hususlar ve buna ilişkin değerlendirmelere eleştirilen hususlar bölümünde yer verilir. Mükellef hakkında tarh edilmesi önerilen vergi ve ceza tutarları, herhangi bir tereddüde yer vermeyecek açıklıkta ve anlaşılır bir şekilde vergi inceleme raporlarının sonuç bölümünde gösterilir.

Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca kendilerine verilmiş vergi inceleme görevleri ile ilgili olarak tespit edilen ve birden fazla vergi türünde eleştiri gerektiren hususlara ilişkin raporlar ayrı ayrı düzenlenir.

[185] 2016 tarihli Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik, madde 19.

Yapılan vergi incelemesi sonucunda, inceleme konusu ve dönemine ilişkin eleştiriyi gerektirecek herhangi bir hususun tespit edilememesi halinde bu durum ilgili birim tarafından mükellefe yazı ile bildirilir.

Vergi müfettişleri, vergi inceleme raporları ile bu raporlara ilişkin içeriği Başkanlıkça belirlenmiş olan rapor özetlerini, Başkanlığın bilgi işlem sistemi ile uyumlu olacak şekilde düzenler ve bunların birer örneğini elektronik ortamda Başkanlığa gönderirler.

VİUUEHY'in, bu kez 18. maddesinde raporların, mevzuata uygun olması gerektiği işlenmiştir. İlgili maddenin 1. fıkrasında "Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemezler." Denilmektedir. 213 sayılı VUK'un 140. maddesine, 6009 sayılı Kanunun 9. maddesiyle eklenen ve 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin 4. maddesiyle de değişikliğe uğrayan; vergi inceleme raporlarının, kanunlara uygunluğunun rapor değerlendirme komisyonlarında incelenmesi hakkındaki açıklama şu şekildedir: "Vergi Müfettişleri ile Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları, işleme konulmak üzere ilgili vergi dairesine tevdi edilmeden önce, meslekte on yılını tamamlamış en az üç Vergi Müfettişinden oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonları tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir. İncelemeyi yapanla komisyon arasında uyuşmazlık oluşması halinde uyuşmazlığa konu vergi inceleme raporları üst değerlendirme mercii olarak, Maliye Bakanlığınca belirlenen tutarları aşan tarhiyat önerisi içeren* vergi inceleme raporları ise doğrudan, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde bir Başkan Yardımcısının başkanlığında dört grup başkanından oluşan beş kişilik merkezi rapor değerlendirme komisyonu tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir. İncelemeyi yapanlar, bu komisyon tarafından yapılacak değerlendirmeye uygun olarak düzenleyecekleri vergi inceleme raporlarını işleme konulmak üzere bağlı oldukları birime tevdi ederler."

*VUK 140. madde-**(Ek fıkra: 23/7/2010-6009/9 md.)** Bu maddede belirlenen esaslar çerçevesinde, Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu tarafından doğrudan değerlendirmeye tabi tutulacak vergi inceleme raporlarının tutarları, Maliye Bakanlığınca çıkarılan yönetmelikle belirlenir. 2016 yılı için bu tutar 14.100.000 TL'dir.

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 20. maddesi de, vergi inceleme raporlarının ilgili komisyona gönderilmesi hakkındadır. İlgili maddeye göre, vergi müfettişleri tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları, bağlı olunan grup veya ekip başkanlığı aracılığıyla, ilgili rapor değerlendirme komisyonuna; Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonuna gönderilmesi gereken vergi inceleme raporları ise söz konusu Komisyona iletilmek üzere ilgili Grup Başkanlığı tarafından Başkanlığa gönderilir. Raporların elektronik ortamda gönderilmesi halinde durum rapor değerlendirme komisyonu tarafından bir tutanakla tespit olunur. Yapılan açıklamalardan da görüleceği üzere, düzenlenen vergi inceleme raporlarının kanun, tüzük ve yönetmeliklere uyumu, kanun koyucu tarafından son derece önemsenmiş ve konuyla ilgili geniş düzenlemeler hem ilgili yönetmelikte hem de VUK'da yer almıştır. Raporların elektronik ortamda gönderilmesi durumuna ise sadece ilgili yönetmelikte yer verilmiştir.

İlgili yönetmeliğin 20. maddesinin devamında hem de 213 sayılı VUK'un 140. maddesine, 6009 sayılı Kanunun 9. maddesiyle eklenen ek fıkra da yer almak üzere; vergi incelemesi yapmaya yetkili kılınan diğer memurlar tarafından düzenlenen vergi inceleme raporlarının, Gelir İdaresi Başkanlığı merkez ve taşra birimlerinde oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonlarına gönderileceği yer almıştır. 31.10.2011 tarihinde 28101 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik" ile vergi incelemesi yapmaya yetkili kılınan diğer memurlarca düzenlenen raporlar için rapor değerlendirme komisyonunun nasıl oluşacağı belirtilerek şu şekilde ifade edilmiştir: Vergi Dairesi Başkanı ve/veya Vergi Dairesi Başkanı tarafından belirlenecek grup müdürünün başkanlığında, müdürler ve/veya vergi dairesi müdürleri arasından Vergi Dairesi Başkanı tarafından seçilecek en az iki asil ve yeterli sayıda yedek üyeden oluşur.

Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu tarafından değerlendirilen vergi inceleme raporları ilgili mevzuata uygun bulunması halinde, karar tutanağı ile birlikte ilgili Grup Başkanlığına iletilir. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenen vergi inceleme raporları ise ilgili birim aracılığı ile rapor değerlendirme komisyonlarına gönderilir. Vergi inceleme raporları, rapor değerlendirme komisyonları tarafından en geç altmış gün içerisinde mevzuata uygun bulunması

halinde, karar tutanağı ile birlikte ilgili birime iletilir. Her ikisinin sonucunda da raporlar ilgili vergi dairesine gönderilir[186].

Normal bir raporlama sürecinde, diğer bir deyişle Rapor Değerlendirme Komisyonları veya Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu tarafından raporların mevzuata uygun bulunması durumunda, vergi inceleme raporları, karar tutanağı ile birlikte Rapor Değerlendirme Servisine iletilir. Buradan, raporlar ilgili birimlere ve vergi dairesine gönderilmek üzere rapor izleme servislerine gönderilir. Rapor İzleme servisleri, raporları ilgili vergi dairesine ve gönderilmesi gereken birimlere gönderir[187]. Bahsedilen rapor akışı, şekil 3'de gösterilmektedir.

Şekil 3: Vergi İnceleme Raporlarının Akış Şeması



Kaynak: Tarafımca düzenlenmiştir.

Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenen vergi inceleme raporları, rapor değerlendirme komisyonları tarafından yapılan değerlendirmede ilgili mevzuata uygun bulunmaması halinde, gerekçeli karar tutanağı ile birlikte ilgili birim aracılığıyla inceleme elemanına gönderilir.

İnceleme elemanı, değerlendirme sonucuna katılırsa, vergi inceleme raporunu yapılan değerlendirmeler çerçevesinde tekrar düzenleyerek ilgili birim aracılığıyla komisyona gönderir. Rapor değerlendirme komisyonunun yapılan değişikliği yeterli görmesi halinde karar tutanağı ile birlikte ilgili birime iletilir.

İnceleme elemanı, değerlendirme sonucuna katılmazsa, katılmama nedenlerini gerekçeleriyle birlikte rapor değerlendirme komisyonuna yazılı olarak bildirir.

Rapor değerlendirme komisyonu inceleme elemanının gerekçelerini kabul ederse, karar tutanağı ile birlikte ilgili birime iletilir.

Rapor değerlendirme komisyonu inceleme elemanının gerekçelerini kabul etmezse, ilgili birim aracılığıyla uyuşmazlığa konu raporlar ile aynı inceleme görevi nedeniyle ilgili mükellef nezdinde düzenlenen diğer vergi inceleme raporlarını,

[186] 2011 tarihli Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, madde 12- madde 15.
[187] Yunt, s.201-202.

ilgisine göre Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonuna veya Vergi Dairesi Başkanlığı Üst Rapor Değerlendirme Komisyonuna gönderir.

Uyuşmazlığa konu vergi inceleme raporu ile aynı inceleme görevi nedeniyle ilgili mükellef nezdinde düzenlenen diğer vergi inceleme raporları, Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu veya Vergi Dairesi Başkanlığı Üst Rapor Değerlendirme Komisyonu tarafından değerlendirilir ve değerlendirme sonucunda verilen komisyon kararı ilgili birim aracılığı ile inceleme elemanına gönderilir. Komisyonların bu kararlarına inceleme elemanınca itiraz edilemez.

İnceleme elemanları, uyuşmazlığa konu vergi inceleme raporlarına ilişkin olarak, ilgisine göre, Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu veya Vergi Dairesi Başkanlığı Üst Rapor Değerlendirme Komisyonlarınca yapılan değerlendirmeye uygun olarak düzenleyecekleri vergi inceleme raporlarını bağlı oldukları birime gönderirler. İlgili birim, söz konusu raporları, ilgisine göre, Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu veya Vergi Dairesi Başkanlığı Üst Rapor Değerlendirme Komisyonuna, komisyon kararlarına uygunluğu yönünden değerlendirilmek üzere yeniden gönderir. Düzeltilen raporlar, komisyon tarafından uygun bulunması halinde, karar tutanağı ile birlikte ilgili birime, işleme konulmak üzere iletilir.

14.100.000 TL'yi aşan vergi inceleme raporları, Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu tarafından ilgili mevzuata uygun bulunmaması halinde, Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu tarafından karar tutanağı ile birlikte, ilgili birim aracılığı ile inceleme elemanına iletilir.

İnceleme elemanı, değerlendirme sonucuna katılırsa, vergi inceleme raporunu yapılan değerlendirmeler çerçevesinde tekrar düzenleyerek ilgili birim aracılığıyla Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonuna gönderir. Komisyonun yapılan değişikliği yeterli görmesi halinde, karar tutanağı ile birlikte ilgili Grup Başkanlığına iletilir.

İnceleme elemanı, değerlendirme sonucuna katılmazsa, katılmama nedenlerini gerekçeleriyle birlikte, ilgili birim aracılığıyla Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonuna yazılı olarak bildirir.

Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu inceleme elemanının gerekçelerini kabul ederse, karar tutanağı ile birlikte ilgili Grup Başkanlığına iletilir.

Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu inceleme elemanının gerekçelerini kabul etmezse, bu hususta kararını, karar tutanağı ile birlikte, ilgili birim aracılığıyla yeniden inceleme elemanına iletir. İnceleme elemanı, Merkezi Rapor

Değerlendirme Komisyonu tarafından yapılan değerlendirmeler çerçevesinde raporunu tekrar düzenler ve karar tutanağının ilgili Grup Başkanlığına iletilmesi amacıyla ilgili birim aracılığıyla Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonuna gönderir. Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonunun bu kararlarına inceleme elemanınca itiraz edilemez.

Vergi incelemesi devam ederken, konuyla ilgili inceleme elemanına özelge sunulması, Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 18. maddesinde bahsedilmiştir. Söz konusu madde ilgili yönetmelikte şu şekilde ifade edilmiştir: Mükelleflerin, inceleme sırasında vergi kanunlarına göre eleştiri konusu yapılacak hususlarla ilgili olarak inceleme elemanına özelge ibraz etmesi durumunda, özelge inceleme tutanağına dâhil edilir. Özelgenin mükellefin durumunu açıklayıp açıklamadığı hususu, inceleme elemanı tarafından düzenlenen raporda değerlendirilir. VUK'un 140. maddesine, 6009 sayılı Kanunun 9. maddesiyle eklenen ek fıkra, ilgili yönetmeliğin 18. maddesinin ikinci fıkrasını tamamlar niteliktedir. VUK'daki ek fıkraya göre; Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu ile diğer rapor değerlendirme komisyonları yaptıkları değerlendirme sırasında, verilmiş bir özelgenin 369. maddenin birinci fıkrası* kapsamında olduğu kanaatine varmaları halinde, söz konusu özelge, Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonundan üç üye ile 413. maddeye* göre oluşturulan komisyondan iki üyenin katılımıyla oluşturulacak beş kişilik bir komisyon tarafından değerlendirilir. Bu komisyonca verilen kararlar, ilgili rapor değerlendirme komisyonu ile incelemeye yetkili olanı bağlar.

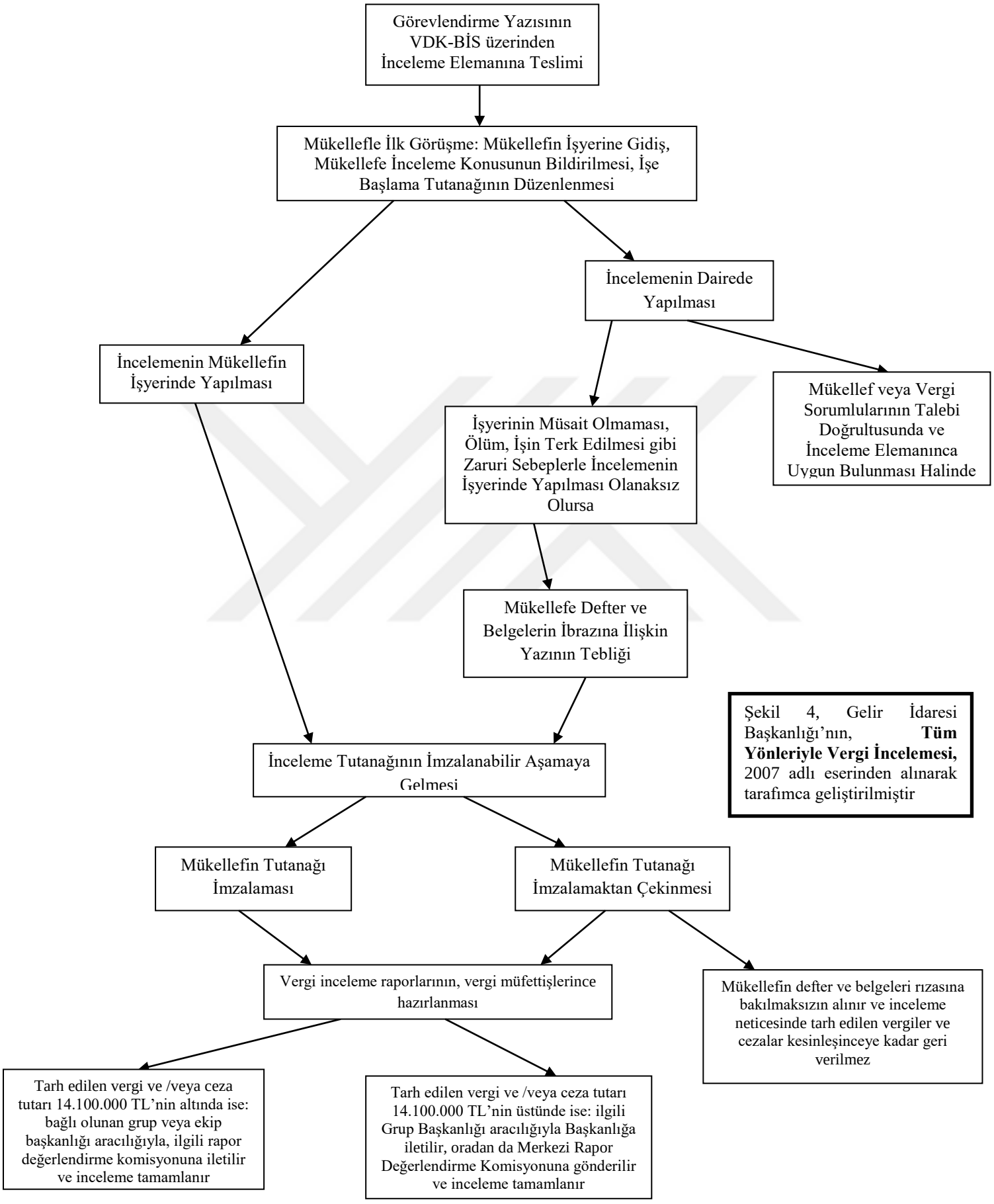
Söz konusu süreç, şekil 4 yardımı ile şematik olarak gösterilmektedir.

---

* **Madde 369–(Değişik: 23/7/2010-6009/14 md.):**Yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde vergi cezası kesilmez ve gecikme faizi hesaplanmaz. Bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların genel tebliğ veya sirkülerde değişiklik yapmak suretiyle görüş ve kanaatini değiştirmesi halinde, oluşan yeni görüş ve kanaate ilişkin genel tebliğ veya sirküler yayımlandığı tarihten itibaren geçerli olup, geriye dönük olarak uygulanamaz.

* **Mükelleflerin İzahat Talebi: Madde 413–(Değişik: 23/7/2010-6009/15 md.):** Mükellefler, Gelir İdaresi Başkanlığından veya bu hususta yetkili kıldığı makamlardan, vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında yazı ile izahat isteyebilir. Gelir İdaresi Başkanlığı, kendisinden istenecek izahatı özelge ile cevaplandırabileceği gibi, aynı durumda olan tüm mükellefler bakımından uygulamaya yön vermek ve açıklık getirmek üzere sirküler de yayımlayabilir. Sirküler ve özelgeler, Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde, Gelir İdaresi Başkanı veya tevkil edeceği bir başkan yardımcısının başkanlığında en az üç daire başkanından müteşekkil bir komisyon marifetiyle oluşturulur.

Şekil 4: Vergi İnceleme Süreci



Şekil 4 yardımı ile şematik olarak gösterilen vergi inceleme süreci, aşağıda verilen örnekler yoluyla somutlaştırılabilir[188]:

Gerçek kişi Bay (D) kırtasiyecilik işi ile iştigal etmektedir. Vergi idaresi tarafından 2015 yılına ait kayıtlarının inceleneceği sebebiyle Bay D'nin defter ve belgeleri istenmiştir.

- Vergi müfettişi tarafından 2015 yılı içinde almış olduğu bir faturanın karşıt incelenmesinden dolayı istendiği bildirilmiştir. Konu ile ilgili olarak mükellef bilgilendirilmiştir.
- Defter ve belgeler tutanakla vergi müfettişine teslim edilmiştir.
- İnceleme konusu ile ilgili olarak tereddüt edilen konularda mükellefin bilgisine başvurularak ilgili konu tespit edilmiştir.
- İncelemenin bittiği ve defter ve belgeler tutanakla mükellefe teslim edilmiştir.
- Raporun ise komisyonda oluğu belirtilmiştir. Komisyondan çıktıktan sonra bir suretinin teslim edileceği belirtilmiştir.
- Değerleme komisyonu tarafından değerlendirilen rapor, mükellefe ve ilgili idareye teslim edilmiştir.

2.2.4.2 Vergi İnceleme Tekniği Raporu

Vergi İnceleme Tekniği Raporu, Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliğinin Vergi İnceleme Raporları Başlıklı 57. maddesinin 3. fıkrasında düzenlenmiştir. Dolayısıyla ilgili rapor hakkında ne VDKY'de ne VUK'da ne de Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelikte; Vergi İnceleme Tekniği Raporu başlığı altında ayrı bir madde bulunmamaktadır. VDKY'nin 57. maddesine göre, yürütülmekte olan incelemelerde birden fazla mükellefi veya vergi türünü ya da aynı mükellefin birden fazla vergilendirme dönemini kapsayan eleştiri konusu yapılabilecek hususların tespit edilmesi halinde, konunun tek bir raporda ifade edilebilmesi amacıyla Vergi Tekniği Raporu düzenlenebilmektedir. Bu raporlar, sonrasında düzenlenecek vergi inceleme raporlarının ekini oluşturmaktadır.

Sahte belge düzenleme fiili dolayısıyla düzenlenen Vergi Tekniği Raporunun başka bir mükellefin sahte belge kullandığına ilişkin tespitler içermesi durumunda, söz konusu Vergi Tekniği Raporu, sahte belge kullanan mükellef nezdinde düzenlenecek vergi inceleme raporlarına ek yapılmaz. Ancak, sahte belge kullanma

[188] Hamza Koçakoğlu; **Uygulamalı Vergi Hukuku,** Gazi Kitabevi, 2013, Ankara, s.36.

fiili nedeniyle düzenlenecek vergi inceleme raporlarında, sahte belge düzenleyicisinin bu fiili işlediğinin tespitine dair Vergi Tekniği Raporunda yer alan bilgi, belge ve değerlendirmelere ayrıntılı olarak yer verilir[189].

2.2.4.3 Vergi Suçu Raporu

Vergi incelemeleri sonucunda 213 sayılı VUK'un 359. maddesi (kaçakçılık suçları ve cezaları) kapsamındaki fiillerin tespiti durumunda, kaçakçılık suçunu işleyenleri belirlemek suretiyle Cumhuriyet Savcılığına bildirilmesi (VUK 367. madde) için suç duyurusu niteliğinde yeterli sayıda Vergi Suçu Raporu düzenlenir[190].

Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 13. maddesine göre; Komisyonlar, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenecek vergi suçu raporları için, raporların komisyonlara iletildiği tarihten itibaren en geç altmış gün içerisinde düşüncesini belirtir. Verilecek düşünce önerilerinde suçun unsurlarıyla, fiil ile fail arasındaki ilişki değerlendirilir.

Yapılan incelemelerde, vergi inceleme raporlarının yanı sıra vergi suçu raporu da düzenlenmesinin söz konusu olduğu hallerde, vergi suçu raporları, ilgili komisyona vergi inceleme raporlarının değerlendirilmesinden sonra ulaştırılır. Zamanaşımı veya ivedilik gibi durumlarda vergi suçu raporlarının ilgili oldukları raporlardan önce veya birlikte intikali de mümkündür.

2.2.4.4 Görüş ve Öneri Raporları

Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği'nin 59. maddesi görüş ve öneri raporları için ayrılmıştır. 59. maddenin (d) fıkrası ihbar ikramiyesi üzerinedir. İlgili fıkrada; ihbar üzerine başlatılan incelemelerde, muhbirin ihbar ikramiyesine hak kazanıp kazanmadığına yönelik olarak Vergi Müfettişinin görüşleri ile 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu kapsamındaki meslek mensuplarının cezai sorumluluklarına ilişkin olarak düzenlenirler denilmektedir. Vergi müfettişlerince gerçekleştirilen vergi incelemesi sonucunda, eğer muhbirin ihbarı doğru çıkarsa, vergi müfettişleri muhbirin ihbar ikramiyesini alabilmesi için görüş ve öneri raporu düzenlemek zorundadırlar. Dolayısıyla görüş ve öneri raporları da bu anlamıyla vergi incelemeleriyle ilişkilendirilmektedir.

---

[189] 2016 tarihli Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılması Hakkındaki Yönetmelik
[190] 2011 tarihli Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği, madde:58 & Erdem [a], s.113.

2.2.5 Vergi İncelemelerinde Kullanılan Delil Toplama Yöntemleri

Vergi incelemesi, daha önce de bahsedildiği üzere öncelikle mükellefin defter ve belgeleri üzerinden yapılmaktadır. Ancak, bazı durumlarda etkin bir vergi incelemesi için sözü geçen evraklar yeterli gelmemektedir.

Ticari bir işlemin iki tarafı bulunmaktadır. İşlemin bir ölçüde doğru olduğunu anlamak için en azından her iki tarafın kayıt ve belgelerinin, karşılıklı olarak birbirini tutması gerekmektedir. Ancak, bu uygunluğun bulunması, işlemin doğru olduğunu tek başına göstermemektedir. Alıcı ve satıcının kayıt ve belgelerinin birbirini tutması, karine olarak ilk bakışta yapılan işlemin doğruluğunu gösterir. Fakat bunun ayrıca ticari teamüle, borsa rayiçlerine, piyasa birim fiyatlarına da uygun olması suretiyle desteklenmesi gerekmektedir. Önemli bir farkın bulunması halinde, inceleme elemanı, fatura yerine bu ölçüleri esas alabilir[191]. İnceleme elemanı, bu ölçülere ulaşabilmek adına yaptığı vergi incelemelerinde delil toplama yöntemlerini kullanabilmektedir. Bu yöntemler, mükellefin kayıt ve belgelerinin birbirini karşılıklı olarak tutmasının sağlanmasını desteklemektedirler.

Vergi incelemelerinde kullanılan delil toplama yöntemleri esasen çok çeşitli ancak sınırlanması zor tekniklerdir. Bu nedenle bu noktada sadece belli başlı dört tür delil toplama yönteminden bahsedilecektir.

2.2.5.1 Randıman İncelemesi

Randıman veya verimlilik esası, üretime sevk edilen belli miktar ve nitelikteki hammaddeden, belli üretim tekniğiyle, belli miktarda mamul üretilmesidir[192]. Başka bir kaynağa göre, vergi incelemesinde randıman, mal ve hizmet üretim işletmelerinin verimliliklerinin araştırılarak, kayıtlarda yer alan üretim miktar ve sonucu ile olması gereken miktar ve sonuçların karşılaştırılmasıdır[193].

Vergi hukukunda, randıman incelemesinin yasal dayanağını, VUK'un 3. maddesi oluşturmaktadır. Delil serbestisi ilkesini içeren VUK'un 3. maddesinde vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin işlemlerin gerçek mahiyetinin esas olduğu ve vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği belirtilmektedir. Bu madde çerçevesinde randıman incelemesi aracılığıyla vergi incelemesinde, hasılatın

---

[191] Yusuf Karakoç [b]; **Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi,** Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, 1997, İzmir, s. 195.
[192] Veysi Seviğ; **"**Vergi Hukukunda Randıman**", Dünya Gazetesi**, 8 Kasım 2004.
[193] Öz, Yolcu, s.71.

gizlendiği veya sahte belge düzenleme gibi diğer kanuna aykırı fiillerin oluştuğu ispatlanabilir.

İlgili maddenin devamında; iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve devamlı olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir denilmiştir. Bu noktada randıman incelemesinin yapılması kast edilerek bahsedilen hukuki dayanak mevzuu kesinleşmektedir.

İşletmelerin, finansal yapılarının belirlenmesi ve finansal karakteristiklerinin ortaya konulması, etkinliklerinin ve verimliliklerinin değerlendirilmesinde büyük önem arz etmektedir[194]. Zira, işletmenin verimliliğini ortaya koyarak yarattığı katma değeri, gerek fiziki gerekse de parasal yönden ölçen, olması gereken ile olan arasında sebep-sonuç ilişkisi kurmaya çalışılan randıman incelemesi, esasında üretilen mamul ile kullanılan hammadde, yarı mamul ve yardımcı maddeler arasındaki ilişkiye dayanmaktadır[195]. Diğer bir ifadeyle, randıman, birbirleriyle doğruca bir neden-sonuç bağlantısı bulunan iki unsurun, yine birbirlerine göre değerlendirilmesini içeren bir kavramdır. Örneğin pamuk ile iplik arasındaki bağıntıda olduğu gibi, 100 kg. pamuktan 85 kg. iplik elde edildiğinden pamuğun randımanı %85' tir denir[196]. İşletmeler bazen randıman oranlarını olduğundan az göstermeye çalışırlarken bazen de olduğundan fazla göstermeye çalışmaktadırlar. Örneğin: Hayali ihracat yapan bir işletme, gerçekte ihracat yapmadığı halde, KDV iadesi almak, teşvik almak vb. nedenlerle ihracat yapmış gibi fatura, gümrük çıkış beyannamesi vb. belgeler düzenlemekte ve işlemler yapmaktadır. 100.000 adet havlu üretip yurtdışına ihraç ettiğine ilişkin fatura düzenleyen, ancak kutular içerisinde havlu yerine ekonomik değeri olmayan kırpıntıları gönderen firmanın KDV iadesine ilişkin inceleme yapıldığında gerçekte bu firmanın fiziki üretim alanı, makine parkı, çalışan sayısı, hammadde alışları vb. bilgilerden hareketle bu miktarda havlu üretmesinin mümkün olmadığı ortaya konarak, düzenlemiş olduğu belgelerin sahteliği ispatlanabilir.

Başka bir randıman analizinin yapılabileceği sektör konusu, teşvik ödemesi ve destekleme ödemesi yapılan bazı sektörlerde üretim veya satış miktarı olduğundan

---

[194] Rabia Aktaş, Semih Sabancı; **"**Yüksek ve Düşük Enflasyon Dönemlerinde İmalat Sanayi İşletmelerinin Finansal Karakteristiklerinin Karşılaştırılması**", CBÜ Sosyal Bilimler Dergisi,** Cilt: 8, Sayı: 2, 2010, s. 68,

[195] Ali Çelikkaya; **"**Türk Vergi Hukuku Açısından Randıman İncelemesi**", Mali Çözüm,** Sayı:78, 2006, s. 81.

[196] Tuğçe Uzun Kocamış; **"**Üretim Yapan İşletmelerde Randıman Analizi Yoluyla Denetim**", Business & Management Studies: An International Journal,** Cilt:3, Sayı:2, 2015, s. 207.

çok gösterilebileceğine ilişkindir. Örneğin Tarım Bakanlığının balık üretiminde kg. başına vermiş olduğu destekleme primini almak için balık üretim ve satış miktarını olduğundan yüksek gösterilebilmektedir. Yine zirai işletmelerde pamuk, buğday, arpa, mısır vb. destekleme ödemesi yapılan ürünlerde daha fazla destekleme primi almak için üretim miktarı olduğundan yüksek gösterilebilmektedir. Bu durumlarda da işletmenin gerçek üretim miktarı randıman incelemesi ile tespit edilebilir[197].

Randıman incelemelerinde kullanılan araçların başında; mükellefin defter ve belgeleriyle, işletmenin kapasite raporları gelmektedir. Mükellefin defter ve belgeleri randıman incelemelerinin başlangıç noktasını teşkil etmektedir. Bu aşamada özellikle, imal edilen emtianın ham ya da yardımcı maddeden hareketle satıldığı safhaya kadar olan sürecinin miktar ve tarih olarak görülebilmesine ve yardımcı maddelerin imalatta kullanılmayarak satılması durumunda hesap harekelerinin görülmesine olanak tanıyan imalat defterine[198] başvurulmaktadır. Randıman incelemelerinde kullanılan diğer bir araç; kapasite raporları, sanayi kuruluşu niteliğindeki işletmelerin üretim konularını ve yıllık üretim kapasitelerini, teknolojilerini, makine parkını, kullandıkları hammaddeleri, sermaye ve istihdam bilgilerini ve benzeri konuları içermektedir[199]. Randıman incelemelerinde mükellefin defter ve belgeleri ve kapasite raporları dışında kullanılan diğer araçlar ise aşağıda özetlenmiştir[200]:

- Mükellefin üretime ilişkin vereceği bilgi, özellikle üretimin kapasite raporlarında belirtilenlerin aksine bir şekilde fazla veya eksik gerçeklediği durumlarda bu hususun nedenlerinin anlaşılmasında yardımcı olacaktır.
- Aynı üretim konusunda faaliyet gösteren işletmelerin imalat hesaplarının incelenmesi veya bu işletmelerden alınacak bilgi.
- İşletmede yapılacak fiili tespitler: Randıman incelemesine konu üretim sürecinin yerinde görülmesi, gerekirse ne kadar hammaddeden ne kadar ürün üretildiğinin işyerinde tespit edilmesi.
- Randıman sonucunda fark bulunması halinde, yani üretilmiş gözüken üründen daha fazla ürün üretildiği, fazla olan bu ürünün belgesiz olarak satıldığının kabul edilmesi halinde; kayıtlara bu yöntemle intikal etmeyen

[197] Öz, Yolcu, s. 71.
[198] Çelikkaya, s. 83.
[199] Öz, Yolcu, s. 76.
[200] M. Aykut Kelecioğlu; **"**Randıman İncelemeleri**"**, **Yaklaşım,** Sayı: 106, 2001, s. 74.

nakit girişini tespit etmek için işletmenin veya gerekirse işletme çalışanlarını banka hesap hareketlerinin incelenmesi.

2.2.5.2 Fiili ve Kaydi Envanter İncelemesi

Envanter, her hesap döneminde en az bir defa olmak üzere belli aralıklarla düzenlenen ve belli bir tarihte işletmenin aktif ve pasif kıymetlerinin miktarını, değerini içeren bir cetveldir[201].

Kaydi envanter, envanter defterlerine kayıtlı bilgilere dayanılarak yapılan, bir başka deyişle, fiili sayım ve tespitin yapılmadığı envanterdir[202]. Vergi denetim elemanının inceleme döneminde dönem kazancını azalması sonucunu doğuracak şekilde kaydi envanter farkı tespit etmesi, işletme stoklarının fiilen olduğundan daha düşük gösterilmiş olduğu ve bu düşüklük kadar malın ilgili dönem satılan mal maliyetine kaydedilmek suretiyle ilgili dönem kazancının anılan tutar kadar düşük hesaplanmış olduğunu gösterir. Fakat satılan mal maliyetine eklenen bu tutarlar ilgili dönem sonu itibariyle fiilen işletme stoğunda yer almaktadır. Böyle bir durumun tespiti halinde vergi incelemesinin sonucuna göre, hem kar-zarar hesaplarında hem de stok hesaplarında düzeltme yapılması gerekmektedir[203].

Fiili envanter, kayıtlarda görülen varlıkların işletmede mevcut olup olmadıklarını ya da işletmede mevcut varlıkların kayıtlarda yer alıp almadıklarını, bunların işletmeye ait olup olmadıklarını tespit için yapılır. Buna göre fiili envanter denetimi dönem sonlarında yapılabileceği gibi mükellefe haber verilmeksizin istenilen tarihte de yapılabilir. Ancak uygulamada fiili envanter denetimi daha çok dönem sonlarına çok yakın bir tarihte ya da hesap döneminin kapanışını müteakip günler gibi özellikli günlerde yapılmaktadır.

Mükellefler nezdinde gerek vergi incelemeleri nedeniyle gerekse gelir idaresinin belli zamanlarda düzenli olarak yaptığı fiili envanter sayımları sonucu faturasız mal bulundurulduğu tespit edilebilmektedir. Bu noktada işletmede bulunan mevcut varlıklar, envanter defterinde yazılanlardan fazla çıkarsa, işletmede faturasız mal bulunduruluyor demektir.

---

[201] Maliye Hesap Uzmanları Derneği, s.269.
[202] F.Tekin, Çelikkaya, s. 119.
[203] Ahmet Korkmaz; **"**Vergi İnceleme Raporu Sonuçlarının Muhasebeleştirilmesi**"**, **E-Yaklaşım,** Sayı: 237, 2012, s.86.

2.2.5.3 Karşıt İnceleme

Vergi incelemelerinde kayıtlarında gösterilen işlemlerin gerçek olup olmadığının tespitine yönelik olarak ticari ilişkide bulunulan kimselerin bilgisine başvurulması da mümkündür. Bu sayede paravan firmalar, vergi kaçırmaya yönelik eylemler, sahte faturalar vb gerçek satış hasılatını gizlemeye yönelik fiiller tespit edilebilmektedir[204].

2.2.5.4 Mali Tabloların Analizi

Mali tablo, muhasebe süreci içinde kaydedilen ve toplanan bilgilerin, belirli zaman aralıkları ile bu bilgileri kullanacak olanlara iletilmesini sağlayan araçlardır. Bir işletmenin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını yansıtan mali tabloların mevcudiyetinde bilanço ve gelir tablosu bulunmaktadır. Mali tablolardaki verilere dayanılarak yapılan mali analiz, bir işletmenin mevcut şartlar altında mali durumunu belirlemek ve gelecek şartlara göre mali durumunu tahmin etmektedir[205].

Vergi denetimi açısından mali tablolar analizi denilince, işletmelerde mevcut bilanço, gelir tablosu, kar dağıtım tablosu, fon akım tablosu, öz sermaye değişim tablosu, nakit akım tablosu, net işletme sermayesi değişim tablosu, bütçeler, proforma tablolar ve bunlara temel teşkil eden defter ve belgelerin analizi anlaşılmaktadır[206]. Söz konusu mali tablolar, vergi incelemesi sırasında çeşitli mali analiz tekniklerine tabi tutulmaktadır. Uygulamada kullanılan belli başlı mali analiz teknikleri; karşılaştırmalı analiz, yüzde yöntemi ile analiz, trend analizi ve rasyo analizidir[207].

[204] F.Tekin, Çelikkaya, s. 194-195.
[205] Ertuğrul Çetiner; **İşletmelerde Mali Analiz,** Gazi Kitapevi, 2010, Ankara, s. 7-19.
[206] Organ, s. 55.
[207] F. Tekin, Çelikkaya, s. 194.

2.3 6009 SAYILI KANUN VE 646 KANUN HÜKMÜNDE KARARNAME İLE GETİRİLEN YENİLİKLER

Bir devletin vergi denetim sisteminde yeniliklerin yapılması, devletin kurumsal yapısına ve uygulanan ekonomi politikalarının yeniliklere karşı esnekliğine bağlıdır[208]. Özellikle vergi denetim kurumlarının tek çatı altında birleşerek tek bir kurum haline gelmesi, ancak kurumsal yapısı güçlü devletlerin üstesinden gelebileceği başarılardandır. Vergi denetim sistemi vergi gelirlerinin elde edilmesinde stratejik bir sistem olduğundan, vergi denetimi yapan kurumların yapılandırılması ya da sisteme getirilen yeniliklerin devletin ekonomi politikalarını da etkileyeceğini bilinmesi gerekir. Bu açıdan vergi denetim sisteminin ve bu sistemi etkileyen kanunların nasıl yapılandırıldığı büyük önem arz etmektedir.

2.3.1 Vergi İnceleme Örgütleri Kaynaklı Sebepler Dolayısıyla Getirilen Yenilikler

646 sayılı KHK ile kurulan Vergi Denetim Kurulu ve sonrasında vergi müfettişlerine getirilen performans değerlendirme sistemi, vergi inceleme örgütleri kaynaklı sebepler dolayısıyla getirilen yeniliklerdir.

2.3.1.1 646 Sayılı KHK Sonrasında Vergi İncelemesi Yapmaya Yetkili Kurum: Vergi Denetim Kurulu (VDK) ve Vergi Dairesi Müdürleri

646 KHK ile vergi incelemesi yapmakla yetkili kılınmış dört kurum (maliye teftiş kurulu, hesap uzmanları kurulu, gelirler kontrolörlüğü kurumu, vergi denetçiliği kurumu) tek bir çatı altında toplanmıştır. Ayrıca, vergi dairesi müdürlerinin de vergi inceleme yapma yetkileri ellerinden alınmamış ancak vergi dairesi başkanlıklarının kurulduğu yerlerde ilin en büyük mal memuru sayılan defterdarın inceleme yapma yetkisine son verilmiştir. VUK'un 135. maddesinde vergi incelemesi yapanlar içerisinde mal memuru da sayıldığından vergi dairesi başkanlıklarının kurulmadığı yerlerde ilin en büyük mal memurunun inceleme yetkisi devam ettiği düşünülmektedir.

2.3.1.1.1 Tarihçesi

10.07.2011 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Maliye Teftiş Kurulu, Hesap Uzmanları Kurulu, Gelirler Kontrolörleri

[208] James Alm, Trey Dronyk-Trosper, Steven M. Sheffrin; **"**What Drives State Tax Reforms?**", Public Finance Review,** Vol. 45, No: 4, 2017, s.443.

Başkanlığı ve Vergi Denetmenleri Büro Başkanlıkları lağvedilmiş, Maliye Bakanlığı bünyesinde ve doğrudan Maliye Bakanına bağlı olarak Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı kurulmuştur.

Bu haliyle Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, Maliye Bakanlığı'nın kurumsal kültüre sahip vergi inceleme yetkisini haiz tüm Bakanlık denetim elemanlarını tek çatı altında toplamış, uzmanlaşmaya dayalı, vergi denetiminin tek elden yürütüleceği güçlü bir teşkilat olarak örgütlenmiştir[209].

2.3.1.1.2 İdari Yapısı, Yetki ve Görevleri

Bu başlık altında önce VDK'nın idari yapısının nasıl işlediği anlatılacak daha sonra, bu yapıya ilişkin sayısal bilgilere değinilecektir.

2.3.1.1.2.1 Vergi İncelemesine Yetkili Olanlar

VUK' un, 07.07.2011 tarihli 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin 4. maddesiyle değişikliğe uğrayan 135. maddesi uyarınca, incelemeye yetkililer; Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya Vergi Dairesi Müdürleri olarak belirlenmiştir. Ayrıca ilgili maddede, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanların her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisine haiz oldukları belirtilmiştir.

2.3.1.1.2.2 İdari Yapıya İlişkin Literatür Bilgileri, Yetki ve Görevleri

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 2011 yılında 646 KHK ile doğrudan Maliye Bakanına bağlı olarak kurulmuştur. Daha önce de bahsedildiği üzere VDK, hesap uzmanlarını, maliye müfettişlerini, gelirler kontrolörlerini ve vergi denetmenlerini bünyesinde toplamıştır ve bu da maliye bakanlığının merkez ve taşra teşkilatının yapısının değişmesine sebep olmuştur. Bu durum, aşağıda yer alan şekil 4 yardımıyla gösterilmektedir.

[209] T.C Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı [b]; **Faaliyet Raporu-2012**, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 2013, Ankara, s.1.

Şekil 5: 646 sayılı KHK Öncesi ve Sonrası Maliye Teşkilat Şeması

646 sayılı KHK Öncesi Maliye Teşkilat Şeması	646 sayılı KHK Sonrası Maliye Teşkilat Şeması



Kaynak: TC Maliye Bakanlığı 2010 ve 2017 Performans Programları

Şekil 5'den de görüleceği üzere 646 sayılı KHK çıkmadan önceki Maliye Bakanlığı teşkilat şemasıyla 646 sayılı KHK çıktıktan sonraki Maliye Bakanlığı teşkilat şeması arasında vergi denetimiyle ilgili kurumlar dışında da değişiklikler

olmuştur. Örneğin, 2011 yılında Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu lağvedilerek yerine Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu kurulmuştur. Ancak bu gibi değişiklikler konumuzun sınırları dışında bulunduğundan çalışmamızda sadece vergi denetim örgütü ile ilgili değişikliklerden bahsedilecektir.

646 KHK çıkarılmadan önceki vergi denetim kurumlarından Hesap Uzmanları Kurulu Başkanlığı ve Maliye Teftiş Kurulu Başkanlığı şekil 4'de de görüleceği üzere günümüzde Maliye teşkilatında yer almamaktadır. Ayrıca Maliye teşkilatının taşra örgütünün de yapısı değişmiş, Gelir İdaresine ait vergi daireleri ve vergi dairesi başkanlıkları taşra teşkilatından çıkartılmış sadece defterdarlıklar ve mal müdürlükleri bırakılmıştır ve çıkartılan vergi dairesi başkanlıkları, vergi dairesinin müdürleri hariç tutulmak üzere vergi daireleri dışındaki bu kurumlar, 646 sayılı KHK çıktıktan sonraki Maliye Bakanlığı Teşkilatında da görüleceği üzere Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'na bağlanarak ilgili kurum oluşturulmuştur.

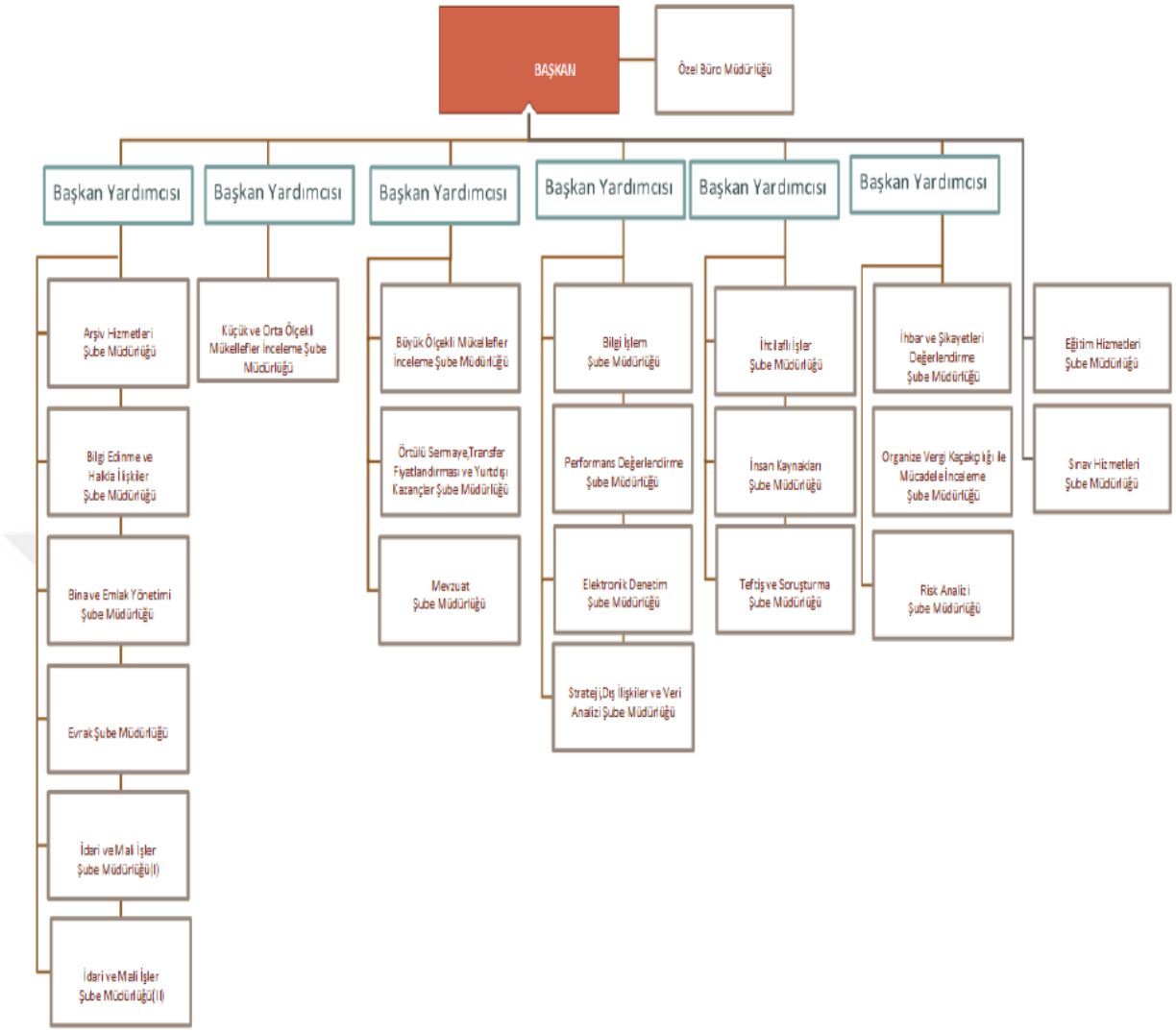
Vergi Müfettişleri'nin ülke çapındaki çalışma esasları, devamlı ve geçici görev yerlerine uygun şekilde düzenlenmiştir. Vergi Müfettişleri gerek devamlı, gerekse geçici inceleme yerlerinde ekip halinde veya tek başlarına çalışırlar.

Vergi Müfettişlerinin sürekli çalışma yerleri gruplardır. Vergi Denetim Kurulu'na verilen görevlerin yerine getirilmesinde, uzmanlaşma ve işbölümünün sağlanması amacıyla uygun görülen yerlerde Maliye Bakanı'nın onayı ile doğrudan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığına bağlı olmak üzere grup başkanlıkları kurulabilir. Kurul'un merkezi Ankara'dır

Vergi Denetim Kurulu, Başkan, Başkan Yardımcıları, Grup Başkanları ve Vergi Müfettişleri (Vergi Başmüfettişi, Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcısı)'nden oluşmaktadır.[210]. Vergi Denetim Kurulu organizasyon şeması aşağıda yer alan şekil 6'de gösterilmektedir.

[210] T.C Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı [c]; **"**Vergi Denetim Kurulu'nun İdari Yapısı**",** http://www.vdk.gov.tr/tr-TR/Sayfalar/Idari-Yapi, Erişim Tarihi: 19.03.2017.

Şekil 6: Vergi Denetim Kurulu Organizasyon Şeması



Kaynak: T.C Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı; Faaliyet Raporu-2015, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 2016, Ankara, s.10.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı şekil 6'da görüldüğü üzere bir Başkan ve kendilerine bağlı hizmet birimleriyle altı başkan yardımcısı olarak merkezde hizmet vermektedirler. Vergi Denetim Kurulu Başkanının görev, yetki ve sorumlulukları şunlardır[211]:

- Başkanlığı yönetmek, çalışmaları düzenlemek ve denetlemek.
- Genel Çalışma Planını hazırlayarak en geç ilgili olduğu takvim yılının Nisan ayı başında yürürlüğe girecek şekilde Bakanın onayına sunmak, onaylanmış planın uygulanmasını ve lüzumu halinde değiştirilmesini sağlamak.
- Teftiş ve soruşturmalara ilişkin onayları Bakana sunmak.

[211] T.C Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı [a], s.5.

- Grup Başkanlıklarında görev yapan Vergi Müfettişlerinin görevlendirilecekleri Grup Başkanlıklarını belirlemek.
- Vergi Müfettişlerini görevlendirmek, verilen görevlerin uygulanışını izlemek ve çalışmalarını denetlemek.
- Bakan tarafından verilecek görevler ile mevzuatta öngörülen diğer görevleri yapmak.

Vergi Denetim Kurulu Başkan Yardımcıları ise Vergi Müfettişi sıfat ve yetkilerini haiz olup, Başkanın görevlendirmesi doğrultusunda iş ve işlemlerin yürütülmesini sağlarlar.

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

- Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı - (A grubu),
- Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı – (B grubu),
- Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlığı – (C grubu),
- Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığı – (Ç grubu) şeklinde örgütlenmiştir.

Kurula verilen görevlerin etkin bir şekilde yerine getirilmesi hususunda ilgili Grup Başkanlıkları sorumlu olup belirlenen amaç hedeflere ulaşılmasında Grup Başkanlıklarına önemli görevler düşmektedir. Bu çerçevede Grup Başkanlarının görev, yetki ve sorumlulukları şunlardır[212]:

- Grup Başkanlığını, Genel Çalışma Planı ve Başkanlığın emir ve talimatları çerçevesinde yönetmek.
- Vergi Müfettişlerinin çalışmalarını, Başkanlığın emir ve talimatları ile Vergi Müfettişlerinin sorumlu oldukları yazılı kurallara da uyulmasını sağlamak üzere, sevk ve idare etmek, denetlemek.
- Grup Başkanlığının çalışmaları ve sonuçları hakkında Başkanlığa bilgi vermek.
- Grup Başkanlığının çalışmalarını, ilgili Vergi Dairesi Başkanlıkları ve Defterdarlıklar ile eşgüdüm ve işbirliği halinde yürütmek.

[212] T.C Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı [a], s.5.

- Vergi Müfettiş Yardımcılarının gruplarında bulundukları süre boyunca meslek ve hizmet gereklerine en uygun şekilde yetiştirilmelerini sağlamak.
- Başkanlıkça verilen diğer işleri yapmak.

178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin 646 sayılı KHK ile değişik 20. maddesine göre Vergi Denetim Kurulu'nun görev ve yetkileri şunlardır[213]:

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

[213] T.C Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı [d]; **"**Vergi Denetim Kurulu'nun Görev ve Yetkileri**",** http://www.vdk.gov.tr/tr-TR/Sayfalar/Gorev-ve-Yetkiler**,** Erişim Tarihi: 19.03.2017.

Vergi incelemesinde bulunanların yapamayacakları işler, VDK yönetmeliğinde şu şekilde belirlenmiştir. "Vergi incelemesine yetkili olanlar, görevlerinden ayrıldıktan sonra üç yıl süreyle, görevden ayrılış tarihi itibarıyla son üç yıl içinde nezdinde inceleme yaptıkları mükellefler veya bu mükelleflerin veya ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu kurumlarda herhangi bir görev veya iş alamazlar, 01.06.1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu kapsamında sözleşme düzenleyemezler. Bu yasağa uymayanlar hakkında 02.10.1981 tarihli ve 2531 sayılı Kamu Görevlerinden Ayrılanların Yapamayacakları İşler Hakkında Kanun hükümleri uygulanır". Ayrıca, Kuruldan istifa yolu ile veya naklen ayrılan Vergi Müfettişlerinden; bizzat ticaret veya serbest meslek faaliyeti ile meşgul olanlarla, özel ticari ve sınai müesseselerde görev alanlar tekrar Vergi Müfettişliğine atanamayacakları fakat (a) bendi dışında kalıp yeniden kabulleri uygun görülenlerin dâhil bulundukları promosyonun sonuna alınacakları ilgili yönetmelikle kabul görülmüştür.

Belli konularda vergi inceleme elemanlarına görevlendirme yasağı getirilmiştir. Söz konusu hüküm, "Kamu kurum ve kuruluşları kendi görev alanlarına giren konularla ilgili araştırma, inceleme, soruşturma, kontrol, tetkik, tahkik, denetim ve benzeri işler için Vergi Müfettişlerinin görevlendirilmesini talep edemez" şeklindedir.

2.3.1.1.2.3 İdari Yapıya İlişkin Sayısal Veriler

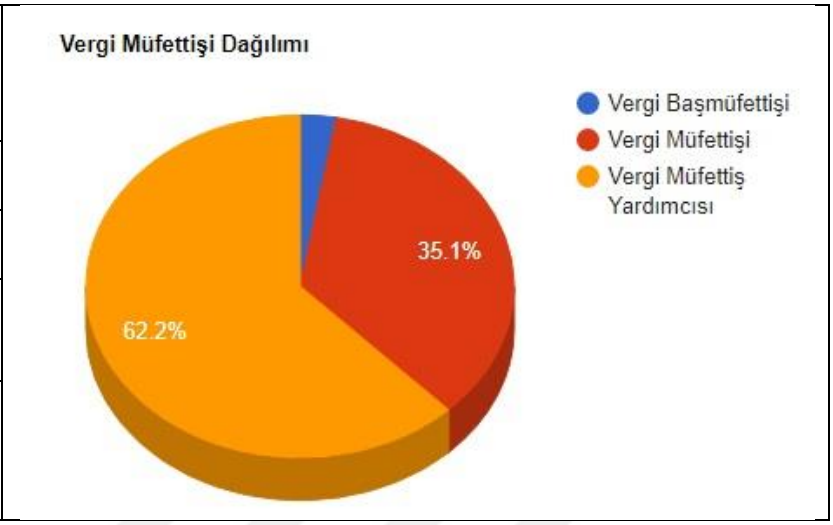
646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile 10.07.2011 tarihi itibari ile Maliye Başmüfettişi, Baş Hesap Uzmanı ve Gelirler Baş kontrolörü kadrolarında bulunanlar Vergi Başmüfettişi kadrolarına; Maliye Müfettişi, Hesap Uzmanı ve Gelirler Kontrolörü ile Vergi Denetmeni kadrolarında bulunanlar Vergi Müfettişi kadrolarına; Maliye Müfettiş Yardımcısı, Hesap Uzman Yardımcısı ve Stajyer Gelirler Kontrolörü ile Vergi Denetmen Yardımcısı kadrolarında bulunanlarda Vergi Müfettiş Yardımcısı kadrolarına atanmıştır[214].

2017 yılı itibariyle Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Vergi Müfettişlerinin Türkiye çapındaki dağılımı tablo 7'de gösterilmektedir.

[214] T.C Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı [b], s.1.

Tablo 7: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Unvan Bazında Vergi Müfettişi Dağılımı

UNVAN	SAYI
Vergi Başmüfettişi	228
Vergi Müfettişi	2926
Vergi Müfettiş Yardımcısı	5187
TOPLAM	8341



Kaynak: http://www.vdk.gov.tr/tr-TR/Kadro-Dagilimi

2017 yılı itibariyle tablo 7'de de belirtildiği üzere Türkiye çapında toplam 8341 vergi müfettişi bulunmaktadır. Bunlardan 239 kişisi vergi başmüfettişi olup, toplamın % 2,7'sini oluşturmaktadır. 2926 kişi vergi müfettişidir ve toplamın %35,1'i kadardır. Geriye kalan %62,2'lik kesim ise 5187 kişi ile vergi müfettiş yardımcılarına aittir. Vergi müfettişlerinin yıllar itibariyle kadroları doldurmasına göre dağılımı ise tablo 8'de gösterilmektedir.

Tablo 8: Vergi Müfettiş Kadrolarının 2012-2015 Yılları Arasındaki Dağılımı

	2012			2013			2014			2015		
	Dolu	**Boş**	**Toplam**	**Dolu**	**Boş**	**Toplam**	**Dolu**	**Boş**	**Toplam**	**Dolu**	**Boş**	**Toplam**
Başkan	1	0	1	1	0	1	1	0	1	1	0	1
Başkan Yardımcısı	4	0	4	1	5	6	1	5	6	0	6	6
Vergi Başmüfettişi	367	622	989	326	565	891	295	596	891	288	1.601	1.889
Vergi Müfettişi	2.502	3.592	6.094	2.714	2.730	5.444	3.121	2.323	5.444	3.556	2.188	5.744
Vergi Müfettiş Yardımcısı	1.889	5.266	7.155	2.508	5.397	7.905	5.796	2.109	7.905	5.360	1.245	6.605
Toplam	4.763	9.480	14.243	5.550	8.697	14.247	9.214	5.033	14.247	9.205	5.040	14.245

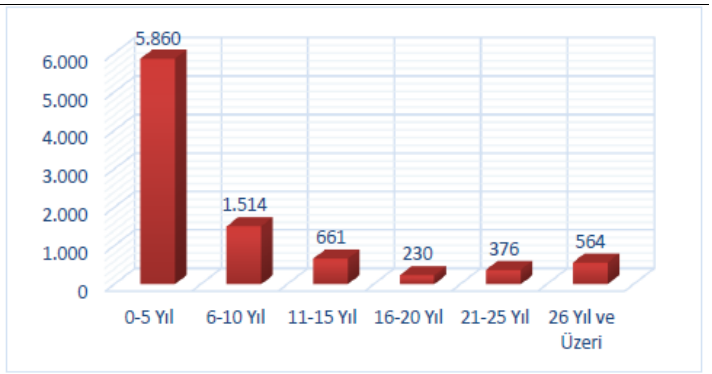
Kaynak: VDK 2012, 2013, 2014 ve 2015 faaliyet raporları

2012-2015 yılları arasında tablo 8'den de anlaşılacağı üzere zaten 1 tane olan başkan kadrosu hep doludur. Ancak 2012'de hepsi dolu olan başkan yardımcısı kadroları 2013'de arttırılmasına karşın aynı yıl azalarak 2015 yılında 0'a düşmüştür. Vergi başmüfettişi kadro sayısı 2015'de %100'den fazla arttırılmasına karşın,

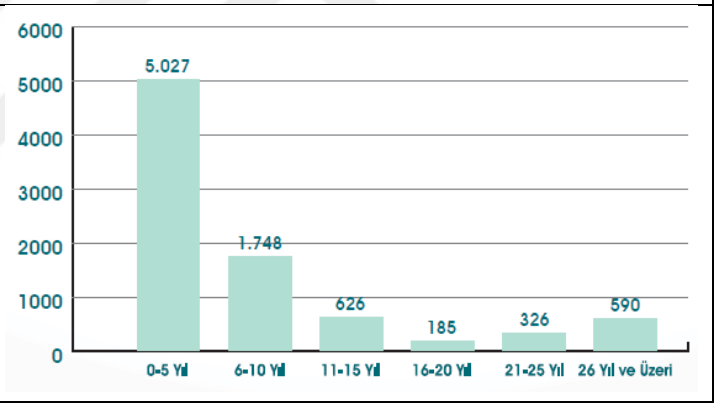
başmüfettiş sayısı 2012-2015 arasında sürekli düşmüştür. Bunun nedeni; değişimden veya çalışma şartlarından memnun olmayan deneyimli başmüfettişlerinin istifa ederek özel sektöre geçmesidir. Başmüfettiş kadrolarının çoğaltılmasının nedeninin terfi edebilecek vergi müfettişlerine daha çok yer açılması ve deneyimli kişi sayısının kurulda arttırılmak istenmesi olabilir. Aşağıda yer alan tablo 9'da 31.12.2015 tarihi itibarıyla vergi müfettişlerinin hizmet süreleri açısından dağılımı verilmektedir.

Tablo 9: Vergi Müfettişlerinin Hizmet Süreleri İtibarıyla Dağılımı

2015		
Hizmet Süreleri	**Personel Sayısı**	**Oranı (%)**
0-5 yıl	5.860	64
6-10 yıl	1.514	16
11-15 yıl	661	7
16-20 yıl	230	3
21-25 yıl	376	4
26 yıl ve üzeri	564	6
TOPLAM	9205	100



2016		
Hizmet Süreleri	**Personel Sayısı**	**Oranı (%)**
0-5 yıl	5.027	59
6-10 yıl	1.748	21
11-15 yıl	626	7
16-20 yıl	185	2
21-25 yıl	326	4
26 yıl ve üzeri	590	7
TOPLAM	8.502	100



Kaynak: T.C Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı [a]; **Faaliyet Raporu-2015**, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 2016, Ankara, s.14 & T.C Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı; **Faaliyet Raporu-2016**, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 2017, Ankara, s.28.

VDK personelinin tablo 9'da görüldüğü üzere, her iki yılda da, sadece %20'si 10 yıldan fazla deneyim sahibidir.

Vergi müfettiş yardımcılarının sayısı yeni personel alımlarıyla 2012-2015 arasında sürekli artış göstermiştir. 2012 yılında vergi müfettiş yardımcı dolu kadro sayısı 1.889, boş kadro sayısı 5.266 iken, 2015 yılında dolu kadro sayısı 5.360, boş kadro sayısı 1.245'dir. Görüldüğü üzere 2015'deki dolu kadro sayısıyla 2012'deki boş kadro sayısı hemen hemen eşittir. Tablo 9'da yer alan veriler çerçevesinde de 0-5 yıl çalışma süresi olanların 5860 kişi olduğu görülmektedir. Vergi müfettiş yardımcıları 18 aydan önce yetki sınavına giremediklerine göre belirtilen 0-5 yıl arası

deneyimli olan 5860 kişinin çoğu vergi denetim yardımcılarından oluşmaktadır. Söz konusu sayı 2016 yılında 5.027'ye düşmüştür. Bu, umut verici bir gelişmedir.

Vergi müfettişlerinin 2012 yılında dolu kadro sayısı 2.502, boş kadro sayısı 3.592 iken, 2015 yılında dolu kadro sayısı 3.556, boş kadro sayısı 2.188'dir. 2012 yılının boş kadro sayısı ile 2015 yılının dolu kadro sayısı neredeyse eşittir. Vergi müfettiş toplam kadro sayısının artmadığı hatta çok az azaldığı düşünüldüğünde, vergi müfettiş yardımcılarından 1050 kadarının yükseldiği görülmektedir.

2015 ve 2016 yılının karşılaştırmalı verilerinden görüldüğü üzere, VDK'nın personelinin çoğu yeni alınan vergi müfettiş yardımcılarından oluşmaktadır. Vergi başmüfettiş kadroları arttırılmış buna rağmen vergi başmüfettiş sayısı giderek azalmıştır. Bu verilerden VDK'nın deneyimli vergi müfettişlerine ihtiyacı olduğu ortaya çıkmaktadır. Zira yeni alınan çok sayıda vergi müfettişine karşın deneyimli vergi müfettişi sayısı azalmaktadır. VDK'nın vergi müfettiş ve yardımcıları arasındaki usta-çırak ilişkisini de dengede tutması gerekmektedir ki kaliteli bir denetmen kadrosu ortaya çıksın. Müfettiş ve yardımcı sayıları arasındaki aşırı dengesizlik ve vergi başmüfettiş sayısındaki azalma söz konusu ilişkinin sağlığının ve yeni sistemin yeni alınan müfettiş yardımcılarının yetişmesindeki kalitenin sorgulanmasına neden olmaktadır.

8341 vergi müfettişinin çalıştığı Vergi Denetim Kurulu Grup Başkanlıklarının ise Türkiye çapındaki dağılımı aşağıdaki şekildedir[215]:

- 29 ilde (İstanbul'da 4, Ankara'da 3 olmak üzere) toplam 34 adet Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı (A Grubu),
- İstanbul, Ankara ve İzmir illerinde olmak üzere toplam 3 adet Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı (B Grubu),
- İstanbul ve Ankara illerinde olmak üzere toplam 2 adet Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlığı (C Grubu),
- İstanbul, Ankara ve İzmir illerinde olmak üzere toplam 3 adet Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığı (Ç Grubu)

[215] T.C Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı [a], s.3.

Tablo 10: 2012-2015 Yılları Arasında Bağlı Bulundukları Gruplara Göre Vergi Müfettişlerinin Dağılımı

		Vergi Başmüfettişi	Vergi Müfettişi	Vergi Müfettişi Yardımcısı	Yetkili Vergi Müfettişi Yardımcısı	Yetkisiz Vergi Müfettişi Yardımcısı
A Grubu	**2012**	7	2.212	1.534	1.489	45
	2013	4	2.369	1.818	1.386	432
	2014	0	2.673	4.449	1.092	3.357
	2015	0	3.148	5.090	1.033	4.057
B Grubu	**2012**	291	193	154	131	23
	2013	265	228	142	118	24
	2014	240	298	188	36	152
	2015	228	310	271	45	226
C Grubu	**2012**	27	54	0	0	0
	2013	23	65	0	0	0
	2014	20	66	0	0	0
	2015	22	53	0	0	0
Ç Grubu	**2012**	42	43	1	1	0
	2013	36	52	0	0	0
	2014	35	56	0	0	0
	2015	38	44	0	0	0
Eğitim	**2012**	-	-	-	-	-
	2013	-	-	548	-	548
	2014	-	28	1.159	-	1.159
	2015	-	-	-	-	-

Kaynak: VDK 2012, 2013, 2015 ve 2015 faaliyet raporlarından tarafımızca derlenmiştir

Tablo 10'a bakıldığında 2012-2015 yılları arası A grubu verilerine göre, vergi başmüfettişinin çok az sayıda olduğu ve son yıllarda ise vergi başmüfettişinin mevcut olmadığı görülmektedir. Buna karşın B grubundaki vergi başmüfettişi sayısı, diğer gruplarına nazaran her zaman çok yüksektir. C grubunda vergi başmüfettişi sayısı, aynı gruptaki vergi müfettişi sayısından daha az iken, Ç grubunda bu durumun tersi mevcuttur.

A grubundaki yani orta ve küçük mükelleflerde, vergi müfettişi sayısı söz konusu yıllar arasında 936 kişi artmıştır. Aynı grubun vergi müfettiş yardımcısı sayısı da kuruma alınan yeni personelin eğitimi sonucunda artış göstermiştir. Söz konusu sayı 1.534'den 5.090 kişiye çıkarak %332 oranında artmıştır. Ancak, 2014 ve 2015 yıllarındaki yetkisiz vergi müfettişi sayısı, yetkili vergi müfettişi sayısının çok üstündedir. 2014 yılında 1.092 yetkili, 3.357 yetkisiz müfettiş yardımcısı bulunurken, 2015 yılında 1.033 yetkili, 4.057 yetkisiz müfettiş yardımcısı mevcuttur. Vergi müfettiş sayısı yavaş bir şekilde artarken, vergi başmüfettişi de grupta bulunmuyorken bir de yetkili vergi müfettiş yardımcılarına karşılık yetkisiz vergi müfettiş yardımcılarındaki artış kanaatimizce müfettiş kalitesini dolayısıyla vergi incelemelerindeki kaliteyi tehlikeye sokmaktadır.

B grubunda yani büyük mükellefler grubunda 2012-2015 yılları arası, vergi başmüfettiş sayısı azalmış, vergi müfettişi sayısı ise artmıştır. A grubunda olduğu gibi B grubunda da yetkisiz vergi müfettişi yardımcısı sayısı yetkililerden bir hayli fazladır. 2012 yılında yetkili, 23 yetkisiz vergi müfettişi varken, 2015 yılında bu sayı tersine dönmüş, 45 yetkili, 226 yetkisiz vergi müfettişi yardımcısı mevcut olmuştur. Özellikle büyük işletmeler, holdingler, bankalar ve finans kuruluşları gibi büyük gelir getirebilecek karmaşık yapılı kuruluşları inceleyen B grubundaki müfettişlerin yetkililerine karşın yetkisizlerin artması müfettişlere verilen eğitimin kalitesinin de sorgulanmasına neden olmaktadır. Ayrıca, vergi başmüfettişlerini sayısındaki düşüş kurumdaki memnuniyetsizliği gözler önüne sermekte olduğunu ve usta-çırak ilişkisine ket vurulduğunu düşündürtmektedir.

C ve Ç grubunda vergi müfettiş yardımcısı bulunmamaktadır. Söz konusu gruplardaki 2015 yılına ait vergi başmüfettişi sayısı, 2012 yılındakinden daha düşüktür. Vergi müfettişi sayısı ise 2015 yılına kadar arttırılmış 2015 yılında düşmüştür. Bunda 15 Temmuz sonrası kamudan atılmaların etkisi de bulunmaktadır. Aslında organize vergi kaçakçılığı ve transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı gibi önemli konularda vergi müfettişi sayılarının arttırılması önem arz etmektedir. Bu sebeple kanaatimizce bu gruplardaki açığın derhal kapatılması gerekmektedir.

2.3.1.1.2.4 Vergi Denetimindeki Yeri

Vergi incelemeleri, sektör, konu ve mükellef itibarıyla bilgisayarlı teknolojik sistemler (VDK-RAMER, VDK-RAS) kullanılarak yapılan analiz ve mukayeseler neticesinde belirlenmektedir. Bunun yanı sıra her yıl;

- Yıl içerisinde ortaya çıkan ihbar ve şikâyet konuları hakkında gerekli vergi incelemeleri gerçekleştirilmektedir.
- Yapılmakta olan teftiş, soruşturma, inceleme ve denetimler sırasında ortaya çıkan vergi inceleme talepleri karşılanmaktadır.
- Kamu kurum ve kuruluşlarından intikal eden ve doğrudan veya dolaylı olarak vergisel konuları içeren inceleme ve denetim talepleri sonuçlandırılmaktadır.
- Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlıkları tarafından sonuçlandırılan Araştırma Görevleri neticesinde belirlenen riskli mükelleflerin incelemeye sevki sağlanmaktadır.

A Grup Başkanlıklarında görevli vergi müfettişleri için her yıl belirlenen

dönemlerde Başkanlık tarafından belirlenen illerde turne programı gerçekleştirilmektedir.

2010 yılında 6009 sayılı Kanunla yapılan değişiklik neticesinde tam inceleme ve sınırlı inceleme kavramları açık bir şekilde tanımlanmış ve yeni kurulan VDK bünyesinde çalışan vergi müfettişlerine yönetmelik gereğince mükelleflere hangi tür inceleme yapacağını belirtmesi zorunluluğu getiriliştir. Söz konusu açıklama resmi belgelerde de yer almak zorundadır. Tablo 11'de 2012-2015 yılları arasında sınırlı ve tam incelemelerin sayısı gösterilmektedir.

Tablo 11: 2012-2015 Yılları Arasında İnceleme Türüne Göre Dağılım

Yıllar	Sınırlı İnceleme	Tam İnceleme	Toplam İnceleme Sayısı
2012	88.737	17.024	105.761
2013	130.546	32.821	163.367
2014	111.692	37.355	149.047
2015	129.209	30.291	159.500

Kaynak: VDK 2014 ve 2015 Faaliyet Raporlarından alınmıştır

2012-2015 yılları arasında yapılan incelemelerin pek çoğu sınırlı incelemelerdir. 2012 yılında sınırlı incelemeler, tam incelemelerin 5,3 katı, 2013 yılında 3,9 katı, 2014 yılında yaklaşık 3 katı, 2015 yılında ise 4,2 katıdır. Söz konusu yıllar arasında her iki inceleme tipine ilişkin sayılarda dalgalanma görülmektedir. 2014 yılında sınırlı inceleme sayısında düşüş olurken, tam inceleme sayısında artış yaşanmıştır. 2015 yılında ise 2014 yılının aksine sınırlı inceleme sayısında artış yaşanırken, tam inceleme sayısında düşüş gözlenmiştir. Tam ve sınırlı inceleme ayrımı gözetmeksizin incelenen mükellef sayısı ve tüm mükelleflere kıyasla bulunan inceleme oranı tablo 12'de verilmiştir.

Tablo 12: 2011-2015 Yılları Arasında Türkiye Genelindeki Mükelleflerin İncelenme Oranları

	Mükellef Sayısı	İncelenen Mükellef Sayısı	İnceleme Oranı (%)
2011	2.367.721	16.267	0,69
2012	2.422.975	46.845	1,93
2013	2.460.281	71.352	2,90
2014	2.472.658	55.284	2,24
2015	2.527.084	58.676	2,32

Kaynak: GİB 2012 Faaliyet Raporu, VDK 2013, 2014 ve 2015 Faaliyet Raporlarından alınarak oluşturulmuştur.

Tablo 12'den de görüldüğü üzere 2011-2015 yılları arasında mükellef sayısında sürekli artış görülmüştür. İncelenen mükellef sayısı ile inceleme oranı yıllar itibariyle birbirine paralellilik göstermektedir. Söz konusu sayı ve oran 2013 yılına kadar yükselerek zirve yapmış, 2014 yılında düşmüş ve 2015 yılında da çok az artmıştır. 2014 yılında incelenen mükellef sayısındaki azalmanın nedeni yıl içerisinde işe başlayan yaklaşık 4.500 vergi müfettiş yardımcısına verilen eğitimler nedeniyle

2013 yılına kıyasla işgücünün önemli bir kısmının eğitimle görevlendirilmesidir[216]. Tablo 10'a bakıldığında 2014 yılında, vergi müfettiş ve yardımcısının toplamda 1187 kişinin eğitime tabi tutulduğu görülmektedir. 2015 yılında ise eğitime tabi tutulan personelin iş başı yaptığı anlaşılmaktadır. Ancak, 2015 yılında 2014 yılına göre 3.392 kişi daha fazla incelenirken, incelenme oranı da 0,4 oranında artış göstermiştir. Bunun sebebi, kanımızca yetkili vergi müfettiş yardımcı sayısının artması gerekirken düşmesidir. 2014 yılında eğitime gönderilen 1159 vergi müfettiş yardımcısından pek verim alınamamış, yetkili vergi müfettiş sayısı 59 kişi düşerken, yetkisiz vergi müfettiş sayısı 700 kişi birden artmıştır. Bu durum VDK'nın yaptığı vergi denetiminin etkinliği konusunda şüpheler uyandırmaktadır. Tablo 13'de vergi denetimine dair daha geniş sonuçlara yer verilmiştir.

Tablo 13: 2011-2015 Yılları Arasında Vergi Denetim Sonuçları

	İncelenen Mükellef Sayısı	Rapor Sayısı	Bulunan Matrah Farkı (TL)	Matrah Farkı Üzerinden Tarh Edilen Vergi	Kesilmesi Önerilen Ceza
2011	16.267	-	-	3.926.153.961	6.540.331.412
2012	46.845	124.507	131.000.851.812	4.535.523.091	8.776.095.415
2013	71.352	185.036	53.674.958.984	8.561.313.250	19.086.884.477
2014	55.284	168.367	39.378.004.491	7.939.389.423	16.582.633.968
2015	58.676	185.274	46.749.981.122	9.803.999.983	18.843.082.627

Kaynak: VDK 2012, 2013, 2014 ve 2015 Faaliyet Raporları

2011-2015 yılları arasında incelenen mükellef sayısına paralel olarak ilgili yıllar arasındaki rapor sayısı da dalgalanma göstermiştir. Söz konusu veriler 2013 yılında artış göstermiş, 2014 yılında düşmüş ve 2015 yılında tekrar artmıştır. Buradaki asıl konu ise, 2015 yılındaki mükellef sayısının 2013 yılındakine kıyasla düşük olmasına rağmen, bu iki yıla ait rapor sayılarının eşit olmasıdır. Bulunan matrah farkı açısından 131.000.851.812 TL ile 2012 yılı en yüksek rakama sahip olmasına karşın, matrah farkı üzerinden tarh edilen vergi ve kesilmesi önerilen ceza bakımından en düşük verilere sahiptir. Bulunan matrah farkı 2013 yılında 2012 yılına göre %200 gibi yüksek bir oranla düşmüş ve 2014 yılında da bu düşüş devam etmiştir. 2015 yılında ise söz konusu veri biraz yükselmiştir. Matrah farkı üzerinden tarh edilen en yüksek vergi miktarı 9.803.999.983 TL ile 2015 yılında olmuştur. 2013 yılı 8.561.313.250 TL ile matrah farkı üzerinden tarh edilen vergi miktarında 2. sıradadır. Önerilen cezada ise en yüksek miktar 19.086.884.477 TL ile 2013'dedir. 18.843.082.627 TL ile 2015 yılı, 2013 yılını takip etmektedir. Buradaki dikkat çekici unsur ise, 2015 yılında incelenen mükellef sayısı 2013 yılına göre azalırken, bulunan

[216] T.C Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı [a], s.38.

matrah farkının da azalmasına karşın, matrah farkı üzerinden tarh edilen vergi miktarı artmıştır. Bu durum bilgisayarlı teknolojiyle tespit edilen riskli mükelleflerin denetlenmesindeki isabeti göstermektedir. Ayrıca mükellefe kesilen ceza miktarındaki azalış için de mükellefin vergiye gönüllü uyumunun arttığı tarafımızca düşünülmektedir. Bu durumda yapılan düzenli denetimlerin de payı olabilir. Zira düzenli vergi denetimleri, vergi uyumunu artırmada rastlantısal denetimlerden daha etkilidir[217] ve daha fazla vergi denetimi daha fazla vergi uyumuna yol açmaktadır[218]. Söz konusu meseleler, vergi türleri itibarıyla tablo 14, tablo 15 ve tablo 16'da incelenecektir.

Tablo 14'de de görüldüğü üzere vergi türleri itibarıyla tutulan rapor sayısı toplamı, 2014 yılında azalmış, 2015 yılında artmıştır. 2014 yılında 1187 personelin eğitime gönderildiği daha önce belirtilmişti. O yüzden 2014'de sayıların düşük çıkması kanımızca normaldir. Buna rağmen, kurumlar vergisine ve kurumlar geçici vergisine, gelir vergisi stopajına, kurumlar vergisi stopajına dair tutulan raporlarda sürekli artış görülmüştür. Söz konusu bu dört vergi türündeki rapor artışlarına paralel olarak 2013-2015 yılları arasında incelenen mükellef sayısında da artış olmuştur. Kurumlar vergisinde ve kurumlar geçici vergisinde, gelir vergisi stopajında 2012-2015 yılları arasında bulunan matrah farkı sürekli artmıştır. Bulunan matrah farkında katma değer vergisi, 2013 yılında artış göstermiş ve daha sonraları 7.000.000.000 TL - 7.500.000.000 TL arasında değişmiştir. Geçici gelir vergisi ve damga vergisi ise 2012-2015 yılları arasında matrah farkı sürekli düşen vergi türlerindendir.

Tablo 15'de kurumlar vergisi ve banka ve sigorta muameleleri vergisi, 2013-2015 yılları arasındaki vergi ziyaı cezasında bir önceki yıla göre az ya da çok miktarda artış göstererek yükselmiş olan vergi türleridir. Kurumlar vergisine, gelir vergisine ve katma değer vergisine dair kesilen genel usulsüzlük cezaları, söz konusu yıllar arasında sürekli artış göstermiştir. 2013-2015 yılları arası, kurumlar vergisi, geçici kurumlar vergisi, gelir vergisi stopajı ve diğer vergiler ise özel usulsüzlük cezaları da en fazla artışın görüldüğü vergi türleridir. Gelir vergisi, vergi ziyaı ve özel usulsüzlük cezaları sürekli düşerken, genel usulsüzlük cezasında ise sürekli artış görülmüştür.

---

[217] James Alm, Martin Mckee.; **"** Extending the Lessons of Laboratory Experiments on Tax Compliance to Managerial and Decision Economics**", Managerial and Decision Economics,** Cilt: 19, Sayı: 4-5, 1998, s. 270.

[218] Benno Torgler; **"**Speaking to Theorists and Searching for Facts: Tax Morale and Tax Compliance in Experiments**"**, **Journal of Economic Survey**, Cilt: 16, Sayı: 5, 2002, s. 662.

Tablo 14: 2012-2015 Yılları Arasında Vergi Türleri İtibarıyla

Vergi Denetim Sonuçları-1

Vergi Çeşitleri	Tutulan Rapor Sayısı				İncelenen Mükellef Sayısı				Bulunan Matrah Farkı			
	2012	2013	2014	2015	2012	2013	2014	2015	2012	2013	2014	2015
Kurumlar Vergisi	-	9.690	13.592	19.550	-	6.569	10.254	13.979	2.911.935.207	3.611.848.486	3.675.766.919	5.721.126.309
Kurumlar Vergisi Geçici	-	5.152	6.438	10.825	-	3.259	4.234	7.202	3.615.484.404-GVG	4.288.173.336	4.313.861.951	8.247.413.332
Gelir Vergisi	-	9.216	7.264	5.709	-	5.768	4.640	3.508	367.971.395	692.410.441	537.119.617	477.830.515
Gelir Vergisi Geçici	-	6.415	5.172	4.009	-	3.688	2.948	2.269	3.615.484.404-KVG	1.195.740.550	922.915.140	728.880.855
Katma Değer Vergisi	-	99.286	79.241	92.609	-	53.521	42.362	46.719	4.761.929.174	7.341.473.802	7.050.405.486	7.277.771.008
Banka ve S.M.V	-	1.898	2.158	1.192	-	1.112	1.146	666	1.213.526.209	1.729.497.961	1.595.078.722	3.060.606.206
Özel Tüketim Vergisi	-	2.510	2.508	2.356	-	1.450	1.449	1.246	410.133.494	576.602.754	508.331.314	361.759.435
Damga Vergisi	-	673	2.629	1.020	-	338	1.295	468	114.821.419.757	28.227.169.653	14.811.966.155	11.158.719.400
Gelir Vergisi Stopaj	-	4.366	7.197	8.412	-	2.785	4.253	5.299	1.390.848.581	2.780.790.643	2.874.367.175	3.594.105.473
Kurumlar Vergisi Stopaj	-	266	307	321	-	181	213	209	836.009.138	880.139.067	1.175.435.066	570.998.366
Diğer Vergiler	-	5.075	5.081	5.062	-	4.109	4.316	4.363	15.408.338	2.351.112.291	1.912.756.947	5.550.770.223
Toplam	-	144.547	131.587	151.065	-	82.780	77.110	85.928	131.000.851.812	53.674.958.984	39.378.004.491	46.749.981.122

Tablo 15: 2013-2015 Yılları Arasında Vergi Türleri İtibarıyla Vergi Denetim Sonuçları-2 (Cezalar)

CEZALAR

Ceza Türleri	Vergi Ziyaı			Genel Usulsüzlük Cezası			Özel Usulsüzlük Cezası		
Yıllar / Vergi Türleri	2013	2014	2015	2013	2014	2015	2013	2014	2015
Kurumlar Vergisi	862.939.520	878.451.613	1.159.160.257	99.558	552.306	762.602	141.020.632	213.563.194	379.665.775
Kurumlar Vergisi Geçici	679.604.972	604.550.582	976.095.976	6.836	100.123	69.718	3.268.824	4.512.386	12.316.178
Gelir Vergisi	405.152.830	246.727.121	196.008.874	105.571	175.752	179.437	96.616.892	81.544.150	71.150.490
Gelir Vergisi Geçici	136.136.999	108.957.710	82.143.777	8.551	21.252	2.371	3.982.950	3.604.404	872.799
Katma Değer Vergisi	8.048.773.928	7.078.845.419	10.749.542.898	574.685	693.624	11.347.124	837.755.361	594.547.019	840.977.881
BSMV	95.577.572	95.919.132	181.724.933	30.569	95.770	17.236	12.028.466	12.378.569	3.601.982
Özel Tüketim Vergisi	5.909.199.433	5.451.022.275	2.577.811.582	29.599	3.295	880	24.856.953	14.751.804	6.935.776
Damga Vergisi	81.439.162	108.717.544	46.610.820	8.773	7.469	1.033.258	192.494	499.876	483.611
Gelir Vergisi Stopaj	492.413.990	551.785.789	465.179.810	23.096	4.580	74.501	7.547.308	9.038.054	9.805.881
Kurumlar Vergisi Stopaj	103.940.035	138.095.740	91.993.227	105	288	0	45.390	177.495	45.120
Diğer Vergiler	1.120.619.334	330.593.297	904.406.066	11.938	251.162	106.902	22.872.150	52.445.173	72.954.888
Toplam	17.935.797.775	15.593.666.223	17.430.678.220	899.281	1.905.622	13.594.029	1.150.187.420	987.062.124	1.398.810.381

Tablo 16: 2013-2015 Yılları Arasında Vergi Türleri İtibarıyla Vergi Denetim Sonuçları-3 (İkmalen-Resen Ayrımı)

		Yıllar	K.V	K.V Geçici	G.V	G.V Geçici	KDV	BSMV	ÖTV	Damga Vergisi	G.V Stopaj	K.V Stopaj	Diğer Vergiler	Toplam
Matrah Farkı	İkmalen	2013	730.336.451	257.470.203	2.453.333	6.732.043	318.672.698	28.304.951	9.837.871	18.504.309.207	195.351.470	192.133.610	1.499.943.474	21.745.545.311
		2014	571.990.507	300.239.586	813.234	2.875.545	335.734.207	925.545.055	21.279.121	8.404.446.226	232.504.550	297.635.319	609.296.112	11.702.359.461
		2015	1.808.006.001	3.084.269.887	1.487.118	3.374.065	504.571.774	1.345.098.296	1.974.005	8.225.214.383	387.296.922	213.740.015	649.727.216	16.224.759.682
	Resen	2013	2.881.512.035	4.030.703.133	689.957.108	1.189.008.507	7.022.801.103	1.701.193.010	566.764.883	9.722.860.446	2.585.439.173	688.005.457	851.168.817	31.929.413.672
		2014	3.103.776.413	4.013.622.364	536.306.383	920.039.596	6.714.671.279	669.533.667	487.052.192	6.407.519.929	2.641.862.625	877.799.747	1.303.460.835	27.675.645.030
		2015	3.913.120.309	5.163.143.445	476.343.397	725.506.791	6.773.199.234	1.715.507.910	359.785.430	2.933.505.018	3.206.808.552	357.258.351	4.901.043.008	30.525.221.445
Tarhı İstenilen Vergi	İkmalen	2013	63.465.887	30.289.873	763.317	78.902	65.694.526	984.437	18.769.630	38.604.671	33.519.769	14.571.771	288.868.086	555.610.869
		2014	101.999.526	21.840.065	96.750	152.745	101.755.999	48.554.143	79.058.593	45.063.092	69.487.812	31.842.166	129.224.100	629.074.990
		2015	232.457.199	180.946.494	324.532	131.088	88.274.454	68.928.384	114.064.645	18.887.726	104.480.362	21.477.613	144.389.112	974.361.609
	Resen	2013	533.755.243	387.330.007	222.818.982	85.879.907	3.685.074.742	81.596.224	2.552.591.911	30.902.122	333.314.402	76.239.549	16.199.291	8.005.702.380
		2014	531.908.793	355.607.290	170.048.751	71.488.739	3.328.051.654	31.617.430	2.282.974.158	53.376.413	352.357.795	104.348.909	28.534.500	7.310.314.433
		2015	650.350.455	507.938.912	146.379.754	59.627.906	5.139.539.130	86.333.636	1.147.230.299	27.563.975	313.635.246	41.891.428	709.147.633	8.829.638.374
Cezalar Toplamı		2013	1.004.059.710	682.880.632	501.875.292	140.128.500	8.887.103.974	107.636.606	5.934.085.985	81.640.429	499.984.394	103.985.530	1.143.503.425	19.086.884.477
		2014	1.092.567.113	609.163.092	328.447.023	112.583.366	7.674.086.062	108.393.472	5.465.777.374	109.224.889	560.828.423	138.273.523	383.289.632	16.582.633.968
		2015	1.539.588.634	988.481.872	267.338.801	83.018.947	11.601.867.902	185.344.151	2.584.748.238	48.127.689	475.060.192	92.038.347	977.467.856	18.843.082.629

Kaynak: VDK 2012, 2013, 2014 ve 2015 Faaliyet Raporları

Tablo 16'da, 2013-2015 yılları arasındaki vergi müfettişleri tarafından ikmalen ve resen tarh edilen matrah farkları ve yine ikmalen ve resen tarh edilerek istenilen vergi tutarı gösterilmektedir. Ayrıca vergi türlerine kesilen cezalar toplamına da yer verilmiştir. Gelir vergisi, özel tüketim vergisi, gelir vergisi stopajı, kurumlar vergisi stopajı dışındaki vergi türlerinde; resen matrah farkı, ikmalen matrah farkından daima düşük kalmıştır. Tarhı istenilen vergide ise ikmalen ve resen vergi tarhında, bütün vergi türlerinde resen matrah farkı ikmalen matrah farkından yüksektir. Matrah farklarında ikmalen tarh baskın çıkarken, tarhı istenilen vergilerde resen tarh üstün gelmiştir. Bu da göstermektedir ki, vergi incelemeleri sırasında matrah farklarına ilişkin bulguları, beyannamelerini düzgün doldurmayan mükellefler oluşturmaktadır. Tarhı istenen vergilerde ise, tablo 16'dan da görüleceği üzere vergisini hiç ödememiş mükelleflere denetlemeye yoğunlaşılmıştır.

Ceza türlerinin çoğu 2013-2015 yılları arasında önce artış göstermiş sonra düşmüştür. Geçici kurumlar vergisi, katma değer vergisi, damga vergisi, gelir vergisi ve kurumlar vergisi stopajı ve diğer vergiler bu gruba girmektedir. Kurumlar vergisine ve banka sigorta muameleleri vergisine yazılan ceza miktarı söz konusu yıllar arasında düzenli bir şekilde olmasa da sürekli artmıştır.

Gelir vergisi, özel tüketim vergisi ve geçici gelir vergi türlerine yazılan cezalarda ise düzenli olarak bir azalma söz konusu olmuştur. Bu vergi türlerinde incelenen mükellef sayısında da aşırı bir azalma olmadığına göre kanaatimizce bahsedilen bu üç vergi türünde, incelenen yıllar arasında mükellefler vergi ödemede daha dikkatli davranmışlardır. Bunun nedeni; bir vergi mükellefinin kendisinin yaşadığı veya hakkında bilgilendirildiği vergi denetimine dair izlenimlerin, ileride olabilecek muhtemel bir vergi denetiminin öngörüsünü[219] vermesi ve vergi mükelleflerinin bundan etkilenmiş olması olabilir. Ayrıca, mükelleflerin vergi yükümlülüğüne verdikleri tepkinin vergi cezaları ve vergi oranlarına bağlı olduğu[220] da unutulmamalıdır.

Vergi dairesi müdürlerinin yaptığı incelemeler ise tablo 17'de gösterilmektedir.

---

[219] Benno Torgler; **Tax Compliance and Tax Morale: A Theoretical and Emprical Analysis**, Edward Elgar Publishing, 2007, Great Britain, s.69.

[220] Paul J. Beck, Woon-Oh Jung; "Taxpayers' Reporting Decisions and Auditing Under Information Asymmetry", **The Accounting Review**, Vol. 64, No. 3, 1989, s. 468.

Tablo 17: 2011-2016 Yılları Arasında Vergi Dairesi Müdürlerince Yapılan Vergi Denetim Sonuçları

	İncelenen Mükellef Sayısı	Rapor Sayısı	Bulunan Matrah Farkı	Tarh Edilen Vergi
2011	12.670	14.091	755.055.542	168.432.209
2012	9.868	12.192	541.132.281	96.149.542
2013	12.924	15.489	1.080.420.972	74.127.558
2014	9.779	13.194	712.101.457	50.770.876
2015	9.902	13.429	892.151.922	92.310.426
2016	6.861	7.758	1.273.504.628	150.406.831

Kaynak: GİB raporları

Tablo 17'de de görüldüğü üzere 2011-2016 yılları arasında vergi dairesi müdürleri tarafından yapılan vergi incelemelerde, incelenen mükellef sayısı dalgalı bir seyir izleyerek 2016 yılında düşüş göstermiştir. Tutulan rapor sayısı da incelenen mükellefe paralel olarak diğer yıllara nazaran oldukça düşüktür. Ancak bunan matrah farkı ve tarh edilen vergi miktarı az önce bahsedilen iki verinin aksine yükseliştedir. Hatta bulunan matrah farkında 1.273.504.628 TL ile en yüksek miktara sahip yıl 2016 olurken, söz konusu yılda tarh edilen vergi miktarı 150.406.831 TL ile diğer yıllara nazaran en yüksek ikinci miktar olmuştur. Elde edilen verilere dayanılarak 2016 yılında vergi dairesi müdürlerinin daha isabetli incelemeler yaptığı söylenebilir. Ancak burada unutulmaması gereken bir nokta şudur ki; bir vergi idaresince elde edilen gelirlerin yüksek olması, vergi denetiminde etkinliğin de yüksek olduğu anlamına gelmemektedir[221].

2.3.1.2 Vergi Müfettişlerine Getirilen Performans Değerlendirme Sistemi

30.12.2011 tarihli 28158 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Vergi Denetim Kurulu Performans Değerlendirme Sistemi yönetmeliğinin getirilmesindeki amaç; Vergi Müfettişlerinin ve Vergi Müfettiş Yardımcılarının mesleki yeterlik ve yetkinliklerinin objektif, nesnel ve mukayeseli bir şekilde değerlendirilmesi için performans değerlendirme sisteminin oluşturulması ve yönetimine ilişkin usul ve esasları düzenlemektir.

Performans değerlendirme sistemi, Vergi Müfettişlerinin ve Vergi Müfettiş Yardımcılarının; görev yaptıkları süre içindeki sınavlarda elde ettikleri başarı derecesini, Başkanın ve Grup Başkanlarının değerlendirmelerini, düzenledikleri vergi inceleme raporları hakkında rapor değerlendirme komisyonları tarafından yapılan değerlendirmeleri, düzenledikleri diğer inceleme, araştırma, görüş öneri, denetim ve

[221]Sanjay Kumar, A. L. Nagar and Sayan Samanta; **"**Indexing the Effectiveness of Tax Administration**", Economic and Political Weekly**, Volume 42, No. 50, 2007, s.104.

soruşturma raporları hakkında yapılan değerlendirmeleri, diğer çalışmalarına ilişkin değerlendirmeleri, lisansüstü eğitim düzeyleri ile benzeri kriterleri esas alarak oluşturulan sistemi kapsamaktadır.

Vergi Müfettişlerinin performanslarının değerlendirilmesinde esas itibarıyla takvim yılı dikkate alınmaktadır. Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları hakkında performans değerlendirmesi yapılabilmesi için performans puanının hesaplandığı dönem itibarıyla en az 90 gün çalışılmış olması şarttır. Bu sürenin hesabında fiilen çalışılan süreler dikkate alınmaktadır. Vergi müfettişlerinin performans puanı; çalışılan gün sayısının 365'e oranlanması suretiyle elde edilen katsayıya bölünmesi sonucu çalışmalara ilişkin hesaplanmaktadır. Vergi Müfettişleri veya Vergi Müfettiş Yardımcılarının, yapılan performans değerlendirme sonuçlarına göre başarılı sayılabilmesi için, genel performans değerlendirme puanlarının 100 tam puan üzerinden en az 70 puan olması şarttır.

Vergi müfettişlerinin ve yardımcılarının performanslarının değerlendirmesinde kullanılan kriterler, söz konusu performans değerlendirmesine dair çıkarılan yönetmelikte belirlenmiştir. İlgili yönetmeliğe göre, vergi müfettişleri için; grup başkanın değerlendirmesi (%10), rapor değerlendirme komisyonunun değerlendirmesi (%10), çalışmalardan elde edilen toplam puan (%70) ve hizmet içi seminer ortalama sınav puanı (%10) şeklinde kriterler belirlenmiştir. Vergi müfettişinin performans puanın %70'lik kısmını oluşturan kısmın puanına ilişkin çalışmalar; tam inceleme, sınırlı inceleme, sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımına ilişkin inceleme, teftiş, idari soruşturma, denetim, araştırma, görüş ve benzeri, mahkemeler ve savcılık işleri, tarhiyat öncesi uzlaşma komisyon üyeliği, rapor değerlendirme komisyon üyeliği, giriş sınav kurulu üyeliği, ihbar ve inceleme taleplerini değerlendirme komisyonu üyeliği, yetki sınav komisyon üyeliği, yeterlik sınavı komisyon üyeliği, diğer sınav komisyon üyeliği, komisyon üyeliği harici sınav görevi, kurul içi kurs ve ders verme, konferans, seminer, panel, sempozyum ve benzeri, başkanlık emrindeki görevler, iade incelemeleri, akademik işler ve listede tanımı olmayan diğer işleri kapsamaktadır. Ayrıca vergi müfettişinin performans değerlendirilmesi yapılırken, performans puanın %70'lik kısmını oluşturan kısmın puanına ilişkin çalışmaların adedi yazılarak katsayı puanı alınmakta ve böylece diğer asıl puan sütununa yazılacak puan belirlenmektedir.

Vergi müfettiş yardımcılarının performans değerlendirmeleri toplam puanında; sınavlardaki başarı derecesi (%40), grup başkanının değerlendirmesi

(%10), refakat çalışmalarının değerlendirilmesi (%10), rapor değerlendirme komisyonu değerlendirmesi (%10), çalışmaların değerlendirilmesi (%30) kriterleri kullanılmaktadır. Vergi müfettiş yardımcısının performans puanın %30'luk kısmını oluşturan kısmın puanına ilişkin çalışmalar, sınav komisyon üyelikleri dışında vergi müfettişlerinin çalışmalarıyla aynıdır. Ancak, vergi müfettiş yardımcılarının ilgili çalışmalara dair puan yüzdesi vergi müfettişlerininkine oranla daha düşüktür. Bunun sebebi, müfettiş yardımcılarının müfettişliğe yükselebilmeleri için birtakım sınavlara giriyor olmasındandır.

Vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcıları değerlendirdikleri raporlara ilişkin performans değerlendirmeleri de toplam puan içinde yer almaktadır. Her iki grubun da değerlendirdikleri raporların tarihleri ve adetleri yazılarak notlandırılmaktadır. Bu raporların her biri 100 tam puan üzerinden değerlendirilirken genel performans değerlendirmesindeki katkısı %10'dur. Söz konusu raporlar birtakım bir takım ölçütler çerçevesinde puanlanmaktadır:

- Raporun konusuna ilişkin mevzuatın kapsamlı ve doğru bir şekilde işlenmesi.
- Raporun iktisadi, teknik ve hukuki icaplara uygunluğu.
- Konunun anlatım bütünlüğü.
- Raporda işlenen konunun özgünlüğü.
- Rapor dilinin sade, ifadelerin açık ve net olması.
- Raporun niteliği ile rapora harcanan mesai.
- Raporun yazım ve imla kurallarına uygunluğu.
- Raporun yapılan değerlendirme sonucunda kaç kez düzeltmeye konu olduğu.

Performans değerlendirmesinde vergi müfettiş yardımcılarının sınavlardaki başarı derecelerine göre değerlendirmelerine de yer verilmektedir. Vergi müfettiş yardımcılarının sınavlarına dair performans değerlendirmeleri; temel hazırlık eğitimi seminer notu (%15), hizmet içi eğitim sınav notu (%15), yetki sınav notu (aday başarılı ise %70, başarısız ise boş bırakılır), ikinci yetki sınav notu (%50) şeklinde kriterlere sahiptir.

Hem vergi müfettişleri hem de vergi müfettiş yardımcılarının genel performans değerlendirilmesinde grup başkanlarının da rolü bulunmaktadır. Grup başkanlarının performans değerlendirmesinde müfettişlere puan vermelerinin nedeni; Vergi Müfettişlerini belirlemek ve Vergi Müfettiş Yardımcılarının, kendilerine verilen görevleri yerine getirirken mesleğin gerektirdiği şekilde sorumluluk bilinciyle

hareket edip etmedikleri, çalışma arkadaşları ve iş çevresiyle uyumlu olup olmadıkları gibi hususlara ilişkin eksikliklerinin giderilmesine ve yeteneklerinin geliştirilmesine yardımcı olmaktır.

Grup Başkanları; Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları hakkında performans değerlendirmesi yaparken belirli yazılı kriterleri dikkate almaktadırlar:

- Verilen görevleri zamanında tamamlama.
- Verilen görevlerin yerine getirilmesi sırasında mesleki standartlara uyma.
- Verilen görevleri organize etme ve sonuçlarını takip edebilme.
- Çalışmalarını, belirlenmiş biçimler dahilinde ve yazım kuralları çerçevesinde, açık ve net şekilde yazılı olarak ifade edebilme.
- Vergi Müfettişleri mesleki etik davranış ilke ve kurallarına uyma.
- Ekip çalışmasına yatkınlığı.

24.03.2017 tarihli 30015 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Vergi Denetim Kurulu Performans Değerlendirme Sistemi Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik çerçevesinde vergi müfettişlerinin birinci yılına ilişkin performans değerlendirmesi kaldırılmıştır. Bu değerlendirmenin içinde; temel hazırlık eğitimi seminer notu (%35), hizmet içi eğitim sınav notu (%25), refakat değerlendirme notu (%15), grup başkanın değerlendirmesi (%10), eğiticilerin değerlendirmesi (%10), başkan değerlendirmesi (%5) notu bulunmaktaydı. Vergi müfettiş yardımcıları, birinci yıllarının sonundaki değerlendirmeden başarısız olurlarsa, derecelerine uygun memur kadrolarına atanmaktaydı. Aynı şart, birinci yetki sınavına girip başarısız olan ve ikinci yetki sınavında da aynı şekilde başarısız sayılan kişiler için de geçerliydi. Ancak 24 Mart 2017'de adı geçen yönetmelik gereğince söz konusu uygulama yürürlükten kaldırılmıştır. Yetki sınavına giriş süresi ise 3 yıldan 1,5 yıla düşürülmüştür. Birinci yıla ilişkin performans değerlendirmesinde başarısız olan ve başka kadrolara atanan kişilere ise vergi müfettiş yardımcılığına dönme hakkı getirilmiştir.

Vergi müfettişlerinin birinci yılına ilişkin performans değerlendirmesi kaldırılmasının, yetki sınavına girişin süresinin kısaltılmasının, ilk yıl performans değerlendirmesi ve yetki sınavında başarısız olanların memur kadrosuna atanması uygulamasının kaldırılmasının tarafımızca yanlış olduğu düşünülmektedir. Zira bu durum, vergi müfettişleri için başta motivasyon kaynağı olsa da zamanla rahatlık yaratacak ve bu da denetimin kalitesinin düşmesine yol açacaktır. VDK kurulduktan

sonra tablo 8 ve 9'dan da görüleceği üzere hızla vergi müfettişi alımı yapılmıştır. Alınan yeni müfettişlerin hepsinin bu kadar kısa zamanda kalitesinin yüksek olacağı düşünülemez. Dolayısıyla, hızlı müfettiş alımının üzerine gelen bu türden bir değişiklik ancak denetimin kalitesini düşürmeye yarar.

Normalde 3 yıl gibi bir süreç sonucunda girilen sınavın süresinin kısaltılması, refakat süresinin diğer bir ifadeyle usta-çırak ilişkisine dair sürenin mümkün olduğunca asgariye indirilmesi, zaten genç olan vergi müfettişlerinin vaktinden önce güçlenmesini sağlayacak ve bu da mükellefe olumsuz yansıyabilecektir. Üstelik devletin asıl gelir kaynağının denetlenmesi gibi çok önemli mükellef, denetim elemanı, müfettiş üçgeninde yürüyen komplike bir iş için genç ve deneyimsiz vergi müfettişi yetki sınavına giriş süresinin kısaltılması tarihi bir hatadır.

Birinci yıla ilişkin performans değerlendirmesinde başarısız olan ve başka kadrolara atanan kişilerin, vergi müfettiş yardımcılığına dönmesi vergi denetiminde etkinliğin kalitesinin düşürülmesinde başka bir mihenk taşı niteliğindedir. Zira bu kişiler zaten performans denetiminden başarısız sayılarak başka kadrolara atanmışlardır. Başarısız olanların geri döndürülme isteği şahsımıza çok mantıksız gelmektedir.

Vergi müfettiş yardımcılarının yetki sınavında başarısız olmaları durumunda memur kadrosuna atanması uygulamasının kaldırılması müfettiş yardımcılarına rahatlama getirecek ve tüm bunların sonucunda veri müfettişinin liyakatı sorgulanacaktır[222].

2.3.2 Vergi İnceleme Örgütleri Dışında Kalan Mükellef Haklarına Dair Getirilen Yenilikler

Sistemde vergi inceleme örgütlerinden kaynaklanmayan sebepler dolayısıyla ortaya çıkan sorunlar da bulunmaktaydı ve bu sorunlar, vergi inceleme sürelerinin sınırlarının belli olmaması, rapor okuma komisyonlarındaki işlevsizlikler gibi sorunlardı. Yeni sistemde bu sorunların giderilmesi için birtakım yenilikler getirilmiştir. Bu başlık altında söz konusu yenilikler işlenecektir.

[222] Gül Kayalıdere, Özge Önkan; Vergi Denetim Sisteminde Ayrılmaz İkili: Vergi Müfettişi ve Mükellef (Aralarındaki İlişki – İzmir İli İçin Bir Analiz), **EUREFE'17 Uluslararası Kongre –Adnan Menderes Üniversitesi Aydın İktisat Fakültesi,** 27-29 Temmuz 2017, Sözlü Sunum.

2.3.2.1 Vergi İnceleme Elemanlarının Yükümlülüklerinin Yeniden Tanımlanması

31.10.2011 tarihli ve 28101 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği'nde (VDKY) Vergi Müfettişlerinin görev ve yetkileri maddeler halinde sayılmıştır. İlgili yönetmeliğin 38. maddesine göre Vergi Müfettişlerinin görev ve yetkileri şunlardır:

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

31.10.2011 tarihli ve 28101 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelikte de Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların vergi incelemelerini yürütürken, uyacakları

temel ilkelere yer verilmiştir. İlgili yönetmeliğin 5. maddesine göre vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların uyacakları temel ilkeler şunlardır:

- Yükümlülüklerin yerine getirilip getirilmediğini, mükellefin hak ve hukukunu da gözetmek suretiyle denetlemek.
- Kanun hükümlerini uygularken kamu hak ve hukukunun korunmasında gerekli özeni göstermek.
- Mükelleflere ve diğer şahıslara karşı nazik, ölçülü ve mesleki saygınlığın gerektirdiği şekilde tutarlı davranmak.
- Mensubu oldukları kurumun amaçlarına ve misyonuna uygun davranmak, mesleğin gerektirdiği itibar ve güvene layık olunduğunu davranışlarıyla da göstermek.
- Görevin yerine getirilmesinde sürekli gelişimi, saydamlığı, tarafsızlığı, dürüstlüğü, kamu yararını gözetmeyi, hesap verilebilirliği ve öngörülebilirliği esas almak.
- Tüm eylem ve işlemlerde yasallık, adalet ve dürüstlük ilkeleri doğrultusunda hareket etmek, tarafsızlıklarını engelleyecek herhangi bir etkiye izin vermemek.
- Amacın, ödenmesi gereken vergi tutarını doğru olarak tespit etmek olduğunu daima göz önünde bulundurmak ve bu çerçevede inceleme sonucunda, gerekmesi halinde, mükellef lehine düzeltmelerin de yapılmasını sağlamak.
- Görevlerini, unvanlarını ve yetkilerini kullanarak kendileri, yakınları veya üçüncü kişiler lehine menfaat sağlamamak.
- Başkanlıkça belirlenen diğer ilke ve standartlara da bağlı kalmak.

Belirtilen Yönetmeliklerde Vergi Müfettişlerinin görev ve yetkileri, uyacakları temel ilkelerinin verilmesinin yanı sıra, Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği'nin 41. maddesinde de Vergi Müfettişlerinin sorumlulukları açıklanmış, ilgili maddede "Vergi Müfettişleri, görevlerini yerine getirirken aşağıdaki temel kurallara uyarlar" denilmiştir. Bu kurallar aşağıda sıralandığı şekli gibidir:

- Yetkili makamlar tarafından verilen iş ve görevleri süresinde ve eksiksiz olarak tamamlarlar.
- Mesleğin gerektirdiği saygınlığı ve güven duygusunu sarsacak davranışlarda bulunamazlar.
- Refakatine verilen Vergi Müfettiş Yardımcılarının en iyi şekilde yetişmesine

özel bir önem verirler ve bu amaçla refakat boyunca Vergi Müfettiş Yardımcılarının meslek ve hizmet gereklerine uygun şekilde yetişmelerini gözetirler.

- Teftiş edilen birimin faaliyetlerini aksatmayacak şekilde teftiş yaparlar.
- Meslektaşlarına, diğer kamu görevlilerine ve ilgili diğer şahıslara karşı nazik, ölçülü ve saygılı davranırlar.
- İnceleme, teftiş ve soruşturmayla görevli bulundukları sırada, bu işlerle ilgili bulunanlara konuk olamazlar, doğrudan veya dolaylı olarak soruşturmayla ilgili olanların hizmet ve ikramlarını kabul edemezler, bunlarla alışveriş yapamazlar, borç alıp veremezler.
- Başkanlıkça izin verilmedikçe; Başkanlık adına panel, sempozyum ve komisyonlara, kurs ve seminerlere katılamazlar, yayın yapamazlar, beyanda bulunamazlar, mesai saatleri içerisinde lisansüstü eğitim ve doktora yapamazlar, bu amaçla verilen kurslara katılamazlar.

2.3.2.2 Tam İnceleme ve Sınırlı İnceleme Kavramlarının Açıklanarak Sınırlarının Belirlenmesi

28101 sayılı Resmi Gazetede 31.10.2011 tarihinde yayımlanan Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik çerçevesinde tam inceleme ve sınırlı inceleme kavramları tanımlanmıştır. İlgili yönetmeliğe göre tam inceleme, bir mükellef hakkında, bir veya birden fazla vergi türü itibarıyla bir veya daha fazla vergilendirme dönemine ilişkin her türlü iş ve işlemlerinin bütün matrah unsurlarını içerecek şekilde, yapılan vergi incelemesini; sınırlı inceleme ise, tam inceleme dışında kalan vergi incelemesini ifade etmektedir. Söz konusu yönetmelikten de görüleceği üzere tam ve sınırlı incelemenin tanımları yapılarak hukuksal zeminde yer alması sağlanmıştır. Ayrıca diğer önemli bir husus, bahsedilen yönetmelikle sınırları çizilen tam ve sınırlı incelemeden mükellefin hangisinin geçireceği belirlenerek incelemeye başlama tutanağında yer verilmesi ve bu durumun mükellefe anlatılmasıdır. Bu husus mükellefler açısından bazı belirsizlileri ortadan kaldırmaya yardımcı olurken, incelemeye dair şeffaflığı da arttırmaktadır.

2.3.2.3 Vergi İncelemelerine Süre Sınırlamasının Getirilmesi

6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun* çerçevesinde VUK'un 140. maddesinin 1. fıkrasının mevcut üç bendi korunmuş olup, ilgili fıkraya üç önemli bent eklenmiştir. Eklenen bentlerden biri de vergi incelemelerine getirilen süre sınırlamalarına ilişkindir. 213 sayılı VUK'un 140. maddesinin 1. fıkrasına 6009 sayılı Kanunu'nun 9. maddesiyle eklenen bentte; "incelemeye başlanıldığı tarihten itibaren, tam inceleme yapılması halinde en fazla bir yıl içinde incelemeleri bitirmeleri esastır. Bu süreler içinde incelemenin bitirilememesi halinde ek süre talep edilebilir. Bu talep vergi incelemesine yetkili olanların bağlı olduğu birim tarafından değerlendirilir ve altı ayı geçmemek üzere ek süre verilebilir. Bu durumda, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların bağlı olduğu birim tarafından incelemenin bitirilememe nedenleri yazılı olarak nezdinde inceleme yapılana bildirilir. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların bağlı olduğu birimler vergi incelemesinin öngörülen süreler içinde bitirilmesi için gerekli tedbirleri alırlar" denilmektedir. Yapılan düzenlemelerle birlikte beş yıllık tarh zaman aşımı süresi içinde de başlayabilen vergi incelemelerinin uzun bir süreye yayılarak sürdürülmesi uygulaması sona ermiştir.

2.3.2.4 Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Vergi Usul Kanun'unda Yer Alarak Kurulması

6009 sayılı Kanun'un 9. maddesi ve 646 sayılı KHK'nın 4. maddesiyle VUK'un 140. maddesinin 6. fıkrasına; rapor değerlendirme komisyonlarının kuruluşu, vergi inceleme raporlarının değerlendirilmesi ilgili komisyon tarafından değerlendirilmesi ve vergi müfettişi komisyon arasında uyuşmazlık oluşması halinde uyuşmazlıkla ilgilenecek olan merkezi rapor değerlendirme komisyonları ile ilgili ek fıkralar eklenmiştir. Söz konusu fıkralar "Vergi Müfettişleri ile Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları, işleme konulmak üzere ilgili vergi dairesine tevdi edilmeden önce, meslekte on yılını tamamlamış en az üç Vergi Müfettişinden oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonları tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir. İncelemeyi yapanla komisyon arasında uyuşmazlık oluşması halinde uyuşmazlığa konu vergi inceleme

* 01.08.2010 gün ve 27659 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

raporları üst değerlendirme mercii olarak, Maliye Bakanlığınca belirlenen tutarları aşan tarhiyat önerisi içeren vergi inceleme raporları ise doğrudan, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde bir Başkan Yardımcısının başkanlığında dört grup başkanından oluşan beş kişilik merkezi rapor değerlendirme komisyonu tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir. İncelemeyi yapanlar, bu komisyon tarafından yapılacak değerlendirmeye uygun olarak düzenleyecekleri vergi inceleme raporlarını işleme konulmak üzere bağlı oldukları birime tevdi ederler.

135. madde ile vergi incelemesi yapmaya yetkili kılınan diğer memurlar tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları, Gelir İdaresi Başkanlığı merkez ve taşra birimlerinde oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonları tarafından değerlendirilir.

Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu ile diğer rapor değerlendirme komisyonları yaptıkları değerlendirme sırasında, verilmiş bir özelgenin 369. maddenin birinci fıkrası kapsamında olduğu kanaatine varmaları halinde, söz konusu özelge, Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonundan üç üye ile 413 üncü maddeye göre oluşturulan komisyondan iki üyenin katılımıyla oluşturulacak beş kişilik bir komisyon tarafından değerlendirilir. Bu komisyonca verilen kararlar, ilgili rapor değerlendirme komisyonu ile incelemeye yetkili olanı bağlar.” Şeklinde VUK’da yer almaktadır.

Ayrıca rapor değerlendirme komisyonları ile ilgili 28101 sayılı Resmi Gazete’de 31.10.2011 tarihinde rapor değerlendirme komisyonlarının oluşturulması ile çalışma usul ve esaslarını düzenlemek amacıyla rapor değerlendirme komisyonlarının oluşturulması ile çalışma ve esasları hakkındaki yönetmelik yayımlanmıştır. Yönetmelikte ilgili komisyonların oluşturulması, bunların görevleri, komisyonların çalışma usul ve esaslarına yer verilmektedir.

2.3.2.5 Mükellefe Rapor Değerlendirme Komisyonlarında Dinlenilme Hakkının Getirilmesi

2011 yılında çıkartılan Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 14. maddesinde “Komisyonlar, gerekli gördüğü durumlarda ya da talepleri üzerine mükellefi veya inceleme elemanını dinleyebilir” denilerek mükellefe bir nevi kendini savunma hakkı getirilmiştir. Ayrıca 25 Ekim 2016 tarihinde Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul

ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 17. maddesinin 1. fıkrasına; mükelleflerin Rapor Değerlendirme Komisyonlarında dinlenme talebinin olup olmadığına ilişkin ifadenin tutanağa ekleneceği belirterek dinlenilme talebinin inceleme bitmeden mükelleflerin denetimi yapan vergi müfettişine bildireceği belirtilmiştir.

2.3.2.6 Vergi İnceleme Elemanının Kanun, Tüzük ve Yönetmeliklere Aykırı Rapor Düzenleyemeyeceğine Dair Uygulamanın Getirilmesi

Vergi inceleme elemanın kanun, tüzük ve yönetmeliklere aykırı rapor düzenleyemeyeceği, VUK'un 140. maddesinin 6. fıkrasına ek fıkra şeklinde eklenen düzenlemede yer almaktadır. Söz konusu ek fıkrada "…..en az üç Vergi Müfettişinden oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonları tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir" şeklinde yer alan ifadeden rapor değerlendirme komisyonları tarafından, vergi müfettişlerinin tuttukları vergi inceleme raporlarının öncelikle yasal mevzuata aykırı olup olmadığının değerlendirmesinin yapıldığı anlaşılmaktadır. Ayrıca vergi incelemelerinde uyulacak usul ve esaslar hakkındaki yönetmeliğin 18. maddesi raporların mevzuata uygun olması hakkındadır. Söz konusu 18. madde şu şekildedir:

- Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemezler.
- Mükelleflerin, inceleme sırasında vergi kanunlarına göre eleştiri konusu yapılacak hususlarla ilgili olarak inceleme elemanına özelge ibraz etmesi durumunda, özelge inceleme tutanağına dâhil edilir. Özelgenin mükellefin durumunu açıklayıp açıklamadığı hususu, inceleme elemanı tarafından düzenlenen raporda değerlendirilir.
- Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, inceleme sırasında, vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülerin vergi kanunlarına aykırı olduğu kanaatine varırlarsa, bu hususu bağlı oldukları birim aracılığıyla Gelir İdaresi Başkanlığına bir rapor ile bildirirler.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, en geç yirmi iş günü içerisinde görüşünü ilgili birime yazılı olarak bildirir.

2.3.2.7 İncelemeye Başlama Tutanağının Tutulmasının Zorunlu Hale Getirilmesi

2010 tarihli ve 6009 sayılı Kanun çerçevesinde incelemeye başlama tutanağının tutulması zorunlu hale getirilerek bu husus, 213 sayılı VUK'un 140. maddesinin 2. fıkrasına "Vergi incelemesine başlanıldığı hususunu bir tutanağa bağlayarak bir örneğini nezdinde vergi incelemesi yapılana verirler. Ayrıca, tutanağın bir örneğini bağlı olduğu birime, diğer örneğini de ilgili vergi dairesine gönderirler" şeklinde eklenmiştir. Ayrıca 2011 tarihinde çıkartılan Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 9. maddesinin 2. fıkrası da "Vergi incelemesine, incelemeye tabi olan nezdinde düzenlenecek "İncelemeye Başlama Tutanağı" ile başlanır. Düzenlenen tutanağın bir örneği nezdinde inceleme yapılana teslim edilir. Tutanağın bir örneği vergi incelemesi yapmaya yetkili olanın bağlı bulunduğu inceleme ve denetim birimine, bir örneği ise mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine gönderilir" şeklinde düzenlenmiştir.

2.3.2.8 Vergi İnceleme Elemanının Bazı Hususlarda Başkanlığa Bilgi Vermesinin Zorunlu Hale Getirilmesi

6009 sayılı kanun ve 646 sayılı KHK ile getirilen bazı uygulamalar, vergi inceleme elemanlarının iştigal oldukları konu hakkında VDK'ya veya mükellefe bilgi vermesini sağlayarak, vergi incelemelerinde keyfi uygulamalara engel olmaya çalışmaktadır. Bu uygulamalar şu şekilde sıralanabilir:

- Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin inceleme süresiyle ilgili 23. maddesinde de belirttiği üzere tam inceleme için 1 yıllık, sınırlı inceleme için 6 aylık süre içerisinde incelemenin bitirilemeyeceğinin anlaşılması halinde, vergi müfettişleri, gerekçeli bir yazı ile bağlı oldukları birimden, inceleme süresinin bitiminden en geç on gün önce, incelemeyi bitirebilmek için ek süre talep edebilirler. Ayrıca aynı maddenin 7. fıkrasında ek süre dahil olmak üzere, süresinde herhangi bir vergi inceleme raporu düzenlemeyen vergi müfettişinin, gerekçeleri ile birlikte yazılı olarak bağlı olduğu birime bildirmesi gerektiği belirtilmiştir. İlgili inceleme ve denetim biriminin incelemeyi bitiremeyen inceleme elemanı hakkında disiplin hükümlerini uygulayabileceği ifade edilmiştir.
- VİUUEHY'in 6. maddesinde, incelemenin mahiyetinin değiştirilme nedeninin vergi müfettişleri tarafından mükellefe bildirileceği belirtilmiştir.

- Adı geçen yönetmeliğin 7. maddesine göre vergi müfettişleri inceleme görevinin verilmesinden itibaren en geç on gün içinde işe başlarlar. Bu süre içinde işe başlanılamaması halinde vergi müfettişi durumu gerekçeli bir yazı ile bağlı olduğu birime bildirilmek zorundadır. Söz konusu yönetmeliğin 9. Maddesindeki incelemeye başlamada da vergi müfettişi incelemeye başlayamaması halinde yine durumu gerekçeli bir yazı ile bağlı bulunduğu birime bildirmek zorundadır.
- Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin değerlendirme sonuçları başlıklı 5. bölümünde, vergi müfettişlerinin inceleme bittikten sonra vergi inceleme raporlarını incelenmek üzere rapor değerlendirme komisyonlarına göndermesi hatta rapor değerlendirme komisyonları rapor hakkında olumsuz görüş bildirirse kendisine geri gönderilen raporları tekrar düzenleyip tekrar rapor değerlendirme komisyonuna göndermesi zorunludur.

2.3.2.9 Vergi İnceleme Tutanakları İmzalanmadan Önce Mükelleflere İki Gün Süre Verilmesine Dair Uygulamanın Getirilmesi

2011 tarihinde çıkartılan Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 16. maddesinin 2. fıkrasında "ilgililerin itiraz ve mülahazaları varsa bunlar da tutanağa geçirilir" denilmekteydi. Ancak, tutanağı inceleme imkanı bulamayan mükellef zor durumda kalmaktaydı. 25 Ekim 2016 tarihinde söz konusu yönetmeliğin 2. fıkrasının birinci cümlesi; "Bu tutanakların taslakları, mükelleflerin itiraz ve mülahazalarının tutanağa geçirilebilmesini sağlamak amacıyla, mükelleflerin talep etmesi durumunda iki gün önceden mükelleflerin bilgisine sunulur" şeklinde değiştirilmiştir.

2.3.2.10 Yanılma ve Görüş Değişikliği ile İlgili Getirilen Yenilikler

6009 sayılı Kanunun 14. maddesiyle VUK'un Yanılma başlıklı 369. maddesi Yanılma ve Görüş Değişikliği şeklinde değiştirilerek, mükelleflerin idarenin görüş değiştirmesi durumunda cezanın yanı sıra gecikme faizi ödememeleri sağlanmıştır. Söz konusu madde; "yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde vergi cezası kesilmez ve gecikme faizi hesaplanmaz. Bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların genel tebliğ veya sirkülerde değişiklik yapmak suretiyle görüş ve kanaatini değiştirmesi halinde, oluşan yeni

görüş ve kanaate ilişkin genel tebliğ veya sirküler yayımlandığı tarihten itibaren geçerli olup, geriye dönük olarak uygulanamaz. Şu kadar ki, bu hüküm yargı mercileri tarafından iptal edilen genel tebliğ ve sirküler hakkında uygulanmaz" olarak ifade edilmiştir.

2.3.2.11 Vergi İncelemesine İlişkin Rapor Özetlerinin İnternete Yüklenmesi

Vergi incelemesinden sonra mükelleflere rapor değerlendirme komisyonlarında dinlenilme hakkının verilmesiyle, söz konusu hakkı mükellefler kullanmaya başlamışlardır. Ancak, rapor değerlendirme komisyonlarında dinlenilen mükellef kendisinin hesapları hakkında tutulan raporları görmeden komisyonda kendini savunmaktaydı. 25 Ekim 2016 tarihinde Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 19. maddesine "vergi müfettişleri, vergi inceleme raporları ile bu raporlara ilişkin içeriği Başkanlıkça belirlenmiş olan rapor özetlerini, Başkanlığın bilgi işlem sistemi ile uyumlu olacak şekilde düzenler ve bunların birer örneğini elektronik ortamda Başkanlığa gönderirler" şeklinde eklenen fıkra gereğince, mükellefler rapor değerlendirme komisyonlarında dinlenilmeden önce kendilerine ait tutulan raporların özetlerini internetten görebilecektir.

2.3.2.12 İlgililerin Tutanağın İçerdiği Hususlardan Haberdar Olması Hakkı

31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 17. maddesinin (d) bendinde yer alan "Tutanakta belirtilen hususların ilgililer tarafından okunduğunu ve doğruluğunun anlaşıldığını belirten ifade yer alır" düzenlemesi uyarınca; ilgililer vergi incelemesi sırasında düzenlenen tutanağı okuma, içerdiği hususların doğruluğu, defter kayıtlarına, belgelere ve ifadelere uygunluğunu anladıktan sonra birlikte (Vergi İncelemesini yapan Yetkili ile) imzalama ve dolayısıyla tutanağın içerdiği hususlardan haberdar olma hakkına sahiptir.

2.3.2.13 Müracaat ve Şikayet Hakkı

31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin "Vergi Müfettişlerinin Sorumlulukları" başlıklı 41'inci maddesinin (b) bendinde yer alan "Mesleğin gerektirdiği saygınlığı ve güven duygusunu sarsacak davranışlarda

bulunamazlar" düzenlemesine aykırı davranışlara muhatap olan veya bu tip davranışlarla karşılaşan ilgililer (mükellef, vb.) aşağıda belirtilen yollarla müracaat ve şikayet haklarını kullanabilirler:

1.BİMER'e (Başbakanlık İletişim Merkezi)

a)Telefonla Başvuru (150)

b)Mektupla Başvuru

c)İnternetle Başvuru (www.basbakanlik.gov.tr)

d)Şahsen Başvuru

2.Posta yoluyla Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'na

3.www.vdk.gov.tr adresinden "İhbar ve Şikayet" bölümüne

4.VİMER'e başvuru (444 0 189)

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE VERGİ İNCELEMESİNDE KARŞILAŞILAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM YOLLARI

3.1 YENİ DENETİM SİSTEMİ ÇERÇEVESİNDE VERGİ İNCELEME SORUNLARI VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Bu bölümde vergi denetim sisteminin değişen koşulları çerçevesinde ortaya çıkan yeni sorunlar ve yapılan yeniliklere rağmen devam eden eski inceleme sorunları incelenecektir.

3.1.1 Mükellef Hakları Açısından

OECD, bütün dünya ülkelerinin sistemlerinde, mükellef haklarıyla ilgili bir sistematik yer almasa bile, hepsinin kanunlarında; mükellefin bilgi edinme hakkı, temyiz hakkı, belirlenen vergi değerinden fazla vergi ödememe hakkı, mahremiyet hakkı, kendisine açık olunma hakkı[223] gibi mükelleflerin hakları olduğunu saptamıştır. Bu hakların her ülkenin sisteminde az çok yer alması, söz konusu hakların temel haklar olduğu izlenimini vermektedir. Dolayısıyla, bu hakların iyi yapılandırılmış olması gerektiği düşünülmektedir.

3.1.1.1 Vergi İncelemelerine Süre Sınırının Getirilmesi

Vergi inceleme sürecinde bazı aşamalarla ilgili süre sınırlaması getirilmediğinden, kanunda belirtilen şekliyle vergi incelemesi bitmiş gözükmektedir, ancak, gerçekte, vergi inceleme raporu henüz tekemmül ederek vergi dairesine ve mükellefe gönderilecek aşamaya gelmediğinden vergi inceleme süreci devam etmektedir[224]. Dolayısıyla, kanunda, yönetmeliklerde ya da tebliğlerde vergi inceleme elemanının toplamda görevlendirme süresi ile ilgili bir hüküm bulunmamakta, işe başlama süresi gibi incelemenin bazı aşamaları için parça parça sürelere ilişkin hükümler yer almaktadır.

- Vergi inceleme raporlarının rapor değerlendirme komisyonundan geçtikten sonra vergi dairesine sevk edilmesi konusunda ilgili

[223] OECD [d]; **Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note: A Survey of the Legal Situation in OECD Countries**, OECD Tax Guidance Series, 1990, Paris, s.3.
[224] Hasan Aykın; **"**Vergi İncelemesi Ne Kadar Sürede Biter?**", Yaklaşım,** Sayı: 227, Kasım 2011, s.61-63.

yönetmeliklerde veya kanunda bir süre belirlenmemiştir[225].

- Rapor değerlendirme komisyonunun, inceleme elemanının gönderdiği raporla ilgili değerlendirmesi olumsuz ise gerekli düzeltmeleri yapmak üzere vergi inceleme elemanına gönderilmesinden sonra, inceleme elemanının raporundaki değerlendirmeleri dikkate alarak tekrar komisyona göndermesi için ilgili kanunda ve yönetmeliklerde süre sınırı konulmamıştır.
- Rapor değerlendirme komisyonu ile inceleme elemanı arasında görüş ayrılığı oluşursa rapor ilgisine göre Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonuna veya Vergi Dairesi Başkanlığı Üst Rapor Değerlendirme Komisyonuna gönderilmesinde Kanunda ve yönetmeliklerde süre sınırlaması getirilmemiştir.
- İnceleme elemanının kararda belirtilen değerlendirmelere göre raporunu yeniden düzenlemesi ve ilgili komisyona göndermesine dair Kanunda ve yönetmeliklerde herhangi bir süre sınırlaması koyulmamıştır.

Vergi incelemesinin süre sınırlaması konulmayan bazı aşamaları, incelemenin sürecini Kanun'da belirtilen süre sınırlamalarının dışına çıkarma ve çok uzun ve belirsiz hale getirme potansiyelini bünyesinde taşımaktadır. Uygun bir sürede bitirilen vergi incelemeleri, bir yandan vergi inceleme elemanını disipline etmekte, diğer yandan mükellef açısından ise bir hak olarak nitelenmektedir. Süresinde bitmeyen inceleme nedeni ile disiplin uygulamasına maruz kalmak istemeyen inceleme elemanı, mevzuattaki boşluklardan yararlanmak suretiyle eksik de olsa kanunda belirtilen sürelerde vergi inceleme raporunu, rapor değerlendirme komisyonuna intikal ettirecek, sonraki süreçte ise süre kısıtı aşılmış olarak incelemeye devam edebilecektir[226].

Sürelere ilişkin ilk soruna dair ilk çözüm şu şekilde özetlenebilir: Vergi incelemesine ilişkin sürenin kanunda belirlenmesi uygulanmasının yanında, vergi inceleme raporunun RDK'ya gönderildiği tarihten sonra bu konuda gerekli önlemleri alma yetki ve yükümlülüğünün VDK'ya verilmesi, söz konusu kanun boşluğunu kapatabilir. VDK'nın, her inceleme için incelenecek mükellef ve inceleme konusunu değerlendirmek, yapılan sektör ve mükellef grubu incelemelerinde oluşmuş

[225] Tayfun Şahin [a]; **"**Vergi İncelemesi Sonrasında Uygulanacak Gecikme Faizinin Hesaplanma Süresi Konusunda Farklı Bir Görüş**", Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi,** Sayı: 125, Mayıs 2014, s.56.
[226] Aykın, s.64

tecrübeleri dikkate almak, inceleme süreci ile ilgili inceleme elemanının görüşünü değerlendirmek gibi bir imkanı bulunduğundan, raporlama süreci için de makul bir süresi belirlemesi söz konusu olabilecektir ve mükellef haklarının korunması için de belirlenen bu sürenin mükellefe de bildirmesi şeklinde bir uygulama da olmalıdır. Ancak, bu uygulama söz konusu olduğunda ve raporlama aşmasında herhangi bir gecikme sorunuyla karşılaşıldığında, kurum bu durumu kendi içinde tölare edebileceğinden, VDK'nın raporlama aşamalarında söz sahibi olabileceği ancak sektör ve mükellef grubu çerçevesinde belirlenecek raporlama aşaması süresi kanunda yer almalıdır. Böylece, bir yandan incelemelerin belirsiz süreye yayılması engellenirken, diğer yandan inceleme için öngörülen sürenin rasyonel şekilde belirlenmesi mümkün hale gelecektir.

Bu konuyla ilgili başka bir sorun; vergi incelemelerinin bitmemesi halinde 6 aylık ek süre verilmesi; ancak, verilen 6 aylık sürede de incelemenin bitmemesi durumunda incelemeye ne olacağı konusunun bir muamma olmasıdır[227]. Belirlenen sürede incelemenin tamamlanamaması halinde yine de vergi inceleme raporu yazılabilecek midir? Süresinde tamamlanamayan vergi inceleme raporu nihai işlem olan tarh işleminin dayanağı olabilecek midir?[228] Ayrıca, bu durumda ne gibi yaptırımların öngörüldüğü kanunda belirtilmemiştir[229].

Sürelere ilişkin başka bir soruna dair çözüm şu şekilde özetlenebilir: İncelemelere süre sınırlaması getiren 6009 sayılı kanunun 11. maddesinin gerekçesinde, vergi incelemelerinin öngörülebilir bir sürede tamamlanmasının, mükellef haklarının vazgeçilmez bir unsuru olduğu belirtilmiştir. Kanunda izin vermemesine rağmen, uygulamada bu gibi durumlar nedeniyle incelemeyi bitiremeyen inceleme elemanına ek süre verilebilmektedir. Bu durumda yasadaki süre kısıtının bir anlamı kalmamakta ve mükellef hakları zedelenmektedir. Bu çerçevede, süresinde tamamlanamayan vergi incelemesine ilişkin raporun tarhiyata dayanak yapılıp yapılamayacağı hususunun da kanunda açıkça düzenlenmesi gerekmektedir[230].

Bu konuyla ilgili bir diğer sorun da incelemenin süresinde bitirilememesi konusuyla gecikme faizi konusu arasındaki ilişkidir. Bir incelemenin

[227] S.Tekin, s.82.
[228] Mustafa Korkmaz; **"**Vergi İncelemesi Öncesinde- Esnasında- Sonrasında Mükellef Hakları**", Vergi Sorunları,** Sayı: 329, Şubat 2016, s.36.
[229] Tahir Erdem [b]; **"**Vergi İnceleme Sürecinde Düzenlenmesi Gereken Tutanaklar ve İncelemeye Başlama Tutanağının Önemi-1**", Yaklaşım,** Sayı:243, Mart 2013.
[230] Korkmaz, s.37.

tamamlanamaması nedeniyle mükellefin yeniden incelemeye alınması ve bu inceleme sonucunda bir vergi tarhiyatı gerekmesi durumunda tarh edilecek vergiyle ilgili gecikme faizi uygulaması yapılırken hesaplama hangi tarihe kadar yapılacaktır? İkinci inceleme üzerine yapılacak tarhiyatın tarihine kadar gecikme faizi hesaplanması mümkün müdür?

Gecikme faiziyle ilgili ilk soruna ilişkin çözüm şu şekilde özetlenebilir: Gecikme faizinin yeniden incelemeye dayanılarak yapılan tarhiyat tarihine kadar hesaplanması, mükelleflerin itirazlarına yol açabilecek, bu itiraz da yerinde bir itiraz olacaktır. Mükellefler, idarenin incelemenin süresinde tamamlanması konusundaki görevini yapmadığını ve bu nedenle gecikme faizi hesaplanacak sürenin arttığını ileri sürerek yapılan gecikme faizi tarhiyatına itiraz edebilirler[231].

İncelemenin süresinde bitirilememesi değil de, ek 6 altı aylık inceleme süresi istenmesi durumunda, ilgili gecikme faizi uygulaması yapılırken hesaplama hangi tarihe kadar yapılacağının da bilinmemesi bu konuya ilişkin başka bir sorundur.

Gecikme faiziyle ilgili diğer bir soruna ilişkin çözüm şu şekilde özetlenebilir: Bu çeşit incelemelerde gecikme faizinin verginin normal vade tarihinden yapılan tarhiyat tarihine kadar değil, incelemenin normal olarak bitirilmesi gereken süreye kadar hesaplanması gerekmektedir.

Vergi incelemelerine süre sınırlamasın getirilmesiyle ilgili bir başka sorun da; VUK'da belirtilen ilgili maddeye göre, belirlenen sürede incelemelerin bitirilmesi amacıyla gerekli tedbirlerin alınacağının belirtilmiş olmasına rağmen bu tedbirlerin neler olduğunun açıklanmamış olmasıdır[232].

Söz konusu tedbirlere ilişkin çözüm şu şekilde özetlenebilir: İlgili tedbirler, VDK'nın iç genelgeleri veya vergi müfettişlerinin insiyatifleri vasıtasıyla alınabilir. Ancak, incelemelerin şeffaflığı ve mükellefin idareye güveni açısından bu tür tedbirlerin vergi incelemeye ilişkin yönetmeliklerde yer alması kanaatimizce uygun olanıdır.

6009 sayılı kanunla incelemelere süre sınırlaması getirildiği gibi daha sonra yeni sisteme dair çıkarılan yönetmeliklerle; incelemede işe başlama, incelemeye başlama gibi konulara da süre sınırlaması getirilmiştir. Ancak burada da birtakım sorunlar mevcuttur. Örneğin; incelemede işe başlama konusunda 30 günlük süre nasıl hesaplanacaktır? İnceleme elemanının, izinli veya raporlu olması, turne mahallinde

[231] Şahin [a], s.59.
[232] Şahin [a], s.55

bulunması gibi hususlardan dolayı görevlendirmenin tebliğ edilememesi durumunda otuz günlük süre işlemeye başlayacak mıdır?[233]

30 Günlük sürenin hesaplanmasına ilişkin çözüm şu şekilde özetlenebilir: İnceleme elemanının, izinli veya raporlu olması, turne mahallinde bulunması gibi hususlardan dolayı görevlendirmenin tebliğ edilememesi durumunda, otuz günlük sürenin işlemeye başlamayacağı; iş emrinin inceleme elemanına tebliğ tarihinin otuz günlük sürenin hesaplanmasında esas alınması gerektiği düşünülmektedir[234].

3.1.1.2 Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması

Türkiye'de her kurum kendi içerisinde bir tür dışarıya kapalı iletişim ağı oluşturmaktadır. Kurumların dışarıya bu denli kapalı oluşu ve diğer kurumlarla bazen oluşan rekabet hissiyatı kurumlar arasında iletişimsizliğin baş nedenleri arasında yer almaktadır. Sonuçta, denetim sırasında baş gösteren sorunlar, bir kültürde normlara bağlı kalmak için yapılan muhtemel başarısızlıkları yansıtmaktadır ve bu başarısızlıkların sebebi de yetersiz sosyalleşmedir[235]. Oysa OECD, vergi inceleme elemanlarının özellikleri arasında; etkin bir şekilde iletişim kurabilmeyi ve insan ilişkilerinde yönlendirici olabilmeyi de saymıştır[236].

Türk vergi incelemelerinin üçayağı olan vergi inceleme elemanlarının, vergi mükelleflerinin ve bu iki grup arasında bir nevi aracı grup olarak görülen Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler (SMMM)'in ve tasdik yetkisi bulunan Yeminli Mali Müşavirler (YMM)'lerin, birbirlerinden farklı olarak kendilerine özgü sistemleri ve sorunları bulunmaktadır. Ancak bu üç grup arasındaki iletişim yok denecek kadar azdır. Özellikle kendini pederşahi olarak devlet gücünü arkasına almış vergi inceleme kurumu, yeni yönetmelikler sonrası diğer gruplarla iletişim kuruyor gibi gözükse de pratikte çok fazla bir ilerleme kaydedilmiş değildir.

Türk vergi incelemelerinin üçayağı arasındaki soruna ilişkin çözüm şu şekilde özetlenebilir: SMMM, YMM ve vergi inceleme elemanları arasındaki iletişim yolunun açılabilmesi açısından rapor değerlendirme komisyonlarında bir YMM ve mükelleflerin gelir durumlarına göre bir de SMMM bulundurulmalıdır.

---

[233] Samet Güleç; **"**Vergi İncelemesinde Sürelere Uyulmamasının Disiplin ve Ceza Hukuku Açısından Değerlendirilmesi**"**, **Yaklaşım,** Sayı: 242, Şubat 2013, s.79.
[234] Güleç, s.79.
[235]Kent W. Smith, **"**The Cultural Grounding of Tax Issues: Insights from Tax Audits**"**, **Law & Society Review,** Volume 29, No. 3, 1995, s.448.
[236] OECD [e]; **Strengthening Tax Audit Capabilities: Auditor Workforce Management—Survey Findings and Observations**, OECD Centre For Tax Policy and Administration, 2006, Washington, s.10.

Görevlendirilecek YMM ve SMMM'ler, ilgili odaların yönetim kurulu tarafından belirlenmelidir. Ayrıca, hem farklı bir kurumdan farklı bir kişinin görüşünü almak için hem de pratikte yaşananların üniversitelere girmesi açısından üniversitelerin İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi (İİBF) çatıları altında görev yapan en az bir profesörün de Rapor Değerlendirme Komisyonlarında (RDK) bulunması verilecek kararlar açısından kanımızca faydalı olacaktır.

RDK'lar ile ilgili bir diğer sorun; rapor değerlendirme komisyonlarına gönderilen raporlarla ilgili vergi inceleme elemanıyla RDK arasında bir uyuşmazlık olur ve bu uyuşmazlık devam ederse, bu uzun süreçte mükellefin alıkonulan defter ve belgeleri ile ilgili bir düzenleme yapılmamış olmasına ilişkindir[237].

RDK ve inceleme elemanı arasındaki uyuşmazlığa dair soruna ilişkin çözüm şu şekilde özetlenebilir: Söz konusu uzun süre boyunca mükellefin defter ve belgeleri inceleme elemanı tarafından muhafaza edilmekte, ancak sürecin tamamlanmasından sonra mükellefe geri verilmektedir. Defter ve belgelerin bu şekilde alıkonmasına ilişkin VUK'ta yer alan bir yetki bulunmamaktadır. Bu konuda VİUUEHY'de bir düzenleme yapılmasının gerektiği açıktır[238].

Yeni denetim sistemi ile ilgili kanunlarda zaman zaman yapılan değişikliklerle, vergi incelemeleri ile ilgili mevzuatta boşluklar oluşmaktadır. Bunlardan biri de; mükelleflerin RDK'larda dinlenilmesi ile ilgilidir. 25 Ekim 2016 tarihinde Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslara İlişkin yönetmelikte yapılan değişiklik sonucu mükelleflerin Rapor Değerlendirme Komisyonlarında dinlenme talebinin vergi inceleme raporlarına not düşüleceği belirtilmiştir. Vergi inceleme elemanı ile rapor değerlendirme komisyonu arasında görüş birliği sağlanamazsa mükellef, düzenlenecek bütün komisyonlarda mı dinlenecektir? Yoksa mükellefin seçimlik hakkı mevcut mudur?

RDK'lara dair açıklanmayan bir noktaya ilişkin çözüm şu şekilde özetlenebilir: VİUUEHY'de bu konuya dair bir düzenleme yapılmamıştır. Ancak uygulamada mükellefin bütün rapor değerlendirme komisyonlarında dinlenilme hakkı mevcuttur. Vergi inceleme elemanı ile rapor değerlendirme komisyonu arasında görüş birliği sağlanamadığı durumlarda, mükellef, dilediği komisyonlarda savunmasını sunabilir. Vergi incelemelerinde uyulacak usul ve esaslar hakkındaki

[237] Tayfun Şahin [b]; **"**Vergi İncelemesi İçin Alınan Defter ve Belgelerin Geri Verilmediği Durumlara İlişkin Tartışmalı Bir Durum**", Yaklaşım,** Sayı: 246, Haziran 2013, s. 28.
[238] Şahin [b], Haziran 2013, s. 23- 28.

yönetmelikte mükellef haklarının zedelenmemesi açısından bu konuya dair kanımızca derhal bir düzenleme yapılmalıdır.

RDK'lara dair bir başka sorun; rapor değerlendirme komisyonlarına dair yapılan yasal düzenlemelerde, ilgili komisyonların hukuki ve cezai sorumluluklarına yönelik herhangi bir hükme yer verilmemiş olmasıdır[239].

RDK'ların hukuki ve cezai sorumluluklarına yönelik çözüm şu şekilde özetlenebilir: Rapor değerlendirme komisyonlarının üyeleri, inceleme raporunu okuyup, okuduklarını karara bağladıklarına göre; raporun sonuçlarından en az inceleme elemanı kadar hukuken sorumlu tutulmaları gerekmektedir. Bu sebeple, kanaatimizce, incelemeyi yapan inceleme elemanıyla aynı incelemenin RDK'sında bulunan vergi inceleme elemanı aynı disiplin hükümlerine tabi tutulmalıdır.

RDK ile ilgili bazı açıklanmayan hususlar da mevcuttur. Örneğin; RDK'da dinlenme talep eden mükellef komisyonda ne anlatacaktır? Bu duruma ilişkin bir açıklama yapılmamıştır. Bir anlamda mükellef, RDK'lara inceleme elemanını şikayet mi edecektir? Mükellef, inceleme elemanına anlatamadığı konuları mı komisyona anlatacaktır? Diğer bir ifadeyle, mükellef, bazı hukuksal konuları inceleme elemanına anlatamamış mıdır?[240]

RDK'larda yer alan sorun ilişkin başka bir çözüm şu şekilde özetlenebilir: Bu durum, inceleme elemanı tarafından rapor düzenlendiği halde mükellefin yeterince kendisini ifade edebilecek şekilde bilgilendirilmediği şeklinde anlaşılabilir. İncelemenin en sıkıntılı tarafı; mükellefle iletişim ve kendisini bilgilendirmedir ve bu konularda özen gösterilmesi durumunda mükellef, inceleme elemanının kendisini dinlemesi olanağına zaten kavuşmuş olacaktır. Mükellefin incelemeyi yapana düşüncelerini anlatması konusunda VİUUEHY'de yönlendirici bir düzenleme yapılmasıyla mükellefin kendisini savunması, inceleme aşamasında sağlanmış olur[241].

3.1.1.3 İnceleme Tutanaklarıyla İlgili Belirsizliklerin Varlığı

Tutanaklar ile ilgili sorunlardan ilki; incelemeye başlama tutanağı ile ilgili bazı unsurların kanun boşluğu yaratması sebebiyle, mükelleflerin pişmanlık ve ıslahtan kolayca yararlanabilmeleri ile ilgilidir. 6009 sayılı kanundan önce

[239] Ahmet Erol [c]; **"**Mükellef Hakları Yönünden 6009 Sayılı Yasa İle Getirilen Hükümlerin Değerlendirilmesi-2**", Yaklaşım,** Sayı: 217, Ocak 2011, s. 40.
[240] Tayfun Şahin [c]; **"**Mükellef Hakları Yönünden Mükellefin Rapor Değerlendirme Komisyonunda Dinlenme Talebinde Bulunması**", Yaklaşım,** Sayı: 242, Şubat 2013, s.44.
[241] Şahin [c], Şubat 2013, s.44-45.

mükellefin dosyasının vergi dairesinden istenmiş olması veya mükellefin incelemeye başlama tutanağını imzalamak üzere yazı ile daireye çağrılmış olması ya da mükellefin defter ve belgelerinin inceleme için alınmış olması gibi haller; vergi idaresince pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanmaya engel durumlar olarak değerlendirilmekteydi. Ancak, 6009 sayılı kanundan sonra, mükellef, ihbar dışında herhangi bir sebeple incelemeye sevk edildiğinde ve incelemeye başlama tutanağını imzalamak üzere daireye davet edildiğinde rahatlıkla vergi dairesine gidip pişmanlık ve ıslah dilekçesi vermek suretiyle vergi ziyaı olmaksızın pişmanlık zammıyla ödeme imkanına sahip olmuştur[242].

İnceleme tutanaklarına ilişkin ilk soruna dair çözüm şu şekilde özetlenebilir: VUK'un 371/2 maddesinde, vergi incelemelerinde getirilen yeni anlayışa uygun bir değişiklik yapılması gereklilik arz etmektedir. Mükellefin, incelemeye başlama tutanağını imzalamak üzere davet edilmesi veya işyerinde hazır bulunmasının istenmesi, pişmanlık ve ıslahtan yararlanma olanağını ortadan kaldırmalıdır. Bu şekilde yapılacak bir düzenleme ile pişmanlık ve ıslah müessesinin amacına daha iyi hizmet edilecek, hem bir kanun boşluğunu doldurulacak hem de bu boşluğun yaratabileceği olumsuz sonuçlar ortadan kaldırılacaktır[243].

Tutanaklarla ilgili bir diğer sorun; tutanaklara konulan mükellefin itiraz ve mülahazaları ile ilgilidir. VUK'un 141. maddesine göre ilgililerin itiraz ve mülahazaları varsa, bunların da tutanağa geçirilmeleri gerekmektedir. Ancak tutanağa geçirilecek itiraz ve mülahazaların neler olabileceği konusunda VUK'da veya ilgili yönetmeliklerde herhangi bir düzenleme veya gösterilebilecek bir örnek bulunmamaktadır.

Tutanaklara dair başka bir soruna ilişkin çözüm şu şekilde özetlenebilir; yapılacak bir düzenleme ile tutanakların sınırlandırılarak (defterden tespit edilen hususlara ilişkin tutanak, ifade tutanağı v.b.) her birine konulabilecek itiraz ve mülahazaların ayrı ayrı belirlenmesi, mükellefler ve inceleme elemanları arasında çıkabilecek tartışmaları önleme konusunda işlevsel olacaktır[244].

İncelemeye başlama tutanağı ile ilgili ikilemlerden biri de şöyle izah edilebilir; vergi incelemelerinde usul ve esaslar hakkındaki yönetmeliğin 9. maddesinde, ilgili ile temas kurulmasına rağmen verilen süre, defter ve belgelerin

[242] Mehmet Batun; **"**Vergi İncelemesinde Yeni Sistem ve Pişmanlık ve Islah Müessesesi Açısından Bir Sorun**", Yaklaşım,** Sayı: 225, Eylül 2011, s.111-112.
[243] Batun, s.112.
[244]Korkmaz, s.35.

ibraz edilmemesi, incelemeye başlamaya tutanağının düzenlenememesinin nedenleri arasında verilmiştir. Adı geçen yönetmeliğin 13. maddesine göre; incelemenin mükellefin işyerinde yapılmasını kararlaştırıldığı durumlarda mükelleften defter ve belgelerini ibraz etmesi istenmeyecek, ancak incelemenin dairede yapılması kararlaştırıldığında ibraz istenebilecektir. Bu düzenlemeye göre inceleme elemanı incelemenin yapılacağı yeri kendi kararıyla belirleyememektedir. Ancak mükellefin iş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerin bulunması durumunda mükellefin kararı beklenmeden incelemenin dairede yapılması re'sen kararlaştırılabilecek, defter ve belgelerin ibrazı ancak bu durumlarda mükellefin onayı beklenmeden istenebilecektir. Bu durumda; başlama tutanağı düzenlenememesi nedenleri arasında, defter ve belgelerin ibraz edilmemesinin sayılmış olmasının, gerçekte pek bir anlamı bulunmamaktadır[245].

Defter ve belgelerin ibrazına yönelik soruna ilişkin çözüm şu şekilde özetlenebilir: Bahsi geçen yönetmeliğin 9. maddesinde belirtilen defter ve belgelerin ibraz edilememesine dair ifade, ancak inceleme dairede yapılırsa geçerlidir. Bu durum ilgili yönetmeliğin 9. maddesinin 4. fıkrasındaki "ilgili ile temas kurulmasına rağmen verilen sürede defter ve belgelerin ibraz edilmemesi" cümlesinin önüne "inceleme dairede yapılırsa" ifadesi konulursa konudaki anlam karışıklığı giderilmiş olacaktır.

Bir diğer tutanaklar ile ilgili bir sorun da yönetmeliklerde veya VUK'da incelemeye başlama tutanağı için mükellefin ne şekilde davet edileceği konusunda bir düzenleme yapılmamış olmasıdır.

Mükellefin ne şekilde davet edileceği konusunda yasalarda bir düzenleme yapılmamasına ilişkin soruna dair çözüm şu şekilde özetlenebilir: Bu durumda uygulamada, mükellefe tebliğ edilecek olan yazıda hakkında vergi incelemesi yapılacağı ve incelemeye başlama tutanağı düzenlenmek üzere gün, saat ve yeri belirtilmek suretiyle mükellef davet edilecektir[246]. Vergi incelemelerinde uyulacak usul ve esaslar hakkındaki yönetmeliğe bir madde konulması suretiyle uygulamada karışıklığa yol açabilecek bu durum için belli bir standart getirilmelidir.

[245] Tayfun Şahin [d]; **"**Vergi İncelemesine Başlama Tutanağının Düzenlenemediği Hallerde İncelemenin Aşamaları**", Yaklaşım,** Sayı: 241, Ocak 2013, s.75.
[246] Şahin [d], Ocak 2013, s.76.

3.1.1.4 Vergi İncelemelerinin Yapılacağı Yerle İlgili Belirsizliklerin Varlığı

Yeni denetim sistemi ve çeşitli konularda çıkarılan yönetmeliklere rağmen düzeltilemeyen veya göz ardı edilen bazı sorunlar da mevcuttur. Bunlardan biri de vergi incelemelerinin yapılacağı yere ilişkin sorundur. Örneğin; Mükellefin birden fazla işyerinin olması durumunda inceleme hangi işyerinde yapılacaktır? Ya da İncelemenin hangi evreleri ya da ne kadarı işyerinde yapılırsa, inceleme işyerinde yapılmış sayılacaktır?

İncelemelerin işyerinde yapılmasını yeterli kıllan unsurlara ilişkin çözüm şu şekilde özetlenebilir: İncelemenin maksadı VUK'un 134. maddesinde ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır şeklinde belirlendiği için bu amaca hizmet eden işyeri neresi ise vergi incelemesi orada yürütülmelidir. Bu çerçevede inceleme; mükellefe ya da sorumluya ait herhangi bir işyerinde değil, delillerin toplanacağı işyerinde yapılır.

İnceleme; mükellefe ait herhangi bir işyerinde değil, delillerin toplanacağı işyerinde yapılır. Dolayısıyla, incelemenin işyerinde yapılmış sayılması için incelemenin delillerin toplandığı işyerinde yapılması gerekmektedir. Örneğin, randıman incelemeleri ve fiili envantere dayalı incelemeler gibi keşif gerektiren saha incelemelerinin işyerinde yapılmasıyla inceleme işyerinde yapılmış sayılır[247]. Bu gibi mükellefin aklını karıştırabilecek önemli hususların mevzuatımızda çık bir şekilde belirtilmesi, kanaatimizce elzemdir.

Bu konuyla ilgili diğer bir sorun; işyerini aynı zamanda konutu olarak da kullanan bireylere ilişkindir. İşyerini aynı zamanda konutu olarak da kullanan bireyin işyerinde inceleme yapılması durumunda konut dokunulmazlığı mevzuu ne olacaktır?

Konut dokunulmazlığına ilişkin soruna dair çözüm şu şekilde özetlenebilir: Bu durumun incelemeye yetkili olan ile incelemeye tabi olanın uzlaşıyla çözüleceği kanaatindeyiz. Ancak sorun olarak burada kullanılan iktisadi kıymetlerin tespiti, envanter uygulamaları gibi fiili tespit gereken durumlar da ortaya çıkabilir. Türk VUK'nun kaynak ülkesi konumunda olan Alman Vergi Usul Kanunu'nda incelemenin işyerinde yapılacağı kurala bağlanmakla birlikte, uygun bir yer bulunmaması durumunda vergi ödevlisinin evinde ya da vergi dairesinde

[247] Gülhan, Türkmen, s. 93-99.

yapılacağı düzenlenmiş olup, yargı içtihatlarında incelemenin işyerinde yapılması konut dokunulmazlığını ihlal sayılmamaktadır. Söz konusu madde için, Türk VUK'u evde inceleme yapılmasına dair kısım haricinde Alman VUK'u ile neredeyse birebir örtüşmektedir[248].

Yeni denetim sisteminde halen daha açıklığa kavuşmayan inceleme yerine ilişkin bir başka vergi inceleme sorunu, işyerinin müsait olmaması durumunun ne zaman/hangi vergi inceleme aşamasında ihtilaf konusu olacak olmasıdır. Mükellef ile vergi inceleme elemanı arasında bu konuda uyuşmazlık çıktığında mükellef henüz kendisi aleyhine idari bir işlem (örneğin vergi tarhiyatı) yapılmadan işyerinin müsait olduğu/olmadığı iddiasıyla yargı yoluna gidebilir mi? Bu talebini vergi idaresine yazılı olarak ilettiğinde bu talebine açık ya da zımni olarak ret cevabı verildiğinde bu cevabı dava konusu edebilecek midir, yoksa inceleme sonucunda ortaya çıkacak olan idari işlemi bekleyerek onunla mı dava etmelidir?

İnceleme yerine ilişkin bir başka vergi inceleme sorununa ilişkin çözüm şu şekilde özetlenebilir; ihtilafların azalması açısından, incelemeye başlama tutanaklarında incelemenin yapılacağı yerin bulunması gereken zorunlu unsurlar arasına dahil edilmesi yerinde bir uygulamadır. Kararlaştırılan inceleme yerinin sonradan değişmesi durumunda, yeni durumun incelemeye yetkili olanlarca açık bir şekilde tevsik edilmesi gerektiği düşüncesindeyiz. Defter ve belgelerin; incelemeye başlama tutanağında incelemenin yapılacağı yer belirlendikten sonra istenmesi yaşanabilecek ihtilafları en aza indirecektir[249]. Dolayısıyla, mükellef ile incelemeye yetkili olan arasında bu türden yaşanabilecek ihtilaflar, baştan halledildiğinden ilgili durumun dava konusu olamayacağı düşünülmektedir.

3.1.1.5 Aramalı Vergi İncelemeleriyle İlgili Belirsizliklerin Varlığı

6009 sayılı kanun ile birlikte denetim sistemine birtakım ölçütler getirilmiş, 646 sayılı KHK ile de denetimi yapan kurumlar tek çatı altında toplanmış ve sisteme yeni ölçütler getirilmeye devam edilmiştir. Ancak, eski sistemden kalan bazı aksaklıkların üzerine yeni sistemin koşullarının eklenmesiyle beraber aksaklıklar daha da karışık bir hal almıştır. Örneğin incelemeye başlama tutanağının tutulmasının zorunlu kılınması, sistemde ya da kanunda yenilenmeyen noktalarla çatışmaktadır. Bu sorunlardan ilki; incelemenin aramayla başlaması halinde ayrıca

[248] Gülhan, Türkmen, s. 93-99.
[249] Gülhan, Türkmen, s.s. 100.

incelemeye başlama tutanağının da tutulacak olup olmamasıdır.[250,251,252]

Aramalı incelemede inceleme başlama tutanağı sorununa ilişkin görüşler ve çözüm şu şekilde özetlenebilir: Aramada alıkonulan defter ve belgelere mahkeme kararıyla el konulduğu için inceleme başlama tutanağı düzenlenmesi gerekmemektedir[253]. Başka bir görüşe göre ise düzenlenmesi gereklidir. Bilindiği üzere VUK'un 140. maddesinde, incelemeye tabi olana, bunun mevzuunun işe başlamadan evvel açık olarak izah edileceği ifade edilmiştir. Vergi incelemelerinde uyulacak usul ve esaslar hakkında yönetmeliğin 11. maddesinde incelemeye başlamaya tutanağında bulunması gerekli hususlara (VUK'un 140. maddesinde yazılı hususu kapsayacak şekilde) yer verilmiştir. Bu nedenle, arama günü ilgili yönetmeliğin 11. maddesinde yer alan hususları (incelemenin konusu, gerekçesi, türü vb..) ihtiva eden incelemeye başlama tutanağının düzenlenmesi gerekmektedir. Kanımızca da inceleme aramayla başlasa dahi incelemeye başlama tutanağının tutulması gereklidir. Sonuçta, aramalı inceleme de vergi incelemesinin bir çeşididir ve vergi incelemesi için geçerli olan koşulların, incelemenin diğer çeşitleri için de geçerli olması gerekmektedir.

Bir diğer aramalı inceleme ile ilgili sorun şu şekildedir; VUK'un 145. maddesinde "arama neticesinde alınan defter ve vesikalar üzerindeki incelemeler, en geç üç ay içinde bitirilerek sahibine bir tutanakla geri verileceği" hükmü bulunmaktadır. Ancak hem aramaya ilişkin sürenin hem de incelemenin 3 ay içinde bitirilmesi mümkün değildir[254]. Gerek mükellef gerekse inceleme elemanları ve gerekse arama kararını veren Sulh Ceza Mahkemesi yargıçları bu süreyi incelemenin bitirileceği süre olarak algılamakta ve uygulamada bu algı çok ciddi tartışma ve aksaklıklara neden olmaktadır[255].

Bir diğer aramalı inceleme ile ilgili sorununa **ilişkin çözüm şu şekilde özetlenebilir:** 3 aylık süre incelemenin tamamlanmasına değil, arama sonucu elde edilen asıl evrak üzerinde yapılacak incelemeye ilişkin olmalıdır. Bu durumun getirdiği karışıklıkları engellemek için VUK'un 145. maddesindeki "Arama neticesinde alınan defter ve vesikalar üzerindeki incelemeler en geç üç ay içinde

[250] Şahin [d], Ocak 2013, s.77.
[251] M.Mahmut Yılmaz; **"**Aramalı Vergi İncelemesinde İncelemeye Başlama Tarihi ve Tutanağı**", Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi,** Sayı:113, Mayıs 2013, s.59.
[252] Yılmaz, s.59.
[253] Şahin [d], Ocak 2013, s.78.
[254] Yılmaz, s.59.
[255] Nas, 166.

bitirilerek sahibine bir tutanakla geri verilir" şeklinde başlayan maddenin devamına "üç aylık süre arama yoluyla el konulmuş defter ve belgeler üzerindeki incelemelerin süresidir" ibaresi eklenirse anlam karışıklığı giderilmiş olacaktır.

Aramalı inceleme konusunda teknolojik gelişmeler, resmi işlere de yansıdığından beri devam eden bir sorun şu şekilde izah edilebilir: VUK mükerrer madde 242 gereğince, vergi inceleme elemanının talep yazısı üzerine, vergi ile ilgili işleri için elektronik defter, belge ve kayıt tutabilen mükellefler hakkında verginin gizlendiği ya da kaçırıldığı hususunda bir ihbar alan ya da inceleme yapan vergi inceleme elemanları söz konusu kayıt ortamını arayabilmektedir. VUK mükerrer madde 242 kapsamı dışında tutulan kayıt ortamları için ise, Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 134. maddesi uygulama alanı bulmaktadır. İlgili hükmün birinci fıkrası gereğince, "Bir suç dolayısıyla yapılan soruşturmada, somut delillere dayanan kuvvetli şüphe sebeplerinin varlığı ve başka surette delil etme imkanının bulunmaması halinde, Cumhuriyet savcısının istemi üzerine şüphelinin kullandığı bilgisayar ve bilgisayar programları ile bilgisayar kütüklerinde arama yapılmasına, bilgisayar kayıtlarından kopya çıkarılmasına, bu kayıtların çözülerek metin haline getirilmesine hakim tarafından karar verilir. VUK'un aramalı incelemeyi düzenleyen 142.-147. maddelerinde ise bilgisayarlarda, bilgisayar programlarında ve kütüklerinde; arama, kopyalama ve el koyma ile ilgili herhangi bir düzenleme yer almamaktadır[256,257].

Teknolojinin aramalı incelemelere yansımasıyla ortaya çıkan soruna ilişkin çözüm şu şekilde özetlenebilir: VUK'a eklenen mükerrer 242. madde ile VUK'da ve diğer kanunlarda defter, kayıt ve belgelere ilişkin olarak yer alan hükümler elektronik defter, kayıt ve belgeler için de geçerlidir hükmü yer alsa da anlaşmazlıklara meydan vermemek için, VUK'un arama ile 143. ilgili maddesi kapsamına, defter ve belgeler yanında, bilgisayarlar, bilgisayar programları ve kütükleri de dâhil edilmelidir[258].

3.1.1.6 Vergilendirme İlkelerine veya Vergi İnceleme Kurallarına Aykırılıkların Olması

646 sayılı KHK ve 6009 sayılı kanun çerçevesinde denetim sistemine yeni bir görünüm kazandırılmıştır. Ancak, vergi denetim sistemi yenilense de sonuçta daha

[256] Akdemir, Baş, s.132.
[257] Nas, s. 168.
[258] Nas, s. 169.

büyük bir sistemin parçasıdır. Söz konusu sistem, vergi sistemidir ve bu sistemin de kendi içerisinde ilkeleri ve kuralları bulunmaktadır. Norm hiyerarşisi gereği, vergi denetim sistemi, Türk vergi sisteminin vergilendirme ilkelerine ve kurallarına uymak zorundadır. Vergi sisteminde yer alan bazı kurallara uyulmaması eskiden beri devam eden bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu sorunlardan ilki şu şekilde ifade edilebilir; vergi inceleme elemanına, vergi incelemesi sırasında ibrazdan kaçınılan belgelerin, dava sırasında mahkemeye arz edilmesiyle, VUK'da öngörülen inceleme ve vergilendirme ilke ve kurallarının yaptırımsız kalmasına yol açmaktadır.

Vergilendirme ilkelerine aykırılık ile ilgili bir soruna ilişkin çözüm şu şekilde özetlenebilir: VUK'un 359. maddesinin a/2 alt bendinde yer alan defterleri ibraz etmeme veya saklamanın suç teşkil etmesi sorunu, susma hakkı açısından öğretide tartışılmıştır. Susma hakkı, kendi mahkumiyetine yardımcı olmama, diğer bir deyişle kendi aleyhine beyan ve delil vermeye zorlanmama hakkıdır. Bu açıdan, vergi yükümlüsünün susma hakkı, hem ifade hem de defter ve belgeleri vermeyi reddetmeye ilişkin bir koruma alanı yaratır. Susma hakkının özü, şüpheli veya sanık susma hakkını kullandığı zaman, yetkililerin bu kişiyi bilgi vermeye zorlama yollarına başvuramamasıdır. Yani, susma hakkının ihlalinin ölçüsü zorlamadır. Zorlama, kişinin kendini suçlar mahiyetteki bilgiyi, cebir altında ve arzusu hilafına, yetkili makamlara vermesini sağlamak için iradesini etkilemeyi ve/veya özgürlüğünden yoksun bırakmayı kapsar. Bu açıdan kişinin kendini suçlar mahiyette ifade, bilgi, belge vermemesi halinde uygulanan her türlü yaptırım, idari para cezası veya hapis cezası, zorlama anlamın gelir ve susma hakkını ihlal eder. O halde, vergi yükümlüsünün kendi aleyhine delil vermesi sonucunu yaratacak şekilde defter ve belge ibrazının hapis veya para cezasına bağlanması susma hakkının ihlali anlamına gelir. Ancak, Anayasa'da yer alan susma hakkı ile kamu düzeni arasındaki dengeyi kurmak ve salt belge gizlemenin bir hak kullanma olarak değil de, işlediği bir suçtan kaçınmak olarak yorumlandığı takdirde bunun Anayasa'ya aykırı olmadığı sonucuna varmak gerekir. Gerçekten de defter ve belge gizlemenin susma hakkı kapsamında değerlendirilmesi vergi denetim sisteminde var olan sorunların gittikçe büyümesine yol açacak, ortaya çıkan adaletsiz vergi mekanizması dürüst mükellefin vergiye gönüllü uyumunu sekteye uğratacak, dolayısıyla kamu düzeninin bozulmasına yol açacaktır[259]. Bu nedenlerledir ki vergi inceleme elemanına, vergi incelemesi sırasında

[259] Övül Çölgezen Batun [a]; **"**Vergi İncelemesi ve Mükellef Hakları-1**", Yaklaşım,** Sayı: 249, Eylül 2013, s.54-55.

ibrazdan kaçınılan belgelere karşı VUK'un 359. maddesinin a/2 alt bendinde verilen hapis cezası yerindedir. Ancak bu tip olaylara Danıştay kararlarında rastlanılmıştır. Dolayısıyla bu suçu, kast unsurunun eşliğinde işleyen kişilere verilen hapis cezasının arttırılması gerektiği düşünülmektedir.

Bir diğer sorun; resen tarh edilen vergilere ait ihbarnameye vergi inceleme raporlarının eklenip eklenemeyeceğine ilişkindir. VUK'un 35. maddesi uyarınca takdir komisyonunun kararı üzerine tarh edilen vergilerde, kararın ve re'sen takdiri gerektiren inceleme raporunun birer suretinin ihbarnameye eklenmesi gerekmektedir. Ancak bazı Danıştay kararları, ihbarnameye vergi inceleme raporunun eklenmemesinin mükellefin hak arama özgürlüğünü engelleyeceği hususuna vurgu yaparak, yapılan tebligatın hatalı olduğuna ve bunun esasa müessir bir şekil hatası oluşturduğuna hükmederken, bazıları da vergi dairesinin, vergi inceleme raporunu ihbarnameyle değil fakat savunmasının ekinde mahkemeye sunmasının ihbarnamenin geçerliliğini sakatlamadığına karar vermiştir. Bu durumda vergi inceleme raporlarının ihbarnameye eklenmesi hususunda hangi Danıştay kararı esas alınacaktır?[260]

Danıştay kararları arasındaki bir soruna ilişkin çözüm şu şekilde özetlenebilir: İdare mükellef hakkında yazılan vergi tarhiyat önerisi içeren raporların mükellefe tebliğ edilebileceğini, basit rapor ve vergi tekniği raporlarının ise tebliğ olunamayacağı düşüncesini taşımaktadır. Mükellef hakkında vergi inceleme elemanlarınca düzenlenen tüm raporlar (başka bir mükellef hakkında düzenlenmekle birlikte mükellef matrahının takdirini gerektiren bir durumda başka bir mükellef hakkında düzenlenen rapor harç) vergi mahremiyeti, idari işlemlerde şeffaflık ve mükellefin beyan ettiği matraha etki etmese dahi mükellefe tebliğ edilebilmelidir[261].

Bir diğer sorun ise şu şekilde izah edilebilir; VUK 5. madde ile vergi matrahlarının, vergilerin ve mükelleflerin cetvellerle, ilan keyfiyeti yasa ile genişletilmiş ve vergi levhası bulundurma mecburiyeti mükellefiyetinin basit usuldeki mükelleflere kadar yaydırılmıştır. Vergi mahremiyeti ile yargı kararı olmadan bu derece oynanması, etkinliği tartışmalı olan vergi levhası mecburiyetinin işlerliği, basit usuldeki mükelleflerin de dahil edilmesi, vergileme ilkelerine

[260] Serdar Taşdöken; **"**Vergi İnceleme Elemanlarınca Düzenlenen Raporlardan Hangileri Mükellefe Tebliğ Edilebilir?**"**, **Yaklaşım**, Sayı:242, Şubat 2013, s.69-73.
[261] Taşdöken, s.72-73.

aykırıdır[262]. Ancak bu konuda hala daha bir değişiklik yapılmamakta ve bu sorun olduğu gibi devam etmektedir.

Vergilendirme ilkelerine aykırılık ile ilgili diğer bir soruna ilişkin çözüm şu şekilde özetlenebilir: Bu tür zorlamalardan vazgeçilmelidir[263], zira bu durum, ülkemizde zaten düşük olan vergiye gönüllü uyumu sekteye uğratmaktadır.

3.1.1.7 Bilgi Kavramının Ön Plana Çıkartılamaması

Türkiye'de mükelleften istenen bilginin nasıl ve nerede kullanılacağını mükellef bilmemektedir[264]. Ayrıca Türkiye'deki hizmet mantalitesine bağlı olarak dengesizlikler mevcuttur.

Mükelleften istenen bilginin nerede kullanılacağının belirlenmesine ilişkin çözüm şu şekilde özetlenebilir: Türkiye'de, mükellef devlet her zaman kazanır mantığı taşımaktadır. Bunun nedeni, eskiden beri süregelen vatandaşın devlete tabi olduğu ve yine vatandaşın devlete hizmet ettiği mantığının varlığının mevcudiyetidir. Oysa mükellef haklarının etkin kullanımı için Amerika'daki gibi "devlet vatandaşa hizmet eder" mantığının geçerli olması gerekmektedir. Bu düşünce sistemi demokrasiyle kurulmuş toplumlarda kolayca oturmaktadır. Dolayısıyla Türkiye gibi uzun bir monarşi geçmişi olan toplumların bu görüşü hemen kabul etmesi kolay değildir. Bu yüzden devletin vatandaşa hizmet etmesi mantığının topluma yerleşmesi zaman alacaktır. Bu mantalitenin sağlanmasında denetim ayağı için VDK ve GİB bünyesinde mükellef avukatlığı birimi oluşturulmalıdır. GİB bünyesinde yaşanan bir sorunda örneğin vergi cezalarına dair bir sorunda GİB'de bulunan mükellef avukatları, mükellefe yardımcı olacaktır ve ilgili sorunları her ay rapor halinde GİB'e sunmalıdır. Vergi incelemeleriyle ilgili bir sorun yaşandığında VDK bünyesindeki mükellef avukatlarına başvurulmalıdır. GİB'de olduğu gibi VDK'daki mükellef avukatları aylık raporlarını, bağlı oldukları VDK başkanlığına iletmelidirler. Mükellef avukatı, İİBF mezunlarından maliye ve kamu yönetimi bölümlerini bitirenlerin sınavdan geçirilmesi yoluyla olunabilir. Hem mükellef hakları hem de istihdamın arttırılması yönünde olumlu bir gelişme olacağı kanaatindeyiz.

---

[262] Ömer Faruk Batırel; **"**Türk Vergilemesinin Çağdaşlığına Uymayanlar**"**, **Vergi Dünyası**, Sayı: 230, Ekim 2000, s.8.
[263]Batırel, s.8.
[264] Erdoğan Öner [b]; **"**Mükellef Hakları-1**", Yaklaşım,** Sayı: 156, Aralık 2005, s. 25.

Devlet vatandaşa hizmet eder mantalitesinin yerleştirilmesi için geliştirilebilecek başka bir çözüm, Türkiye Millet Meclisi (TBMM)'ye bağlı olarak vergi ombudsmanlığı müessesinin kurulmasıdır. Burada çalışacak kişiler, İİBF çatısı altında yer alan maliye ve kamu yönetimi mezunlarından ve hukuk fakültesi mezunlarından oluşmalıdır. Bu kişiler için üniversitelerde söz konusu şahıslara öncelik verilerek açılacak master bölümleri olmalıdır. Kişi, İİBF mezunuysa hukuk fakültesinin sosyal bilimler enstitüsündeki, hukuk mezunuysa İİBF sosyal bilimler enstitüsündeki master bölümlerinde yüksek lisans yapmalıdır. Bu eğitim sonucunda kişi, sınavla vergi ombudsmanlık kurumunda vergi avukatı olarak çalışmaya başlayabilir. Vergi avukatlarının görevi ise, mükellef avukatından farklı olarak vergi davalarında mükellefi mahkemede savunabilecek olmasıdır. Vergi ombudsmanlığı kurumunun direk TBMM'ye bağlı olacak olması da mükellef avukatlarından bu kurumu ayıran diğer bir özelliğidir. Bu kurumun dolaysız, direk olarak parlamentoya bağlı olacak olması, siyasetin kurum üzerindeki etkisini azaltabilecektir[265].

Bilgi kavramında ön plana çıkartılmayan diğer bir husus; mükellefin, vergi incelemesi sırasında yanlarında YMM, SMMM bulundurma haklarının olması; ancak bu durumun, VUK'da ya da ilgili yönetmeliklerde belirtilmemiş olmasıdır[266].

Bilgi kavramına dair başka bir soruna ilişkin çözüm şu şekilde özetlenebilir: 3568 sayılı kanun kapsamında faaliyette bulunan YMM ve SMMM'lerin incelemede mükellefin bulunması gereken her aşamada, mükellef istediği takdirde bulunabilmesi, mükellef haklarının korunabilmesi açısından önemlidir. Meslek mensuplarının deneyim ve bilgi birikimleri, mükellefin hukuki süreçlerini daha etkin ve kaliteli yönetmelerini sağlayabilecektir[267]. Bir ülkede çıkan yasaların bütünlüğü korumaları açısından birbirleriyle uyuşmaları gerekmektedir. Bu denli öneme sahip bir konunun kanaatimizce VUK'da belirtilmesi gerekmektedir.

Bilgi kavramıyla ilgili bir diğer sorun şu şekilde izah edilebilir; mükellefin, incelemenin her aşamasında inceleme elemanı tarafından bilgilendirileceği; VDK ve GİB rehberlerinde yer almaktadır. Ancak, inceleme sırasında mükellefle inceleme elemanı arasındaki iletişimin ve bilgilendirmenin nasıl gerçekleşeceği konusunda belirsizlik mevcuttur. Bu durum vergi bilincinin yükseltilmesi açısından önem arz

---

[265] Söz konusu çözüme dair ana fikir; Ali Rıza Gökbunar'ın 1996 tarihinde CBÜ Yönetim ve Ekonomi Dergisi'nin 2. Sayısında yayımlanan "Türk Vergi Sisteminin Yapısal Sorunları ve Çözüm Önerileri**"** adlı çalışmasından alınarak tarafımca geliştirilmiştir.

[266] Emircan Dilber, Gökhan Belge; **"**Vergi İncelemesi Esnasında Mükellef Hakları ve Analizi-2**", Vergi Dünyası,** Sayı: 367, Mart 2012, s.163.

[267] Dilber, Belge, Mart 2012, s.163.

etmektedir. Zira, kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesi bakımından vergi gelirlerinin devlet için anlamını kavrayan ve vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirme arzusunda olan bireylerden oluşan bir toplumda, vergiler daha kolay toplanmaktadır[268]

Mükellefin incelemenin her aşamasında bilgilendirilmesinin belirsizliği hakkındaki çözüm şu şekilde özetlenebilir; inceleme sürecinde asıl olan mükellefin inceleme elemanı tarafından bilgilendirilmesi ve dinlenmesidir. İnceleme elemanının tarhiyata ilişkin iddiaları ve mükellefin inceleme sırasında nasıl bilgilendirileceği konusunda vergi incelemelerinde uyulacak usul ve esaslar hakkındaki yönetmelikte gerekli düzenlemelerin yapılmasıyla mükellefin kendisini savunması inceleme aşamasında sağlanmış olur[269].

3.1.1.8 Vergi Mahremiyeti Konusundaki Belirsizlikler

Vergi mahremiyetiyle ilgili olan bir yasa maddesinde şöyle bir muğlaklık söz konusudur; VUK'un 5. maddesinde, "vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurların görevleri dolayısıyla, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine özgü olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nef'ine kullanamazlar" denilmiştir. Burada mükellef ile ilgili kimseler ne demektir, bir anlam karmaşası söz konusudur.

Vergi mahremiyetinde anlam karmaşasına ilişkin çözüm şu şekilde özetlenebilir: Doktrinde bu kavram mükellefin eşi, usul ve füru civar hısımları ve ilişkide bulunduğu gerçek ve tüzel kişilerdir. Doktrindeki tanımlama daha ziyade özel hayatta yer alan kimselerin olduğu, vergi mahremiyetine bakıldığında da şahsi hayat koruma altına alınmak ile beraber gelir ele edilen alan da koruma altına alınmış durumdadır. Vergi sorumlularının da bu alana dahil edilmesi gerekmektedir. Bir öneri olarak vergi ödevlisi ile ilgili herkesi içine alan bir norm oluşturulabilir[270].

Bir diğer vergi mahremiyetinde belirsiz olan bir durum; bilgi edinmenin kişinin sadece doğrudan doğruya görevi kapsamı içinde mi olması, yoksa görevi nedeni ile dolaylı şekilde edinilmiş bilgi de, vergi mahremiyeti kapsamında

---

[268] Ahmet Özen, Bilge Kaan Altunoğlu, Engin Öztornacı; **"**Orta Öğretim Düzeyindeki Öğrencilerin Vergi Algılama Düzeylerine İlişkin Ampirik Bir Değerlendirme**", Yönetim ve Ekonomi,** Cilt: 22, Sayı:2, 2015, s. 280.

[269] Şahin [c], Şubat 2013, s.44-45.

[270] Savaş Demircan; **"**Vergi Mahremiyetinin Yeniden Yapılandırılması**"**, **Vergi Sorunları**, Sayı: 313, Ekim 2014, s. 190.

değerlendirilip değerlendirilemeyeceği konusudur. Örneğin, vergi müfettişinin tanık olarak yer aldığı bir mahkemede öğrenmiş olduğu bir bilgi, vergi mahremiyetinden yararlanacak mıdır yararlanmayacak mıdır? Bir vergi memurunun görev yaptığı dairede başka bir memurun dosyasından izinsiz gizlice öğrendiği bilgi, mahremiyet kapsamında mıdır? Sistemimizde, bilginin görev esnasında öğrenilmiş olması ile ilgili bir bilgi yoktur.

Vergi mahremiyetinde belirsiz olan diğer bir soruna ilişkin çözüm şu şekilde özetlenebilir: Mahremiyet ile ödevli olan kişiler, vergileme işlemleri ile ilgili kişilerdir. Ancak, ilgili sorunda da ifade edildiği üzere bu kapsamın dar olduğu açıktır. Bu kapsam tüm kamu görevlilerini de içine alacak şekilde genişletilmelidir. Zira bir yüksek yargıcın sekreteri ya da vergi dairesi müdürünün şoförünün mevcut düzenleme içinde mahremiyet ilkesi içinde var olduğunu söylemek mümkün değildir. Ancak bu tür kimselerin birçok bilgiyi görev esnasında öğrenmeleri mümkündür ve mevcut düzenlemeler içinde var olmadıklarından elde ettikleri bilgiyi herhangi bir cezai müeyyide olmadan rahatlıkla açıklayabilirler[271].

3.1.2 Vergi İnceleme Elemanları Açısından

6009 sayılı kanunla ve 646 sayılı KHK ile yapılan değişiklikler mükellefleri olduğu kadar vergi müfettişlerini de etkilemiştir. Bu başlık altında vergi inceleme elemanlarını etkileyen değişikliklere yer verilecektir.

3.1.2.1 Vergi İncelemelerine Süre Sınırının Getirilmesi

6009 sayılı kanunla vergi incelemelerine süre sınırı getirilmiş olmasına rağmen özellikle vergi inceleme elemanları açısından kanunda veya yönetmeliklerde vergi inceleme sürelerinin durmasına ya da kesilmesine neden olunabilecek herhangi bir mücbir sebep hali düzenlenmemiştir[272,273].

Vergi incelemelerinde sürelere dair mücbir sebeplerin bulunmamasına ilişkin çözüm şu şekilde özetlenebilir: Vergi incelemesi yapan denetim elemanının örneğin hastalık gibi öngörülmeyen bir durumda bulunması ya da deprem gibi doğal bir afet nedeniyle vergi incelemesi yapılmasına fiili veya teknik imkânsızlıklar nedeniyle engel bir durumun ortaya çıkması halinde "sürelerin durması ya da

[271] Demircan, s. 191.
[272] Sedat Apak; **"**Vergi İncelemesinde Uygulama ve 6009 Sayılı Kanun'un Getirdiği Düzenlemeler**",** **Vergi Sorunları,** Sayı:282, Mart 2012, s.204.
[273] Ahmet Erol [d] ; **"**Vergi İnceleme Süresini Durduran Durumlar**"**, **Vergi Dünyası**, Sayı: 373, Eylül 2012, s.49.

kesilmesi" gibi bir düzenlemenin gereği ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla vergi incelemelerinde sürelerin işlememesi bakımından, mücbir sebep hallerinin yasal olarak düzenlenmesi, bu öngörülemeyen sorunları çözecektir[274]. Konuya daha geniş bir bakış açısıyla yaklaşılırsa, VUK'un birinci kitapta yer alan vergi sorumluluğu başlıklı ikinci bölümündeki 13. maddesinde mücbir sebep halleri düzenlenmiştir. İlgili madde tüm vergi hukuku kapsamına giren sürelere yönelik bir düzenlemedir. Bu madde sadece mükellef, vergi sorumlusu ve ceza muhatabı düşünülerek konulmuş bir madde değildir. Bütün vergi yasalarındaki sürelere şamil bir maddedir. Dolayısıyla, vergi inceleme elemanı mücbir sebep hali içindeyken, süreler duracak, görev başka bir vergi müfettişine verilmediği takdirde, mücbir sebep hali biten inceleme elemanı görevine devam edecektir[275]. Ancak, yaşanılan her durumda VUK'a bakılması istenseydi, hukuki durumlara ilişkin spesifik kanunlar ya da bunlara dair yönetmelik veya tebliğ gibi hukuki kaynaklar yaratılmazdı. Dolayısıyla, söz konusu durumda VUK'a bakmak kısa sürede sorunlara çözüm olacak, uzun sürede ise yapılan incelemelerin durumuna göre yetersiz kalabilecektir. Bu durumda vergi incelemelerinde uyulacak usul ve esaslar hakkındaki yönetmeliğe vergi inceleme elemanları mücbir sebep hallerinin neler olacağını ve hangi durumlarda uygulanacağına dair bir hüküm konulması yerinde olacaktır.

Uygulamada vergi incelemeleri sırasında ilave altı aylık süre verilse dahi bitirilmesi mümkün olmayan durumlarla karşılaşılabilir. Örneğin vergi incelemesi sırasında inceleme elemanı yurtdışından bilgi istediğinde bu bilginin uzun zaman sonra gelmesi halinde ne yapılacağı belli değildir. Vergi incelemelerinden maksat; ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğuna göre bu amaca uygun sonuçların üretilebilmesi ve uygulamanın da bu derece sağlıklı işletilebilmesi bakımından vergi incelemelerine getirilen ve esneme payı sadece 6 ayla sınırlandırılan bu uygulama birçok sorun oluşturmaktadır[276]. Kanunda izin vermemesine rağmen, uygulamada bu gibi durumlar nedeniyle incelemeyi bitiremeyen inceleme elemanına ek süre verilebilmektedir. Bu durumda yasadaki süre kısıtının bir anlamı kalmamaktadır.

Süre kısıtına engel durumlara ilişkin çözüm şu şekilde özetlenebilir: 6009 sayılı kanunla 213 sayılı VUK'un 140. maddesine getirilen vergi incelemelerine dair

[274] Apak, s.204.
[275] Erol [d], Eylül 2012, s.50.
[276] S. Tekin, s.82.

süre kısıtının vergi incelemelerindeki özel durumlara ilişkin zamanlarda yetmediği anlaşılmaktadır. Böyle durumlarda ilgili vergi inceleme görevinin başka bir inceleme elemanına verilmesinin VUK'da veya ilgili yönetmelikte belirtilmesi, bu gibi sorunları ortadan kaldıracaktır.

3.1.2.2 Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Yapılandırılması

Rapor değerlendirme komisyonları, aylarca süren bir incelemenin sonuçlarını içeren rapor üzerinden inceleme elemanı kadar, o vergi incelemesine vakıf olabilecek midir merak konusudur[277].

RDK'ların yapılandırılmasına dair ilk soruna ilişkin çözüm şu şekilde özetlenebilir: Mevcut durumda özellikle küçük ve orta ölçekli mükellefler grup başkanlıklarında istihdam edilen müfettişlerin sayısının fazla olması nedeniyle komisyonlarla ilişkilendirilen müfettiş sayısı fazlalık göstermektedir. Komisyonlarla ilişkilendirilen inceleme elemanlarının sayısının fazlalığı komisyonlarca incelenen rapor sayısının fazlılığını da beraberinde getirmektedir. Özellikle zaman aşımlı işlerin yoğunlaştığı dönem sonlarında komisyonlardaki iş yükü daha da artmaktadır. Hal böyle iken komisyonlarca dinlenme taleplerinin dikkate alınmasında mevcut düzenlemede ihtiyarilik bulunsa da mümkün olduğunca bu talepler yerine getirilmektedir. Ancak bahsedilen sıkıntılardan dolayı komisyonların, dinlenme talebi istenen inceleme konusuna inceleme elemanı kadar vakıf olması mümkün olmamaktadır[278].

Grup başkanları; grupların sevk ve idaresini sağlama, vergi müfettişleri tarafından yürütülecek vergi inceleme görevlerini dağıtma, takip etme, grup başkanlığını temsil etme, performans ölçme gibi birçok görevin yanında merkezi rapor değerlendirme komisyonuna üye olmaktadırlar. Grup başkanının bu kadar çok görevinin yanı sıra merkezi RDK'da bulunması[279]- üstelik de vergi müfettişleri bu görevleri yerine getirebilecekken - kendisine yük getirmektedir.

Grup başkanlarına dair bir soruna ilişkin çözüm şu şekilde özetlenebilir: Merkezi RDK'larda, grup başkanları yerine kıdemli ve tecrübeli vergi başmüfettişlerinden oluşturulması daha yerinde olacaktır[280]. İstisna olarak, Grup

---

[277] Erol [c], Ocak 2011, s. 40.
[278] Kemal Faruk Yazgan; **"**Mükelleflerin Vergi İncelemeleri Esnasında Rapor Değerlendirme Komisyonlarında Dinlenme Talepleri**", Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi,** Sayı: 142, Ekim 2015, s.100.
[279] Mahmut Aydoğmuş; **"**Vergi Denetiminde Yeni Dönem**", Vergi Sorunları,** Sayı:276, Eylül 2011, s.108.
[280] Aydoğmuş, s.108.

başkanı, ancak kendisinden bir alt kıdemli vergi müfettişinin olduğu Merkezi RDK'larda görev yapabilir.

3.1.2.3 Vergi İnceleme Elemanlarının Bağımsızlıklarının ve Motivasyonlarının Zedelenmesi

Vergi müfettişlerinin devletin kendilerine verdiği yetki dolayısıyla oluşan pederşahi duruşları, yaşa ve deneyime göre değişmektedir. YMM olabilmek belli bir zaman ve deneyim sürecinden geçmeyi gerekmektedir. YMM'lerin tasdik yetkisi olduğundan genellikle büyük ölçekli mükelleflere aracı olmaktadırlar. Büyük ölçekli mükellefler grubunda yer alan başmüfettiş sayısı da küçük ölçektekilere göre daha fazladır. Başmüfettiş olabilmek için de devlette 10 yılı doldurmuş olmak gerekir. Dolayısıyla belli bir yaş düzeyine ulaşmış vergi müfettişlerinde deneyimin ve yaşın getirdiği belli bir ağırlık da olmaktadır. Dahası büyük ölçekli mükellefler grubu olan B grubundaki sayı, A grubuna oranla çok daha düşüktür. Bir şehirdeki YMM miktarı da SMMM miktarına oranla daha düşüktür. Dolayısıyla YMM'ler ile B grubundaki müfettişlerin birbirini tanıma oranı daha yüksektir. Düzeyli ilişkiler, insanlar arasında daha çabuk uzlaşılmasını sağlamaktadır. İzmir'de küçük ve orta ölçekte 166 vergi müfettişi, 71 tane de yetkili müfettiş yardımcısı bulunmaktadır. Aynı şehirdeki SMMM sayısı da 7024'dür. Daha az deneyim sahibi kişilerden oluşan kalabalık gruplarda iletişim kurmak elbette daha zor olmaktadır. Devletin egemen gücünü kullanan vergi müfettişlerinde yaş ve deneyim arttıkça ve denetim yaptığı alan daraldıkça pederşahi davranışlar konusu daha az gündeme gelmektedir.

Vergi müfettişlerine ilişkin bir soruna dair çözüm şu şekilde özetlenebilir: Genellikle küçük ölçekli mükellefler grubunda yer alan vergi müfettişleri ve SMMM'ler arasında var olan söz konusu sorunlar, A grubundaki vergi müfettişlerine pedogojik eğitimler verilerek ortadan kaldırılmaya çalışılabilir. Ancak temel sorun, müfettişin devletin koşulsuz şartsız kendi arkasında olduğu düşüncesini kırmaktan geçmektedir. Zira bu durum, mükellef hakları için de önem arz etmektedir. Dolayısıyla vergi müfettişlerinin performans kriterlerine, SMMM'lere yazılan sorumluluk raporlarıyla ilgili bir madde eklenmesi gerektiği kanaatini taşımaktayız.

Vergi inceleme elemanlarının bağımsızlıkları konusunda bir düşünce şöyle ifade edilebilir; 6009 sayılı Kanun'la vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların vergi yasalarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere uygun

olarak vergi inceleme raporu düzenlemeleri hükmü getirilmiştir. Ancak, bu düzenlemeden önce Anayasa, uluslararası antlaşma, yasa ve içtihadı birleştirme kararlarından başka bir düzenlemeyle kendini bağlı saymayan ve değerlendirmelerini bu dört ayak içinde yapan inceleme elemanı, düzenlemeden sonra, vergi idaresinin çıkardığı her türlü düzenlemeye kayıtlı ve bağlı sayacaktır. Bu durumda, vergi idaresinin vergi hukukunun esas kaynaklarına aykırı görüşlere dayanarak inceleme yapmak, vergi ve ceza salmak durumunda kalabileceklerdir. Ayrıca, vergi idaresince zaman zaman bazı mükelleflere verilen ve açık olarak vergi yasalarına aykırı olan görüşlere de uymak zorunda kalacaklardır.

Vergi inceleme elemanlarını kısıtlayan bir soruna ilişkin çözüm şu şekilde özetlenebilir: VUK'un 140. maddesine eklenen (5) numaralı bendin ikinci tümcesinde, vergi müfettişlerinin söz konusu aykırılıkları bağlı oldukları başkanlıkları aracılığıyla vergi idaresine bildirecekleri hükme bağlanmıştır, ancak, bu uygulamanın ne kadar etkin olduğu tartışma konusudur. Bu duruma çözüm olarak, VUK'un 140. maddesinin 5. fıkrasına idarenin yaptığı düzenlemeler ile vergi yasaları arasında tutarsızlık ya da uyumsuzluk olduğu takdirde inceleme elemanının bunu vergi idaresine bir raporla bildirerek, inceleme görevini de gönderen birime iade etmesi hususu uygulanmış olsaydı sistemin daha etkin işlemesi söz konusu olabilirdi düşüncesini taşımaktayız. Bu yolla hiç olmazsa, inceleme elemanının inanmadığı ve katılmadığı bir düzenlemeye dayanarak verilmiş görevi yapmama hak ve özgürlüğü olurdu[281].

Vergi müfettişlerinin motivasyonlarıyla ilgili bir sorun da performans denetim sistemiyle ilgilidir. 2011 yılında vergi müfettişlerine getirilen performans denetim sistemi yönetmeliğinde yer alan; vergi denetiminde düzenlenen rapor sayısı, bitirilen inceleme sayısı, bulunan matrah farkı, hazineye giren toplam vergi ve benzeri çeşidi kriterlerin subjektif nitelik taşıması nedeniyle performansı ölçecek unsurlar olamayacağı tüm vergi denetim elemanları tarafından bilinmektedir. Performans kriterleri ortaya konarak vergi denetim elemanlarını bir sınai müessesede mal üreten birim gibi görmek (ne kadar çok rapor, o kadar çok başarı gibi) hata olur. Kurulmak istenen verimlilik sistemi (input-output) denetim elemanının bağımsızlığını zedelemektedir[282]. Ayrıca Fatih Savaşan ve diğerlerinin yaptığı bir

[281] Ahmet Erol [e]; **"**Mükellef Hakları Yönünden 6009 Sayılı Yasa İle Getirilen Hükümlerin Değerlendirilmesi-1**", Yaklaşım,** Sayı: 216, Aralık 2010, s. 23.
[282] Aydoğmuş, .107.

akademik araştırma doğrultusunda performans değerlendirme sistemin etkinliği konusu 344 vergi müfettişine sorulmuş ve %43.2'sinden olumsuz yanıt alınmıştır. %12.7'si ise performans değerlendirme sisteminin etkinliği konusunda kararsız kalmıştır[283].

Vergi müfettişlerinin motivasyonlarına ilişkin bir soruna dair çözüm şu şekilde özetlenebilir; bu ve bunun gibi sorunlara çözüm olarak ya performans değerlendirme sistemi kaldırılmalı[284] ya da söz konusu sistemin kriterleri değiştirilmelidir. Vergi incelemesi, esasen, disiplinler arası alanda da yer almalıdır. Literatürde bununla ilgili çalışmalar mevcuttur[285]. Özellikle yapılandırılan bu gibi sistemlerde insan unsuru göz ardı edilmektedir. Oysa ki, toplumun en küçük birimi insandır. Günümüzde insan ile iştigal olmayan bir meslek mevcut değildir. İnsan olan bir yerin de sorunsuz olması mümkün değildir. Dolayısıyla başta VDK ve GİB olmak üzere devletin tüm kurumlarında psikologlar istihdam edilmeli ve bu kişiler tarafından her personel iki aylık periyodlarla vizite edilmelidir. VDK performans değerlendirmeye ilişkin yönetmeliğe de bununla ilgili bir madde konulmalı ve vergi inceleme elemanının yıllık performanslarına bu durum değerlendirme şeklinde yansıtılmalıdır.

Vergi müfettişlerinin motivasyonlarıyla ilgili diğer bir sorun da; küçük ve orta ölçekli mükelleflere ait bir sorun, küçük ölçekliden büyük ölçekliğe geçiş konusudur. Mesleğe girişte, yeterlilik sınavı sonrasında ve başmüfettişliğe atanmada küçük ve orta ölçekli grup başkanlığından büyük ölçekli mükellefler grup başkanlığına geçiş ile ilgili teşvik edici düzenlemeler bulunmaktadır. Bunun için de birtakım başarı koşulları ortaya konmuştur[286]. Şöyle ki; vergi müfettiş yardımcılığına atananlardan giriş sınavındaki başarı sırasına göre en başarılı %20'si üç aylık ayrı bir eğitime tabi tutulur. Bu eğitim sonucunda yapılacak yazılı ve sözlü sınavda başarı sırasına göre en başarılı %25'i, B, C ve Ç grup başkanlıklarında görevlendirilir. Giriş sınavında ilk %20'ye, eğitim sonucunda yapılacak sınavda ise ilk %25'e giremeyenler A grup başkanlığında görevlendirilir. Vergi müfettiş yardımcılığından vergi müfettişliğine geçmek için yapılan yetki sınavında başarı sırasına göre en

[283] Fatih Savaşan, Kadriye İzgi Şahpaz, Tunç İnce; **"**Vergi Denetim Birimlerindeki Değişikliğin Vergi Müfettişleri Gözüyle Değerlendirilmesi: Bir Alan Araştırması**", 29. Türkiye Maliye Sempozyumu,** Sakarya Üniversitesi Maliye Bölümü, 2014, Antalya, s.51.
[284]Aydoğmuş, s.107.
[285] José A. Noguera, Francisco J. Miguel Quesada, Eduardo Tapia, Toni llàcer; **"**Tax Compliance, Rational Choice, and Social Influence: An Agent-Based Model", **Revue française de sociologie**, Volume:55, No:4, 2014, s. 765.
[286] Aydoğmuş, s.107.

başarılı %25'in içine giren kişiler, A grup başkanlığında görev yapmakta iken B, C ve Ç grup başkanlıklarında görevlendirilirler. İzmir'de küçük ve orta ölçekli mükellefler grup başkanlığındaki vergi müfettişleriyle yaptığımız görüşmelerde en çok problem haline getirilen sorunlar; gruplar arasında yer değiştirilmesi ve A grubunda yer alan vergi müfettişlerinin ilk atandıkları yerde belli bir müddet çalıştıktan sonra farklı bir ildeki A grubuna atanacak olmasıdır. Bu durumun sadece A grubunda olması, vergi müfettişlerini derinden rahatsız etmektedir. Ayrıca Fatih Savaşan ve diğerlerinin 293'ü vergi denetmeninden oluşan 344 vergi müfettişine sorular yönelterek Türkiye çapında yaptığı akademik bir araştırma doğrultusunda, "vergi denetim elemanlarının tek çatı altında birleştirilmesine rağmen A-B-C-Ç grup ayrımının yapılmasını etkin bulmuyorum" ifadesi %85.2 oranında olumlu karşılanmıştır.

Vergi müfettişlerinin motivasyonlarına ilişkin bir diğer soruna dair çözüm şu şekilde özetlenebilir: Belirli başarıları sağlayarak küçük ve orta ölçekli grup başkanlığından büyük ölçekli grup başkanlığına geçen vergi müfettişleri için özlük anlamında dikkate alınır bir farklılık olmalıdır[287]. Ayrıca, gruplar arası geçişte yalnızca sınav değil sınavla birlikte performans değerlendirme sistemi de esas alınmalıdır. Performans Değerlendirme Sistemi çerçevesinde değerlendirilen vergi müfettişlerinin başarılarına göre kurul içinde yükselme ve uzmanlaşma olanakları olmalıdır. Bu sistemle birlikte performansa dayalı ücretlendirme sisteminin oluşturulmalıdır. Böylece performanstan hareketle vergi müfettişlerine meslekte yükselme imkanlarının tanınması ile denetim elemanlarının motivasyonunun arttırılması söz konusu olabilecektir[288]. Fatih Savaşan ve diğerlerinin yaptığı akademik çalışmada da, "vergi müfettişlerine performansa dayalı ödeme yapılması gerekmektedir" ve "gruplar arasındaki geçişin mesleki performansa bağlı olması etkinliği arttıracaktır" ifadelerine vergi müfettişleri sırasıyla %56,7 ve %68,1 oranında olumlu yanıt vermişlerdir.

Hem bağımsızlık hem de motivasyonla ilgili bir sorun da; rapor değerlendirme komisyonunun görüşü veya inceleme elemanına karışması, inceleme elemanının vicdani ve düşünsel kanaatini etkileyip etkilemediği üzerinedir[289].

[287] Aydoğmuş, s.107.
[288] Gerçek, s.34.
[289] Erol [d], Eylül 2012, s. 40.

Vergi müfettişlerinin hem bağımsızlıkları hem de motivasyonlarıyla ilgili bir soruna ilişkin çözüm şu şekilde özetlenebilir: İnceleme elemanları özlük hakları ve örgütsel bağlılık yönünden Maliye Bakanlığına bağlı olsalar da, incelemelerini hukuken nesnel biçime yapmaları ve vicdani kanaatlerini hukukun ana kaynaklarına göre oluşturmaları bakımından bağımsızdırlar. Dolayısıyla, kanaatimizce inceleme elemanın bu şekilde oluşturduğu kanaatine karşılık RDK'daki diğer inceleme elemanlarının görüşleri, incelemeyi yapan inceleme elemanının kişisel kanaatini etkileyecektir.

Bir diğer sorun vergi müfettişlerinin özlük haklarıyla ilgilidir. 646 KHK ile kurulan VDK'ya mensup vergi müfettişlerinin özlük haklarında (vergi denetmeni kökenli vergi müfettişleri hariç) herhangi bir ilerleme sağlanamamıştır. Bu anlamda yetişmiş vergi müfettişlerinin kamudan özel sektöre geçişi engellenememektedir ve kamu adına insan kaynağı israfı devam ederek beraberinde motivasyon zafiyeti de yaratmaktadır. Vergi denetmenleri dışında kalan üç grup büyük ölçekli mükellefler grubuna dahil olduğundan bu konu, daha çok, büyük mükellefler grup başkanlığında çalışanları ilgilendirmektedir.

Büyük mükelleflere ilişkin diğer bir özlük hakkı sorunu, bu konuda iki grup arasında hissedilir farklılığın bulunmamasıdır. Vergi inceleme elemanları, oldukça zor bir mesleki süreçten geçmektedir. Binlerce kişinin katıldığı çok aşamalı sınavlardan geçerek stajyer olmaya hak kazanmaktadırlar. 3 yıllık zorlu bir stajyerlik döneminin sonunda binlerce sayfalık kanun, yönetmelik vs.'den oluşan mevzuattan sorumlu tutuldukları zorlu bir yeterlilik sınavına katılmakta, telafisi olmayan bu sınavda başarı gösterilmesi durumunda vergi denetim elemanı olunabilmektedir. Özenle seçilen ve lisansüstü eğitime eş düzeyde bir eğitim programıyla mesleki alanda yetiştirilen inceleme elemanları; sahip oldukları bu üst düzey nitelik özellikleri nedeniyle, kamu yönetimi ile ekonominin önde gelen kurum ve kuruluşlarına kaynak oluşturmakta ve özel sektörce çok iyi imkanlarla talep edilmektedirler. Ayrıca, vergi denetim elemanlarına, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirlik hakkının sınavla da olsa tanınmış olması da vergi inceleme elemanlarını işten ayrılmalarını sağlayan diğer bir nedendir. Kamudan bu nedenlerle ayrılanlara örnek vermek gerekirse, istifa yoluyla 1987-2006 yılları arasında HUK'dan 262 hesap uzmanı (toplam ayrılanların %56'sını oluşturmakta), 1991-2002 yılları arasında MTK'dan 41 maliye müfettişi (toplam ayrılanların %39'unu oluşturmakta), 2000-2004 yılları arasında GKB'den 18 Gelirler

Kontrolörü (toplam ayrılanların %40,9'unu oluşturmakta) ayrılmıştır[290]. 646 sayılı KHK çıkarılmadan önce var olan ve halen daha devam eden söz konusu sorunlar, yeni sistemin de getirmiş olduğu şartların da eklenmesiyle büyümektedirler. Şöyle ki; vergi incelemesi yapan kurumların tek bir çatı altında toplanmasıyla, vergi denetmenlerinden gerek özlük hakları gerekse unvan açısından daha üstün olan diğer üç grup vergi denetmenleriyle eşit kılınmıştır. Ayrıca tek bir standarda bağlanan ve vergi müfettişi olarak kendilerine tek bir unvan addedilen vergi denetmenleri dışında kalan üç grup, gerek turne esası gerekse diğer teftişler açısından tek bir merkezin emirleri altında kalmış, bu durum da bu üç grubun şahsi karar verme kabiliyetlerini kısıtlamış ve kendileri ilgili bu oluşum nedeniyle hiç memnun olmamışlardır. İkinci bölümde yer alan tablo dörtte gösterilen veriler çerçevesinde değişimin de artan etkisiyle mesleğinde ilerlemiş deneyimli vergi müfettişlerini meslekten ayrılmasının engellenemediği görülmektedir. 2012 yılında vergi başmüfettişi sayısı 367 iken, bu sayı gittikçe azalarak 2013 yılında 326, 2014 yılında 295 ve nihayet 2015 yılında 288'e düşmüştür.

Özlük haklarına ilişkin çözüm şu şekilde özetlenebilir: Günümüzde (özellikle B grubunda yer alan) vergi müfettişleri istifa ettikleri takdirde pek çok iş alanına açılabilme şansları bulunmaktadır. 26.07.2008 tarihi itibarıyla vergi inceleme yetkisini almış ve mesleki yeterlilik sınavını bu tarih itibarıyla veya bu tarihten sonra açılmış sınavlarda başarılı olarak vermiş olanlardan, 10 yıllık süreyi tamamlamamış bulunanlar, Birlik tarafından yapılacak özel yeminli mali müşavirlik sınavında başarılı olmaları kaydıyla, yeminli mali müşavir unvanını almaya hak kazanmaktadırlar. Eskiden müfettişler için bu gibi bir sınav mevcut değildi ve müfettişler meslekte 10 yılını doldurduktan sonra doğrudan YMM olabilmekteydiler. 2008 yılında yapılan uygulama gereklidir fakat nitelikli vergi müfettiş göçünü durdurabilecek nitelikte değildir. Zira vergi müfettişi, bu sınavı aşamasa da özel sektörde iyi bir maaşla çalışabilir. Dolayısıyla, bu durumun önüne geçebilmek için kanaatimizce, vergi müfettişlerinin YMM sınavına girebilmek için çalıştığı yıl süresinin hem 15'e çıkartılması hem de işe girişlerinde, müfettişlerin bu 15 yıl içerisinde istifa ederlerse yüklü bir tazminat ödeyeceklerine dair belge imzalatılması gerekmektedir.

[290] Organ, s.163.

3.1.2.4 Vergi İnceleme Yetkisinin Sınırlarının Belirlenmesi

Hangi vergi incelemesinin vergi dairelerince, hangisinin VDK'ca gerçekleştirileceğinin belirleneceğine ilişkin bilginin açıklanmaması önemli bir sorundur.

Yetki sınırlarının VDK ile vergi daireleri arasında paylaşımın belli olmamasına ilişkin soruna dair çözüm şu şekilde özetlenebilir: Hangi vergi incelemesinin vergi daireleri, hangisinin VDK tarafından gerçekleştirileceği VDK'nın iç genelgeleriyle belirlenmektedir. Vergi incelemesi yapma yetkisi bulunan vergi dairesi müdürü, yalnızca yaptığı yoklama sırasında vergi incelemesi gerektiren bir duruma ilişkin bir belgeyi inceleyebilir. Dolayısıyla; detaylı vergi inceleme yapma yetkisi sadece VDK'ya verilmiştir. Bu konunun, VDK'nın ve GİB'in internet sitelerinde anlatılması, daha şeffaf bir sistem için iyi bir adım olacaktır.

Vergi inceleme yetkisinin sınırlarının belirlenmesine dair bir sorun şu şekilde izah edilebilir; bir mükellefin, çalışanı veya bir yakını tarafından mükellefin bilgisi dışında sahte belge düzenlenebilmektedir. Bu durum karşısında vergi inceleme elemanının bahsi geçen kişilerin ifadelerini almaları gerekir ki bu durumda VUK'un 148. maddesi gereğince sadece ilgili kişilere bilgi isteme yazısı gönderebilmektedir. Ancak inceleme elemanı bu noktada şüpheli kişilerin vicdanı ile baş başa kalmaktadır. VUK'un 148. maddesi "bilgi istenmek üzere ilgililer vergi dairesine zorla getirilemez" hükmüne haiz olup bu konuda emredici bir hüküm içermektedir. Vergi inceleme elemanının bu durum karşısında yapabileceği tek şey bilgi vermeyen şahıslara VUK'un 355. maddesi gereğince özel usulsüzlük cezası kesilmesini önermektir[291].

Vergi inceleme yetkisi ve sahte belge ilişkin çözüm şu şekilde özetlenebilir: Beyan esasının egemen olduğu bir vergi sisteminde denetimin etkili ve caydırıcı olması gerekmektedir. Sahte belge düzenlediği şüphesi bulunan vergi mükelleflerini vergi dairesine getiremeyen bir vergi idaresinin başarılı ve caydırıcı olması beklenemez. Bu nedenle, bu hususta VUK'un 367. maddesine ilişki olarak bir düzenleme yapılması gerekmektedir. Vergi inceleme elemanlarının 4483 sayılı Memurlar ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Kanunu kapsamındaki yetkileri anılan kanunun 6. maddesinde, " ön inceleme ile görevlendirilen kişi veya kişiler, bakanlık müfettişleri ile kendilerini görevlendiren merciin bütün yetkilerini

[291] Yüksel Şarlakkaya; **"**Sahte Belge Düzenleme Hususunda Vergi İnceleme Elemanının Yetkilerinin İrdelenmesi**"**, **Yaklaşım**, Sayı:249, Eylül 2013, s. 74.

haiz olup, bu kanunda hüküm bulunmayan hususlarda CMK'n göre işlem yapabilirler" şeklinde tanımlanmıştır. Benzer nitelikte olmasına rağmen 4483 sayılı kanunda inceleme elemanına verilen yetkiler, sahte belge düzenleme konusunda verilmemiştir. Ancak unutulmamalıdır ki ön inceleme idari değil adli bir görevdir ve sahte belge düzenleme konusunda da vergi inceleme elemanının adli bir yönü vardır. Özellikle sahte belge düzenleme şüphesi olanların ve olayla ilgili şahısların ifadelerini almaları hususunda vergi inceleme elemanına yetki verilmesi gerekmektedir[292].

Bu konuya ilişkin diğer sorunlardan biri, içinde pek çok bilinmezi barındırmaktadır. Söz konusu soruna göre; usulüne göre gerçekleştirilecek incelemeye davet yazısı tebliğinin başarısız olması durumunda incelemeye ne şekilde devam edilecektir? Mükellefle temas kurulamaması durumunda bunun nedeni nasıl tespit edilmesi gerekecek ve bu tespiti inceleme elemanı mı yapacaktır? İnceleme elemanı davet yazısının tebliğ edilememesinin yönetmelikte sayılan hallerden birisi nedeniyle mi oluştuğunu araştırmak durumundadır. Ölüm ya da gaiplik gibi nedenlerin varlığı Nüfus Müdürlüğünden, memleketi terk Emniyet Müdürlüğünden araştırılmak durumundadır. Ancak bu araştırma da yeterli olmayabilir. Örneğin yurt dışında olduğu anlaşılan mükellefin memleketi terk ettiği nasıl anlaşılacaktır? Ya da hakkında kayıp ihbarı bulunan kişinin durumu hakkında nasıl karar verilecektir?[293] Bu durumda bu sorunlara ilişkin tek yetkilinin inceleme elemanı olması ne kadar doğrudur?

Özel durumlarda tek vergi inceleme elemanı görevlendirilmesine ilişkin soruna dair çözüm şu şekilde özetlenebilir: Kısa vadede çözüm olarak inceleme elemanı, sonradan gelebilecek itirazları da düşünerek yeterli araştırmaları yapması ve incelemeye sonra devam etmesi gerekmektedir[294]. Uzun vadede ise bahsedilen konuları araştırmak amacıyla VDK'nın bünyesinde inceleme elemanlarının başvurabileceği sadece bu işle uğraşan birimlerin kurulması kanaatimizce faydalı olacaktır.

Vergi inceleme yetkisinin sınırlarının belirlenmesine dair bir başka önemli sorun şu şekilde izah edilebilir; VİUUEHY'de; amme alacağının korunması yönünden inceleme elemanına yüklenen teminat, ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk

[292] Şarlakkaya, s. 75.
[293] Şahin [d], Ocak 2013, s.77.
[294] Şahin [d], Ocak 2013, s.77.

istenmesi işlemleri konusunda herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır[295].

Vergi incelemelerinde amme alacağına dair yeni yönetmeliklerde madde bulunmamasına ilişkin çözüm şu şekilde özetlenebilir: Öncelikle ilgili yönetmelikte bu tedbirlerin düzenlenmesi gerekirdi. Özellikle teminatın nasıl isteneceği şu başlıklar altında toplanmalıydı:

- İncelemenin hangi safhasında koruma tedbiri gerektiği,
- Vergi incelemesi sürecinde amme alacağının salınması için gerekli işlemlere başlanması anının inceleme sürecinde hangi süreyi ifade ettiği,
- Vergi incelemesine yetkili memurlarca teminata esas yapılacak ilk hesapların şekli,
- Teminatın istenmesine dair prosedür vb

Söz konusu yönetmeliğin koruma tedbiri istenmesi için ilave bir şart getirebilmesi hukuken mümkün bulunmamaktadır. Yönetmeliğin ancak incelemenin hangi safhasında koruma tedbiri gerektiği ve bunun ne şekilde yapılacağına dair açıklamalara yer verebilmesi söz konusudur. Ancak bu konuya dair esas çözüm, uygulaması neredeyse kalmayan bu hükümlerin yerine; incelemelerde mükellef/vergi farkı büyüklüğü, farkın kesinliği, mükellefin ödeme gücü (özellikle mali rasyoları), mükellefin oluşabilecek vergi farkına dair tutumu gibi tüm kıstasları göz önüne alarak yapılabilecek bir kanun değişikliği olduğu düşünülmektedir[296].

Vergi inceleme elemanının yetki sınırı, suçların bildirimleri konusunda genel sisteme bakılarak çizilmelidir. Söz konusu sorunlara şöyle bir örnek verilebilir; VUK'un 367. maddesindeki düzenlemeyle, bütün vergi inceleme elemanlarının kaçakçılık suçu bildirimlerini, RDK'nın mütaala şartına bağlanarak Cumhuriyet savcılarına yapılacağı bildirilmiştir. Türk Ceza Kanunu'nun 279. maddesinde de, görev alanı içinde olsun ya da olmasın, kamu görevlilerinin tamamına yüklenilen görevleriyle bağlantılı olarak öğrendikleri suçları bildirme yükümlülüğü bulunmaktadır. Vergi inceleme elemanları da esasen kamu görevlisidirler. Bu hükümlerin karşılaştırılmasından da görüleceği üzere, görevi ve ihtisası vergi incelemesi olan vergi inceleme elemanlarının kaçakçılık suçlarını (örneğin; VUK'un 359/a-1 maddesine göre "defter ve kayıtlarda muhasebe hilesi yapılması suçu"nu) bildirmesinde, VUK'un 367. maddesine göre RDK'nın mütaalası aranırken; yine

[295] Sadık Ökçün; **"**Vergi İncelemesi Sırasında Amme Alacağını Koruma Tedbirlerine Başvurulması Mecburi Midir?**"**, **Yaklaşım,** Sayı: 283, Temmuz 2016, s.46.
[296] Ökçün, s.46

aynı inceleme elemanlarının görevleriyle bağlantılı olarak öğrendikleri, ancak görev ve ihtisas alanları içinde olmayan (örneğin; TCK'nın 158. maddesine göre "nitelikli dolandırıcılık suçu"nu) suçları bildirirken kimsenin mütaalası aranmamaktadır. Buradan çıkarılacak tek sonuç, vergi inceleme elemanlarının kaçakçılık suçlarına nüfuz edememe ihtimali nedeniyle, bu konudaki suç bildirimlerinin değerlendirme ve onay ihtiyacı taşıması; inceleme elemanlarının görev alanına girmeyen suçlar için ise herhangi bir onay ve değerlendirme ihtiyacı taşımamasıdır[297].

Vergi inceleme elemanının adli konulara nüfuz etme/etmeme yönündeki soruna ilişkin çözüm şu şekilde özetlenebilir: VUK'un 367. maddesinde vergi inceleme elemanlarının kaçakçılık suçlarının bildiriminde ön şart olarak düzenlenen "mütaala şartı" Anayasa'ya uyumsuzluğunun yanı sıra, TCK ile VUK arasında hukuki çelişkilere de neden olmaktadır. Ayrıca, ilgili şart, vergi inceleme elemanlarını; ihtisas alanlarına da giren konular dolayısıyla yetersiz göstermektedir. Bu durum, mükellefler açısından güvensizlik, vergi inceleme elemanları açısından da yetersizlik hissiyatı oluşturabilir. Dolayısıyla, mütaala şartının yürürlükten kaldırılması gerekmektedir.

Suçların, vergi inceleme elemanının yetki sınırına etki etmesi bakımından diğer bir sorun, müfettişlerin rütbeleriyle ilgilidir. VUK'un 367. maddesindeki düzenlemeyle bütün vergi inceleme elemanlarının kaçakçılık suçu bildirimleri RDK'nın mütaala şartına bağlanarak Cumhuriyet savcılarına yapılacağı bildirilmiştir. Bu durum idare hukuku yönünden de bir tartışma konusuna neden olmaktadır. Daha önceki düzenleme mütaala şartı aranan suç bildirimlerinde, mütaala makamı olarak belirtilenlerin, incelemeyi yürütenlerin amiri olmaları sebebiyle, mütaala şartını idari hiyerarşiye aykırılık taşıdığını ifade etmek imkanı yoktu. Yapılan değişiklikle özellikle VDK'ya bağlı olarak görev yapan vergi inceleme elemanlarına ait suç bildirimlerinin yine vergi inceleme elemanlarından oluşan RDK'nın mütaalasına bağlanması, RDK'dakilerin amir konumunun bulunmaması yönüyle idare hukukuna aykırılık oluşturmaktadır[298].

Mütaala şartına ilişkin soruna dair çözüm şu şekilde özetlenebilir: İlgili sorunun çözümü için mütaala şartının yürürlükten kaldırılması gerekmektedir ancak bu durumun vukuu bulması, sorunun çözümü için kanaatimizce yeterli değildir.

[297] Azmi Demirci [a]; **"**Vergi İncelemelerinde Tespit Edilen Kaçakçılık Suçlarının ve Diğer Suçların İlgili Makamlara Bildirilmesi-2**"**, **Yaklaşım**, Sayı:217, Ocak 2011, s.93-94.
[298] Azmi Demirci [b]; **"**Vergi İncelemelerinde Tespit Edilen Kaçakçılık Suçlarının ve Diğer Suçların İlgili Makamlara Bildirilmesi-1**"**, **Yaklaşım**, Sayı:216, Aralık 2010, s.98.

Mütaala şartının kaldırılmasıyla vergi inceleme elemanları, ilgili suç bildirimlerini doğrudan Cumhuriyet savcılıklarına yapabileceklerdir ancak, RDK'da bulunan vergi müfettişleri, incelediği dosyaları denetleyen vergi müfettişleriyle aynı konumda bulunabilir. Bu da idare hukuku açısından amir konum sebebiyle problem oluşturmaktadır. RDK'nın 4. maddesinin 1. fıkrasında RDK'nın "Başkanlıkça ilgili Grup Başkanlığına dâhil olan meslekte on yılını tamamlamış Vergi Müfettişleri arasından görevlendirilecek en az üç asil ve yeterli sayıda yedek üyeden oluşacağı" belirtilmiştir. Bu durumda incelemeyi yapan vergi inceleme elemanı örneğin 20 yıllık deneyime sahip olup, RDK'da da 11 yıllık deneyime sahip bir vergi inceleme elemanı denk gelirse derece ve amir sorunu idare hukuku açısından sorun oluşturacaktır. Dolayısıyla, RDK'nın oluşturulması ile çalışma usul ve esasları hakkındaki yönetmeliğe "oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonlarına atanacak vergi müfettişlerinin, incelemeyi yapan vergi müfettişinden en az bir kademe yüksek olmalıdır" hükmü getirilmelidir. Eğer incelemeyi yapan 1. derece 4. kademeden biriyse, RDK; grup başkanlarından oluşmalıdır.

3.1.3 Türkiye'deki Diğer Kanunlarla Vergi Usul Kanunu'nun Uyumsuzluğu

Bu başlık altında Anayasa öncelikli olmak üzere medeni kanun, Türk Ticaret Kanunu, Türk Ceza Kanunu gibi kanunlarla VUK'un vergi incelemesi hakkında uyumsuz olduğu bazı maddeler işlenecektir

3.1.3.1 Anayasa ile Vergi Usul Hukukunun Uyumsuzluğu

VUK'un 127. maddesinin b fıkrasına göre "yoklamaya yetkili memurlar, günü gününe kayıt yapılması zorunlu defterlerin iş yerlerinde bulundurulup bulundurulmadığını,……ve vergi kaybının bulunduğuna emare teşkil eden defter, belge ve delillerin tespit edilmesi halinde bunları alma yetkisine haizdir". Buna göre yetkili yoklama memurları, vergi kaybı olduğuna dair delil teşkil eden defter ve belgelere el koymaktadır. El koyma, kişinin mal üzerindeki tasarruf yetkisini ortadan kaldırmakta ve hakimden karar almadan yoklamaya yetkili memur tarafından eylemin gerçekleştiriliyor olması Anayasa'ya aykırı nitelikte özel hayatın gizliliğini ihlal etmektedir[299].

[299] Övül Çölgezen Batun [b]; **"**Vergi İncelemesi ve Mükellef Hakları-2**", Yaklaşım,** Sayı: 250, Ekim 2013, s.60.

Vergi incelemelerinde el koyma sorununa ilişkin çözüm şu şekilde özetlenebilir: Vergi inceleme elemanlarının geçerli bir hakim kararı olmadan yoklama adı altında mükellefe ait işyerinde bulunan defter, belge ve bilgileri alması veya bu bilgilere el koyması Anayasa'ya aykırıdır. Çünkü bu durum Anayasa'da güvence altına alınan özel hayatın gizliliği, konut dokunulmazlığının ihlali anlamına gelmektedir. Ancak, Anayasa'da yer alan konut dokunulmazlığı hakkı ile kamu düzeni arasındaki dengeyi kurmak gerekmektedir ve bir hukuk sistemi içinde barındırdığı kanunlarıyla bir bütün olarak değerlendirilmelidir. Buna ek olarak devletin en önemli gelir kaynaklarından olan verginin toplanması ve toplan vergilere binaen kamu hizmetlerinin gerçekleştirileceği düşünüldüğünde bu durum kamu hukuku kısmına intikal etmiş olmaktadır. Kamu hukukuna dair uygulamalar, kişilerin temel hak ve özgürlüklerine müdahale etmeden, kanunlarda belirlenmiş birtakım ölçütler çerçevesinde gerçekleştirilmesi bir devletin bekası için mecburidir. Dolayısıyla VUK'un 127. maddesinde vergi inceleme elemanlarının, vergi kaybının bulunduğuna emare teşkil eden defter, belge ve delillere el koymasında kanaatimizce bir soru bulunmamaktadır. Ancak belirtilen el koyma sorunu, Anayasa'ya aykırı nitelikte özel hayatın gizliliğini ihlal etmesi şöyle bir örnekte söz konusu olabilir: inceleme elemanı tarafından, bir mükellefin kapalı durumda olan iş yerine, hakim izni olmadan, o yerin kaymakamının yazısına dayanılarak polis yardımı ve çilingir marifetiyle girilmiş, tüm defter ve belgelerine el konulmuş, neticede el konulan defterlerden KDV bakımından indirim konusu yapılan belgelerinin defterlere kaydedilmediğinin anlaşılması üzerine KDV indirimlerinin reddi suretiyle mükellef hakkında cezalı tarhiyat yapılmıştır. Bu tarhiyat vergi mahkemesince onanmıştır[300].

Diğer bir uyumsuzluk; VUK'un 367. maddesinin, Anayasa'nın 138. maddesine aykırı olmasıdır. Söz konusu hüküm, hiçbir organ, makam, merci ve kişinin, yargı yetkisinin kullanılmasında mahkemelere ve hakimlere emir ve talimat veremeyeceğini, tavsiye ve telkinde bulunamayacağını öngörmüştür. Anayasa'nın bu açık hükmüne rağmen davanın açılma şartının rapor değerlendirme komisyonlarının mütaalasına ve dolayısıyla oluruna bağlı olması Anayasa'nın 138. maddesi karşısında kabul edilemez bir sorun teşkil etmektedir[301].

[300] Çölgezen Batun [b], Ekim 2013, s.59.
[301] Demirci [b], Aralık 2010, s.97.

RDK'nın mütaala şartının varlığının Anayasa'ya aykırı olmasına ilişkin soruna dair çözüm şu şekilde özetlenebilir: İlgili sorunun çözümü için mütaala şartının yürürlükten kaldırılması gerekmektedir.

Anayasa ve VUK arasındaki bir diğer uyumsuzluk; VUK'un 367. maddesine göre "yaptıkları inceleme sırasında 359. maddede yazılı suçların işlendiğini tespit eden Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından keyfiyetin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi mecburidir". Bu hükme göre Türkiye'deki çeşitli illerde ve aynı il veya ilçe içinde suç işleyen çeşitli vergi mükellefleri hakkında dava açılıp açılmaması hususu, rapor değerlendirme komisyonunun mütaalasına kalmaktadır. Bir kişi için olur veren RDK'nın yasa gereği diğer kişiye olur vermemesi mümkündür. Buna göre kanun önünde eşitlik ilkesi zedelenmektedir[302].

RDK'nın mütaala şartına dair bir soruna ilişkin çözüm şu şekilde özetlenebilir: VUK'un 367. maddesinde vergi inceleme elemanlarının kaçakçılık suçlarının bildiriminde ön şart olarak düzenlenen "mütaala şartı" hukuki çelişkilere neden olmakta, ayrıca Anayasa'ya aykırı nitelikler taşımaktadır. Belirtilen yönüyle, bu düzenlemenin yürürlükten kaldırılması gerekmektedir[303].

3.1.3.2 Anayasa Dışındaki Kanunlar ile Vergi Usul Kanununun Uyumsuzluğu

Ticaret Kanunu ve VUK arasındaki bir uyumsuzluk şu şekilde izah edilebilir; 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 64. maddesinde, tacirin, işletmesiyle ilgili olarak gönderilmiş her türlü belgenin; fotokopi, karbonlu kopya, mikrofiş, bilgisayar kaydı veya benzeri şekildeki kopyasını, yazılı, görsel veya elektronik ortamda saklamakla yükümlü olduğu pay defteri ile genel kurul toplantı ve müzakere defteri ile yönetim kurulu karar defteri gibi işletmenin muhasebesiyle ilgili olmayan defterlerin de ticari defter hükmünde olduğu belirtilmiştir. Ancak bu defterler

[302] Demirci [b], Aralık 2010, s.97.
[303] Demirci [a], Ocak 2011, s.95.

VUK'da sayılmadığından ilgili defterleri inceleme elemanına göstermek ya da inceleme kapsamına alınmasına gerek var mıdır?[304]

Ticaret Kanunu ve VUK arasındaki bir uyumsuzluk nedeniyle doğan soruna ilişkin çözüm şu şekilde özetlenebilir; söz konusu konuda iki farklı görüş mevcuttur. Birinci görüşü savunanlar, vergi incelemesi kapsamında vergi incelemesine tabi olanların VUK'daki defterleri ibraz mecburiyeti olduğunu belirtmektedir. Çünkü birinci görüşü savunanlara göre VUK'un 256. maddesindeki mecburiyet, bu kanuna göre tutulması gereken her türlü defter ve belge ve kayıtları kapsamaktadır. Diğer kanunlara göre tutulması zorunlu defterlerin ise ibraz mecburiyeti yoktur ve ancak, bu defterlerde yer alan hususların VUK'un 148. maddesinin bilgi verme mecburiyeti kapsamında istenebileceğini savunmaktadırlar. Diğer görüşe göre ise, kanunun 137. maddesindeki VUK ve diğer kanunlara göre defter tutan demek suretiyle kanun koyucunun sadece VUK'daki defterleri değil, diğer kanunlara göre tutulan defter ve hesapları da istenebileceği ve vergi incelemesine tabi olanların bunları ibraz mecburiyeti olduğu belirtmektedir. Diğer yandan, VUK'un 256. maddesindeki mecburiyetin sadece bu kanun kapsamındaki defterleri değil, diğer kanunlara göre de muhafazası zorunlu defter, kayıt ve belgeleri kapsadığını savunmaktadırlar[305]. Kanaatimizce, bir hukuka aykırı fiililere uygulanan yaptırımlar için bütün kanunlar göz önünde bulundurulmaktadır. Daha geniş bir bakış açısıyla konuya yaklaşırsak; hukuki olaylar değerlendirmelerinde de kanunlar ayırt edilmemektedir. Dolayısıyla, vergi incelemeleri yapılırken de denetim elemanlarının incelemenin gereği olarak tüm kanunları ve bunlara ilişkin defter ve belgeleri de ayırt etmemeleri gerekmektedir.

Medeni Kanun ve VUK arasındaki uyuşmazlık şu şekilde anlatılabilir: VUK'un 141. maddesinin 2. fıkrası, tutanakların imzalanamayabileceğini ifade etmektedir. Ancak, tutanağı imzalamaktan çekinmenin yaptırımı, defterlerin mükellefe verilmemesi, vergi dairesinde saklanmasıdır. Defterler (özellikle ticari defterler) temel haklardan olan mülkiyet hakkı ile çok yakından ilgilidir. Defterlerin verilmemesi, mülkiyet hakkını ihlal etmektedir[306].

Medeni Kanun ve VUK arasındaki bir uyumsuzluk nedeniyle doğan soruna ilişkin çözüm şu şekilde özetlenebilir: Burada hem mülkiyet hakkını, hem

[304] Murat Batı, **"**Vergi İnceleme Safhasında Mükellefler ile Meslek Mensuplarının Dikkat Etmesi Gereken Hususlar**"**, **Vergi Sorunları**, Sayı: 329, Şubat 2016, s.46.
[305] Batı, s.46.
[306] Çölgezen Batun [b], Ekim 2013, s.65.

de tutanağı imzalamama hakkını korumak gerekir. Bunun için yapılacak düzenlemede, olay ve ifade tutanaklarının ayrı tutulması, bunların imzalanmamasının, defterlerin geri verilmemesi nedeni olmaktan çıkarılması gerekir. Esasen, tutanağı imzalamaktan çekinmenin nedeni, istenilen itiraz ve mülahazaların konulmasının inceleme elemanı tarafından reddedilmesidir. İtirazlar da defterde kayıtlı durumlar değil, büyük bir çoğunlukla olay ve ifadelere işaret etmektedir. Tutanaklar arasında ayrım yapıldığında, imzadan çekinme hadisesine pek rastlanmayacaktır[307].

Türk Ceza Kanunu ve VUK arasındaki çakışan maddeler de söz konusudur. VUK'un 367. maddesindeki düzenlemeyle bütün vergi inceleme elemanlarının kaçakçılık suçu bildirimleri mütaala şartına bağlandığı halde; görev alanı içinde olsun ya da olmasın, Türk Ceza Kanunu'nun 279. maddesiyle kamu görevlilerinin tamamına yüklenilen görevleriyle bağlantılı olarak öğrendikleri suçları bildirme yükümlülüğünde mütaala şartı aranmamıştır. Buna göre, suçu öğrenen kamu görevlisi herhangi bir makam ya da kişinin değerlendirmesine, onayına ya da oluruna ihtiyaç duymadan suç bildiriminde bulunabilecektir[308].

Türk Ceza Kanunu ve VUK arasındaki bir uyumsuzluk nedeniyle doğan soruna ilişkin çözüm şu şekilde özetlenebilir; VUK'un 367. maddesinde vergi inceleme elemanlarının kaçakçılık suçlarının bildiriminde ön şart olarak düzenlenen "mütaala şartı" Anayasa'ya uyumsuzluğunun yanı sıra, TCK ile VUK arasında hukuki çelişkilere de neden olmaktadır. Dolayısıyla, mütaala şartının yürürlükten kaldırılması gerekmektedir.

3.1.3.3 Mezkur Maddelerin Varlığı

Mezkur maddelerin varlığı hususunda ilk sorun; vergi dairesi müdürlerinin vergi incelemesi yapma yetkisine ilişkin mezkur maddenin varlığıdır. 213 sayılı VUK'da vergi dairesi müdürlerine de inceleme yetkisi verilmiştir. Ancak Vergi Daireleri Kuruluş ve Görev Yönetmeliği'nde, vergi incelemesi yapmak, vergi dairesi müdürlerinin görevleri arasında yer almamaktadır. Ayrıca, Vergi Dairesi Başkanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı'na bağlı olmasına rağmen, vergi incelemesini gerçekleştirme

[307] Çölgezen Batun [b], Ekim 2013, s.65.
[308] Demirci [a], Ocak 2011, s.93.

görevi, GİB'in görevleri arasından çıkartılırken, Vergi Dairesi Başkanlığı'nın görevleri arasından çıkartılmamıştır*[309].

Mezkur maddelerin varlığına dair ilk soruna ilişkin çözüm şu şekilde özetlenebilir: 646 KHK ile vergi incelemesini yürütmekle VDK görevlendirilmiştir. Ancak, belli hallerde bazı vergi incelemelerinin vergi dairelerinde gerçekleştirilmesine ihtiyaç duyulabilir. Bu durumda vergi dairesi müdürüne vergi incelemesi yapma yetkisi, Vergi Dairesi Başkanlıklarına da bu yetkiyi kullanma yetkisi verilmesi gerekmiş ve bu doğrultuda düzenleme yapılmıştır. 646 sayılı KHK ile 5345 sayılı kanunun 4. maddesinde de değişiklik yapılmıştır. Dolayısıyla, söz konusu kanunun vergi incelemesini gerçekleştirme görevinin, Vergi Dairesi Başkanlığı'nın görevleri arasında yer aldığını anlatan 24. ve 25. maddelerinde değişiklik yapılmamasının dikkate alınması mümkün değildir. Sözü edilen madde hükümleri aynen muhafaza edilmek istenildiği için bu maddelerde herhangi bir değişiklik yapılmamıştır[310].

Bu konuyla ilgili diğer bir sorunda ise VUK'daki söz konusu maddenin içeriği yeni sisteme uydurulmadığı için anlam karışıklığı oluşmuştur. Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelikte kullanılan "işe başlama" tabiri ile VUK'un 140/1. maddesinde yer alan "işe başlama" tabiri birbiriyle çelişmektedir. Çünkü VUK'un 140/1. maddesindeki "işe başlama" tabiri, söz konusu yönetmeliğin terminolojisine göre işe başlama değil incelemeye başlamayı ifade etmektedir[311].

İşe başlama tabiri sorununa ilişkin çözüm şu şekilde özetlenebilir: 2011 yılında çıkartılan ve en son 2016 yılında yenilenen Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik çerçevesinde vergi incelemelerine birtakım yenilikler getirilmiştir. Bu doğrultuda Vergi Usul Kanununun ilgili maddeleri de yenilenmelidir.

3.1.4 Vergi Denetim Kurulu'nun Yapılandırılması

VDK bünyesinde toplanan Maliye Teftiş Kurulu, Gelirler Kontrolörlüğü gibi kurumların vergi incelemeleri dışında kalan görevlerinin VDK Başkanlığınca yerine

* 5345 sayılı Kanun'un 4. maddesi (GİB'in görevleri) değiştirilmiş, aynı Kanun'un 24. maddesi (VDB'nın görevleri) halen yürürlüktedir.

[309] Mehmet Koç; **"**Vergi Dairesi Müdürlerinin Vergi İnceleme Yetkisi ve Görevleri**", Vergi Sorunları,** Sayı:278, Kasım 2011, s. 42-45.

[310] Mehmet Koç; **"**Vergi Dairesi Müdürlerinin Görevleri ve Vergi Dairelerince Gerçekleştirilecek Vergi İncelemelerinde Uzman Personel İhtiyacı**"**, **Yaklaşım**, Sayı:227, Kasım 2011, s.54-55

[311] Batun, s.108-109.

getirilmesi öngörülmüştür. Ancak VDK Başkanlığı daha iyi vergi denetim hizmeti verilmesi amacıyla kurulmuştur. Dolayısıyla, vergi denetim hizmeti dışında kalan, örneğin 649 sayılı KHK uyarınca denetimi Maliye Teftiş Kuruluna bırakılan Kamu İhale Kurumu'nun denetimi etkin bir şekilde gerçekleştirilebilmekte midir?[312]

VDK'nın yapılandırılmasına dair ilk soruna ilişkin çözüm şu şekilde özetlenebilir: Maliye Bakanlığı'nda denetim hizmetlerinin yerine getirilebilmesi için her Bakanlıkta olduğu gibi bir teftiş kuruluna ihtiyaç vardır. Üstelik Maliye Bakanlığı akçeli işlerle uğraştığından, söz konusu kurulun diğer bakanlıklardaki emsallerine oranla daha güçlü ve daha donanımlı olması gerekmektedir. Vergi denetim hizmetleriyle görevli VDK'nın yanında, bu kurulla birlikte faaliyet gösterecek ve sadece kurumların denetimini üstlenecek güçlü ve donanımlı bir kurul, kayıt dışı ekonomi ve yolsuzluklarla mücadele alanında Maliye Bakanlığının ayrı bir güç getirecektir[313].

Bir diğer sorun, VDK'nın örgütlenmesine yöneliktir. 646 sayılı KHK ile büyük ölçekli mükellefler ve küçük ölçekli mükellefler şeklinde ayrıma gidilmekle beraber, merkez-taşra ayrımına gidilmemiş ve merkezden yönetim sistemine geçilmiştir. Ancak bu durum, çok ciddi sıkıntıları da beraberinde getirmektedir. 2010 yılında vergi denetmenliğinden vergi müfettişliğine geçen denetim elemanı sayısı 4.000 civarındadır. 2016 yılı itibari ile küçük ve orta mükellef grubunda 8.238 vergi müfettişi bulunmaktadır. Her bir inceleme elemanının yılda ortalama 10 iş bitirdiğini varsaydığımızda 80.000 küsur görevlendirme yapması gerekmektedir. 82.380 adet görevlendirme için küçük ve orta mükellefler grup başkanlıkları ile vergi denetim kurulu başkanlığı arasında yazışma yapılması gerekmektedir. Ek süre talepleri, rapor tevdileri, uzlaşma sonuçları vs. gibi evraklar düşünüldüğünde bu rakam 100.000 adet yazışmayı geçmektedir. Görüleceği üzere bu da ciddi anlamda bürokrasi yaratarak istenilen sonucu vermekten öte, daha sıkıntılı bir yapı meydana getirmektedir[314].

Ayrıca bu konuda şöyle de bir durum söz konusudur. Maliye Bakanlığı Personel Genel Müdürlüğü'nün faaliyet raporlarına bakılırsa, 2010 yılında Maliye Bakanlığı'nın toplam personel sayısının ancak %12.43'ü merkez teşkilatta görev yapmaktayken, %87.52 oranındaki personel taşra örgütünde görev yapmaktadır. 2015 yılında ise personelin %37.79'u merkezde, %62.2'si ise taşra örgütünde

[312] Darıcı, s.65-70.
[313] Darıcı, s.70.
[314] Aydoğmuş, s.106.

görevlidir. Ancak 646 KHK sonrası Maliye Bakanlığı merkez teşkilatına Vergi Müfettişleri de ilave edilmiştir. 2010 yılında merkez teşkilatın toplam içindeki oransal payı yaklaşık %26 civarındayken, bu oran 2015 yılında %77.83'e[315] yükselmiştir. Bu durum, Maliye Bakanlığı merkez teşkilatında her 5 kişiden 4'ünün vergi müfettişi olduğu anlamına gelmektedir. Bu durumda birçok sorun doğma ihtimali bulunabilmektedir

VDK'nın taşra örgütünün olmamasına dair soruna ilişkin çözüm şu şekilde özetlenebilir: Vergi denetiminin merkez ve taşra ayağının mutlaka olması gerekmektedir. Bu sorunun çözümü için küçük ve orta ölçekli grup başkanlıklarına bağlı olarak vergi müfettişlerinin merkezi ve yerel olarak örgütlenmesi, diğer grup başkanlıklarında çalışan vergi müfettişlerinin ise merkezden idare edilmesi daha yerinde olacaktır[316].

Büyük mükellefler nezdinde yapılan incelemeler neticesinde düzenlenen raporların çoğunluğu örtülü kazanç ve örtülü sermaye konusu ile ilgilidir. Büyük ölçekli mükellefler grup başkanlığında görevli vergi müfettişi tarafından icra edilen vergi incelemesinde, örtülü sermaye veya transfer fiyatlandırması ile ilgili olarak tespit yapıldığında ne yapılacağı kanunda açıklanmamıştır ve belirsizdir[317]. Uygulamada ise örneğin büyük mükelleflere ait bir görev doğrultusunda incelemeye başlayan vergi müfettişi, işin mahiyeti transfer fiyatlandırmasına girdiğini görürse, ilgili işi, transfer fiyatlandırması ve yurtdışı kazançlar grup başkanlığına göndermektedir. Bu durum ise vergi müfettişleri açısından zaman kaybına neden olmakta ve başladığı işi bitiremeyen, zaman kaybına uğrayan vergi müfettişlerinin motivasyonunu olumsuz etkilemektedir.

Büyük mükellefler grup başkanlığı ve transfer fiyatlandırması grup başkanlığının yetki sınırına dair sorun ilişkin çözüm şu şekilde özetlenebilir: Böyle bir durumun doğmaması için, sorunda anlatıldığı şekilde olan vergi incelemeleri için incelemeye başlayan vergi müfettişinin görevi diğer grup başkanlığına devretmesi ve ancak görevine devam ederek devrettiği başkanlıktaki müfettişlerle koordineli çalışması hem zaman kaybının önlenmesi hem de vergi inceleme elemanının motivasyonu açısından daha uygun olacağı kanaatini

---

[315] T.C Maliye Bakanlığı Personel Genel Müdürlüğü; **"**2015 Yılı Personel İstatistikleri**"**, http://www.pergen.gov.tr/icerik/istatistikler/pdf/2015_pergen_bulten.pdf, Ocak 2015, Ankara, Erişim Tarihi: 22. 12. 2016.
[316] Aydoğmuş, s.107.
[317] Aydoğmuş, s.108.

taşımaktayız.

3.2 DENETİMİN MÜKELLEF VE MALİ MÜŞAVİR BAZINDA SORGULANMASINA DAİR UYGULAMA

3.2.1 Literatür Taraması

Türkiye'de vergi incelemelerinde ortaya çıkan sorunlara ilişkin literatürde pek çok türden pek çok çalışma bulunmaktadır. Bu sebeple çalışmamızın literatür taramasına ilişkin bu başlık altında öncü sayılabilecek türden belli başlı çalışmalara yer verilecektir.

Abdurrahman Akdoğan'ın 1979 yılında yazmış olduğu "Vergi İncelemesi", Nezih Şeker'in 1994 yılında kitap haline getirdiği doktora tezi "Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi", Fazıl Tekin ve Ali Çelikkaya'nın ilk olarak 2005 yılında kaleme aldıkları "Vergi Denetimi", İbrahim Organ'ın 2008 yılında kitap haline getirdiği doktora tezi "Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması: Sorunlar ve Çözüm Önerileri", Ümit Süleyman Üstün'ün 2013 yılında yazmış olduğu "Nasıl Bir Vergi Denetimi ve Vergi Yargısı?", literatür taramasına dair kitaplar olarak verilecek belli başlı örneklerdendir.

Mehmet Emin Merter'in 2004 yılında yazmış olduğu **"**Türkiye'de Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinliğin Sağlanmasında Toplam Kalite Yönetimi" doktora tezi ve kitabe çevrilen Nezih Şeker ve İbrahim Organ'ın doktora tezleri, vergi incelemeleri alanında yazılmış başlıca tezlerdendir. Makale açısından ise literatürde vergi incelemeleri ve sorunları hakkında yazılmış binlerce makale bulunmaktadır. Araştırmamızda söz konusu tezler ve kitaplarda da yer aldığı üzere eski vergi denetim sisteminde yer alan sorunlardan bahsedilmiştir. Diğer araştırmalardan farklı olarak ise 6009 sayılı kanun ve 646 KHK ile denetim sistemine getirdiği değişiklikler ve yol açtığı sorunlar anlatılmıştır.

3.2.2 Araştırmanın Amacı

Vergi ödemek, her vatandaşın mükellef olarak temel görevidir. Devlet gelirlerinin devamlılığının sağlanması açısından bu konu büyük önem arz etmektedir. Ancak, verginin ödenmesi hususu, her ülkenin vergi ahlakı ve vergi zihniyetine göre farklılık göstermektedir. İngiltere gibi Anglo-Sakson ülkelerde verginin ödenmesi bir ödev, bir görev mahiyetindeyken, Türkiye gibi Kıta Avrupa'sı sistemindeki ülkelerde, vergi ödemek bir yük, kaçılması gereken bir tür zorunluluk olarak algılanmaktadır. Dolayısıyla Türkiye gibi ülkelerin vergi denetim sisteminin daha

düzenli, daha şeffaf ve daha etkin olması gerekmektedir. Türkiye'de de bu amaçlara ulaşabilmek adına vergi denetim sisteminde 2010 ve 2011 yıllarında köklü değişiklikler yapılmıştır.

2010 yılında 6009 sayılı kanunla vergi incelemesinde süre kısıtının getirilmesi, vergi müfettişlerinin mevzuata aykırı rapor düzenleyememesi gibi vergi denetimi açısından çok önemli kıstaslar getirilirken, 2011 yılında ise vergi denetimi yapan bütün kurumlar tek çatı altında toplanarak, denetimlerin tek merkezden yönetilmesi sağlanmıştır.

Bu çalışmanın amacı, vergi denetimi sisteminde yapılan değişiklikler ve getirilen yenikler çerçevesinde, eski sistemin eksikliklerinin giderip giderilmediğini araştırmak ve yeni getirilen sistemle birlikte yeni sorunların doğup doğmadığını tespit etmektir. Özellikle bu amaçlar doğrultusunda mali müşavirler ve mükelleflere ifadeler yöneltilmiş, sistemin aksaklıkları ve sebep olduğu sorunlar belirlenmeye çalışılmıştır.

3.2.3 Araştırmanın Alanı (Evren) ve Örnek Kitlesi

Bilimsel araştırmaların hem zaman hem de maliyet açısından külfetleri oldukça yüksek olduğu ve çalışmaların belirli bir zaman dilimi içerisinde tamamlanması gerektiği için, araştırmacılar konu edindikleri araştırma alanında (araştırmanın evreni) bulunan bütün denekleri araştırmaya dahil etme şansına sahip olmamaktadırlar. Bu nedenle, araştırmacılar araştırdıkları alanı temsil ettiklerine inandıkları küçük bir grubu (örnek kütleyi) değişik yöntemler kullanarak oluşturup, çalışmalarını bu kütle üzerinde yürütmektedirler. Bu kütleye ilişkin bulgular ise evrene genellenmektedir. Kural olarak örnek kitlenin büyüklüğü evrene yaklaştıkça, örnek kütlenin temsil gücü artmaktadır[318].

Bilimsel araştırmalarda örnek kütle belirlenirken, olasılık temelli ve olasılık temelli olmayan örnekleme yöntemlerinden birisi kullanılmaktadır. Bu araştırmada mali müşavirler için olasılık temelli örnekleme yöntemlerinden seçkisiz (rastgele) örnekleme yöntemi kullanılmıştır. Mükellefler için ise olasılık temelli olmayan örnekleme yöntemlerinden ölçüt örnekleme kullanılmıştır. Söz konusu örneklem yönteminde bu çalışmada kullanılan ölçüt, mükelleflerin elde ettikleri kazanç türlerine göre en az 10 yıl veya 10 yıldan fazla süredir mükellef olma şartıdır. Mali

[318] Halit Çiçek; **Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum ve Tepkileri (İstanbul İli Anket Çalışması)**, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, Yayın No: 65, 2006, İstanbul, s.98.

müşavirler için seçkisiz örnekleme yöntemi kullanılmasının nedeni; meslekleri icra etmelerini sağlamak amacıyla sınavla almaları gereken belgeleri edinebilmek için deneyimli üstadların yanında staj yapmak zorunda olmaları ve dolayısıyla eski sistemi de kavramış olmalarıdır. Ayrıca aldıkları yüksek eğitimin de etkisi, bu durumu daha da perçinlemektedir. Mükelleflerin ise mali müşavirler alanında eğitim alma durumları olmaması, kendi aralarında çalışma alanlarının çok farklı olması ve sadece tabi oldukları sistemi kavrayabilmelerinden ötürü, kendileri üzerinde ölçüt örnekleme yöntemi kullanılmıştır.

Genellikle istatistikçiler tarafından kabul edilen görüşe göre; 100.0000 ve üzeri kitleye sahip bir araştırma için, 383 adet; 1000 ve üzeri için ise 278 adet örnek büyüklüğü kabul edilebilir bir büyüklük olarak yeterli görülmektedir.

Tablo 18: Kitle Seçim Tablosu

Evren Büyüklüğü	±0.03 örnekleme hatası (d)			±0.05 örnekleme hatası (d)			±0.10 örnekleme hatası (d)		
	p=0.5 q=0.5	p=0.8 q= 0.2	p=0.3 q=0.7	p=0.5 q=0.5	p=0.8 q= 0.2	p=0.3 q=0.7	p=0.5 q=0.5	p=0.8 q= 0.2	p=0.3 q=0.7
100	92	87	90	80	71	77	49	38	45
500	341	289	321	217	165	196	81	55	70
750	441	358	409	254	185	226	85	57	73
1000	516	406	473	278	198	244	88	58	75
2500	748	537	660	333	224	286	93	60	78
5000	880	601	760	357	234	303	94	61	79
10000	964	639	823	370	240	313	95	61	80
25000	1023	665	865	378	244	319	96	61	80
50000	1045	674	881	381	245	321	96	61	81
100000	1056	678	888	383	245	322	96	61	81
1mil	1066	682	896	384	246	323	96	61	81
100mil.	1067	683	896	384	245	323	96	61	81

Kaynak: Ahmet Doğanay, Murat Ataizi, Ali Şimşek, Jale Balaban Salı, Yavuz Akbulut; **Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri**, T.C Anadolu Üniversitesi Yayını No: 2653, Açıköğretim Fakültesi Yayını No: 1619, Editör: Ali Şimşek, Eskişehir, Ağustos 2012, s. 115.

Araştırmamızın uygulama alanı İzmir ilidir. İzmir'de 126.903 adet gelir vergisi mükellefi bulunmaktadır. Dolayısıyla 393 gelir vergisi mükellefinden oluşan örnek kitle evreni çalışmamız için yeterli sayılmaktadır. İzmir'de 194 tane Yeminli Mali Müşavir, 7024 tane de Serbest Mali Müşavir bulunmaktadır. 7218 ana evren

için en az 278 adet örnek kitle gereklidir ki çalışmamızda 289 mali müşavire ulaşılmıştır. Bütün bu bilgiler ışığında, araştırmanın evreni olarak belirlediğimiz İzmir için elde ettiğimiz sonuçlardan tüm Türkiye için bir yargıya varılması mümkün olacaktır.

3.2.4 Araştırmanın Yöntemi

Araştırma verileri anket yöntemi ile toplanmıştır. Verilere daha kısa sürede ulaşılması, düşük maliyetle daha doğru ve sağlıklı sonuçlar elde edilmesi için karşılıklı görüşme yöntemi benimsenmiştir. Mükellef anketini, 393 mükellef doldurmuş ve bir kısım mükellef de çeşitli nedenlerden dolayı anketi doldurmak istememiştir. Anketi doldurmak istemeyen ve doldurmaktan korkan en belirgin meslek grubu kuyumcular olmuştur. Diğer meslek gruplarından da anketi doldurmak istemeyenler mevcuttur ancak kuyumcular kadar zorluk çıkarmamışlardır.

Mali müşavirler anketini, 289 mali müşavir doldurmuştur. Bir kısım mali müşavir, söz konusu ankete başlamadan önce kişisel bilgilerinin alınıp alınmayacağını sormuş bir kısmı da istenmemesine rağmen mesleki soğuk damgasını ankete basmıştır.

3.2.5 Anket Formu

Araştırmada kullanılan söz konusu anketlerin örneklerin tezin sonundaki Ek-1'de verilmiştir. Anketlerin ikisi de 10 sorudan oluşmaktadır. Mükelleflere daha basit sorular yöneltilirken, mali müşavirlere meslekleri gereği daha karmaşık sorular sorulmuştur.

Mükelleflere sorulan ilk üç soru, mükelleflerin hangi gruba ait olduklarını sınayan sorular olurken, kalan yedi soru, katılıyorum, kararsızım, katılmıyorum şeklindeki kutucuklardan birini işaretlemek suretiyle fikirlerini beyan edecekleri sorulardan oluşmaktadır. Mali müşavirlerin ise, 10 sorusu da mükelleflerin son yedi sorusu gibidir.

Katılıyorum, kararsızım, katılmıyorum seçeneklerinin yanında kesinlikle katılmıyorum, kesinlikle katılıyorum gibi seçeneklerin olmaması özellikle tercih edilmiştir. Bu durumun nedeni, mükellefler ve mali müşavirler açısından farklılık arz etmektedir. Mükelleflerin anketi kavramada yaşayacakları zorluklar nedeniyle beşli ölçek kullanılmamıştır. Nitekim, bazı mükellefler bu ankette dahi zorlanmışladır. Mali müşavirlerin birçoğu ise ülkede yeni geçirilen 15 temmuz olaylarından sonra bu tip konulara hiç yanaşmak istememekte ayrıca zamanını alacağını da düşündüğünden

özellikle karışık ve uzun anketleri doldurmak istememektedirler. Bu sebepler dolayısıyla söz konusu anketler, EK-1 ve EK-2'de görüldüğü gibi şekillendirilmişlerdir.

3.2.6 Veri Analizi ve Kullanılan İstatistiksel Teknikler

Bilimsel araştırmalarda toplanan veriler genellikle düzensiz bir durumda bulunur. İncelenen vasıflar açısından hedef kitlenin yapısını ortaya çıkarabilmek için ham veri adı verilen bu bilgilerin işlenmesi gerekir. Veri işlenmesinde ise sınıflama, gruplama, vasıf kombinezonu teknikleri ile toplam (sayı ya da frekanslar), oran (yüzdeler), ortalama (aritmetik ortalama, mod, medyan) ve standart sapma gibi ölçütlerden yararlanılır. Çalışmada sınıflama yöntemi kullanılacaktır.

Sınıflama; incelenen vasfın aynı şıkkına sahip birimlerin kümeler halinde ayrılması şeklinde tanımlanabilir. Sınıflama sonucunda elde edilen her bir şıkkın tekrarlanma sayısı ise "frekans" olarak adlandırılır. Örneğin bir okuldaki öğretmenler cinsiyetlerine göre sınıflandırıldıklarında erkek ve kadın öğretmen miktarları her bir şıkkın frekansını verecektir.

Ki-kare analiz yöntemi[319] (çapraz tablo analizi) frekans dağılımları üzerinden işlem yapan bir analiz yöntemidir ve ki-kare testi kullanılarak, A ve B gibi iki değişken arasındaki uyum ilişkisi test edilmektedir. Bu testler, yalnızca iki değişken arasında ilişki olup olmadığını ifade etmekte ancak, değişkenlerin birbirlerini nasıl etkilediklerinden bahsetmemektedir.

"Ki-kare" testi "Ki-kare" bağımsızlık testi olarak adlandırılan söz konusu testin H_0 hipotezi varsayımında iki değişken arasında ilişki yoktur şeklinde kurulur. Çıkan sonuçlar belirli değerlerin altında kalıyorsa, H_0 hipotezi reddedilir ve böylelikle iki değişken arasında ilişkinin olup olmadığı anlaşılır[320]. "Ki-kare" bağımsızlık testi, tablo tipine ve tablo gözlerinde frekansların beklenen değerlerinin büyüklükleri göz önüne alınarak farklı şekillerde uygulanır ve farklı isimlerle belirtilir[321].

---

[319] Ki-kare testi, 1900'lerde Karl Pearson tarafından ele alınan ve tüm bilim dallarında yaygın biçimde kullanılan bir analiz yöntemi haline gelmiştir. Bilgi için bkz. Karl Pearson; **"**On the criterion that a given system of deviations from the probable in the case of a correlated system of variables is such that it can be reasonably supposed to have arisen from random sampling**", Philosophical Magazine Series 5**, Volume 50, Issue 302, 1900, s.157-175.

[320] Despina Koletsi, Nikolaos Pandis, **"**The chi-square test for trend**"**, **American Journal of Orthodontics and Dentofacial Orthopedics**, Volume 150, Issue 6, 2016, s. 898-899.

[321] http://www.istatistikanaliz.com/, **"**Korelasyon Analizi", Erişim Tarihi: 25.05.2017.

Korelasyon, iki değişken arasındaki ilişkiyi ölçmek için kullanılır[322]. Korelasyon analizi sonucunda, doğrusal ilişki olup olmadığı ve varsa bu ilişkinin derecesi korelasyon katsayısı ile hesaplanır[323].

Çalışmada anket verileri öncelikle frekans analizine tabi tutulmuş, daha sonra çıkan sonuçlar eşleştirilmek suretiyle çapraz tablo analizi yapılmıştır. Son olarak, çapraz tablolarda çıkan ilişkinin anlamlı olup olmadığını anlamak amacıyla iki değişkenli korelasyon analizi uygulanmıştır. Anket formlarının analizinde ise SPSS Statistics 20 programı kullanılmıştır. SPSS analizleri sosyal bilimler alanında sıklıkla kullanılmaktadır.

3.2.7 Örnek Kitle Hakkında Genel Bilgiler

Örneğe dayanarak evren hakkında genellemeler yapabilmek için örnek kitlenin ana kitleyi temsil yeteneğinin olması gerekmektedir. Araştırmamızda kullanılan örnek kitlenin evreni temsil yeteneğinin olup olmaması sınanmıştır. Mali müşavirler için belirli bir grup tercih edilmemiş, çalışmaya destek olmak isteyen tüm[324] mali müşavirler dahil edilmiştir. Örneklem seçiminde taraf tutulmayarak rastgeleleştirme yapmak araştırmanın güvenirliliği açısından gerekli görülmektedir. Çalışmanın alanı (ana evreni) ve örnek kütlesi başlığı altında da bahsedildiği üzere araştırmanın selameti bakımından mükellefler için mükelleflerin elde ettikleri kazanç türlerine göre en az 10 yıl veya 10 yıldan fazla süredir mükellef olma şartı getirilmiştir. Aşağıda mükellefler anketine katılan 393 mükellefe ait birtakım bilgiler verilmiştir. Mükelleflerden hangi kazanç grubunda yer aldıkları, 2010 yılı öncesi ve sonrasında kaç defa denetim geçirdikleri bilgisi istenmiştir. Sorulan sorulara verilecek cevapları, genel perspektiften bakıldığında etkilemeyeceği düşünüldüğünden ve 2010 sonrası vergi incelemesine ilişkin değişikliklere odaklanılmak istendiğinden yaş, cinsiyet, eğitim düzeyi gibi bilgiler mükelleften istenmemiştir. Mali müşavirlerde ise daha önce de bahsedildiği üzere meslekleri gereği üstatların yanlarında çalışmak zorunda olmaları ve aldıkları eğitimin de sebebiyle kendilerinden herhangi bir kişisel bilgi istenmemiştir.

---

[322] Kumar Molugaram, G. Shanker Rao; **Statistical Techniques for Transportation Engineering,** Butterworth Heinemann, 2017, India, s.293.
[323] https://www.onlineistatistik.com, **"**Korelasyon Analizi", Erişim Tarihi: 25.05.2017.
[324] Çiçek, s. 98.

Tablo 19: Mükelleflerin Kazanç Grubuna Göre Dağılımı

	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
TİCARİ KAZANÇ	306	77,9	77,9
ZİRAİ KAZANÇ	30	7,6	85,5
SERBEST MESLEK KAZANCI	57	14,5	100,0
Toplam	393	100,0	

Çalışmamızda örnek kitle olarak belirlenen 393 vergi mükellefinin %77,9'sunu 306 kişi ile ticari kazanç, %7,6'sını 30 kişi ile zirai kazanç ve %14,5'ini 57 kişi ile serbest meslek kazancı elde edenler oluşturmaktadır.

Tablo 20: Mükelleflerin 2010 Yılı Öncesi Denetim Geçirme Sıklıkları

	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
1 DEFA	153	38,9	38,9
1-5 ARASINDA	141	35,9	74,8
5 DEFADAN FAZLA	90	22,9	97,7
HİÇ DENETİM GEÇİRMEDİM	9	2,3	100,0
Toplam	393	100,0	

Çalışmamızda örnek kitleyi oluşturan 393 kişi arasında 2010 yılı öncesinde 1 defa denetim geçirenler 153 kişiyle bütünün %38,9'u ile ilk sırada yerini almaktadır. %35,9 ile 141 kişi 1-5 arasında denetim geçirirken, 90 kişi %22,9 ile 5 defadan fazla denetim geçirmiştir. Söz konusu kitlenin %2,3'ü yani 9 kişiye denk gelen kısmı 2010 yılı öncesinde hiç denetim geçirmemiştir. Hiç denetim geçirmeyen 9 kişinin ankete konmasının nedeni, küçük bir yüzde de olsa bu kişilerin de bu konudaki düşüncelerinin öğrenilmek istenmesidir.

Tablo 21: Mükelleflerin 2010 Yılı Sonrasında Denetim Geçirme Sıklıkları

	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
1 DEFA	94	23,9	23,9
1-5 ARASINDA	141	35,9	59,8
5 DEFADAN FAZLA	158	40,2	100,0
Toplam	393	100,0	

Araştırmamız içerisinde yer alan toplam 393 kişiden 2010 yılı sonrasında 94 kişi 1 defa denetim geçirmiş olup, bu kişiler toplamın %23,9'unu oluşturmaktadır. 1-5 arasında denetim geçirenlerin sayısı 141, toplam içerisindeki yüzesi ise %35,9'a

denk gelmektedir. 2010 yılı öncesinde 5 defadan fazla denetim geçirenler 158 kişi ile toplamın % 40,2'sini oluşturmaktadır. Tablo 20 ve tablo 21'den görülmektedir ki; 2010 yılı sonrasında mükellefleri inceleme sıklığı, 2010 öncesindekine göre artmıştır. 2010 yılı öncesinde 1 defa denetim geçirenler toplamın %38,9'unu oluştururken, 2010 sonrasında bu oran %23,9'a düşmüştür. 5 defadan denetim geçirenler ise 2010 yılı öncesinde toplamın %22,9'unu oluştururken, 2010 sonrasında %40,2'sini oluşturmaktadır. Bu noktadan hareketle VDK'nın vergi inceleme sayısını arttırdığı görülmektedir.

Tablo 22: Mükelleflerin 2010 Yılı Öncesi ve Sonrasında Denetim Geçirme Sıklıklarına Göre Çapraz Tablosu

Frekans		Mükelleflerin 2010 Yılı Öncesi Denetim Geçirme Sıklıkları				Toplam
		1 DEFA	1-5 ARASINDA	5 DEFADAN FAZLA	HİÇ DENETİM GEÇİRMEDİM	
Mükelleflerin 2010 Yılı Sonrasında Denetim Geçirme Sıklıkları	1 DEFA	75	11	0	8	94
	1-5 ARASINDA	53	69	18	1	141
	5 DEFADAN FAZLA	25	61	72	0	158
Toplam		153	141	90	9	393

Tablo 22'de mükelleflerin 2010 yılı öncesinde ve sonrasında denetim geçirme sıklıkları çapraz tablo halinde verilmiştir. Söz konusu tabloya göre; 2010 yılı öncesinde hiç denetim geçirmeyen 8 kişi 2010 yılı sonrasında 1 defa denetim geçirmiş, diğer hiç denetim geçirmeyen bir kişi ise 2010 yılı sonrasında 1-5 arasında denetim geçirmiştir. Hiç denetim geçirmeyen kişilere anketimizde yer verilmesinin sebebi; inceleme geçirmemiş bir bireyin de görüşünü almaktır. Tablo 22'de de görüldüğü üzere hiç denetim geçirmemiş kişilerin büyük bölümü 2010 sonrasında yalnızca 1 defa denetim geçirmişlerdir. Zira söz konusu kişiler zaten küçük işletmelerden oluşmaktadır.

2010 yılı öncesinde ve sonrasında 1 defa denetim geçiren kişi sayısı 75'dir. 2010 yılı öncesinde bir defa denetim geçirip 2010 sonrasında 1-5 arasında denetim geçiren kişi sayısı 53 ve 5 defadan fazla denetim geçiren kişi sayısı ise 25'dir.

2010 yılı öncesinde 1-5 arasında denetim geçiren 11 kişi, 2010 yılı sonrasında 1 defa denetim geçirmiştir. Aynı şekilde 2010 yılı öncesinde 1-5 arasında denetim geçiren 69 kişi, 2010 yılı sonrasında da 1-5 arasında denetim geçirmiştir. 2010 yılı öncesine ait az önce bahsedilen denetim geçirme sıklığına ait 61 kişi, 2010

sonrasında 5 defadan fazla denetim geçirmiştir. Görüldüğü üzere 2010 öncesinde 1-5 arasında denetim geçirenlere ait sayı, 2010 sonrasında 1-5 arasında ya da 5 defadan fazla denetim geçirenler arasında bölünmüştür. Bunun nedeni; zaten denetim geçirme sıklığı fazla olan riskli mükellefin VDK tarafından daha sık takip edilmesi ve bunun sonucunda bu mükelleflerin daha çok denetime girmesidir.

2010 yılı öncesinde 5 defadan fazla denetim geçirip de 2010 yılı sonrasında 1 defa denetim geçiren kişi yoktur. Zira denetim sıklığının az olduğu 2010 öncesinde 5 defadan fazla denetim geçirecek kadar usulsüz ve kritik noktada ola bir mükellefin 2010 sonrasında da 1 kere gibi az sayıda denetim geçirmesi çok zordur. 2010 yılı öncesinde 5 defadan fazla denetim geçiren ve 2010 yılı sonrasında sırasıyla 1-5 arası denetim geçiren kişi sayısı 18, 5 defadan fazla denetim geçiren kişi sayısı ise 72'dir. Örnek kitlemizden anlaşılmaktadır ki; 2010 yılı öncesinde çok denetim geçiren bir mükellef, VDK kurulduktan sonra da riskli grupta yer almaya devam etmiş ve geçirdiği denetim sıklığı azalmamıştır.

Tablo 23: Mükelleflerin Kazanç Gruplarının Denetim Geçirme Sıklıklarına Göre Çapraz Tablosu

Frekans		Mükelleflerin Kazanç Grubuna Göre Dağılımı			Toplam
		TİCARİ KAZANÇ	ZİRAİ KAZANÇ	SERBEST MESLEK KAZANCI	
Mükelleflerin 2010 Öncesi Denetim Geçirme Sıklıkları	1 DEFA	122	9	22	153
	1-5 ARASINDA	104	16	21	141
	5 DEFADAN FAZLA	77	4	9	90
	HİÇ DENETİM GEÇİRMEDİM	3	1	5	9
Toplam		306	30	57	393
Mükelleflerin 2010 Sonrası Denetim Geçirme Sıklıkları	1 DEFA	56	15	23	94
	1-5 ARASINDA	118	7	16	141
	5 DEFADAN FAZLA	132	8	18	158
Toplam		306	30	57	393

Tablo 23'de mükelleflerin kazanç gruplarında eski ve yeni sisteme göre denetim geçirme sıklıkları verilmiştir. Araştırmamızda 2010 yılı öncesinde, ticari kazanç grubunda hiç denetim geçirmemiş 3 kişi, zirai kazanç grubunda 1 kişi ve serbest meslek kazan grubunda ise 5 kişi yer almaktadır. 2010 öncesinde, her üç kazanç grubunda da ağırlık 1 defa ve 1-5 arasında denetim geçirenlerdedir. 2010 sonrasında ise bu durum yalnızca ticari kazanç için geçerlidir. Zirai kazançta 1 defa

denetim geçiren kişi sayısı 15 iken, serbest meslek kazancı elde edenlerde aynı denetim sıklığına ilişkin sayı 23 kişidir. Buradan anlaşılmaktadır ki VDK, daha çok gelir getirebildiği düşüncesiyle ticari kazanç sahiplerini daha sık denetlemektedir. Ancak söz konusu iki grup da hiç denetlenmiyor değildir, zira 5 defadan fazla denetim geçiren çiftçi ve serbest meslek erbabının sayıları da 1 defa denetim geçirenleri takip etmektedir.

3.2.8 Araştırmanın Bulguları ve Analizler

Araştırmada frekans (sıklık) analizleri, çapraz tablo analizi ve regresyon analiz teknikleri kullanılmıştır. Çalışmada mükellef anketi ve mali müşavirler anketi başlıkları altında önce ankette sorular teker teker sıklık analizleri bakımından irdelenecek, daha sonra söz konusu anketlerin kendi içlerinde olmak üzere sorular ilişkili ve anlamlı olmaları bakımından çapraz tablo analizi yapılarak incelenecek ve son olarak anketlere dair iki değişkenli korelasyon analizlerine yer verilecektir.

3.2.8.1 Mükellef Anketi

Çalışmada sorulan anket sorularının çok uzun olması sebebiyle ifadeler şu şekilde kısaltılmıştır.

Tablo 24: Mükellefler Anket Sorularının Kısaltılmış İfadeleri

Mükellef olarak şahsımdan istenen bilginin nerede kullanılacağının açıklanması gerektiğini düşünüyorum	Mükelleflerin Şeffaflığın Arttırılmasına İlişkin Düşünceleri
2011 yılında çıkartılan inceleme yönetmelikleri sonrası, denetim elemanları bana daha nazik ve daha çok yardımcı olacak şekilde davranmışlardır	Mükelleflerin Vergi İnceleme Elemanlarının Davranışlarına İlişkin Düşünceleri
Vergi denetimi sonucu çıkan anlaşmazlıklarda, idare ile mükellef arasında uzlaşma sağlayacak bağımsız bir kuruma ihtiyaç vardır	Mükelleflerin Vergi Ombudsmanı Kurulmasına Dair Düşünceleri
Gelir İdaresi Başkanlığı'nın ve Vergi Denetim Kurulu'nun mükellef hakları konusundaki faaliyetleri (yayınladıkları tanıtım broşürleri, düzenledikleri seminerler gibi…) şahsım adına geliştirici olmuştur	GİB'in ve VDK'nın Mükellef Hakları Hakkındaki İcraatları Konusunda Mükelleflerin Düşünceleri
Vergi Denetim Kurulu'nun mükellef portalının etkin kullanıldığını düşünüyorum	Mükelleflerin VDK'nın Mükellef Portalı Hakkındaki Düşünceleri
Yeni denetim sistemi (2010 yılı) sonrası geçirdiğim yoklama veya vergi denetimlerinde, denetim elemanı, yetkisini gösteren fotoğraflı kimlik belgesini, ben sormadan göstermiştir	Vergi Müfettişinin İncelemeye Dair Yetki Belgesini Göstermesine İlişkin Mükelleflerin Düşünceleri
Yeni denetim sisteminde kanunlarla, yönetmeliklerle vb..getirilen yeniliklerle vergi denetimi sırasında yaşayabileceğim sorunlar nedeniyle vergi davası açmak ilk tercihim olmaz	Mükelleflerin Vergi Davası Açmak İle İlgili Düşünceleri

3.2.8.1.1Frekans ve Yüzde Dağılımı Analizi

Mükelleflere yöneltilen 10 ifade karşısında elde edilen veriler, frekans ve yüzde analizine tabi tutulmuştur ve tablolaştırılarak bu başlık altında, yorumlanacaktır.

Tablo 25: Mükelleflerin Şeffaflığın Arttırılmasına İlişkin Düşünceleri

	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
KATILIYORUM	339	86,3	86,3
KARARSIZIM	27	6,9	93,1
KATILMIYORUM	27	6,9	100,0
Toplam	393	100,0	

Vergi incelemelerinde şeffaflığın artmasına ve mükellefin sisteme olan güven düzeyinin yükselmesine ilişkin düşüncesini öğrenmek amacıyla mükelleflere "Mükellef olarak şahsımdan istenen bilginin nerede kullanılacağının açıklanması gerektiğini düşünüyorum" ifadesi sunularak bu düşünceye katılıp katılmadıkları veya bu konuda kararsız olup olmadıkları sorulmuştur. Ankete katılan 393 mükelleften %86,3'üne denk gelen 339 kişi bu ifadeye katılmıştır. %6,9'luk kısma denk gelen kişiler ise bu konuda kararsız kalmışlar, yine aynı oran ve sayıdaki mükellef de adı geçen konuda kararsız kalmıştır. Mükellefe bu ifadeye niçin katılmadığı sorulduğunda; fazla bilgi sayesinde daha fazla kurumla muhattap olacağını düşündüğünü belirtmiştir.

Tablo 26: Mükelleflerin Vergi İnceleme Elemanlarının Davranışlarına İlişkin Düşünceleri

	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
KATILIYORUM	176	44,8	44,8
KARARSIZIM	98	24,9	69,7
KATILMIYORUM	119	30,3	100,0
Toplam	393	100,0	

Vergi inceleme elemanlarına 2010-2011 yıllarında yapılan değişikliklerden sonra performans denetim sistemi getirilmiş ve yükümlülükleri mevzuatta daha geniş yer bulmak suretiyle yeniden tanımlanarak mükellef haklarında ilerleme kaydedilmeye çalışılmıştır. Bu durumun işlerliğini sınamak amacıyla mükelleflere "2011 yılında çıkartılan inceleme yönetmelikleri sonrası, denetim elemanları bana

daha nazik ve daha çok yardımcı olacak şekilde davranmışlardır" ifadesi yöneltilmiştir. Ankete katılanların %44,8'sine denk gelen 176 kişi bu ifadeye katılmıştır. %30,3'lük kesim olan 119 kişi katılmamış, %24,9'una isabet eden 98 kişi ise kararsız kalmıştır. %44,8'lik bir memnuniyet düzeyi umut vericidir. Ancak yeterli değildir. Zira, %30,3'lük kesim hala daha memnun değildir. Diğer bir deyişle katılımcıların neredeyse üçte biri vergi inceleme elemanlarına yönelik yapılan değişikliklerin mükellef haklarında bir değişim yaratmadığını düşünmektedir. Yaklaşık %25'lik kararsız kalan kesim de aklına düşen soru işaretleriyle memnun değildir ki kararsız kalmıştır. Sonuç olarak %55,2'lik kesim diğer bir deyişle katılanların %50'den fazlası yapılan değişikliklerle vergi müfettişlerinin davranışlarında iyileşme olmadığını düşünmektedir.

Tablo 27: Mükelleflerin Vergi Ombudsmanı Kurulmasına Dair Düşünceleri

	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
KATILIYORUM	286	72,8	72,8
KARARSIZIM	71	18,1	90,8
KATILMIYORUM	36	9,2	100,0
Toplam	393	100,0	

Mükelleflere "Vergi denetimi sonucu çıkan anlaşmazlıklarda, idare ile mükellef arasında uzlaşma sağlayacak bağımsız bir kuruma ihtiyaç vardır" şeklindeki ifade yöneltilmiş diğer bir deyişle kendilerine vergi ombudsmanı kurulmasına dair görüşleri sorulmuştur. Katılımcıların %72,8'ini oluşturan 286 kişi Türkiye'de vergi ombudsmanı oluşturulması ifadesine katılmışlardır. %18,1'lik dilimi oluşturan 71 kişi ise bu konuda kararsız kalmışlar, %9,2'lik kesimde yer alan 36 kişi ise bu görüşe katılmamışlardır. Vergi ombudsmanı kurulmasını istemeyen ve söz konusu görüşe katılmayan mükelleflere niçin bu görüşe katılmadıkları ve bu konuda kararsız kalan mükelleflere niçin kararsız oldukları sorulmuştur. Katılımcılardan bazıları kendi işlerini kendileri halledeceklerini başka kurumlarla iştigal olmak istemediklerine dair beyanat verirken, bir kısmı da kurulacak kurumun Türkiye'de bağımsız olamayacağını düşündüklerini ifade etmişlerdir.

Tablo 28: GİB'in ve VDK'nın Mükellef Hakları Hakkındaki İcraatları Konusunda Mükelleflerin Düşünceleri

	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
KATILIYORUM	145	36,9	36,9
KARARSIZIM	113	28,8	65,6
KATILMIYORUM	135	34,4	100,0
Toplam	393	100,0	

Araştırmamızda bahsedilen 2010 ve 2011 yıllarında yapılan değişimlerin mükellef haklarını geliştirmeye yönelik olup olmadığı ve mükelleflerin bu konudaki düşüncelerini öğrenmek adına, "Gelir İdaresi Başkanlığı'nın ve Vergi Denetim Kurulu'nun mükellef hakları konusundaki faaliyetleri (yayınladıkları tanıtım broşürleri, düzenledikleri seminerler gibi…) şahsım adına geliştirici olmuştur" ifadesi mükelleflere yöneltilmiştir. Katılımcıların %36,9'unu oluşturan 145 kişi bu görüşe katılırken, %34,4'ünü oluşturan 135 kişi katılmamıştır. %28,8'ini oluşturan 113 kişilik kesim ise kararsız kalmıştır. Söz konusu görüşe katılmayanlara ve kararsız kalanlara, katılmama ya da kararsız kalma nedenleri sorulduğunda, mükellef bu gelişmelerden haberinin bile olmadığını belirtmiştir. Zira elde edilen sonuçlar da mükellefin ifadesine paralellik arz etmektedir. Mükelleflerden alınan %36,9'luk bir oran düşüktür ve mükelleflerin bu yöndeki memnuniyetsizliğini göstermektedir.

Tablo 29: Mükelleflerin VDK'nın Mükellef Portalı Hakkındaki Düşünceleri

	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
KATILIYORUM	119	30,3	30,3
KARARSIZIM	109	27,7	58,0
KATILMIYORUM	165	42,0	100,0
Toplam	393	100,0	

2011 yılı sonrasında VDK mükellef portalının açılmasıyla, mükellefler, haklarında devam eden veya tamamlanmış incelemeleri, incelemeye başlama tutanağının en altında yer alan Sorgu No ile takip edebilmekte, vergi müfettişlerince hazırlanan "Tutanak Taslağı", "İnceleme Tutanağı" ve "Rapor Özeti" ni internet üzerinden görüntüleyebilmektedirler. Mükellef haklarında önemli bir gelişme olarak sayılabilecek mükellef portalına ilişkin görüşlerini almak üzere mükelleflere "Vergi Denetim Kurulu'nun mükellef portalının etkin kullanıldığını düşünüyorum" ifadesi

yöneltilmiştir. Araştırma çerçevesinde sadece %30,3 ile 119 kişi mükellef portalının etkin çalıştığını düşünmektedir. %27,7 kapsamında 109 kişi bu konuda kararsız kalmıştır. 165 kişiyi kapsayan %42'lik kesim ise mükellef portalının etkin kullanılmadığını düşünmektedir. Mükellefe mükellef portalının etkin çalışmadığını düşünmesine neden olan mevzular sorulduğunda, mükelleflerin genellikle söz konusu portaldan haberlerinin olmadığı anlaşılmıştır. Mali müşavirlerle yapılan görüşmelerde ise mükellef portalına dair işlemlerin mali müşavirler tarafından takip edildiği belirlenmiştir. Sorumluluk duygusunu mükellefe kazandırabilmek amacıyla GİB'de ve VDK'da mükelleflere, mükellef hakları konusunda eğitim verilmesi gerektiğini düşünmekteyiz. İşleri veya önem verilmemesi dolayısıyla eğitime gelmeyeceğini düşündüğümüz mükellefe çözüm olarak her mükellef için bir kere olmak üzere mükellef hakları eğitimine gelenlere vergi indirimi yapılacağının duyurulması gerektiği kanaatindeyiz. OECD, mükelleflerin eğitimi konusunda, denetimler sırasında mükelleflere bireysel eğitim verilmesini öngörmektedir. Hatta, bir kısım mükellefe eğitim verilmeyerek, daha sonra yapılan vergi denetimlerinde, eğitim verilen mükellefle, eğitim verilmeyen mükellefin vergi uyumu karşısındaki tepkilerinin ölçülmesi gerektiğini vurgulamaktadır[325].

Tablo 30: Vergi Müfettişinin İncelemeye Dair Yetki Belgesini Göstermesine İlişkin Mükelleflerin Düşünceleri

	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
KATILIYORUM	168	42,7	42,7
KARARSIZIM	73	18,6	61,3
KATILMIYORUM	152	38,7	100,0
Toplam	393	100,0	

Esasen eskiden de VUK'un hüviyet ibrazı başlıklı 136. maddesine göre; vergi inceleme elemanlarının vergi incelemesine yetkili olduklarına dair fotoğraflı kimlik belgesini gösterme zorunluluğu bulunmaktaydı. Ancak 2011 yılında kurulan VDK çerçevesinde vergi müfettişlerine performans değerlendirme sistemi getirilmiş, çıkartılan yönetmeliklerde de vergi müfettişinin hüviyet ibrazına ilişkin madde konulmuştur. Müfettişin hüviyet ibrazı, mükellefin kimle ve hangi kurumla muhatap olacağını bilmesi açısından önem arz etmektedir. Kurumsallaşmanın önemi, mükellef haklarının vurgulanması bakımından mükelleflere "Yeni denetim sistemi (2010 yılı)

[325] OECD [b], s.31.

sonrası geçirdiğim yoklama veya vergi denetimlerinde, denetim elemanı, yetkisini gösteren fotoğraflı kimlik belgesini, ben sormadan göstermiştir" ifadesi yöneltilmiştir. Katılımcıların %42,7'sini kapsayan 168 kişi bu ifadeye katılırken, %38,7'sini kapsayan 152 kişi katılmamıştır. 73 kişiden oluşan %18,6'lık bir kesim ise bu konuda kararsız kalmıştır. Mükelleflerle yapılan görüşmelerde, bir kısım vergi müfettişinin, incelemeye başlamadan önce mükelleflere sadece vergi müfettişi olduğunu söylediği ancak incelemeye yetkili kimlik kartını göstermediği ortaya çıkmıştır. Tarafımızca bu tutumun doğru olmadığı düşünülmektedir, neticede işlemler resmi evraklar üzerinden yürütülmektedir ve bu doğrultuda talimatlara birebir uyulması gerekmektedir.

Tablo 31: Mükelleflerin Vergi Davası Açmak İle İlgili Düşünceleri

	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
KATILIYORUM	217	55,2	55,2
KARARSIZIM	108	27,5	82,7
KATILMIYORUM	68	17,3	100,0
Toplam	393	100,0	

2010-2011 yıllarında denetim sistemiyle alakalı yapılan değişikliklerin sonrasında vergi mükelleflerinin vergi davası açmaya nasıl yaklaştıklarını anlamak için "Yeni denetim sisteminde kanunlarla, yönetmeliklerle vb..getirilen yeniliklerle vergi denetimi sırasında yaşayabileceğim sorunlar nedeniyle vergi davası açmak ilk tercihim olmaz" ifadesi mükelleflere sunulmuştur. Araştırmaya katılanların %55,2'lik kısmını kapsayan 217 kişi bu görüşe katılırken, %17,3'lük kısmı kapsayan 68 kişi ise katılmamıştır. 108 kişiden oluşan %27,5'luk kesim ise kararsızdır. Mükellef ile yapılan görüşmelerde, mükellef, vergi denetimine dair yapılan değişiklikleri algılasa bile "her zaman devlet kazanır" düşüncesiyle vergi davası açmayı düşünmemekte ve kendisine yöneltilen ifadeye katıldıklarını bildirmiştir.

3.2.8.1.2 Çapraz Tablo Analizleri

Hipotez kurma; birbirinin tümleyeni olan iki önermenin belirlenmesini ifade etmektedir. Yani hipotez testlerinde hipotezler, iki önermeyle ifade edilmektedir. Bunlardan ilki "sıfır hipotez"', "yokluk hipotezi" ya da "null hipotezi" olarak adlandırılan ve H_0 ile gösterilen önermedir. H_0, iki değişken arasında ilişkinin olmadığı iddiasıdır. İkincisi önerme ise "alternatif hipotez" olarak isimlendirilen ve

H_1 ile gösterilen ifadedir. H_1 iki değişken arasında ilişkinin olduğu iddiasıdır.

Hipotezlerde H_1 önermesinde hipotezin yönü belirlenir. Buna göre hipotezler tek yönlü hipotez ve çift yönlü hipotez olmak üzere iki farklı şekilde kurulabilmektedir. Çift yönlü hipotezler, gözlenen özellik ya da özellikler açısından gözlem birimleri arasında ilişkinin varlığını ve yokluğunu test etmeye yönelik olarak kurulan hipotezlerdir. Tek yönlü hipotezler ise gözlenen özellik ya da özellikler açısından gözlem birimleri arasında ilişkinin yokluğunun yanı sıra varlığı durumunda hangi birim ya da birimler lehine ilişki olduğunun test edilmesine yönelik olarak kurulan hipotezlerdir. Hipotez kurmada, hipotez testi için öngörülen ilişki düzeyinin de belirtilmesi gerekir. İlişki düzeyi, olasılıklı olarak hipotezin test edileceği "güven aralığını" tanımlar ve "α" sembolü ile gösterilir. Sosyal bilimlerde ve eğitim bilimlerinde ilişki düzeyi, sıklıkla α=0,05 ya da α=0,01 olarak alınmaktadır. Bu ilişki düzeyleri sırasıyla %95 ve %99'luk güven aralıkları yüzdelerini ifade etmektedir.

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda kurulan bazı hipotezler aşağıda örnek olarak verilmektedir:

- Çift yönlü hipotez

  H_0:Okul ortalaması ile sınıf ortalaması arasında ilişki yoktur.

  H_1: Okul ortalaması ile sınıf ortalaması arasında ilişki vardır.

- Tek yönlü hipotez

  H_0: Okul ortalaması ile sınıf ortalaması arasında ilişki yoktur.

  H_1: Okul ortalaması ile sınıf ortalaması arasında sınıf ortalaması lehine ilişki yoktur.

Hipotezler, p olasılık değeriyle hesaplanmışsa bu olasılık değerine göre karar kuralı aşağıdaki gibi yazılır[326]:

- Hesaplanan p olasılık değeri 0,05'ten küçükse H_0 hipotezi reddedilir ve H_1 hipotezi kabul edilir
- Hesaplanan p olasılık değeri 0,05'ten büyükse H_0 hipotezi reddedilemez.

[326] Ankara Üniversitesi; "Hipotez Testi ve Güven Aralığı", **Ankara Üniversitesi Açık Ders Malzemeleri**,http://acikders.ankara.edu.tr/pluginfile.php/796/mod_resource/content/2/Hipotez%20Testi%20ve%20G%C3%BCven%20Aral%C4%B1%C4%9F%C4%B1Kitle%20Ortalamas%C4%B1%20%C4%B0%C3%A7in%20Hipotez%20Testi%20ve%20G%C3%BCven%20aral%C4%B1%C4%9F%C4%B1.pdf, Erişim Tarihi: 29.05.2017.

Çapraz tablo analizlerinde diğer bir ifadeyle ki-kare testlerinde söz konusu hipotezler test edilmektedir. Çalışmamızda çift yönlü hipotezler p olasılık değeri çerçevesinde ki-kare testleriyle analiz edilecektir.

Mükellefler anketine ilişkin bu başlık altında 4 adet çapraz tablo analizine yer verilecek ve elde edilen veriler tarafımızca yorumlanacaktır.

Tablo 32: Mükelleflerin Şeffaflığın Arttırılmasına ve Vergi Ombudsmanı Kurulmasına Dair Düşünceleri

			Mükelleflerin Vergi Ombudsmanı Kurulmasına Dair Düşünceleri (2)			Toplam
			KATILIYORUM	KARARSIZIM	KATILMIYORUM	
Mükelleflerin Şeffaflığın Arttırılmasına İlişkin Düşünceleri (1)	KATILIYORUM	Frekans	255	58	26	339
		(1)'in İçindeki %	%75,2	%17,1	%7,7	%100,0
		(2)'nin İçindeki %	%89,2	%81,7	%72,2	%86,3
		Toplamın İçindeki %	%64,9	%14,8	%6,6	%86,3
	KARARSIZIM	Frekans	18	6	3	27
		(1)'in İçindeki %	%66,7	%22,2	%11,1	%100,0
		(2)'nin İçindeki %	%6,3	%8,5	%8,3	%6,9
		Toplamın İçindeki %	%4,6	%1,5	%0,8	%6,9
	KATILMIYORUM	Frekans	13	7	7	27
		(1)'in İçindeki %	%48,1	%25,9	%25,9	%100,0
		(2)'nin İçindeki %	%4,5	%9,9	%19,4	%6,9
		Toplamın İçindeki %	%3,3	%1,8	%1,8	%6,9
Toplam		Frekans	286	71	36	393
		(1)'in İçindeki %	%72,8	%18,1	%9,2	%100,0
		(2)'nin İçindeki %	%100,0	%100,0	%100,0	%100,0
		Toplamın İçindeki %	%72,8	%18,1	%9,2	%100,0

Simetrik Ölçümler

	Değer	Yaklaşık p değeri
Olasılık Katsayısı	,181	**,010**
Örnek kütle	393	

H_0: Mükelleflerin Şeffaflığın Arttırılmasına İlişkin Düşünceleri ve Mükelleflerin Vergi Ombudsmanı Kurulmasına Dair Düşünceleri arasında ilişki yoktur.

H_1: Mükelleflerin Şeffaflığın Arttırılmasına İlişkin Düşünceleri ve Mükelleflerin Vergi Ombudsmanı Kurulmasına Dair Düşünceleri arasında ilişki vardır.

P olasılık değeri 0,010'dur. Bulunan p olasılık değeri 0,05 değerinden küçük olduğu için H_1 hipotezi kabul edilir. Diğer bir deyişle; "Mükellef olarak şahsımdan istenen bilginin nerede kullanılacağının açıklanması gerektiğini düşünüyorum" ifadesi ile "Vergi denetimi sonucu çıkan anlaşmazlıklarda, idare ile mükellef arasında uzlaşma sağlayacak bağımsız bir kuruma ihtiyaç vardır" ifadesi arasında ilişki bulunmaktadır. Bu ilişkiden anlaşılmaktadır ki; mükellefler yapılan değişikliklere rağmen denetim sistemindeki şeffaflığın yeterli olmadığını düşünmelerinin yanı sıra ilgili sisteme yeterince güven duymamaktadırlar ve bunun sonucunda kendilerini idare ile uzlaştıracak bir kurumun kurulmasını istemektedirler. Zira her iki ifadeye katılanların sayısı 255 kişidir ve 255 kişinin toplam içindeki yüzdesi %64,9'dur. Her iki ifadeye de katılanların (1)'in içindeki payı %75,2, (2)'nin içindeki payı ise %89,2'dir.

Tablo 33: Vergi İnceleme Elemanlarının Davranışlarına ve İncelemeye Dair Yetki Belgelerini Göstermelerine İlişkin Mükelleflerin Düşünceleri

			Vergi Müfettişinin İncelemeye Dair Yetki Belgesini Göstermesine İlişkin Mükelleflerin Düşünceleri (2)			Toplam
			KATILIYORUM	**KARARSIZIM**	**KATILMIYORUM**	
Mükelleflerin Vergi İnceleme Elemanlarının Davranışlarına İlişkin Düşünceleri (1)	**KATILIYORUM**	Frekans	112	20	44	176
		(1)'in İçindeki %	%63,6	%11,4	%25,0	%100,0
		(2)'nin İçindeki %	%66,7	%27,4	%28,9	%44,8
		Toplamın İçindeki %	%28,5	%5,1	%11,2	%44,8
	KARARSIZIM	Frekans	37	32	29	98
		(1)'in İçindeki %	%37,8	%32,7	%29,6	%100,0
		(2)'nin İçindeki %	%22,0	%43,8	%19,1	%24,9
		Toplamın İçindeki %	%9,4	%8,1	%7,4	%24,9
	KATILMIYORUM	Frekans	19	21	79	119
		(1)'in İçindeki %	%16,0	%17,6	%66,4	%100,0
		(2)'nin İçindeki %	%11,3	%28,8	%52,0	%30,3
		Toplamın İçindeki %	%4,8	%5,3	%20,1	%30,3
Toplam		Frekans	168	73	152	393

	(1)'in İçindeki %	%42,7	%18,6	%38,7	%100,0
	(2)'nin İçindeki %	%100,0	%100,0	%100,0	%100,0
	Toplamın İçindeki %	%42,7	%18,6	%38,7	100,0%

Simetrik Ölçümler

	Değer	Yaklaşık p değeri
Olasılık Katsayısı Örnek Kütle	,428 393	**,000**

H_0: Mükelleflerin Vergi İnceleme Elemanlarının Davranışlarına İlişkin Düşünceleri ile Vergi Müfettişinin İncelemeye Dair Yetki Belgesini Göstermesine İlişkin Mükelleflerin Düşünceleri arasında ilişki yoktur.

H_1: Mükelleflerin Vergi İnceleme Elemanlarının Davranışlarına İlişkin Düşünceleri ile Vergi Müfettişinin İncelemeye Dair Yetki Belgesini Göstermesine İlişkin Mükelleflerin Düşünceleri arasında ilişki vardır.

P olasılık değeri 0,000'dur. Bulunan p olasılık değeri 0,05 değerinden küçük olduğu için H_1 hipotezi kabul edilir. Diğer bir deyişle; "2011 yılında çıkartılan inceleme yönetmelikleri sonrası, denetim elemanları bana daha nazik ve daha çok yardımcı olacak şekilde davranmışlardır" ifadesi ile "Yeni denetim sistemi (2010 yılı) sonrası geçirdiğim yoklama veya vergi denetimlerinde, denetim elemanı, yetkisini gösteren fotoğraflı kimlik belgesini, ben sormadan göstermiştir" ifadesi arasında ilişki vardır. Her iki ifadeye de katılanların oranı sıklık analizlerinde de görüleceği üzere %40'lar düzeyindedir. İlgili oranların %40'lar düzeyinde olması umut vericidir. Ancak yeterli değildir. Zira araştırmamız sonucundaki sıklık analizlerinde de kararsız kalanların ve katılmayanların oranı birinci ifade için toplam %55,2, ikinci ifade için ise toplam %57,3 olarak çıkmıştır. Dolayısıyla, mükellefler arasında, vergi müfettişleri için genel olumsuz durum halen daha hüküm sürmektedir. Buradan anlaşılmaktadır ki; yeni denetim sistemi sonrası, yoklama ve vergi denetimlerinde, vergi müfettişleri tarafından yetkilerini gösteren fotoğraflı kimlik belgeleri, mükelleflere çoğunlukla gösterilmemektedir ve denetim elemanları da mükelleflere nazik ve yol gösterici şekilde davranmaya orta derecede önem vermektedirler.

Tablo 34: Mükelleflerin GİB'in ve VDK'nın Mükellef Hakları Hakkındaki İcraatları Konusunda ve VDK'nın Mükellef Portalı Hakkındaki Düşünceleri						
			Mükelleflerin VDK'nın Mükellef Portalı Hakkındaki Düşünceleri (2)			Toplam
			KATILIYORUM	KARARSIZIM	KATILMIYORUM	
GİB'in ve VDK'nın Mükellef Hakları Hakkındaki İcraatları Konusunda Mükelleflerin Düşünceleri (1)	KATILIYORUM	Frekans	58	45	42	145
		(1)'in İçindeki %	%40,0	%31,0	%29,0	%100,0
		(2)'nin İçindeki %	%48,7	%41,3	%25,5	%36,9
		Toplamın İçindeki %	14,8%	%11,5	%10,7	%36,9
	KARARSIZIM	Frekans	21	40	52	113
		(1)'in İçindeki %	%18,6	%35,4	%46,0	%100,0
		(2)'nin İçindeki %	%17,6	%36,7	%31,5	%28,8
		Toplamın İçindeki %	%5,3	%10,2	%13,2	%28,8
	KATILMIYORUM	Frekans	40	24	71	135
		(1)'in İçindeki %	%29,6	%17,8	%52,6	%100,0
		(2)'nin İçindeki %	%33,6	%22,0	%43,0	%34,4
		Toplamın İçindeki %	%10,2	%6,1	%18,1	%34,4
Toplam		Frekans	119	109	165	393
		(1)'in İçindeki %	%30,3	%27,7	%42,0	%100,0
		(2)'nin İçindeki %	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%
		Toplamın İçindeki %	30,3%	27,7%	42,0%	100,0%

Simetrik Ölçümler

	Değer	Yaklaşık p değeri
Olasılık Katsayısı	,255	**,000**
Örnek Kütle	393	

H_0: GİB'in ve VDK'nın Mükellef Hakları Hakkındaki İcraatları Konusunda Mükelleflerin Düşünceleri ile Mükelleflerin VDK'nın Mükellef Portalı Hakkındaki Düşünceleri arasında ilişki yoktur.

H_1: GİB'in ve VDK'nın Mükellef Hakları Hakkındaki İcraatları Konusunda Mükelleflerin Düşünceleri ile Mükelleflerin VDK'nın Mükellef Portalı Hakkındaki Düşünceleri arasında ilişki vardır

P olasılık değeri 0,000'dur. Bulunan p olasılık değeri 0,05 değerinden küçük olduğu için H_1 hipotezi kabul edilir. Diğer bir deyişle; "Gelir İdaresi

Başkanlığı'nın ve Vergi Denetim Kurulu'nun mükellef hakları konusundaki faaliyetleri (yayınladıkları tanıtım broşürleri, düzenledikleri seminerler gibi…) şahsım adına geliştirici olmuştur" ifadesi ile "Vergi Denetim Kurulu'nun mükellef portalının etkin kullanıldığını düşünüyorum" ifadesi arasında ilişki bulunmaktadır. Her iki ifadeyi olumsuz karşılayan mükelleflerin sayısı 71'dir ve bu sayı, GİB'in ve VDK'nın mükellef hakları hakkındaki icraatları konusunda mükellefleri geliştirmediğini düşünen 135 kişinin %52,6'sını oluşturmakta, VDK'nın mükellef portalının etkin kullanılmadığını düşünen 165 kişinin %43'ünü oluşturmaktadır. Bütün bu olumsuzluklar dikkate alındığında anlaşılmaktadır ki; mükellefler, GİB ve VDK'nın mükellef hakları konusunda yaptığı bilgilendirmelerden çok fazla yararlanamamıştır böylece VDK'nın mükellef portalından da çok fazla haberleri olamamıştır.

3.2.8.1.3 İki Değişkenli Korelasyon Analizi

İki değişkenli korelasyon analizi için Kendall's tau_b testi (Korelasyon analizi testlerinin bir çeşidi) seçilmiştir. Çapraz tablo analizlerinde olduğu gibi hipotezler, p olasılık değeriyle hesaplanacaktır. İki değişkenli korelasyon analizindeki hipotezler aşağıda verilen şekilde şekillenecektir:

H_0: Okul ortalaması ile sınıf ortalaması arasındaki ilişki anlamsızdır.

H_1: Okul ortalaması ile sınıf ortalaması arasında ilişki anlamlıdır.

Hipotezlerin kabulü veya reddi p olasılık değeri kullanıldığı için korelasyon analizindeki gibi olacaktır.

- Hesaplanan p olasılık değeri 0,05'ten küçükse H_0 hipotezi reddedilir ve H_1 hipotezi kabul edilir
- Hesaplanan p olasılık değeri 0,05'ten büyükse H_0 hipotezi reddedilemez

Tablo 35: Mükellefler Anketinde İki Değişkenli Korelasyon Analizi

Kendall's tau_b		Mükelleflerin Şeffaflığın Arttırılmasına İlişkin Düşünceleri	Mükelleflerin Vergi İnceleme Elemanlarının Davranışlarına İlişkin Düşünceleri	Mükelleflerin Vergi Ombudsmanı Kurulmasına Dair Düşünceleri	GİB'in ve VDK'nın Mükellef Hakları Hakkındaki İcraatları Konusunda Mükelleflerin Düşünceleri	Mükelleflerin VDK'nın Mükellef Portalı Hakkındaki Düşünceleri	Vergi Müfettişinin İncelemeye Dair Yetki Belgesini Göstermesine İlişkin Mükelleflerin Düşünceleri	Mükelleflerin Vergi Davası Açmak İle İlgili Düşünceleri
Mükelleflerin Şeffaflığın Arttırılmasına İlişkin Düşünceleri	Korelasyon Katsayısı	1,000	,032	,146**	,046	,155**	,032	,093*
	Sig=p değeri	.	,492	,003	,326	,001	,502	,050
Mükelleflerin Vergi İnceleme Elemanlarının Davranışlarına İlişkin Düşünceleri	Korelasyon Katsayısı	,032	1,000	-,106*	,081	,196**	,379**	,052
	Sig=p değeri	,492	.	,022	,071	,000	,000	,257
Mükelleflerin Vergi Ombudsmanı Kurulmasına Dair Düşünceleri	Korelasyon Katsayısı	,146**	-,106*	1,000	,082	-,113*	-,121**	-,007
	Sig=p değeri	,003	,022	.	,077	,014	,010	,882
GİB'in ve VDK'nın Mükellef Hakları Hakkındaki İcraatları Konusunda Mükelleflerin Düşünceleri	Korelasyon Katsayısı	,046	,081	,082	1,000	,163**	-,038	,052
	Sig=p değeri	,326	,071	,077	.	,000	,407	,253
Mükelleflerin VDK'nın Mükellef Portalı Hakkındaki Düşünceleri	Korelasyon Katsayısı	,155**	,196**	-,113*	,163**	1,000	,083	,065
	Sig=p değeri	,001	,000	,014	,000	.	,067	,151
Vergi Müfettişinin İncelemeye Dair Yetki Belgesini Göstermesine İlişkin Mükelleflerin Düşünceleri	Korelasyon Katsayısı	,032	,379**	-,121**	-,038	,083	1,000	,055
	Sig=p değeri	,502	,000	,010	,407	,067	.	,232
Mükelleflerin Vergi Davası Açmak İle İlgili Düşünceleri	Korelasyon Katsayısı	,093*	,052	-,007	,052	,065	,055	1,000
	Sig=p değeri	,050	,257	,882	,253	,151	,232	.

**. Correlation is significant at the 0.01 level (p değeri).

*. Correlation is significant at the 0.05 level (p değeri).

Kendall's tau_b testi ile yapılan iki değişkenli korelasyon analizinde kurulan hipotezler şu şekildedir:

H_1: Mükelleflerin Şeffaflığın Arttırılmasına İlişkin Düşünceleri ile Mükelleflerin Vergi Ombudsmanı Kurulmasına Dair Düşünceleri arasındaki ilişki anlamlıdır. **P olasılık değeri 0,003'dür. Bulunan p olasılık değeri 0,05 değerinden küçük olduğu için H_1 hipotezi kabul edilir.** Diğer bir deyişle; "Mükellef olarak şahsımdan istenen bilginin nerede kullanılacağının açıklanması gerektiğini düşünüyorum" ifadesi ile "Vergi denetimi sonucu çıkan anlaşmazlıklarda, idare ile mükellef arasında uzlaşma sağlayacak bağımsız bir kuruma ihtiyaç vardır" ifadesi arasındaki ilişki anlamlıdır. Söz konusu hipotez, çapraz tablolarda işlendiği için bu başlık altında açıklamalarına yer verilmeyecektir. Ancak; bahsi geçen ifadelerin ilişkili olmalarının yanı sıra ilişkinin anlamlı çıkması, kanımızca hipotezi kuvvetlendirir niteliktedir.

H_1: Mükelleflerin Şeffaflığın Arttırılmasına İlişkin Düşünceleri ile Mükelleflerin VDK'nın Mükellef Portalı Hakkındaki Düşünceleri arasındaki ilişki anlamlıdır. **P olasılık değeri 0,001'dür. Bulunan p olasılık değeri 0,05 değerinden küçük olduğu için H_1 hipotezi kabul edilir.** Diğer bir deyişle; "Mükellef olarak şahsımdan istenen bilginin nerede kullanılacağının açıklanması gerektiğini düşünüyorum" ifadesi ile "Vergi Denetim Kurulu'nun mükellef portalının etkin kullanıldığını düşünüyorum" ifadesi arasındaki ilişki anlamlıdır. B ilişkinin anlamlı çıkması çok doğaldır. Çünkü, mükellef portalı inceleme esnasında ve sonrasında, mükelleflerin kendi inceleme süreçleri ile ilgili bilgi edindikleri VDK'nın internet sitesine bağlı bir portaldır.

H_1: Mükelleflerin Şeffaflığın Arttırılmasına İlişkin Düşünceleri ile Mükelleflerin Vergi Davası Açmak İle İlgili Düşünceleri arasındaki ilişki anlamlıdır. **P olasılık değeri 0,05'dür. Bulunan p olasılık değeri 0,05 değeriyle eşit olduğu için H_1 hipotezi kabul edilir.** Diğer bir deyişle; "Mükellef olarak şahsımdan istenen bilginin nerede kullanılacağının açıklanması gerektiğini düşünüyorum" ifadesi ile"Yeni denetim sisteminde kanunlarla, yönetmeliklerle vb..getirilen yeniliklerle vergi denetimi sırasında yaşayabileceğim sorunlar nedeniyle vergi davası açmak ilk tercihim olmaz" ifadesi arasındaki ilişki anlamlıdır. Buradan anlaşılmaktadır ki; mükellef için daha şeffaf bir sistem söz konusu olursa, vergi davalarına başvuru sayısı da azalır.

H_1: Mükelleflerin Vergi İnceleme Elemanlarının Davranışlarına İlişkin Düşünceleri ile Mükelleflerin Vergi Ombudsmanı Kurulmasına Dair Düşünceleri arasındaki ilişki anlamlıdır. **P olasılık değeri 0,022'dir. Bulunan p olasılık değeri 0,05 değerinden küçük olduğu için H_1 hipotezi kabul edilir.** Diğer bir deyişle; "2011 yılında çıkartılan inceleme yönetmelikleri sonrası, denetim elemanları bana daha nazik ve daha çok yardımcı olacak şekilde davranmışlardır" ifadesi ile "Vergi denetimi sonucu çıkan anlaşmazlıklarda, idare ile mükellef arasında uzlaşma sağlayacak bağımsız bir kuruma ihtiyaç vardır" ifadesi arasındaki ilişki anlamlıdır. Yapılan sıklık analizlerinde mükelleflerin vergi inceleme elemanlarının davranışlarına ilişkin düşünceleri çok da olumlu çıkmamıştır. Bu noktadan hareketle; vergi inceleme elemanı ile anlaşamayan mükellefin, idare ile arasında kurulacak bağımsız bir kuruma ihtiyaç duyduğu söylenebilir.

H_1: Mükelleflerin Vergi İnceleme Elemanlarının Davranışlarına İlişkin Düşünceleri ile Mükelleflerin VDK'nın Mükellef Portalı Hakkındaki Düşünceleri arasındaki ilişki anlamlıdır. **P olasılık değeri 0,000'dır. Bulunan p olasılık değeri 0,05 değerinden küçük olduğu için H_1 hipotezi kabul edilir.** Diğer bir deyişle; "2011 yılında çıkartılan inceleme yönetmelikleri sonrası, denetim elemanları bana daha nazik ve daha çok yardımcı olacak şekilde davranmışlardır" ifadesi ile "Vergi Denetim Kurulu'nun mükellef portalının etkin kullanıldığını düşünüyorum" ifadesi arasındaki ilişki anlamlıdır. Yapılan sıklık analizlerinde mükelleflerin vergi inceleme elemanlarının davranışlarına ilişkin düşünceleri çok da olumlu çıkmamıştır. Dahası, sıklık analizlerine göre, mükellef portalının da kullanımının etkin olmadığı görülmüştür. Mükellefin, idareye ve vergi müfettişine duyduğu güven, sistemin sağlıklı işlemesi açısından önemlidir. Vergi inceleme elemanına güven duymayan mükellef, müfettişin tuttuğu tutanağa ve rapora da güvenmeyecektir. Dolayısıyla, bunun sonucunda da; mükellef, inceleme sürecinin konu edildiği mükellef portalını da dikkate almayacaktır.

H_1: Mükelleflerin Vergi İnceleme Elemanlarının Davranışlarına İlişkin Düşünceleri ile Vergi Müfettişinin İncelemeye Dair Yetki Belgesini Göstermesine İlişkin Mükelleflerin Düşünceleri arasındaki ilişki anlamlıdır. **P olasılık değeri 0,000'dır. Bulunan p olasılık değeri 0,05 değerinden küçük olduğu için H_1 hipotezi kabul edilir.** Diğer bir deyişle; "2011 yılında çıkartılan inceleme yönetmelikleri sonrası, denetim elemanları bana daha nazik ve daha çok yardımcı olacak şekilde davranmışlardır" ifadesi ile "Yeni denetim sistemi (2010 yılı) sonrası geçirdiğim

yoklama veya vergi denetimlerinde, denetim elemanı, yetkisini gösteren fotoğraflı kimlik belgesini, ben sormadan göstermiştir" ifadesi arasındaki ilişki anlamlıdır. Söz konusu hipotez, çapraz tablolarda işlendiği için bu başlık altında açıklamalarına yer verilmeyecektir. Ancak; bahsi geçen ifadelerin ilişkili olmalarının yanı sıra ilişkinin anlamlı çıkması, kanımızca hipotezi kuvvetlendirir niteliktedir.

H_1: Mükelleflerin Vergi Ombudsmanı Kurulmasına Dair Düşünceleri ile Mükelleflerin VDK'nın Mükellef Portalı Hakkındaki Düşünceleri arasındaki ilişki anlamlıdır. **P olasılık değeri 0,014'dür. Bulunan p olasılık değeri 0,05 değerinden küçük olduğu için H_1 hipotezi kabul edilir.** Diğer bir deyişle; "Vergi Denetim Kurulu'nun mükellef portalının etkin kullanıldığını düşünüyorum" ifadesi ile "Vergi denetimi sonucu çıkan anlaşmazlıklarda, idare ile mükellef arasında uzlaşma sağlayacak bağımsız bir kuruma ihtiyaç vardır" ifadesi arasındaki ilişki anlamlıdır. Buradan anlaşılmaktadır ki; sıklık analizlerinde mükellef portalından memnun olmadığı anlaşılan mükellef, vergi davası açmadan önce bağımsız bir kuruma uzlaşmak için ihtiyaç duymaktadır.

H_1: Mükelleflerin Vergi Ombudsmanı Kurulmasına Dair Düşünceleri ile Vergi Müfettişinin İncelemeye Dair Yetki Belgesini Göstermesine İlişkin Mükelleflerin Düşünceleri arasındaki ilişki anlamlıdır. **P olasılık değeri 0,010'dur. Bulunan p olasılık değeri 0,05 değerinden küçük olduğu için H_1 hipotezi kabul edilir.** Diğer bir deyişle; "Yeni denetim sistemi (2010 yılı) sonrası geçirdiğim yoklama veya vergi denetimlerinde, denetim elemanı, yetkisini gösteren fotoğraflı kimlik belgesini, ben sormadan göstermiştir" ifadesi ile "Vergi denetimi sonucu çıkan anlaşmazlıklarda, idare ile mükellef arasında uzlaşma sağlayacak bağımsız bir kuruma ihtiyaç vardır" ifadesi arasındaki ilişki anlamlıdır. Çalışmanın sıklık analizlerinde de görüleceği üzere, mükellef, vergi müfettişinin sormadan yetki belgesi göstermesi konusunda çok da memnun değildir. Diğer bir ifade ile mükellef söz konusu durumun hukuka uygun olmadığının farkındadır ve bu durumun incelemenin başında mükellefi güvensizliğe itmektedir. Sonuç olarak mükellefler de güvenebileceği ve onları idare ile uzlaştırabilecek bağımsız bir kuruma ihtiyaç duymaktadır.

H_1: GİB'in ve VDK'nın Mükellef Hakları Hakkındaki İcraatları Konusunda Mükelleflerin Düşünceleri ile VDK'nın Mükellef Portalı Hakkındaki Düşünceleri arasındaki ilişki anlamlıdır. **P olasılık değeri 0,000'dır. Bulunan p olasılık değeri 0,05 değerinden küçük olduğu için H_1 hipotezi kabul edilir.** Diğer bir deyişle; "Gelir İdaresi Başkanlığı'nın ve Vergi Denetim Kurulu'nun mükellef hakları

konusundaki faaliyetleri (yayınladıkları tanıtım broşürleri, düzenledikleri seminerler gibi…) şahsım adına geliştirici olmuştur" ifadesi ile "Vergi Denetim Kurulu'nun mükellef portalının etkin kullanıldığını düşünüyorum" ifadesi arasındaki ilişki anlamlıdır. Söz konusu hipotez, çapraz tablolarda işlendiği için bu başlık altında açıklamalarına yer verilmeyecektir. Ancak; bahsi geçen ifadelerin ilişkili olmalarının yanı sıra ilişkinin anlamlı çıkması, kanımızca hipotezi kuvvetlendirir niteliktedir.

3.2.8.2 Mali Müşavirler Anketi

Çalışmada sorulan anket sorularının çok uzun olması sebebiyle ifadeler şu şekilde kısaltılmıştır.

Tablo 36: Mali Müşavirler Anket Sorularının Kısaltılmış İfadeleri

6009 sayılı kanunla incelemeye başlama tutanağının düzenlenmesinin zorunlu kılınması, mükelleflerin pişmanlık müessesine başvurularını arttırmıştır	Mali Müşavirlerin 6009 Sayılı Kanun Sonrası Pişmanlık İle İlgili Düşünceleri
Yeni denetim sistemi sonrasında Rapor Değerlendirme Komisyonları'nın kurulmasıyla mükellefler, vergi davası açmayı daha az düşünmektedirler	Mali Müşavirlerin RDK'nın İşlerliği Hakkındaki Düşünceleri
6009 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanununa eklenen; Rapor Değerlendirme Komisyonları tarafından vergi inceleme raporlarının, **kanunlara ve alt normlarına uygunluğu bakımından gözden geçirilmesine dair hüküm sayesinde**, meslek mensubu olarak, müşterilerim ile idare arasındaki anlaşmazlıkların baştan çözüldüğünü söyleyebilirim	RDK'larda Raporların Kanunlara Uygunluğunun Gözden Geçirilmesinin İşlerliğine Dair Mali Müşavirlerin Düşünceleri
Vergi inceleme raporlarının, Rapor Değerlendirme Komisyonlarına tevdi edilmesinden sonra **mükelleflere tanınan dinlenilme hakkı sayesinde**, meslek mensubu olarak, müşterilerim ile idare arasındaki anlaşmazlıkların baştan çözüldüğünü söyleyebilirim	RDK'larda Mükelleflere Getirilen Dinlenilme Hakkına Dair Mali Müşavirlerin Görüşleri
25 Ekim 2016'da yapılan ilgili yönetmelik değişikliği sonrasında, vergi müfettişinin denetimi sırasında bulduğu hatalar sebebiyle diğer vergisel işlemlerin de düzeltilmesinin gerekli olduğu durumlarda, ilgili düzeltme önerilerinin vergi inceleme raporlarına konulacak olmasının vergi dava sayılarını azaltacağını düşünmekteyim	25 Ekim 2016 Tarihli VİUUEHY'de Yapılan Değişiklikle İlgili Mali Müşavirlerin Düşünceleri-1
6009 sayılı yasa çıktıktan sonra, vergi incelemeleri sırasında, meslek mensubu olarak müşterilerimin verdikleri özelge sayısında artış olmuştur	Mali Müşavirlerin 6009 Sayılı Kanun Sonrasında Özelgelere İlişkin Görüşleri
6736 sayılı Af Kanunu ile müşterilerimden matrah artırımına gidenlerin sayısında artış olmuş ve af sayesinde vergi denetiminden kurtulmuşlardır	Mali Müşavirlerin 6736 Sayılı Af Kanunu Hakkındaki Görüşleri
25 Ekim 2016'da yapılan ilgili yönetmelik değişikliği sonrasında vergi inceleme raporlarına ait özetlerin, internete yüklenmesi uygulamasının, tarhiyat öncesi uzlaşmaları arttıracağını düşünüyorum	25 Ekim 2016 Tarihli VİUUEHY'de Yapılan Değişiklikle İlgili Mali Müşavirlerin Düşünceleri-2
646 sayılı KHK ile bütün vergi denetim kurumlarının tek çatı altında toplanmasıyla vergi incelemelerinin sayısında artış yaşanmıştır	Denetim Birimlerinin Tek Çatı Altında Toplanmasının Vergi Denetimine Etkisine İlişkin Mali Müşavirlerin Düşünceleri
Müşteriler genel olarak, itiraz ve düşüncelerini tutanaklara koymakta vergi inceleme elemanlarıyla sıkıntı yaşamaktadırlar	Mali Müşavirlerin Vergi İnceleme Elemanlarının Davranışlarına İlişkin Düşünceleri

3.2.8.2.1Frekans ve Yüzde Dağılımı Analizi

Mali müşavirlere yöneltilen 10 ifade karşısında elde edilen veriler, frekans ve yüzde analizine tabi tutulmuştur ve tablolaştırılarak bu başlık altında, yorumlanacaktır.

Tablo 37: Mali Müşavirlerin 6009 Sayılı Kanun Sonrası Pişmanlık İle İlgili Düşünceleri

	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
KATILIYORUM	122	42,2	42,2
KARARSIZIM	81	28,0	70,2
KATILMIYORUM	86	29,8	100,0
Toplam	289	100,0	

6009 sayılı Kanun ile vergi incelemelerine başlanırken, incelemeye başlama tutanağı tutmak zorunlu hale getirilmiştir. 6009 sayılı kanundan önce, mükellefin incelemeye başlama tutanağını imzalamak üzere yazı ile daireye çağrılmasıyla pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanma olanağı kalkmaktaydı. Bu tutanakla birlikte, mükellef, ihbar dışında herhangi bir sebeple incelemeye sevk edildiğinde veya incelemeye başlama tutanağını imzalamak üzere daireye davet edildiğinde vergi dairesine gidip pişmanlık ve ıslah dilekçesi vermek suretiyle vergi ziyaı olmaksızın pişmanlık zammıyla ödeme imkanına sahip olmuştur. Kanundaki bu boşluktan yararlanarak, mükelleflerin pişmanlık müessesine başvurularının artıp atmadığını sorgulamak amacıyla mali müşavirlere "6009 sayılı kanunla incelemeye başlama tutanağının düzenlenmesinin zorunlu kılınması, mükelleflerin pişmanlık müessesine başvurularını arttırmıştır" ifadesi yöneltilmiştir. Çalışmada örnek kütleyi oluşturan 289 mali müşavirin 122 tanesi bu ifadeye katıldıklarını belirtmişlerdir ve bu sayıya denk gelen oran %42,2'dir. Katılanların %28'ine denk gelen 81 kişi kararsız kalmış ve %29,8'e denk gelen 86 kişi de söz konusu görüşe katılmamıştır. Tablo 35'den de görüldüğü üzere kararsız kalanlar ile katılmayanların sayısı birbirine çok yakındır. Buradan anlaşılmaktadır ki; mali müşavirlerin %42'si kadarı ilgili kanun boşluğunun farkına varmış, geriye kalan %58'lik kesim ise ya henüz farkına varamamış veya bu boşluğu kullanmakta kararsız kalmışlardır.

Tablo 38: Mali Müşavirlerin RDK'nın İşlerliği Hakkındaki Düşünceleri

	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
KATILIYORUM	105	36,3	36,3
KARARSIZIM	96	33,2	69,6
KATILMIYORUM	88	30,4	100,0
Toplam	289	100,0	

646 KHK sonrası VUK'ta yer alarak kurulan rapor değerlendirme komisyonlarının işlerliğine ilişkin mali müşavirlere "Yeni denetim sistemi sonrasında Rapor Değerlendirme Komisyonları'nın kurulmasıyla mükellefler, vergi davası açmayı daha az düşünmektedirler" ifadesi yöneltilmiştir. Katılımcıların %36,3'lük kısmına denk gelen 105 kişi söz konusu ifadeye katılırken, %30,4'lük kısmına denk gelen 88 kişi katılmamış, %33,2'lik kısmına denk gelen 96 kişi ise bu konuda karsız kalmışlardır. Kararsızlığın da olumsuzluğun bir türü olduğu düşünüldüğünde, katılımcıların yalnızca %36,3'ü RDK'ların faydalı olduğunu düşünmektedir.

Tablo 39: RDK'larda Raporların Kanunlara Uygunluğunun Gözden Geçirilmesinin İşlerliğine Dair Mali Müşavirlerin Düşünceleri

	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
KATILIYORUM	100	34,6	34,6
KARARSIZIM	71	24,6	59,2
KATILMIYORUM	118	40,8	100,0
Toplam	289	100,0	

"6009 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanununa eklenen; Rapor Değerlendirme Komisyonları tarafından vergi inceleme raporlarının, **kanunlara ve alt normlarına uygunluğu bakımından gözden geçirilmesine dair hüküm sayesinde**, meslek mensubu olarak, müşterilerim ile idare arasındaki anlaşmazlıkların baştan çözüldüğünü söyleyebilirim" ifadesi mali müşavirlere yöneltilmiştir. Katılımcıların %34,6'sına denk gelen 100 kişi söz konusu ifadeye katılırken, %24,6'sına denk gelen 71 kişi kararsız kalmıştır. Mali müşavirlerin %40,8'lik kısmına denk gelen 118 kişi ise bu ifadeye katılmayarak söz konusu hükmün mükellefler ve idare arasında oluşan sorunları çözmediğini belirtmişlerdir. Zira vergi müfettişleriyle yapılan görüşmelerde de, eğer bir raporda veya incelemede hesap hatası varsa veya raporlarda kanunlara

aykırılık durumu bulunuyorsa VDK kurumunun içinde yer alan vergi müfettişleri tarafından düzeltildiği anlaşılmıştır.

Tablo 40: RDK'larda Mükelleflere Getirilen Dinlenilme Hakkına Dair Mali Müşavirlerin Görüşleri

	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
KATILIYORUM	81	28,0	28,0
KARARSIZIM	115	39,8	67,8
KATILMIYORUM	93	32,2	100,0
Toplam	289	100,0	

"Vergi inceleme raporlarının, Rapor Değerlendirme Komisyonlarına tevdi edilmesinden sonra **mükelleflere tanınan dinlenilme hakkı sayesinde**, meslek mensubu olarak, müşterilerim ile idare arasındaki anlaşmazlıkların baştan çözüldüğünü söyleyebilirim" ifadesi mali müşavirlere yöneltilmiştir. Katılımcıların %28'ine denk gelen 81 kişi bu görüşe katılmış, %32,2'ye denk gelen 93 kişi ise katılmamıştır. 115 kişiden oluşan %39,8'lik kesim ise bu konuda kararsızdır. Buradan anlaşılmaktadır ki; RDK'lara getirilen mükelleflerin dinlenilme hakkı konusunda mali müşavirlerin görüşleri çok da olumlu değildir. Sonuçta kararsızlık da bir tür olumsuzluktur. Zira katılmıyorum diyenlerin 289 kişinin içindeki payı, katılıyorum diyenlerden daha yüksektir. Dolayısıyla, mali müşavirlerin RDK'lara getirilen mükelleflere tanınan dinlenilme hakkı konusunda olumlu düşünmediği kanısını taşımaktayız.

Tablo 41: 25 Ekim 2016 Tarihli VİUUEHY'de Yapılan Değişiklikle İlgili Mali Müşavirlerin Düşünceleri-1

	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
KATILIYORUM	174	60,2	60,2
KARARSIZIM	72	24,9	85,1
KATILMIYORUM	43	14,9	100,0
Toplam	289	100,0	

"25 Ekim 2016'da yapılan ilgili yönetmelik değişikliği sonrasında, vergi müfettişinin denetimi sırasında bulduğu hatalar sebebiyle diğer vergisel işlemlerin de düzeltilmesinin gerekli olduğu durumlarda, ilgili düzeltme önerilerinin vergi inceleme raporlarına konulacak olmasının vergi dava sayılarını azaltacağını

düşünmekteyim" ifadesi mali müşavirlere yöneltilerek 25 Ekimde yapılan yönetmelik değişikliği sorgulanmak istenmiştir. Katılımcıların %60,2'sini oluşturan kesime denk gelen 174 kişi katılmış, %24,9'luk kesimi oluşturan 72 kişi kararsız kalmıştır. %14,9'luk kesimde yer alan 43 kişi ise bu görüşe katılmamıştır. Buradan anlaşılmaktadır ki; mali müşavirlerin bu konudaki beklentileri olumlu yönde seyretmektedir.

Tablo 42: Mali Müşavirlerin 6009 Sayılı Kanun Sonrasında Özelgelere İlişkin Görüşleri

	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
KATILIYORUM	77	26,6	26,6
KARARSIZIM	153	52,9	79,6
KATILMIYORUM	59	20,4	100,0
Toplam	289	100,0	

VUK'un mükelleflerin izahat talebi başlıklı 413. maddesine göre; "Mükellefler, Gelir İdaresi Başkanlığından veya bu hususta yetkili kıldığı makamlardan, vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında yazı ile izahat isteyebilir. Gelir İdaresi Başkanlığı, kendisinden istenecek izahatı özelge ile cevaplandırabileceği gibi, aynı durumda olan tüm mükellefler bakımından uygulamaya yön vermek ve açıklık getirmek üzere sirküler de yayımlayabilir". Bu kapsamda vergi incelemeleri sırasında, mükellef vergi inceleme elemanına özelgesini sunabilir veya rapor değerlendirme komisyonları, vergi müfettişlerinin yazdığı raporları, vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirir. Diğer bir soruda (bkz. tablo 37) mali müşavirlerin vergi inceleme elemanlarının kanuna, tüzüklere, yönetmeliklere aykırı rapor düzenleyemeyeceğinin işlerliğine dair mali müşavirlerin düşünceleri konusunu işlemiştik. Bu soruda ise amaç, TBMM'nin ve idarenin çıkardıklarının işlerliklerinin sorgulanması değil, mükelleflerin vergi durumlarıyla ilgili bilemediklerini idareye sorup öğrenmeleriyle oluşan özelgenin mükellef hakları açısından işlerliklerinin sorgulanmasıdır. "6009 sayılı yasa çıktıktan sonra, vergi incelemeleri sırasında, meslek mensubu olarak müşterilerimin verdikleri özelge sayısında artış olmuştur" ifadesi bu amaçla mali müşavirlere yöneltilmiştir. Katılımcıların %26,6'sına denk gelen 77 kişi bu görüşe katılmış, %20,4'üne denk gelen 59 kişi ilgili görüşe

katılmamıştır. Mali müşavirlerin %52,9'una denk gelen 153 kişi ise bu konuda kararsızdır. Buradan anlaşılmaktadır ki; ya mali müşavirler özelge konusu üzerinde durmamakta ve bu konuda bilgileri bulunmamaktadır ya da mükelleflerin verdikleri özelgeler her zaman vergi müfettişleri ve RDK'lar tarafından göz önüne alınmamaktadır.

Tablo 43: Mali Müşavirlerin 6736 Sayılı Af Kanunu Hakkındaki Görüşleri

	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
KATILIYORUM	198	68,5	68,5
KARARSIZIM	30	10,4	78,9
KATILMIYORUM	61	21,1	100,0
Toplam	289	100,0	

"6736 sayılı Af Kanunu ile müşterilerimden matrah artırımına gidenlerin sayısında artış olmuş ve af sayesinde vergi denetiminden kurtulmuşlardır" ifadesi vergi aflarının vergi denetiminin üzerindeki etkisini anlayabilmek adına sorulmuştur. Katılımcıların %68,5'ine denk gelen 198 kişi bu görüşe katılmış, %10,4'üne denk gelen 30 kişi kararsız kalmış ve %21,1'ine denk gelen 61 kişi ise söz konusu görüşe katılmamıştır. Buradan anlaşılmaktadır ki; mükellefler vergi aflarını fırsat bilmekte ve bu avantajı kullanmaktadırlar. Ancak vergi afları, mali müşavirden mükellefe kadar denetimin her ayağını etkileyen bir olay haline gelmiştir. Mali müşavirlerin de tek bir sistemde kurallı bir şekilde çalışmasını engelleyen vergi afları, mükellefin de nasıl olsa 2-3 yıl sonra çıkacak vergi affından yararlanırım diyerek, vergi ödemesini engellemekte, bu da vergi incelemelerinin artışına yol açmakta ve etkin bir vergi denetim sisteminin oluşmasını engellemektedir. Bu duruma çözüm olarak, vergi aflarının ancak özel koşullarda yapılabileceğine, başka türlü yapılamayacağına dair Anayasa'ya madde konulmalıdır. Söz konusu özel durumlar da; savaş, ülkece geçirilen doğal afetler, ağır ekonomik buhranlar olarak belirlenebilir.

Tablo 44: 25 Ekim 2016 Tarihli VİUUEHY'de Yapılan Değişiklikle İlgili Mali Müşavirlerin Düşünceleri-2

	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
KATILIYORUM	145	50,2	50,2
KARARSIZIM	144	49,8	100,0
Toplam	289	100,0	

"25 Ekim 2016'da yapılan ilgili yönetmelik değişikliği sonrasında vergi inceleme raporlarına ait özetlerin, internete yüklenmesi uygulamasının, tarhiyat öncesi uzlaşmaları arttıracağını düşünüyorum" ifadesi mali müşavirlere yöneltilerek 25 Ekimde yapılan yönetmelik değişikliği sorgulanmak istenmiştir. Katılımcıların %50,2'sini kapsayan 145 kişi bu ifadeye katılırken, %49,8'inine denk gelen 144 kişi bu konuda kararsız kalmıştır. Ancak ilginçtir ki, 289 kişi arasından söz konusu ifadeye katılmayan bir tek kişinin bile çıkmamış olmasıdır. Mali müşavirlerle yapılan görüşmelerde kendilerinin 25 Ekim 2016 yönetmeliği çerçevesinde yapılan değişiklikleri olumlu karşıladıkları anlaşılmıştır. Ayrıca, mali müşavirlerin tarhiyat öncesi uzlaşmalara da olumlu baktıkları ifade edilmiştir.

Tablo 45: Denetim Birimlerinin Tek Çatı Altında Toplanmasının Vergi Denetimi Üzerindeki Etkisine İlişkin Mali Müşavirlerin Düşünceleri

	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
KATILIYORUM	144	49,8	49,8
KARARSIZIM	88	30,4	80,3
KATILMIYORUM	57	19,7	100,0
Toplam	289	100,0	

"646 sayılı KHK ile bütün vergi denetim kurumlarının tek çatı altında toplanmasıyla vergi incelemelerinin sayısında artış yaşanmıştır" ifadesi mali müşavirlere yöneltilmiştir. Katılımcıların %49,8'ine denk gelen 144 kişi bu görüşe katılmış, %30,4'lük kesime denk gelen 88 kişi ise bu konuda kararsız kalmıştır. Mali müşavirlerin %19,7'sine denk gelen 57 kişi ise söz konusu görüşe katılmamıştır. Tablo 43'den de görüldüğü üzere bu görüşe katılanlar yaklaşık %50 oranındadır. Tablo 12'de de belirtildiği üzere yapılan vergi incelemelerinin sayısı 646 sayılı KHK çıktıktan sonra artmıştır. Bunun nedeni inceleme elemanı sayısında yapılan artıştır. Vergi denetim birimlerinin tek çatı altında toplanmasıyla, personel yönetimi tek bir

elden sağlanmış ve denetim sıklıkları artmıştır. Ancak bu konuda değinilmesi gereken temel nokta; vergi denetim sayısındaki artış değil, vergi denetimindeki etkinliğin artıp artmadığıdır. Görüldüğü üzere denetim sayısında artış vardır ve bu durum pek tabi sık denetlenen mükellefin vergi kaçırma düşüncesini azaltacaktır. Ancak etkinlik konusundaki değişkenler; denetim miktarının sayısındaki artışın yanı sıra yetiştirilen personelin kalitesi, denetim mevzuatı ve denetim tekniklerindeki teknolojik gelişmeler gibi faktörlere de bağlıdır. Bu sebeple bu faktörlerden biri olan denetim miktarındaki artış konusundaki ifade mali müşavirlere yöneltilmiştir. Diğer faktörler ise bu çalışmanın ikinci bölümünde incelenmiştir.

Tablo 46: Mali Müşavirlerin Vergi İnceleme Elemanlarının Davranışlarına İlişkin Düşünceleri

	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
KATILIYORUM	153	52,9	52,9
KARARSIZIM	84	29,1	82,0
KATILMIYORUM	52	18,0	100,0
Toplam	289	100,0	

Mükellefler anketinde mükelleflere vergi inceleme elemanlarıyla sıkıntı yaşayıp yaşamadıkları sorulduktan sonra mali müşavirlere de "Müşteriler genel olarak, itiraz ve düşüncelerini tutanaklara koymakta vergi inceleme elemanlarıyla sıkıntı yaşamaktadırlar" ifadesi yöneltilmiş ve fikirleri alınmak istenmiştir. Katılımcıların %52,9'suna denk gelen 153 kişi bu ifadeye katılmış, %29,1'ine denk gelen 84 kişi kararsız kalmış, %18'lik dilime denk gelen 52 kişi ise katılmamıştır. Bu sonuçtan anlaşılmaktadır ki; vergi inceleme elemanları, mükelleflerin sıkıntı yaşadığı hususları tutanağa koymakta mükellefle aynı fikirde olmamaktadır. Mükellefin sadece kendisiyle, mali müşavirlerin ise birçok mükellefle iştigal oldukları düşünülürse bu konunun halen daha çözüme ulaşmamış olduğu belirlenebilir.

3.2.8.2.2 Çapraz Tablo Analizi

Mali müşavirler anketine ilişkin bu başlık altında 6 adet çapraz tablo analizine yer verilecek ve elde edilen veriler tarafımızca yorumlanacaktır.

Tablo 47: Mali Müşavirlerin RDK'nın İşlerliğine ve RDK'larda Raporların Kanunlara Uygunluğunun Gözden Geçirilmesinin İşlerliğine Dair Düşünceleri

			RDK'larda Raporların Kanunlara Uygunluğunun Gözden Geçirilmesinin İşlerliğine Dair Mali Müşavirlerin Düşünceleri (2)			Toplam
			KATILIYORUM	KARARSIZIM	KATILMIYORUM	
Mali Müşavirlerin RDK'nın İşlerliği Hakkındaki Düşünceleri (1)	KATILIYORUM	Frekans	73	20	12	105
		(1)'in İçindeki %	69,5%	19,0%	11,4%	100,0%
		(2)'nin İçindeki %	73,0%	28,2%	10,2%	36,3%
		Toplamın İçindeki %	25,3%	6,9%	4,2%	36,3%
	KARARSIZIM	Frekans	22	44	30	96
		(1)'in İçindeki %	22,9%	45,8%	31,2%	100,0%
		(2)'nin İçindeki %	22,0%	62,0%	25,4%	33,2%
		Toplamın İçindeki %	7,6%	15,2%	10,4%	33,2%
	KATILMIYORUM	Frekans	5	7	76	88
		(1)'in İçindeki %	5,7%	8,0%	86,4%	100,0%
		(2)'nin İçindeki %	5,0%	9,9%	64,4%	30,4%
		Toplamın İçindeki %	1,7%	2,4%	26,3%	30,4%
Toplam		Frekans	100	71	118	289
		(1)'in İçindeki %	34,6%	24,6%	40,8%	100,0%
		(2)'nin İçindeki %	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%
		Toplamın İçindeki %	34,6%	24,6%	40,8%	100,0%

Simetrik Ölçümler		
	Değer	**Yaklaşık p Değeri**
Olasılık Katsayısı	,597	**,000**
Örnek Kütle	289	

H_0: Mali Müşavirlerin RDK'nın İşlerliği Hakkındaki Düşünceleri ile RDK'larda Raporların Kanunlara Uygunluğunun Gözden Geçirilmesinin İşlerliğine Dair Mali Müşavirlerin Düşünceleri arasında ilişki yoktur.

H_1: Mali Müşavirlerin RDK'nın İşlerliği Hakkındaki Düşünceleri ile RDK'larda Raporların Kanunlara Uygunluğunun Gözden Geçirilmesinin İşlerliğine Dair Mali Müşavirlerin Düşünceleri arasında ilişki vardır

P olasılık değeri 0,000'dur. Bulunan p olasılık değeri 0,05 değerinden küçük olduğu için H_1 hipotezi kabul edilir. Diğer bir deyişle; "Yeni denetim sistemi sonrasında Rapor Değerlendirme Komisyonları'nın kurulmasıyla mükellefler, vergi davası açmayı daha az düşünmektedirler" ifadesi ile "6009 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanununa eklenen; Rapor Değerlendirme Komisyonları tarafından vergi inceleme raporlarının, **kanunlara ve alt normlarına uygunluğu bakımından gözden geçirilmesine dair hüküm sayesinde**, meslek mensubu olarak, müşterilerim ile idare arasındaki anlaşmazlıkların baştan çözüldüğünü söyleyebilirim" ifadesi arasında ilişki bulunmaktadır. Söz konusu çapraz tabloda her iki ifadeye de katılmayanların sayısı 76'dır. Her iki görüşe de katılmayanların sayısının, birinci görüşe katılmayanların sayısına oranı (76/88) %86,4 ve her iki görüşe de katılmayanların sayısının, ikinci görüşe katılmayanların sayısına oranı (76/118) ise %64,4'dür. Buradan anlaşılmaktadır ki; Rapor Değerlendirme Komisyonlarının genel olarak çalışmalarını etkin bulmayan mali müşavirler, çalışmalarda özele inildiğinde de ilgili çalışmaları da etkin bulmamaktadırlar. Bu çalışmalardan en önemlilerden birisi de, Rapor Değerlendirme Komisyonları tarafından vergi inceleme raporlarının, kanunlara ve alt normlarına uygunluğu bakımından gözden geçirilmesidir. Frekans analizlerinde de görüleceği üzere RDK'nın söz konusu çalışmasına katılmayanların sayısı 118, oranı da %40,8'dir. Dolayısıyla RDK ve çalışmaları, mali müşavirler için işlevsel değildir.

Tablo 48: Mali Müşavirlerin RDK'nın İşlerliği Hakkındaki Düşünceleri ve RDK'larda Mükelleflere Getirilen Dinlenilme Hakkına Dair Görüşleri

			RDK'larda Mükelleflere Getirilen Dinlenilme Hakkına Dair Mali Müşavirlerin Görüşleri(2)			Toplam
			KATILIYORUM	KARARSIZIM	KATILMIYORUM	
Mali Müşavirlerin RDK'nın İşlerliği Hakkındaki Düşünceleri (1)	KATILIYORUM	Frekans	40	51	14	105
		(1)'in İçindeki %	38,1%	48,6%	13,3%	100,0%
		(2)'nin İçindeki %	49,4%	44,3%	15,1%	36,3%
		Toplamın İçindeki %	13,8%	17,6%	4,8%	36,3%
	KARARSIZIM	Frekans	37	41	18	96
		(1)'in İçindeki %	38,5%	42,7%	18,8%	100,0%
		(2)'nin İçindeki %	45,7%	35,7%	19,4%	33,2%
		Toplamın İçindeki %	12,8%	14,2%	6,2%	33,2%
	KATILMIYORUM	Frekans	4	23	61	88
		(1)'in İçindeki %	4,5%	26,1%	69,3%	100,0%
		(2)'nin İçindeki %	4,9%	20,0%	65,6%	30,4%
		Toplamın İçindeki %	1,4%	8,0%	21,1%	30,4%
Toplam		Frekans	81	115	93	289
		(1)'in İçindeki %	28,0%	39,8%	32,2%	100,0%
		(2)'nin İçindeki %	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%
		Toplamın İçindeki %	28,0%	39,8%	32,2%	100,0%

Simetrik Ölçümler

	Değer	Yaklaşık p Değeri
Olasılık Katsayısı	,479	**,000**
Örnek kütle	289	

H_0: Mali Müşavirlerin RDK'nın İşlerliği Hakkındaki Düşünceleri ile RDK'larda Mükelleflere Getirilen Dinlenilme Hakkına Dair Mali Müşavirlerin Görüşleri arasında ilişki yoktur.

H_1: Mali Müşavirlerin RDK'nın İşlerliği Hakkındaki Düşünceleri ile RDK'larda Mükelleflere Getirilen Dinlenilme Hakkına Dair Mali Müşavirlerin Görüşleri arasında ilişki vardır

P olasılık değeri 0,000'dur. Bulunan p olasılık değeri 0,05 değerinden küçük olduğu için H_1 hipotezi kabul edilir. Diğer bir deyişle; "Yeni denetim sistemi sonrasında Rapor Değerlendirme Komisyonları'nın kurulmasıyla mükellefler, vergi davası açmayı daha az düşünmektedirler" ifadesi ile "Vergi inceleme raporlarının, Rapor Değerlendirme Komisyonlarına tevdi edilmesinden sonra **mükelleflere tanınan dinlenilme hakkı sayesinde**, meslek mensubu olarak, müşterilerim ile idare arasındaki anlaşmazlıkların baştan çözüldüğünü söyleyebilirim" ifadesi arasında ilişki vardır. Mali müşavirler rapor değerlendirme komisyonlarının işlerliğine inanmadıkları için mükelleflere tanınan bir hak olan RDK'larda mükellefin dinlenilmesini de olumsuz olarak değerlendirmektedirler. Zira her iki görüşe de katılmayanların sayısı 61'dir ve bu sayı tablo 46'da da görüldüğü üzere en yüksek sayıdır. Her iki görüşe de katılmayanların sayısının, birinci görüşe katılmayanların sayısına oranı (61/88) %69,3 ve her iki görüşe de katılmayanların sayısının, ikinci görüşe katılmayanların sayısına oranı (61/93) ise %65,6'dır. Dolayısıyla her iki ifade için bahsedilen olumsuzluk, birinci ve ikinci ifadenin içindeki oranlarda da görülmektedir.

Tablo 49: Mali Müşavirlerin RDK'larda Raporların Kanunlara Uygunluğunun Gözden Geçirilmesinin İşlerliğine ve RDK'larda Mükelleflere Getirilen Dinlenilme Hakkına Dair Görüşleri

			RDK'larda Mükelleflere Getirilen Dinlenilme Hakkına Dair Mali Müşavirlerin Görüşleri			Toplam
			KATILIYORUM	KARARSIZIM	KATILMIYORUM	
RDK'larda Raporların Kanunlara Uygunluğunun Gözden Geçirilmesinin İşlerliğine Dair Mali Müşavirlerin Düşünceleri	KATILIYORUM	Frekans	59	25	16	100
		(1)'in İçindeki %	59,0%	25,0%	16,0%	100,0%
		(2)'nin İçindeki %	72,8%	21,7%	17,2%	34,6%
		Toplamın İçindeki %	20,4%	8,7%	5,5%	34,6%
	KARARSIZIM	Frekans	22	41	8	71
		(1)'in İçindeki %	31,0%	57,7%	11,3%	100,0%
		(2)'nin İçindeki %	27,2%	35,7%	8,6%	24,6%
		Toplamın İçindeki %	7,6%	14,2%	2,8%	24,6%
	KATILMIYORUM	Frekans	0	49	69	118
		(1)'in İçindeki %	0,0%	41,5%	58,5%	100,0%
		(2)'nin İçindeki %	0,0%	42,6%	74,2%	40,8%
		Toplamın İçindeki %	0,0%	17,0%	23,9%	40,8%
Toplam		Frekans	81	115	93	289
		(1)'in İçindeki %	28,0%	39,8%	32,2%	100,0%
		(2)'nin İçindeki %	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%
		Toplamın İçindeki %	28,0%	39,8%	32,2%	100,0%

Simetrik Ölçümler

	Değer	Yaklaşık p Değeri
Olasılık Katsayısı	,545	**,000**
Örnek Kütle	289	

H_0: RDK'larda Raporların Kanunlara Uygunluğunun Gözden Geçirilmesinin İşlerliğine Dair Mali Müşavirlerin Düşünceleri ile RDK'larda Mükelleflere Getirilen Dinlenilme Hakkına Dair Mali Müşavirlerin Görüşleri arasında ilişki yoktur.

H_1: RDK'larda Raporların Kanunlara Uygunluğunun Gözden Geçirilmesinin İşlerliğine Dair Mali Müşavirlerin Düşünceleri ile RDK'larda Mükelleflere Getirilen Dinlenilme Hakkına Dair Mali Müşavirlerin Görüşleri arasında ilişki vardır

P olasılık değeri 0,000'dur. Bulunan p olasılık değeri 0,05 değerinden küçük olduğu için H_1 hipotezi kabul edilir. Diğer bir ifadeyle; **"**6009 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu'na eklenen; Rapor Değerlendirme Komisyonları tarafından vergi inceleme raporlarının, **kanunlara ve alt normlarına uygunluğu bakımından gözden geçirilmesine dair hüküm sayesinde**, meslek mensubu olarak, müşterilerim ile idare arasındaki anlaşmazlıkların baştan çözüldüğünü söyleyebilirim" ifadesi ile "Vergi inceleme raporlarının, Rapor Değerlendirme Komisyonlarına tevdi edilmesinden sonra **mükelleflere tanınan dinlenilme hakkı sayesinde**, meslek mensubu olarak, müşterilerim ile idare arasındaki anlaşmazlıkların baştan çözüldüğünü söyleyebilirim" ifadesi arasında ilişki vardır. Söz konusu ifadelerin ikisi de RDK'larda gerçekleştirilen mükellef haklarıyla ilgili müesseselerdir ve her ikisine de katılmayanların sayısı 69 kişidir. İlginç bir noktayı vurgulamak gerekmektedir ki; RDK'larda raporların mevzuata uygunluğunun gözden geçirilmesinin işlerliğine katılmayıp, RDK'da mükellefin dinlenilme hakkının işlerliğine katılan hiç kimse yoktur. Tersi durumda ise raporların mevzuata uygunluğunun işlerliğine katılıp, mükellefin dinlenilme hakkının işlerliğine katılmayan 16 kişi mevcuttur. Buradan anlaşılmaktadır ki; RDK'nın işlerliğine katılmayan mali müşavirler, RDK'da mükellefin dinlenilme hakkının işlerliğine hiç inanmamaktadırlar.

Tablo 50: 25 Ekim 2016 Tarihli VİUUEHY'de Yapılan Değişikliklerle İlgili Mali Müşavirlerin Düşünceleri

			25 Ekim 2016 Tarihli VİUUEHY'de Yapılan Değişiklikle İlgili Mali Müşavirlerin Düşünceleri-2 (2)		Toplam
			KATILIYORUM	KARARSIZIM	
25 Ekim 2016 Tarihli VİUUEHY'de Yapılan Değişiklikle İlgili Mali Müşavirlerin Düşünceleri-1 (1)	KATILIYORUM	Frekans	111	63	174
		(1)'in İçindeki %	63,8%	36,2%	100,0%
		(2)'nin İçindeki %	76,6%	43,8%	60,2%
		Toplamın İçindeki %	38,4%	21,8%	60,2%
	KARARSIZIM	Frekans	20	52	72
		(1)'in İçindeki %	27,8%	72,2%	100,0%
		(2)'nin İçindeki %	13,8%	36,1%	24,9%
		Toplamın İçindeki %	6,9%	18,0%	24,9%
	KATILMIYORUM	Frekans	14	29	43
		(1)'in İçindeki %	32,6%	67,4%	100,0%
		(2)'nin İçindeki %	9,7%	20,1%	14,9%
		Toplamın İçindeki %	4,8%	10,0%	14,9%
Toplam		Frekans	145	144	289
		(1)'in İçindeki %	50,2%	49,8%	100,0%
		(2)'nin İçindeki %	100,0%	100,0%	100,0%
		Toplamın İçindeki %	50,2%	49,8%	100,0%

Simetrik Ölçümler

	Değer	Yaklaşık p Değeri
Olasılık Katsayısı	,319	**,000**
Örnek Kütle	289	

H_0: 25 Ekim 2016 Tarihli VİUUEHY'de Yapılan Değişiklikle İlgili Mali Müşavirlerin Düşünceleri-1 ile 25 Ekim 2016 Tarihli VİUUEHY'de Yapılan Değişiklikle İlgili Mali Müşavirlerin Düşünceleri-2 arasında ilişki yoktur.

H_1: 25 Ekim 2016 Tarihli VİUUEHY'de Yapılan Değişiklikle İlgili Mali Müşavirlerin Düşünceleri-1 ile 25 Ekim 2016 Tarihli VİUUEHY'de Yapılan Değişiklikle İlgili Mali Müşavirlerin Düşünceleri-2 arasında ilişki vardır

P olasılık değeri 0,000'dur. Bulunan p olasılık değeri 0,05 değerinden küçük olduğu için H_1 hipotezi kabul edilir. Diğer bir deyişle; "25 Ekim 2016'da yapılan ilgili yönetmelik değişikliği sonrasında, vergi müfettişinin denetimi sırasında bulduğu hatalar sebebiyle diğer vergisel işlemlerin de düzeltilmesinin gerekli olduğu durumlarda, ilgili düzeltme önerilerinin vergi inceleme raporlarına konulacak olmasının vergi dava sayılarını azaltacağını düşünmekteyim" ifadesi ile "25 Ekim 2016'da yapılan ilgili yönetmelik değişikliği sonrasında vergi inceleme raporlarına ait özetlerin, internete yüklenmesi uygulamasının, tarhiyat öncesi uzlaşmaları arttıracağını düşünüyorum" ifadesi arasında ilişki bulunmaktadır. İki ifadeye de katılıyorum diyenlerin sayısı 111'dir. Bu da göstermektedir ki; mali müşavirler, 25 Ekim 2016'da yapılan ilgili yönetmelik değişikliğini olumlu yönde karşılamışlardır ve beklentileri de olumlu yöndedir.

Tablo 51: Mali Müşavirlerin 6009 Sayılı Kanun Sonrası Pişmanlık ile İlgili Düşünceleri ve 6736 Sayılı Af Kanunu Hakkındaki Görüşleri

			Mali Müşavirlerin 6736 sayılı Af Kanunu Hakkındaki Görüşleri (2)			Toplam
			KATILIYORUM	KARARSIZIM	KATILMIYORUM	
Mali Müşavirlerin 6009 sayılı Kanun Sonrası Pişmanlık ile İlgili Düşünceleri (1)	KATILIYORUM	Frekans	84	10	28	122
		(1)'in İçindeki %	%68,9	%8,2	%23,0	%100,0
		(2)'nin İçindeki %	%42,4	%33,3	%45,9	%42,2
		Toplamın İçindeki %	%29,1	%3,5	%9,7	%42,2
	KARARSIZIM	Frekans	55	15	11	81
		(1)'in İçindeki %	%67,9	%18,5	%13,6	%100,0
		(2)'nin İçindeki %	%27,8	%50,0	%18,0	%28,0

		Toplamın İçindeki %	%19,0	%5,2	%3,8	28,0%
	KATILMIYORUM	Frekans	59	5	22	86
		(1)'in İçindeki %	68,6%	5,8%	25,6%	100,0%
		(2)'nin İçindeki %	29,8%	16,7%	36,1%	29,8%
		Toplamın İçindeki %	20,4%	1,7%	7,6%	29,8%
Toplam		Frekans	198	30	61	289
		(1)'in İçindeki %	68,5%	10,4%	21,1%	100,0%
		(2)'nin İçindeki %	%100,0	100,0%	100,0%	100,0%
		Toplamın İçindeki %	68,5%	10,4%	21,1%	100,0%

Simetrik Ölçümler

	Değer	Yaklaşık p Değeri
Olasılık Katsayısı	,189	**,031**
Örnek Kitle	289	

H_0: Mali Müşavirlerin 6009 sayılı Kanun Sonrası Pişmanlık ile İlgili Düşünceleri ile Mali Müşavirlerin 6736 sayılı Af Kanunu Hakkındaki Görüşleri arasında ilişki yoktur.

H_1: Mali Müşavirlerin 6009 sayılı Kanun Sonrası Pişmanlık ile İlgili Düşünceleri ile Mali Müşavirlerin 6736 sayılı Af Kanunu Hakkındaki Görüşleri arasında ilişki vardır

P olasılık değeri 0,031'dir. Bulunan p olasılık değeri 0,05 değerinden küçük olduğu için H_1 hipotezi kabul edilir. Diğer bir deyişle; "6009 sayılı kanunla incelemeye başlama tutanağının düzenlenmesinin zorunlu kılınması, mükelleflerin pişmanlık müessesine başvurularını arttırmıştır" ifadesi ile "6736 sayılı Af Kanunu ile müşterilerimden matrah artırımına gidenlerin sayısında artış olmuş ve af sayesinde vergi denetiminden kurtulmuşlardır" ifadesi arasında ilişki bulunmaktadır. Her iki ifade de, temelde mükellefin vergi cezalarından kurtulma güdüsüyle ilgilidir. Cezaya maruz kalmak istemeyen mükellefler, ister pişmanlık olsun ister af olsun fark etmeksizin yararlanmak istemektedirler. Çalışmamızda da 84 kişi her iki ifadeye katılarak bu ifadeleri doğrulamaktadır.

Tablo 52: Mali Müşavirlerin RDK'nın İşlerliği Hakkındaki ve Vergi İnceleme Elemanlarına İlişkin Düşünceleri

			Mali Müşavirlerin Vergi İnceleme Elemanlarına İlişkin Düşünceleri (2)			Toplam
			KATILIYORUM	KARARSIZIM	KATILMIYORUM	
Mali Müşavirlerin RDK'nın İşlerliği Hakkındaki Düşünceleri (1)	KATILIYORUM	Frekans	55	20	30	105
		(1)'in İçindeki %	52,4%	19,0%	28,6%	100,0%
		(2)'nin İçindeki %	35,9%	23,8%	57,7%	36,3%
		Toplamın İçindeki %	19,0%	6,9%	10,4%	36,3%
	KARARSIZIM	Frekans	31	50	15	96
		(1)'in İçindeki %	32,3%	52,1%	15,6%	100,0%
		(2)'nin İçindeki %	20,3%	59,5%	28,8%	33,2%
		Toplamın İçindeki %	10,7%	17,3%	5,2%	33,2%
	KATILMIYORUM	Frekans	67	14	7	88
		(1)'in İçindeki %	76,1%	15,9%	8,0%	100,0%
		(2)'nin İçindeki %	43,8%	16,7%	13,5%	30,4%
		Toplamın İçindeki %	23,2%	4,8%	2,4%	30,4%
Toplam		Frekans	153	84	52	289
		(1)'in İçindeki %	52,9%	29,1%	18,0%	100,0%
		(2)'nin İçindeki %	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%
		Toplamın İçindeki %	52,9%	29,1%	18,0%	100,0%

Simetrik Ölçümler

	Değer	Yaklaşık p Değeri.
Olasılık Katsayısı	,399	**,000**
Örnek kütle	289	

H_0: Mali Müşavirlerin RDK'nın İşlerliği Hakkındaki Düşünceleri ile Mali Müşavirlerin Vergi İnceleme Elemanlarına İlişkin Düşünceleri arasında ilişki yoktur.

H_1: Mali Müşavirlerin RDK'nın İşlerliği Hakkındaki Düşünceleri ile Mali Müşavirlerin Vergi İnceleme Elemanlarına İlişkin Düşünceleri arasında ilişki vardır.

P olasılık değeri 0,000'dır. Bulunan p olasılık değeri 0,05 değerinden küçük olduğu için H_1 hipotezi kabul edilir. Diğer bir deyişle; "Yeni denetim sistemi sonrasında Rapor Değerlendirme Komisyonları'nın kurulmasıyla mükellefler, vergi davası açmayı daha az düşünmektedirler" ifadesi ile "Müşteriler genel olarak, itiraz ve düşüncelerini tutanaklara koymakta vergi inceleme elemanlarıyla sıkıntı yaşamaktadırlar" ifadesi arasında ilişki bulunmaktadır. Mali müşavirler, mükelleflerin, tutanaklara itiraz ve mülahazalarını koyma konusunda vergi inceleme elemanlarıyla sorun yaşadıkları görüşünü taşımakta ve vergi inceleme elemanlarına güvenmemektedirler. Bunun sonucunda, mali müşavirler vergi inceleme elemanlarından oluşan RDK'ların da etkin çalıştığına inanmamaktadırlar. Öyle ki, çalışmamızda hem RDK'ların etkin çalışmadığını düşünüp, hem de vergi inceleme elemanlarının mükelleflerin düşüncelerinin tutanaklara konulması yönünde zorluk çıkarttığını onaylayan 67 mali müşavir mevcuttur. Bu sayı, örnek kütlenin yaklaşık olarak dörtte birine eşittir. Örnek kütlenin kalan dörtte üçü ise diğer seçeneklere dağılmıştır. Söz konusu hipotezime dair 67 kişi, tablo 50'de verilen ifadelerin kesişimine dair en büyük sayıdır.

3.2.8.2.3 İki Değişkenli Korelasyon Analizi

Tablo 53: Mali Müşavirler Anketinde İki Değişkenli Korelasyon Analizi

Kendall's tau_b		Mali Müşavirlerin 6009 sayılı Kanun Sonrası Pişmanlık ile İlgili Düşünceleri	Mali Müşavirlerin RDK'nın İşlerliği Hakkındaki Düşünceleri	RDK'larda Raporların Kanunlara Uygunluğunun Gözden Geçirilmesinin İşlerliğine Dair Mali Müşavirlerin Düşünceleri	RDK'larda Mükelleflere Getirilen Dinlenilme Hakkına Dair Mali Müşavirlerin Görüşleri	25 Ekim 2016 Tarihli VİUUEHY'de Yapılan Değişiklikle İlgili Mali Müşavirlerin Düşünceleri-1	Mali Müşavirlerin 6009 sayılı Kanun Sonrasında Özelgelere İlişkin Görüşleri	Mali Müşavirlerin 6736 sayılı Af Kanunu Hakkındaki Görüşleri	25 Ekim 2016 Tarihli VİUUEHY'de Yapılan Değişiklikle İlgili Mali Müşavirlerin Düşünceleri-2	Denetim Birimlerinin Tek Çatı Altında Toplanmasının Vergi Denetimine Etkisine İlişkin Mali Müşavirlerin Düşünceleri	Mali Müşavirlerin Vergi İnceleme Elemanlarına İlişkin Düşünceleri
Mali Müşavirlerin 6009 sayılı Kanun Sonrası Pişmanlık ile İlgili Düşünceleri	Korelasyon Katsayısı	1,000	,302**	,330**	,095	,166**	,065	,005	,280**	,088	,014
	Sig=p değeri	.	,000	,000	,071	,002	,218	,926	,000	,096	,795
Mali Müşavirlerin, RDK'nın İşlerliği Hakkındaki Düşünceleri	Korelasyon Katsayısı	,302**	1,000	,607**	,403**	,434**	-,101	-,146**	,180**	,119*	-,197**
	Sig=p değeri	,000	.	,000	,000	,000	,055	,007	,001	,025	,000
RDK'larda Raporların Kanunlara Uygunluğunun Gözden Geçirilmesinin İşlerliğine Dair Mali Müşavirlerin Düşünceleri	Korelasyon Katsayısı	,330**	,607**	1,000	,528**	,244**	,058	-,170**	,201**	,220**	-,124*
	Sig=p değeri	,000	,000	.	,000	,000	,273	,002	,000	,000	,020
RDK'larda Mükelleflere Getirilen Dinlenilme Hakkına Dair Mali Müşavirlerin Görüşleri	Korelasyon Katsayısı	,095	,403**	,528**	1,000	,224**	,179**	-,037	,017	,021	-,345**
	Sig=p değeri	,071	,000	,000	.	,000	,001	,497	,755	,690	,000
25 Ekim 2016 Tarihli VİUUEHY'de Yapılan Değişiklikle İlgili Mali Müşavirlerin Düşünceleri-1	Korelasyon Katsayısı	,166**	,434**	,244**	,224**	1,000	,204**	,067	,305**	,265**	-,067
	Sig=p değeri	,002	,000	,000	,000	.	,000	,223	,000	,000	,216

Mali Müşavirlerin 6009 sayılı Kanun Sonrasında Özelgelere İlişkin Görüşleri	Korelasyon Katsayısı	,065	-,101	,058	,179**	,204**	1,000	,180**	,112*	,147**	-,059
	Sig=p değeri	,218	,055	,273	,001	,000	.	,001	,047	,006	,273
Mali Müşavirlerin 6736 sayılı Af Kanunu Hakkındaki Görüşleri	Korelasyon Katsayısı	,005	-,146**	-,170**	-,037	,067	,180**	1,000	,084	-,051	,054
	Sig=p değeri	,926	,007	,002	,497	,223	,001	.	,141	,345	,322
25 Ekim 2016 Tarihli VİUUEHY'de Yapılan Değişiklikle İlgili Mali Müşavirlerin Düşünceleri-2	Korelasyon Katsayısı	,280**	,180**	,201**	,017	,305**	,112*	,084	1,000	,087	,148**
	Sig=p değeri	,000	,001	,000	,755	,000	,047	,141	.	,119	,008
Denetim Birimlerinin Tek Çatı Altında Toplanmasının Vergi Denetimine Etkisine İlişkin Mali Müşavirlerin Düşünceleri	Korelasyon Katsayısı	,088	,119*	,220**	,021	,265**	,147**	-,051	,087	1,000	,115*
	Sig=p değeri	,096	,025	,000	,690	,000	,006	,345	,119	.	,032
Mali Müşavirlerin Vergi İnceleme Elemanlarına İlişkin Düşünceleri	Korelasyon Katsayısı	,014	-,197**	-,124*	-,345**	-,067	-,059	,054	,148**	,115*	1,000
	Sig=p değeri	,795	,000	,020	,000	,216	,273	,322	,008	,032	.

H_1: Mali Müşavirlerin 6009 sayılı Kanun Sonrası Pişmanlık ile İlgili Düşünceleri ile Mali Müşavirlerin RDK'nın İşlerliği Hakkındaki Düşünceleri arasındaki ilişki anlamlıdır. **P olasılık değeri 0,000'dır. Bulunan p olasılık değeri 0,05 değerinden küçük olduğu için H_1 hipotezi kabul edilir.** Diğer bir ifadeyle; **"**6009 sayılı kanunla incelemeye başlama tutanağının düzenlenmesinin zorunlu kılınması, mükelleflerin pişmanlık müessesine başvurularını arttırmıştır" ifadesi ile "Yeni denetim sistemi sonrasında Rapor Değerlendirme Komisyonları'nın kurulmasıyla mükellefler, vergi davası açmayı daha az düşünmektedirler" ifadesi arasındaki ilişki anlamlıdır. Buradan anlaşılmaktadır ki; incelemeye başlama tutanağının tutulmaya başlaması uygulamasının zorunlu kılınmasıyla, mükellefler pişmanlık müessesine başvurularını arttırmışlar ve böylece RDK'ya gelmeden mükelleflerin vergi cezası ödeme konusundaki sorunları çözülmüş olmaktadır.

H_1: Mali Müşavirlerin 6009 sayılı Kanun Sonrası Pişmanlık ile İlgili Düşünceleri ile RDK'larda Raporların Kanunlara Uygunluğunun Gözden Geçirilmesinin İşlerliğine Dair Mali Müşavirlerin Düşünceleri arasındaki ilişki anlamlıdır. **P olasılık değeri 0,000'dır. Bulunan p olasılık değeri 0,05 değerinden küçük olduğu için H_1 hipotezi kabul edilir.** Diğer bir ifadeyle; **"**6009 sayılı kanunla incelemeye başlama tutanağının düzenlenmesinin zorunlu kılınması, mükelleflerin pişmanlık müessesine başvurularını arttırmıştır" ifadesi ile "6009 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanununa eklenen; Rapor Değerlendirme Komisyonları tarafından vergi inceleme raporlarının, **kanunlara ve alt normlarına uygunluğu bakımından gözden geçirilmesine dair hüküm sayesinde**, meslek mensubu olarak, müşterilerim ile idare arasındaki anlaşmazlıkların baştan çözüldüğünü söyleyebilirim" ifadesi arasındaki ilişki anlamlıdır. Her iki ifade de olumlu yönde değişikliğe ilişkin değişiklikler öne sürüldüğünden söz konusu ifadelerin ilişkisi anlamlı çıkmıştır.

H_1: Mali Müşavirlerin 6009 sayılı Kanun Sonrası Pişmanlık ile İlgili Düşünceleri ile 25 Ekim 2016 Tarihli VİUUEHY'de Yapılan Değişiklikle İlgili Mali Müşavirlerin Düşünceleri-1 arasındaki ilişki anlamlıdır. **P olasılık değeri 0,002'dir. Bulunan p olasılık değeri 0,05 değerinden küçük olduğu için H_1 hipotezi kabul edilir.** Diğer bir ifadeyle; **"**6009 sayılı kanunla incelemeye başlama tutanağının düzenlenmesinin zorunlu kılınması, mükelleflerin pişmanlık müessesine başvurularını arttırmıştır" ifadesi ile 25 Ekim 2016'da yapılan ilgili yönetmelik değişikliği sonrasında, vergi müfettişinin denetimi sırasında bulduğu hatalar sebebiyle diğer vergisel işlemlerin de düzeltilmesinin gerekli olduğu durumlarda, ilgili düzeltme önerilerinin vergi

inceleme raporlarına konulacak olmasının vergi dava sayılarını azaltacağını düşünmekteyim" ifadesi arasındaki ilişki anlamlıdır. Her ne kadar bir sürecin başında diğeri sonunda olsa da her iki ifadede de ilk işlemler gerçekleştiğinde vergi inceleme süreci devam etmektedir. Buradan anlaşılmaktadır ki; vergi inceleme süreci bitmeden, vergi inceleme elemanları tarafından önerilerin kabul edilmesi daha kolay olmaktadır.

H_1: Mali Müşavirlerin 6009 sayılı Kanun Sonrası Pişmanlık ile İlgili Düşünceleri ile 25 Ekim 2016 Tarihli VİUUEHY'de Yapılan Değişiklikle İlgili Mali Müşavirlerin Düşünceleri-2 arasındaki ilişki anlamlıdır. **P olasılık değeri 0,000'dır. Bulunan p olasılık değeri 0,05 değerinden küçük olduğu için H_1 hipotezi kabul edilir.** Diğer bir ifadeyle; **"**6009 sayılı kanunla incelemeye başlama tutanağının düzenlenmesinin zorunlu kılınması, mükelleflerin pişmanlık müessesine başvurularını arttırmıştır" ifadesi ile "25 Ekim 2016'da yapılan ilgili yönetmelik değişikliği sonrasında vergi inceleme raporlarına ait özetlerin, internete yüklenmesi uygulamasının, tarhiyat öncesi uzlaşmaları arttıracağını düşünüyorum" ifadesi arasındaki ilişki anlamlıdır. Her iki uygulamada da mükelleflere getirilen kolaylıklar ve avantajlardan bahsedilmektedir. Dolayısıyla söz konusu ifadelerin arasındaki ilişkinin anlamlı çıkması doğaldır.

H_1: Mali Müşavirlerin RDK'nın İşlerliği Hakkındaki Düşünceleri ile RDK'larda Raporların Kanunlara Uygunluğunun Gözden Geçirilmesinin İşlerliğine Dair Mali Müşavirlerin Düşünceleri arasındaki ilişki anlamlıdır. **P olasılık değeri 0,000'dır. Bulunan p olasılık değeri 0,05 değerinden küçük olduğu için H_1 hipotezi kabul edilir.** Diğer bir deyişle; "Yeni denetim sistemi sonrasında Rapor Değerlendirme Komisyonları'nın kurulmasıyla mükellefler, vergi davası açmayı daha az düşünmektedirler" ifadesi ile "6009 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanununa eklenen; Rapor Değerlendirme Komisyonları tarafından vergi inceleme raporlarının, **kanunlara ve alt normlarına uygunluğu bakımından gözden geçirilmesine dair hüküm sayesinde**, meslek mensubu olarak, müşterilerim ile idare arasındaki anlaşmazlıkların baştan çözüldüğünü söyleyebilirim" ifadesi arasındaki ilişki anlamlı çıkmıştır. Söz konusu hipotez, çapraz tablolarda işlendiği için bu başlık altında açıklamalarına yer verilmeyecektir. Ancak; bahsi geçen ifadelerin ilişkili olmalarının yanı sıra ilişkinin anlamlı çıkması, kanımızca hipotezi kuvvetlendirir niteliktedir.

H_1: Mali Müşavirlerin RDK'nın İşlerliği Hakkındaki Düşünceleri ile RDK'larda Mükelleflere Getirilen Dinlenilme Hakkına Dair Mali Müşavirlerin Görüşleri

arasındaki ilişki anlamlıdır. **P olasılık değeri 0,000'dır. Bulunan p olasılık değeri 0,05 değerinden küçük olduğu için H_1 hipotezi kabul edilir.** Diğer bir deyişle; "Yeni denetim sistemi sonrasında Rapor Değerlendirme Komisyonları'nın kurulmasıyla mükellefler, vergi davası açmayı daha az düşünmektedirler" ifadesi ile "Vergi inceleme raporlarının, Rapor Değerlendirme Komisyonlarına tevdi edilmesinden sonra **mükelleflere tanınan dinlenilme hakkı sayesinde**, meslek mensubu olarak, müşterilerim ile idare arasındaki anlaşmazlıkların baştan çözüldüğünü söyleyebilirim" ifadesi arasındaki ilişki anlamlı çıkmıştır. Söz konusu hipotez, çapraz tablolarda işlendiği için bu başlık altında açıklamalarına yer verilmeyecektir. Ancak; bahsi geçen ifadelerin ilişkili olmalarının yanı sıra ilişkinin anlamlı çıkması, kanımızca hipotezi kuvvetlendirir niteliktedir.

H_1: Mali Müşavirlerin RDK'nın İşlerliği Hakkındaki Düşünceleri ile 25 Ekim 2016 Tarihli VİUUEHY'de Yapılan Değişiklikle İlgili Mali Müşavirlerin Düşünceleri-1 arasındaki ilişki anlamlıdır. **P olasılık değeri 0,000'dır. Bulunan p olasılık değeri 0,05 değerinden küçük olduğu için H_1 hipotezi kabul edilir.** Diğer bir deyişle; "Yeni denetim sistemi sonrasında Rapor Değerlendirme Komisyonları'nın kurulmasıyla mükellefler, vergi davası açmayı daha az düşünmektedirler" ifadesi ile "25 Ekim 2016'da yapılan ilgili yönetmelik değişikliği sonrasında, vergi müfettişinin denetimi sırasında bulduğu hatalar sebebiyle diğer vergisel işlemlerin de düzeltilmesinin gerekli olduğu durumlarda, ilgili düzeltme önerilerinin vergi inceleme raporlarına konulacak olmasının vergi dava sayılarını azaltacağını düşünmekteyim" ifadesi arasındaki ilişki anlamlı çıkmıştır. Buradan anlaşılmaktadır ki, vergi incelemesi sırasında bulunan hataların başka hataları da görülmesi sağlanıyorsa müfettişler tarafından bu konu raporlarda bahsedildiğinde RDK tarafından dikkate alınacaktır. BU da Türkiye'deki kamu kurumlarının homojen yapıda olmadıklarını bir kez daha kanıtlamaktadır.

H_1: Mali Müşavirlerin RDK'nın İşlerliği Hakkındaki Düşünceleri ile Mali Müşavirlerin 6736 sayılı Af Kanunu Hakkındaki Görüşleri arasındaki ilişki anlamlıdır. **P olasılık değeri 0,007'dir. Bulunan p olasılık değeri 0,05 değerinden küçük olduğu için H_1 hipotezi kabul edilir.** Diğer bir deyişle; "Yeni denetim sistemi sonrasında Rapor Değerlendirme Komisyonları'nın kurulmasıyla mükellefler, vergi davası açmayı daha az düşünmektedirler" ifadesi ile "6736 sayılı Af Kanunu ile müşterilerimden matrah artırımına gidenlerin sayısında artış olmuş ve af sayesinde vergi denetiminden kurtulmuşlardır" ifadesi arasındaki ilişki anlamlı çıkmıştır.

Buradan anlaşılmaktadır ki; RDK'nın işlerliğinden memnun olmayan ve vergi cezasını gereğinden fazla ödediklerini düşünen mükellef, zaten af yasalarını olumlu karşılarken, RDK'lara tepkilerinden dolayı 6736 sayılı Af kanununa da daha pozitif yaklaşmışlardır.

H_1: Mali Müşavirlerin RDK'nın İşlerliği Hakkındaki Düşünceleri ile 25 Ekim 2016 Tarihli VİUUEHY'de Yapılan Değişiklikle İlgili Mali Müşavirlerin Düşünceleri-2 arasındaki ilişki anlamlıdır. **P olasılık değeri 0,001'dır. Bulunan p olasılık değeri 0,05 değerinden küçük olduğu için H_1 hipotezi kabul edilir.** Diğer bir deyişle; "Yeni denetim sistemi sonrasında Rapor Değerlendirme Komisyonları'nın kurulmasıyla mükellefler, vergi davası açmayı daha az düşünmektedirler" ifadesi ile "25 Ekim 2016'da yapılan ilgili yönetmelik değişikliği sonrasında vergi inceleme raporlarına ait özetlerin, internete yüklenmesi uygulamasının, tarhiyat öncesi uzlaşmaları arttıracağını düşünüyorum" ifadesi arasındaki ilişki anlamlı çıkmıştır. RDK'nın işlerliğine inanmayan ancak tarhiyat öncesi uzlaşmalara her zaman olumlu bakan mali müşavirler, mükellefler için önemli bir hak olan RDK'ya gitmeden önce rapor özetlerinin mükellefin görmesi şeklindeki uygulamaya pozitif yaklaşmaktadırlar.

H_1: Mali Müşavirlerin RDK'nın İşlerliği Hakkındaki Düşünceleri ile Mali Müşavirlerin Vergi İnceleme Elemanlarına İlişkin Düşünceleri arasındaki ilişki anlamlıdır. **P olasılık değeri 0,000'dur. Bulunan p olasılık değeri 0,05 değerinden küçük olduğu için H_1 hipotezi kabul edilir.** Diğer bir deyişle; "Yeni denetim sistemi sonrasında Rapor Değerlendirme Komisyonları'nın kurulmasıyla mükellefler, vergi davası açmayı daha az düşünmektedirler" ifadesi ile "Müşteriler genel olarak, itiraz ve düşüncelerini tutanaklara koymakta vergi inceleme elemanlarıyla sıkıntı yaşamaktadırlar" ifadesi arasındaki ilişki anlamlı çıkmıştır. Söz konusu hipotez, çapraz tablolarda işlendiği için bu başlık altında açıklamalarına yer verilmeyecektir. Ancak; bahsi geçen ifadelerin ilişkili olmalarının yanı sıra ilişkinin anlamlı çıkması, kanımızca hipotezi kuvvetlendirir niteliktedir.

H_1: RDK'larda Raporların Kanunlara Uygunluğunun Gözden Geçirilmesinin İşlerliğine Dair Mali Müşavirlerin Düşünceleri ile RDK'larda Mükelleflere Getirilen Dinlenilme Hakkına Dair Mali Müşavirlerin Görüşleri arasındaki ilişki anlamlıdır. **P olasılık değeri 0,000'dır. Bulunan p olasılık değeri 0,05 değerinden küçük olduğu için H_1 hipotezi kabul edilir.** Diğer bir ifadeyle; **"**6009 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu'na eklenen; Rapor Değerlendirme Komisyonları tarafından vergi

inceleme raporlarının, **kanunlara ve alt normlarına uygunluğu bakımından gözden geçirilmesine dair hüküm sayesinde**, meslek mensubu olarak, müşterilerim ile idare arasındaki anlaşmazlıkların baştan çözüldüğünü söyleyebilirim" ifadesi ile "Vergi inceleme raporlarının, Rapor Değerlendirme Komisyonlarına tevdi edilmesinden sonra **mükelleflere tanınan dinlenilme hakkı sayesinde**, meslek mensubu olarak, müşterilerim ile idare arasındaki anlaşmazlıkların baştan çözüldüğünü söyleyebilirim" ifadesi arasındaki ilişki anlamlı çıkmıştır. Söz konusu hipotez, çapraz tablolarda işlendiği için bu başlık altında açıklamalarına yer verilmeyecektir. Ancak; bahsi geçen ifadelerin ilişkili olmalarının yanı sıra ilişkinin anlamlı çıkması, kanımızca hipotezi kuvvetlendirir niteliktedir.

H_1: RDK'larda Raporların Kanunlara Uygunluğunun Gözden Geçirilmesinin İşlerliğine Dair Mali Müşavirlerin Düşünceleri ile 25 Ekim 2016 Tarihli VİUUEHY'de Yapılan Değişiklikle İlgili Mali Müşavirlerin Düşünceleri-1 arasındaki ilişki anlamlıdır. **P olasılık değeri 0,000'dır. Bulunan p olasılık değeri 0,05 değerinden küçük olduğu için H_1 hipotezi kabul edilir.** Diğer bir ifadeyle; **"**6009 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu'na eklenen; Rapor Değerlendirme Komisyonları tarafından vergi inceleme raporlarının, **kanunlara ve alt normlarına uygunluğu bakımından gözden geçirilmesine dair hüküm sayesinde**, meslek mensubu olarak, müşterilerim ile idare arasındaki anlaşmazlıkların baştan çözüldüğünü söyleyebilirim" ifadesi ile "25 Ekim 2016'da yapılan ilgili yönetmelik değişikliği sonrasında, vergi müfettişinin denetimi sırasında bulduğu hatalar sebebiyle diğer vergisel işlemlerin de düzeltilmesinin gerekli olduğu durumlarda, ilgili düzeltme önerilerinin vergi inceleme raporlarına konulacak olmasının vergi dava sayılarını azaltacağını düşünmekteyim" ifadesi arasındaki ilişki anlamlı çıkmıştır. Her iki ifade de önce gerekleşen bir işlem sonrasında diğer işlem gerçekleşmektedir. Sadece söz konusu işlemler vergi incelemelerinin farklı aşamalarında diğer bir ifadeyle farklı yerlerde gerçekleşmektedir. Mali müşavirler, frekans analizlerinde RDK'da raporların kanunlara uygunluğunun denetlenmesinin etkin sonuç vermediğini ifade etmişlerdir, vergi müfettişinin denetimi sırasında bulduğu hatalar sebebiyle diğer vergisel işlemlerin de düzeltilmesine dair önerilerin vergi inceleme raporuna konulmasının ise sonuç vereceğini düşündüklerini belirtmişlerdir. Söylenenlerden ilki RDK aşamasında, ikincisi ise vergi inceleme aşamasında gerçekleşmektedir. Dolayısıyla buradan anlaşılmaktadır ki; mali müşavirler bir sorun varsa, bunun inceleme aşamasında çözüleceğini

düşünmektedirler. Ayrıca, vergi inceleme raporlarına konulacak olan söz konusu düzeltmelerin de içeri bakımından daha kabul edilebilir olduğu söylenebilir.

H_1: RDK'larda Raporların Kanunlara Uygunluğunun Gözden Geçirilmesinin İşlerliğine Dair Mali Müşavirlerin Düşünceleri ile Mali Müşavirlerin 6736 sayılı Af Kanunu Hakkındaki Görüşleri arasındaki ilişki anlamlıdır. **P olasılık değeri 0,002'dir. Bulunan p olasılık değeri 0,05 değerinden küçük olduğu için H_1 hipotezi kabul edilir.** Diğer bir ifadeyle; **"**6009 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu'na eklenen; Rapor Değerlendirme Komisyonları tarafından vergi inceleme raporlarının, **kanunlara ve alt normlarına uygunluğu bakımından gözden geçirilmesine dair hüküm sayesinde**, meslek mensubu olarak, müşterilerim ile idare arasındaki anlaşmazlıkların baştan çözüldüğünü söyleyebilirim" ifadesi ile "6736 sayılı Af Kanunu ile müşterilerimden matrah artırımına gidenlerin sayısında artış olmuş ve af sayesinde vergi denetiminden kurtulmuşlardır" ifadesi arasındaki ilişki anlamlı çıkmıştır. Sıklık analizlerinden de anlaşılacağı üzere, mali müşavirler, RDK'ların inceleme raporlarının kanunlara uygunluğu bakımından denetlemesinin işlerliğine olumsuz bakmaktadırlar ve genel anlamda işe yaramadığını düşünmektedirler. Bu durum, zaten normal evrelerde de çıkan vergi aflarına sevinen mükelleflerin vergi aflarına daha sıkı sarılmasına neden olmaktadır.

H_1: RDK'larda Raporların Kanunlara Uygunluğunun Gözden Geçirilmesinin İşlerliğine Dair Mali Müşavirlerin Düşünceleri ile Denetim Birimlerinin Tek Çatı Altında Toplanmasının Vergi Denetimine Etkisine İlişkin Mali Müşavirlerin Düşünceleri arasındaki ilişki anlamlıdır. **P olasılık değeri 0,000'dır. Bulunan p olasılık değeri 0,05 değerinden küçük olduğu için H_1 hipotezi kabul edilir.** Diğer bir ifadeyle; **"**6009 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu'na eklenen; Rapor Değerlendirme Komisyonları tarafından vergi inceleme raporlarının, **kanunlara ve alt normlarına uygunluğu bakımından gözden geçirilmesine dair hüküm sayesinde**, meslek mensubu olarak, müşterilerim ile idare arasındaki anlaşmazlıkların baştan çözüldüğünü söyleyebilirim" ifadesi ile "646 sayılı KHK ile bütün vergi denetim kurumlarının tek çatı altında toplanmasıyla vergi incelemelerinin sayısında artış yaşanmıştır" ifadesi arasındaki ilişki anlamlı çıkmıştır. Buradan anlaşılmaktadır ki; tüm vergi denetim birimlerinin tek çatı altında toplanmasıyla RDK oluşturulmuş ve yeni bir standart getirilmiş ve RDK'da yapılan çalışmalar, eski denetim birimlerinin rapor okuma komisyonlarının çalışmalarına göre daha etkindir.

H_1: RDK'larda Raporların Kanunlara Uygunluğunun Gözden Geçirilmesinin İşlerliğine Dair Mali Müşavirlerin Düşünceleri ile Mali Müşavirlerin Vergi İnceleme Elemanlarına İlişkin Düşünceleri arasındaki ilişki anlamlıdır. **P olasılık değeri 0,020'dur. Bulunan p olasılık değeri 0,05 değerinden küçük olduğu için H_1 hipotezi kabul edilir.** Diğer bir ifadeyle; **"**6009 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu'na eklenen; Rapor Değerlendirme Komisyonları tarafından vergi inceleme raporlarının, **kanunlara ve alt normlarına uygunluğu bakımından gözden geçirilmesine dair hüküm sayesinde**, meslek mensubu olarak, müşterilerim ile idare arasındaki anlaşmazlıkların baştan çözüldüğünü söyleyebilirim" ifadesi ile "Müşteriler genel olarak, itiraz ve düşüncelerini tutanaklara koymakta vergi inceleme elemanlarıyla sıkıntı yaşamaktadırlar" ifadesi arasındaki ilişki anlamlı çıkmıştır. Sıklık analizlerinde, mali müşavirlerin beyanlarından, vergi incelemeleri sırasında mükellefler ile vergi inceleme elemanları arasında sıkıntı yaşandığı anlaşılmıştır. RDK da tamamen vergi inceleme elemanlarından oluştuğundan, RDK'ya ve RDK'da gerçekleştirilen uygulamalara da genellikle inanılmamaktadır.

H_1: RDK'larda Mükelleflere Getirilen Dinlenilme Hakkına Dair Mali Müşavirlerin Görüşleri ile 25 Ekim 2016 Tarihli VİUUEHY'de Yapılan Değişiklikle İlgili Mali Müşavirlerin Düşünceleri-1 arasındaki ilişki anlamlıdır. **P olasılık değeri 0,002'dir. Bulunan p olasılık değeri 0,05 değerinden küçük olduğu için H_1 hipotezi kabul edilir.** Diğer bir deyişle; "Vergi inceleme raporlarının, Rapor Değerlendirme Komisyonlarına tevdi edilmesinden sonra **mükelleflere tanınan dinlenilme hakkı sayesinde**, meslek mensubu olarak, müşterilerim ile idare arasındaki anlaşmazlıkların baştan çözüldüğünü söyleyebilirim" ifadesi ile "25 Ekim 2016'da yapılan ilgili yönetmelik değişikliği sonrasında, vergi müfettişinin denetimi sırasında bulduğu hatalar sebebiyle diğer vergisel işlemlerin de düzeltilmesinin gerekli olduğu durumlarda, ilgili düzeltme önerilerinin vergi inceleme raporlarına konulacak olmasının vergi dava sayılarını azaltacağını düşünmekteyim" ifadesi arasındaki ilişki anlamlıdır. Her iki ifade de, mükellefin idare ile uzlaşmasını diğer bir ifadeyle mükellefin vergi davası açmamasını öngörmektedir. Ancak mali müşavirlere yöneltilen ifadelerden anlaşılmıştır ki; mali müşavirler, mükelleflere tanınan dinlenilme hakkının işlerliği konusunda kararsız kalırken, söz konusu diğer ifade konusunda olumlu görüş beyan etmişlerdir.

H_1: RDK'larda Mükelleflere Getirilen Dinlenilme Hakkına Dair Mali Müşavirlerin Görüşleri ile Mali Müşavirlerin 6009 sayılı Kanun Sonrasında Özelgelere İlişkin

Görüşleri arasındaki ilişki anlamlıdır. **P olasılık değeri 0,001'dir. Bulunan p olasılık değeri 0,05 değerinden küçük olduğu için H_1 hipotezi kabul edilir.** Diğer bir deyişle; "Vergi inceleme raporlarının, Rapor Değerlendirme Komisyonlarına tevdi edilmesinden sonra **mükelleflere tanınan dinlenilme hakkı sayesinde**, meslek mensubu olarak, müşterilerim ile idare arasındaki anlaşmazlıkların baştan çözüldüğünü söyleyebilirim" ifadesi ile "6009 sayılı yasa çıktıktan sonra, vergi incelemeleri sırasında, meslek mensubu olarak müşterilerimin verdikleri özelge sayısında artış olmuştur" ifadesi arasındaki ilişki anlamlı çıkmıştır. Söz konusu iki ifade de biri vergi inceleme aşamasında diğeri de RDK aşamasında olmak üzere mükellef haklarında yapılan yeniliklerle ilgilidir. Adı geçen yeniliklerin işe yarayıp yaramaması konusunda ise mali müşavirler kararsız kalmışlardır.

H_1: 25 Ekim 2016 Tarihli VİUUEHY'de Yapılan Değişiklikle İlgili Mali Müşavirlerin Düşünceleri-1 ile Mali Müşavirlerin 6009 sayılı Kanun Sonrasında Özelgelere İlişkin Görüşleri arasındaki ilişki anlamlıdır. **P olasılık değeri 0,000'dır. Bulunan p olasılık değeri 0,05 değerinden küçük olduğu için H_1 hipotezi kabul edilir.** Diğer bir deyişle; "25 Ekim 2016'da yapılan ilgili yönetmelik değişikliği sonrasında, vergi müfettişinin denetimi sırasında bulduğu hatalar sebebiyle diğer vergisel işlemlerin de düzeltilmesinin gerekli olduğu durumlarda, ilgili düzeltme önerilerinin vergi inceleme raporlarına konulacak olmasının vergi dava sayılarını azaltacağını düşünmekteyim" ifadesi ile "6009 sayılı yasa çıktıktan sonra, vergi incelemeleri sırasında, meslek mensubu olarak müşterilerimin verdikleri özelge sayısında artış olmuştur" ifadesi arasındaki ilişki anlamlı çıkmıştır. Buradan anlaşılmaktadır ki; vergi müfettişleri, vergi incelemeleri sırasında eskiye oranla daha ılımlı davranmaktadırlar ve mükellefler de yeniliklere daha ılımlı yaklaşmaktadırlar.

H_1: 25 Ekim 2016 Tarihli VİUUEHY'de Yapılan Değişiklikle İlgili Mali Müşavirlerin Düşünceleri-1 ile 25 Ekim 2016 Tarihli VİUUEHY'de Yapılan Değişiklikle İlgili Mali Müşavirlerin Düşünceleri-2 arasındaki ilişki anlamlıdır. **P olasılık değeri 0,000'dir. Bulunan p olasılık değeri 0,05 değerinden küçük olduğu için H_1 hipotezi kabul edilir.** Diğer bir deyişle; "25 Ekim 2016'da yapılan ilgili yönetmelik değişikliği sonrasında, vergi müfettişinin denetimi sırasında bulduğu hatalar sebebiyle diğer vergisel işlemlerin de düzeltilmesinin gerekli olduğu durumlarda, ilgili düzeltme önerilerinin vergi inceleme raporlarına konulacak olmasının vergi dava sayılarını azaltacağını düşünmekteyim" ifadesi ile "25 Ekim 2016'da yapılan ilgili yönetmelik değişikliği sonrasında vergi inceleme raporlarına

ait özetlerin, internete yüklenmesi uygulamasının, tarhiyat öncesi uzlaşmaları arttıracağını düşünüyorum" ifadesi arasındaki ilişki anlamlı çıkmıştır. Söz konusu hipotez, çapraz tablolarda işlendiği için bu başlık altında açıklamalarına yer verilmeyecektir. Ancak; bahsi geçen ifadelerin ilişkili olmalarının yanı sıra ilişkinin anlamlı çıkması, kanımızca hipotezi kuvvetlendirir niteliktedir.

H_1: 25 Ekim 2016 Tarihli VİUUEHY'de Yapılan Değişiklikle İlgili Mali Müşavirlerin Düşünceleri-1 ile Denetim Birimlerinin Tek Çatı Altında Toplanmasının Vergi Denetimine Etkisine İlişkin Mali Müşavirlerin Düşünceleri arasındaki ilişki anlamlıdır. **P olasılık değeri 0,000'dır. Bulunan p olasılık değeri 0,05 değerinden küçük olduğu için H_1 hipotezi kabul edilir.** Diğer bir deyişle; "25 Ekim 2016'da yapılan ilgili yönetmelik değişikliği sonrasında, vergi müfettişinin denetimi sırasında bulduğu hatalar sebebiyle diğer vergisel işlemlerin de düzeltilmesinin gerekli olduğu durumlarda, ilgili düzeltme önerilerinin vergi inceleme raporlarına konulacak olmasının vergi dava sayılarını azaltacağını düşünmekteyim" ifadesi ile "646 sayılı KHK ile bütün vergi denetim kurumlarının tek çatı altında toplanmasıyla vergi incelemelerinin sayısında artış yaşanmıştır" ifadesi arasındaki ilişki anlamlı çıkmıştır. Buradan anlaşılmaktadır ki; vergi denetim kurumlarının tek çatı altında toplanmasıyla vergi müfettişleri de standardize olmuşlardır ve mükellef tarafından getirilen yeniliklere uyum sağlayacakları da düşünülmektedir.

H_1: Mali Müşavirlerin 6009 sayılı Kanun Sonrasında Özelgelere İlişkin Görüşleri ile Mali Müşavirlerin 6736 sayılı Af Kanunu Hakkındaki Görüşleri arasındaki ilişki anlamlıdır. **P olasılık değeri 0,001'dir. Bulunan p olasılık değeri 0,05 değerinden küçük olduğu için H_1 hipotezi kabul edilir.** Diğer bir deyişle; "6009 sayılı yasa çıktıktan sonra, vergi incelemeleri sırasında, meslek mensubu olarak müşterilerimin verdikleri özelge sayısında artış olmuştur" ifadesi ile "6736 sayılı Af Kanunu ile müşterilerimden matrah artırımına gidenlerin sayısında artış olmuş ve af sayesinde vergi denetiminden kurtulmuşlardır" ifadesi arasındaki ilişki anlamlıdır. Her iki ifade de mükellefin, vergi cezalarından kurtulmak adına yaptığı işlemler söz konusudur ve bu işlemleri gerçekleştirirken mükellef haklarını kullanmaktadır. İlkinde mükellef, inceleme sırasında mükellef hakkını kullanmak suretiyle anlamadığı konuda özelge vererek daha az vergi ödemeyi düşünmekte, ikincisinde ise vergi affından yararlanarak yine daha az vergi ödemeyi düşünmektedir. Sonuçta, vergi aflarından yararlanmak da bir nevi mükellefe verilen bir hak niteliğindedir.

H_1: Mali Müşavirlerin 6009 sayılı Kanun Sonrasında Özelgelere İlişkin Görüşleri ile 25 Ekim 2016 Tarihli VİUUEHY'de Yapılan Değişiklikle İlgili Mali Müşavirlerin Düşünceleri-2 arasındaki ilişki anlamlıdır. **P olasılık değeri 0,047'dir. Bulunan p olasılık değeri 0,05 değerinden küçük olduğu için H_1 hipotezi kabul edilir.** Diğer bir deyişle; "6009 sayılı yasa çıktıktan sonra, vergi incelemeleri sırasında, meslek mensubu olarak müşterilerimin verdikleri özelge sayısında artış olmuştur" ifadesi ile "25 Ekim 2016'da yapılan ilgili yönetmelik değişikliği sonrasında vergi inceleme raporlarına ait özetlerin, internete yüklenmesi uygulamasının, tarhiyat öncesi uzlaşmaları arttıracağını düşünüyorum" ifadesi arasındaki ilişki anlamlıdır. Her iki ifade de mükellef hakkı konusunda yeniliklerden bahsedilmiş ve mali müşavirlere bu konularda fikirleri sorulmuştur. Mali müşavirlerin az bir kısmı özelge hakkında olumlu yaklaşırken, rapor özetlerinin internete yüklenmesi uygulamasına genellikle birçoğu olumlu yaklaşmıştır

H_1: Mali Müşavirlerin 6009 sayılı Kanun Sonrasında Özelgelere İlişkin Görüşleri ile Denetim Birimlerinin Tek Çatı Altında Toplanmasının Vergi Denetimine Etkisine İlişkin Mali Müşavirlerin Düşünceleri arasındaki ilişki anlamlıdır. **P olasılık değeri 0,006'dır. Bulunan p olasılık değeri 0,05 değerinden küçük olduğu için H_1 hipotezi kabul edilir.** Diğer bir deyişle; "6009 sayılı yasa çıktıktan sonra, vergi incelemeleri sırasında, meslek mensubu olarak müşterilerimin verdikleri özelge sayısında artış olmuştur" ifadesi ile "646 sayılı KHK ile bütün vergi denetim kurumlarının tek çatı altında toplanmasıyla vergi incelemelerinin sayısında artış yaşanmıştır" ifadesi arasındaki ilişki anlamlıdır. Buradan anlaşılmaktadır ki; vergi denetim kurumlarının tek çatı altında toplanmasıyla, denetim standardize olmuş ve vergi inceleme elemanları da bu kuşular çerçevesinde yönelim göstermişlerdir. Böylece, mükellefler, en azından özelge vermek gibi bazı mükellef haklarını kullanmakta daha rahat hareket edebilmektedirler.

H_1: 25 Ekim 2016 Tarihli VİUUEHY'de Yapılan Değişiklikle İlgili Mali Müşavirlerin Düşünceleri-2 ile Mali Müşavirlerin Vergi İnceleme Elemanlarına İlişkin Düşünceleri arasındaki ilişki anlamlıdır. **P olasılık değeri 0,008'dir. Bulunan p olasılık değeri 0,05 değerinden küçük olduğu için H_1 hipotezi kabul edilir.** Diğer bir deyişle; "25 Ekim 2016'da yapılan ilgili yönetmelik değişikliği sonrasında vergi inceleme raporlarına ait özetlerin, internete yüklenmesi uygulamasının, tarhiyat öncesi uzlaşmaları arttıracağını düşünüyorum" ifadesi ile "Müşteriler genel olarak, itiraz ve düşüncelerini tutanaklara koymakta vergi inceleme elemanlarıyla sıkıntı

yaşamaktadırlar" ifadesi arasındaki ilişki anlamlıdır. Buradan anlaşılmaktadır ki; mükellefler, vergi incelemesine girmeden önce diğer bir deyişle, vergi inceleme elemanlarıyla muhatap olmadan önce, tarhiyat öncesi uzlaşmalarda belki de daha az vergi ödeyerek cezadan kurtulmayı amaçlamaktadır.

H_1: Denetim Birimlerinin Tek Çatı Altında Toplanmasının Vergi Denetimine Etkisine İlişkin Mali Müşavirlerin Düşünceleri ile Mali Müşavirlerin Vergi İnceleme Elemanlarına İlişkin Düşünceleri arasındaki ilişki anlamlıdır. **P olasılık değeri 0,032'dir. Bulunan p olasılık değeri 0,05 değerinden küçük olduğu için H_1 hipotezi kabul edilir.** Diğer bir deyişle; "646 sayılı KHK ile bütün vergi denetim kurumlarının tek çatı altında toplanmasıyla vergi incelemelerinin sayısında artış yaşanmıştır" ifadesi ile "Müşteriler genel olarak, itiraz ve düşüncelerini tutanaklara koymakta vergi inceleme elemanlarıyla sıkıntı yaşamaktadırlar" ifadesi arasındaki ilişki anlamlı çıkmıştır. Buradan anlaşılmaktadır ki; vergi denetim kurumlarının tek çatı altında toplanması ile yapılan değişiklikler, vergi inceleme elemanlarının davranışlarında bir değişiklik yaratmamıştır.

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Vergi ödemek, her vatandaşın mükellef olarak temel görevlerindendir. Bu konu, temelde, devlet gelirlerinin devamlılığının sağlanması ve bu yolla kamu hizmetlerinin yerine getirilmesi açısından, konuya daha geniş bir bakış açısıyla yaklaşıldığında, makroekonomik istikrarın sağlanması adına özellikle maliye politikasının uygulanması bakımından büyük önem arz etmektedir. Bu nedenle, verginin ödenmesi ve toplanması hususu, her ülkenin gündeminde yer alabilen öncelikli bir konudur. Ancak bu husus, ülkelerin vergi ahlakı ve vergi zihniyetine göre farklılık göstermektedir. İngiltere gibi Anglo-Sakson ülkelerde verginin ödenmesi bir ödev, bir görev mahiyetindeyken, Türkiye gibi Kıta Avrupa'sı sistemindeki ülkelerde, vergi ödemek bir yük, kaçılması gereken bir tür zorunluluk olarak algılanmaktadır. Dolayısıyla, Türkiye gibi ülkelerin vergi denetim sisteminin daha düzenli, daha şeffaf ve daha etkin olması gerekmektedir. Türkiye'de de bu amaçlara ulaşabilmek adına vergi denetim sisteminde 2010 ve 2011 yıllarında köklü değişiklikler yapılmıştır.

2010 yılında 6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla, denetim sistemine, tam ve sınırlı incelemenin sınırlarının belirlenerek süre kısıtı getirilmesi, vergi inceleme elemanlarına kanun, tüzük ve yönetmeliklere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyememesi, incelemeye başlama tutanaklarının tutulmasının zorunlu hale getirilmesi, vergi inceleme elemanlarının bazı konularda Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'na bilgi vermesinin zorunlu hale getirilmesi gibi yenilikler getirilmiştir. 2011 yılında da 646 sayılı KHK ile bütün vergi inceleme birimleri tek çatı altında toplanarak Vergi Denetim Kurulu kurulmuş, kurumun kurulmasının paralelinde de yine bazı yenilikler de yapılmıştır. Rapor değerlendirme komisyonlarının kurulması, vergi müfettişlerine performans değerlendirme sisteminin getirilmesi bu yeniliklerden bazılarıdır.

Söz konusu değişikliklerin yapılması, sistemi bütünüyle bir dönüşüm sürecine sokmuştur. 4-5 yıl hatta daha uzun sürelerde bile tamamlanan vergi incelemelerinin süresi tam inceleme için 1 yıl, sınırlı inceleme için 6 aya indirilmiştir. Hem mükellef haklarının geliştirilmesi hem de idarenin bazı durumlardan fayda sağlaması açısından bu konu, son derece önemli bir yenilik olmuştur. Ancak, vergi incelemesinin bitiş tarihi, vergi inceleme raporunun RDK'ya gönderildiği tarih olarak belirlenmiş olduğundan, kanunda belirtilen şekliyle vergi incelemesi bitmiş gibi görünmekte,

aslında vergi inceleme raporu henüz tekemmül ederek vergi dairesine ve mükellefe gönderilecek aşamaya gelmemesinden mütevellit vergi inceleme süreci devam etmektedir. Ayrıca, vergi inceleme elemanı vergi incelemesini bitiremezse kendisine ek altı aylık süre verilmekte, ancak, yetiştirilemeyeceği anlaşılan vergi incelemeleri kurum içinde tölere edilmektedir. Getirilen sürelerle ilgili söz konusu yenilik, inceleme sürelerinin en azından çok uzun sürelerden belli bir düzeye getirilerek, düzene girmesini sağlamış, ancak; süre kısıtı hususunda bazı noktalar göz ardı edildiğinden, vergi incelemelerinin süre sorunlarını tam olarak çözememiştir.

Vergi inceleme sürecinin hiçbir noksan kalmayacak şekilde bütünüyle mükelleflere aktarılacağına dair bir düşünce ile oluşturulmuş olsaydı, sistemde daha az sorun bulunabilirdi. Ancak, Türkiye'de mükelleften devlet çalışanlarına kadar bütün vatandaşlar "devlet her zaman kazanır" mantığını taşımaktadır. Bunun nedeni, eskiden beri süregelen, vatandaşın devlete tabi olduğu ve yine vatandaşın devlete hizmet ettiği mantığının mevcudiyetidir. Mükelleflerle birebir yapılan anketler sırasında, "yeni denetim sisteminde kanunlarla, yönetmeliklerle vb..getirilen yeniliklerle vergi denetimi sırasında yaşayabileceğim sorunlar nedeniyle vergi davası açmak ilk tercihim olmaz" ifadesine karşılık; araştırmaya katılanların %55,2'lik kısmını kapsayan 217 kişi, bu görüşe, devletle uğraşılamayacağını düşünmeleri sebebiyle katıldıklarını belirtmişlerdir. Oysa mükellef haklarının etkin kullanımı için Amerika'daki gibi "devlet vatandaşa hizmet eder" mantığının geçerli olması gerekmektedir. Bu mantalitenin sağlanmasında denetim ayağı için VDK ve GİB bünyesinde mükellef avukatlığı birimi oluşturulmalıdır. GİB bünyesinde yaşanan bir sorunda örneğin vergi cezalarına dair bir sorunda GİB'de bulunan mükellef avukatları, mükellefe yardımcı olacaktır. Vergi incelemeleriyle ilgili bir sorun yaşandığında VDK bünyesindeki mükellef avukatlarına başvurulmalıdır.

Türkiye'de mükellef, kendisinden istenen bilginin nasıl ve nerede kullanılacağını bilmemektedir. Çalışmamızda, 393 kişiden oluşan mükellef anketinde 339 kişi, diğer bir ifadeyle toplamın %86,3'ü daha şeffaf bir sistem için kendisinden istenen bilginin nerede kullanılacağının açıklanması gerektiğini düşünmektedir. Ayrıca, vergi mükelleflerine "vergi denetimi sonucu çıkan anlaşmazlıklarda, idare ile mükellef arasında uzlaşma sağlayacak bağımsız bir kuruma ihtiyaç vardır" ifadesi yöneltilmiş ve çalışmamızın örnek kütlesi olan 393 kişiden 286 kişi bu görüşe katılmıştır. Dolayısıyla, vatandaşların vergi sistemine, vergi denetim sistemine olan güvenlerini arttırmak ve daha şeffaf bir sistem amacını gerçekleştirmek için vergi

ombudsmanı kurulmalıdır. TBMM'ye bağlı olarak kurulacak vergi ombudsmanlığı müessesinde vergi avukatları çalışmalıdır. Vergi avukatlarının görevi ise, mükellef avukatından farklı olarak vergi davalarında mükellefi mahkemede savunabilecek olmasıdır. Vergi ombudsmanlığı kurumunun direk TBMM'ye bağlı olacak olması da mükellef avukatlarından bu kurumu ayıran diğer bir özelliğidir. Bu kurumun dolaysız, direk olarak parlamentoya bağlı olacak olması, siyasetin kurum üzerindeki etkisini azaltabilecektir. Bu önerilerin, hem mükellef haklarının geliştirilmesi hem de istihdamın arttırılması yönünde olumlu bir gelişme olacağı kanaatindeyiz.

Etkin bir vergi denetimin sağlanabilmesi, sağlıklı bir performans değerlendirme sistemi, vergi müfettişlerinin sayısı, vergi müfettişlerine verilen eğitim, teknolojik denetim analizlerinin gelişmişlik düzeyi, mükelleflerin sistem hakkındaki bilgi düzeyi gibi faktörlerin varlığına, denetim sıklıklarına ve bu faktörlerin işlerlik düzeyine bağlıdır.

Vergi denetimi yapan tüm birimlerin tek çatı altında toplanmasıyla dönüştürüldüğü kurumlardan ayrı bir kimlik kazanarak VDK oluşturulmuştur. Yeni denetim kurumu VDK, eski kurumlardan farklı olarak tek merkezden risk odaklı analiz yöntemiyle riskli mükellefleri belirleyerek noktasal atış yapmak suretiyle modern incelemeleri uygulamaya çalışmaktadır. VDK'nın uyguladığı bu strateji ve yenilikler çerçevesinde çıkartılan yönetmelikler nedeniyle vergi denetim sıklıkları, eskisine göre artmıştır. Çalışmamızda, 393 mükellefle yapılan anket uygulamasında 2010 yılı öncesinde 1 defa denetim geçirenlerin sayısı 153 iken (toplamın içinde %38,9), 2010 yılı sonrasında bu sayı 94'e (toplamın içinde %23,9) düşmüştür. 2010 yılı öncesinde 5 defadan fazla denetim geçirenlerin sayısı 90 iken (toplamın içinde %22,9), 2010 yılı sonrasında bu sayı 158'e (toplamın içinde %40,2) çıkmıştır. Bu verilerden anlaşılmaktadır ki; VDK kurulduktan sonra denetim sıklıkları artmıştır. Vergi denetim kurumlarının tek çatı altında toplanması ile denetim sıklıklarının artıp artmadığına ilişkin ifade, mali müşavirlere de yöneltilmiş ve 144 mali müşavir diğer bir ifadeyle toplamın %49,2'si söz konusu ifadeyi onaylamışlardır. Esasen, vergi denetim kurumlarının tek çatı altında toplanması ile ilk düşünülen unsur olarak etkinlik olsa da, yukarıda da bahsedildiği üzere vergi denetimin etkinliğini ölçmek çok zordur ve birçok unsura bağlıdır. Vergi denetim sıklıklarının artması veya azalması ise bu unsurlardan yalnızca bir tanesidir.

VDK, 2011 yılında kurulmasıyla birlikte vergi inceleme elemanı sayısını arttırmak için hızlı alımlar yapılmış ve yeni alınan müfettişlerin hızlı bir eğitim

sürecinden geçmesine neden olmuştur. Söz konusu sistemde hesap uzmanları, maliye müfettişleri ve gelir kontrolörlerinin memnuniyet düzeyi düşerken, vergi denetmenlerininki artmıştır. Zamanla aradıkları tatmini mesleklerinde bulamayan adı geçen müfettiş grupları birer birer istifa etmeye başlamıştır. Kurumda, 2012 yılında 367 olan vergi başmüfettişi sayısı 2015 yılında 288'e düşmüştür. Kuruma hızlı personel alımı neticesinde vergi müfettiş yardımcısı sayısı ise 1889 kişiden 5360 kişiye yükselmiştir. 2016 yılı itibariyle VDK'da çalışanların deneyimi 0-5 yıl arası olanlar, toplam çalışanların %64'ünü, 6-10 yıl arası deneyimi olanlar ise toplamın %16'sını oluşturmaktadır. VDK'nın küçük ve orta mükellefleri denetleyen A grubunda yer alan yetkili vergi müfettiş yardımcısı sayısı 2012 yılında 1.489 iken 2015 yılında 1.033'e düşmüştür. Aynı grupta yer alan yetkisiz vergi müfettiş yardımcısı sayısı ise 2012 yılında 45 kişi iken, bu sayı 2015 yılında 4.057'ye yükselmiştir. Büyük ölçekli mükellefleri denetleyen B grubunda yer alan vergi müfettiş yardımcılarında da yetkili müfettiş yardımcısı 2012 yılında 131 iken 2015 yılında 45'e düşmüş, yetkisiz müfettiş yardımcısı sayısı ise 2012 yılında 23 kişiden 2015 yılında 226 kişiye yükselmiştir. Ayrıca B kadrolardaki başmüfettiş sayısı da 291'den 228'e düşmüştür.

Özellikle büyük işletmeler, holdingler, bankalar ve finans kuruluşları gibi büyük gelir getirebilecek karmaşık yapılı kuruluşları inceleyen B grubundaki müfettişlerin yetkililerine karşın yetkisizlerin artması müfettişlere verilen eğitimin kalitesinin de sorgulanmasına neden olmaktadır. Aynı değişim, küçük ve orta ölçekli mükellefleri denetleyen grup için de geçerlidir. Ayrıca, vergi başmüfettişlerini sayısındaki düşüş kurumdaki memnuniyetsizliği göstermekte ve usta-çırak ilişkisindeki dengenin bozulduğunu gözler önüne sermektedir. Söz konusu dengenin bozulmasıyla, tecrübesiz yeni gelen genç vergi müfettişlerinin bazı davranışları aşırıya kaçmış ve incelemelerde pederşahi duruşlar sergilemişlerdir. Mükellef anketinde, mükelleflere yöneltilen "2011 yılında çıkartılan inceleme yönetmelikleri sonrası, denetim elemanları bana daha nazik ve daha çok yardımcı olacak şekilde davranmışlardır" ve "Yeni denetim sistemi (2010 yılı) sonrası geçirdiğim yoklama veya vergi denetimlerinde, denetim elemanı, yetkisini gösteren fotoğraflı kimlik belgesini, ben sormadan göstermiştir" ifadelerine verilen yanıtlar, bu hipotezi kanıtlar niteliktedir. İlk ifadeyi 217 mükellef olumsuz olarak nitelendirirken, ikinci ifadeyi 225 mükellef olumsuz olarak değerlendirmiştir. Mükelleflerle yapılan görüşmelerde, bir kısım vergi müfettişinin, incelemeye başlamadan önce

mükelleflere sadece vergi müfettişi olduğunu söylediği ancak incelemeye yetkili kimlik kartını göstermediği ortaya çıkmıştır. Tarafımızca bu tutumun doğru olmadığı düşünülmektedir, neticede işlemler resmi evraklar üzerinden yürütülmektedir ve bu doğrultuda talimatlara birebir uyulması gerekmektedir. Ayrıca mükelleflerin sisteme olan güveninin sağlanması açısından da vergi müfettişinin fotoğraflı kimlik kartını, inceleme başlamadan önce mükellefe göstermesi gerekmektedir.

Bütün bunlara rağmen, denetim gruplarındaki birleşmeyle oluşan tek yönetimle, eski denetim birimleri arasındaki planlama ve koordinasyon zorluğu, inceleme birimleri arasındaki rekabet, yoğun yetki karmaşası gibi sorunlar ortadan kaldırılmıştır. Ayrıca VDK bünyesinde teknolojik imkanlar doğrultusunda gelişen risk analiz sistemiyle, risk altındaki mükellefleri denetlemek daha kolay olmuş ve böylece denetimler düzene girmiş ve denetim yapılırken zaman kazanılmıştır.

Çalışmamızda, mükelleflere GİB ve VDK'nın faaliyetlerinin kendileri için geliştirici olup olmadığını öğrenmek adına "Gelir İdaresi Başkanlığı'nın ve Vergi Denetim Kurulu'nun mükellef hakları konusundaki faaliyetleri (yayınladıkları tanıtım broşürleri, düzenledikleri seminerler gibi…) şahsım adına geliştirici olmuştur" ve "Vergi Denetim Kurulu'nun mükellef portalının etkin kullanıldığını düşünüyorum" ifadeleri yöneltilmiştir. Bu ifadelerden ilki için 393 mükelleften 145 mükellef olumlu yanıt verirken (toplamın %36,9'u), ikinci ifade için 119 mükellef (toplamın %30,3'ü) olumlu bir tavır takınmıştır. Mükelleflerle yapılan birebir görüşmelerde, mükellefler, bu konulardan haberdar olmadıklarını ve ancak mali müşavirleri aracılığıyla bilgilendirildiklerini ifade etmişlerdir. Söz konusu anket ve birebir yapılan görüşmelerden anlaşılmaktadır ki; özellikle eğitim düzeyi düşük olduğu düşünülen mükelleflerin, hakları konusunda bilgi seviyeleri daha düşük düzeylerdeyken, eğitim seviyesi yüksek olan mükelleflerin kendi hakları konusundaki bilgi düzeyleri daha yüksektir ve bu tür bilgiler kendilerine anlatıldığında eğitimi düşük olanlara göre daha kolay algılamaktadırlar.

VDK'nın kurulmasının akabininde vergi müfettişlerine getirilen performans denetim sistemiyle, müfettişler belli bir düzeyde standardize olmuşlardır ancak ilgili sistemdeki kriterler, yüzeysel ve yetersizdir. Bir anlamda firmalardaki girdi-çıktı ilişkisinin yansıtıldığı performans denetim sisteminde insan unsuru göz ardı edilmiştir. Bu kurumda çalışanların da kurum içinde ve denetimlerde yaşadıkları rahatsızlıklardan etkilenebilecekleri ve psikolojilerinin bozulabileceği hiç düşünülmemiştir. Esasen Türkiye'de bütün kurumlarda var olan bu sorun ve sistem

algısı, bireyleri dolayısıyla da kurumları kendi içlerinde birer kapalı kutu olmaya itmekte ve tüm sistemin homojenleşmesini engellemektedir.

Yeni sistemde VDK'nın kurulmasıyla birlikte her inceleme kurumunun bünyesinde var olan rapor okuma fonksiyonlarının yerine, VDK'nın bünyesinde rapor değerlendirme komisyonları kurulmuştur. 10 yıldan fazla deneyimi olan vergi müfettişlerinden oluşan rapor değerlendirme komisyonları, vergi incelemesi bittikten sonra, vergi müfettişlerinin vergi incelemesi üzerine hazırlamış oldukları raporları, kanunlara, tüzüklere, yönetmeliklere ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirmektedir. Ancak bu uygulamanın başarısı tartışılır niteliktedir. Zira çalışmada 298 mali müşavirle yapılan ankette 118 mali müşavir (toplamın %40,8'i) bu uygulamanın işlerliğine inanmamaktadır. Aslında, temel olarak RDK'ların işlerliği konusunda mali müşavirlere yöneltilen ifade karşısında yalnızca 105 mali müşavir (toplamın %36,3'ü) olumlu yanıt vermiştir. Dolayısıyla mali müşavirler rapor değerlendirme komisyonlarının etkin çalıştıklarına inanmamakla beraber, bu komisyonlarda gerçekleştirilen işlemlere de şüpheyle yaklaşmaktadırlar. RDK'larda mükelleflere dinlenilme hakkının getirilmesine dair ifade karşısında mali müşavirlerin %39,8'nin kararsız kalması bu durumun en güzel örneklerindendir. Ayrıca, mali müşavirlere yöneltilen "Müşteriler genel olarak, itiraz ve düşüncelerini tutanaklara koymakta vergi inceleme elemanlarıyla sıkıntı yaşamaktadırlar" ifadesine 153 mali müşavir (toplamın %52,9'u) katılmıştır. Yalnızca 52 mali müşavir (toplamın %18'i) ise söz konusu ifadeye katılmamıştır. Çalışmadaki verilerden de görüldüğü üzere, mali müşavirler de mükellefler gibi vergi inceleme elemanlarından pek memnun değildirler. Dolayısıyla, RDK'ların da vergi inceleme elemanlarından oluştuğu düşünüldüğünde, mali müşavirlerin RDK hakkındaki fikirlerinin olumsuz yönde olması normal karşılanabilir. Bu duruma ek olarak, Türkiye'deki kurumların homojen olmayan yapıları da göz önünde bulundurulursa, mali müşavirlerin, RDK'ların neden işlevsel bulmadıkları anlaşılabilir. RDK'ların akıbeti bakımından ve SMMM, YMM ve vergi inceleme elemanları arasındaki iletişim yolunun açılabilmesi açısından rapor değerlendirme komisyonlarında bir YMM ve mükelleflerin gelir durumlarına göre bir de SMMM bulundurulmalıdır. Görevlendirilecek YMM ve SMMM'ler, ilgili odaların yönetim kurulu tarafından belirlenmelidir. Ayrıca, hem farklı bir kurumdan farklı bir kişinin görüşünü almak için hem de pratikte yaşananların üniversitelere girmesi açısından üniversitelerin

İİBF çatıları altında görev yapan en az bir profesörün de RDK'larda bulunması verilecek kararlar açısından kanımızca faydalı olacaktır.

Çalışmamızda mali müşavirlerle yapılan anket çalışması sonucunda anlaşılmıştır ki; mali müşavirler RDK'nın işleyişine inanmamaktadırlar ve sorunların ancak vergi inceleme aşamasında iken çözülebileceğini düşünmektedirler. Zira, mali müşavirler, 25 Ekim 2016 tarihinde vergi incelemelerinde uyulacak usul ve esaslar hakkındaki yönetmelikte yapılan değişiklik sonucunda, vergi inceleme elemanlarının buldukları hatalar sebebiyle diğer hataların da düzeltme önerilerini raporlara koyulacak olmasını olumlu karşılamışlar ve bu uygulamanın işe yarayacağını düşünmüşlerdir. Öyle ki; mali müşavir anketinin uygulandığı 289 mali müşavirden 174 tanesi söz konusu değişikliğe olumlu yaklaşmıştır. Söz konusu sayı, toplamın %60,2'sini oluşturmaktadır. Diğer yandan bu ifadeye katılmayanların sayısı sadece 43'tür ve bu sayı toplamın %14,9'u kadardır. Ayrıca, vergi incelemeleriyle ilgili yenilikler söz konusu olduğunda, mali müşavirlerin yeniliklere dair ilk tepkileri olumlu yönde olmaktadır. Mali müşavirlere yöneltilen "25 Ekim 2016'da yapılan ilgili yönetmelik değişikliği sonrasında vergi inceleme raporlarına ait özetlerin, internete yüklenmesi uygulamasının, tarhiyat öncesi uzlaşmaları arttıracağını düşünüyorum" ifadesi karşısında; 298 kişiden, 145 kişi bu görüşe katılmış, 144 kişi ise kararsız kalmıştır. Ancak; hiç kimse mevcut ifade karşısında katılmıyorum hanesini işaretlememiştir. Söz konusu iki ifade de mali müşavirlerin yeniliklere açık oldukları anlaşılmaktadır. Diğer yandan, ikinci ifadede, vergi inceleme raporlarına ait özetlerin internete yüklenmesi uygulamasına yer verilmiştir. Mükelleflerin incelemeler konusunda yaşadıkları sorunların başında, vergi inceleme raporlarında ne yazdığını bilmeden mükellefin RDK'da dinlenilme talebinde bulunması veya sadece incelemeye ait raporların RDK'da incelenmesinin söz konusu olmasıdır. Bu ifade ile ilgili bir diğer unsur ise tarhiyat öncesi uzlaşmaların varlığıdır ki mali müşavirler tarhiyat öncesi uzlaşmalara daima olumlu yaklaşmışlardır. Dolayısıyla, bu ifade sonucunda da olumsuz katılımın çıkmaması doğaldır.

Çalışmamızda tespit edilen diğer bir husus, özellikle bazı kanun boşluklarının derhal kapatılması gerektiği ile ilgilidir. Vergi incelemeleri kapsamında getirilen yeniliklerden birisi de incelemelere başlanırken incelemeye başlama tutanağının tutulmasının zorunlu hale getirilmesidir. Bu yenilik, vergi incelemelerinin süresinin belirlenmesi ve incelemeye başlamanın kesinleşmesi açısından önemli bir mükellef hakkıdır. Söz konusu yenilik getirilmeden önce,

mükellefin incelemeye başlama tutanağını imzalamak üzere yazı ile daireye çağrılmasıyla pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanma olanağı kalkmaktaydı. Bu tutanakla birlikte, mükellef, ihbar dışında herhangi bir sebeple incelemeye sevk edildiğinde veya incelemeye başlama tutanağını imzalamak üzere daireye davet edildiğinde, vergi dairesine gidip, pişmanlık ve ıslah dilekçesi vererek vergi ziyaı olmaksızın pişmanlık zammıyla ödeme imkanına sahip olmuştur. Kanundaki bu boşluktan yararlanarak mükelleflerin pişmanlık müessesine başvurularının artıp atmadığını sorgulamak amacıyla mali müşavirlere "6009 sayılı kanunla incelemeye başlama tutanağının düzenlenmesinin zorunlu kılınması, mükelleflerin pişmanlık müessesine başvurularını arttırmıştır" ifadesi yöneltilmiştir. 122 mali müşavir (toplamın %42,2'si) bu görüşe katılarak, kanun boşluğunun kendileri açısından gayet verimli olduğunu ifade etmişlerdir. Bu gibi önemli hususlarda yer alan kanun boşlukları, görüldüğü üzere mali müşavirler tarafından etkin şekilde kullanılmakta ve bu yolla devlet, en önemli gelir kaynaklarının birinde kayba uğramaktadır. Dolayısıyla, öncelikli olarak büyük gelir kayıplarının yaşandığı kanun boşluklarının kapatılması tarafımızca elzem görünmektedir.

Mükelleflerin, genellikle belli bir vergiyi ödemesi hususunda bilemediklerini öğrenmeleri amacıyla idareye sormaları yoluyla oluşan özelgenin, mükellef hakları açısından işlerliklerinin sorgulanması amacıyla "6009 sayılı yasa çıktıktan sonra, vergi incelemeleri sırasında, meslek mensubu olarak müşterilerimin verdikleri özelge sayısında artış olmuştur" ifadesi mali müşavirlere yöneltilmiştir. Sonuçta, 6009 sayılı kanunla getirilen bu yenilik, mükellef için önemli bir haktır. Ancak mali müşavirler, mükelleflerin bahsedilen haklarını kullanması konusunda kararsız kalmışladır. 153 mali müşavir (toplamın %52,9'u), söz konusu ifade karşısında kararsızım kutucuğunu işaretlemiştir. Buradan anlaşılmaktadır ki; bu hakkın kullanımı, mükelleften mükellefe, incelemeden incelemeye değişmektedir. Bu konuda hala daha bir standart yakalanamamıştır.

Ülkemizde sık sık çıkan vergi aflarının özellikle en son çıkarılan ve şirketlerin vergi artırımına gitmesini sağlama amacını taşıyan 6736 sayılı Af Kanunun vergi incelemelerinin üzerindeki etkisini değerlendirmek üzere mali müşavirlere "6736 sayılı Af Kanunu ile müşterilerimden matrah artırımına gidenlerin sayısında artış olmuş ve af sayesinde vergi denetiminden kurtulmuşlardır" ifadesi yöneltilmiştir. Çalışmamıza katılan 289 mali müşavirden 198 tanesi (toplamın %68,5'u) müşterilerinin matrah artırımına gittiğini belirtmiştir. Buradan

anlaşılmaktadır ki; mükellefler vergi aflarından sonuna kadar yararlanmaktadırlar. Mali müşavirlerle yapılan bire bir görüşmelerde, mükellefin vergi affı çıkmasına dair sürekli bir beklentisi olduğu ve bu nedenle mükelleflerin zamanı gelen vergileri ödemek istemedikleri belirtilmiştir. Ayrıca, üç, dört yılda bir çıkan vergi aflarının, hem müşterisine hem de verginin ödenmesi hususuna önem veren mali müşavirlerle, amacı sadece müşterisinin daha az vergi ödemesini sağlamak olan mali müşavirler arasında bir dilemma, bir eşitsizlik oluşturduğu da ifade edilmiştir. Sık sık çıkan vergi affı, diğer bir ifadeyle, uzun dönemde devletin vergi gelirlerini azaltmakta, mükelleflerin vergiye uyumunu azaltmakta ve onları vergi ödememeye sevk etmekte ve mali müşavirleri kanunlara uymamaya davet etmektedir. Bu duruma çözüm olarak, vergi aflarının ancak özel koşullarda yapılabileceğine, başka türlü yapılamayacağına dair Anayasa'ya madde konulmalıdır. Söz konusu özel durumlar da; savaş, ülkece geçirilen doğal afetler, ağır ekonomik buhranlar olarak belirlenebilir.

Sonuç olarak, vergi inceleme başlama tutanağının tutulmasının zorunlu kılınması, RDK'ların kurulması ve bunun paralelinde mükelleflere dinlenilme hakkının getirilmesi, mükelleflerin rapor özetlerini internette görebilmesi ve inceleme tutanaklarını imzalamadan önce inceleyebilmesi gibi vergi incelemelerinde şeffaflığı arttırıcı yenilikler getirilmiştir. Bunların sonucunda vergi incelemelerinde şeffaflık artmıştır, ancak, çalışmada da incelendiği üzere mükellef haklarında tartışmaya mahal vermeyecek derecede bir şeffaflık artışı olmamıştır.

Çalışmamızda daha önce de bahsedildiği üzere vergi incelemelerinde etkinliği ölçmek zordur ve etkinlik birden fazla faktörle ilişkilidir. Yeni sistemde vergi müfettişlerine getirilen performans sistemi; kriterleri, insanı temel öğesi olarak ele almaması ve müfettişlerin firmaların girdi-çıktı ilişkisi gibi değerlendirilmesi sebebiyle kanımızca çok da kaliteli bir sistem değildir.

Vergi denetimi yapan kurumların tek çatı altında toplanması bazı sorunları çözmüş ancak kuruma yeni alınan çok sayıda müfettişin eğitimi gibi önemli bir sorunu da ortaya çıkarmıştır. Anlaşılmaktadır ki; vergi müfettişleri hızlıca sisteme adapte edilmeye çalışılmıştır ancak kaliteli bir eğitim süreci geçirmemişlerdir. Ayrıca çalışmada yapılan anketten vergi müfettişleriyle mükellef arasındaki güven ilişkisin yeterince gelişmediği görülmüştür.

Tek merkezden risk odaklı analiz sistemleriyle risk altındaki mükellefler daha hızlı tespit edilmiş bu da incelemelerde kuruma zaman kazandırmıştır. Denetim

sıklıkları arttırılmıştır. Kuşkusuz bu durum, mükellefin vergiye gönüllü uyumunu arttıracak ve mükellef vergi ödeme konusuna daha fazla önem verecektir. Ancak denetim yapılırken içeriği de çok önemlidir. Mükellefler ve mali müşavirlerle yapılan bire bir görüşmeler de her iki grup da, vergi müfettişlerinin cari yıl denetiminden çok geçmiş yıllara ilişkin denetimlere yoğunlaştıklarını ifade etmişlerdir. Dolayısıyla bu unsur, denetim sıklaştırılması hususunun önemini kaybetmesine neden olmaktadır.

Mükellefler, vergi denetim sistemi hakkında yeterince bilgi sahibi değildirler. Birçok mükellef, bazı uygulamalardan hiç haberdar değildir. Bir kısmının haberi olmakla birlikte ilgilenmemektedir çünkü önemini kavrayamamıştır. Ancak küçük bir kesimin kendi hakları konusunda yeteri kadar bilgisi bulunmaktadır. Bütün bu açıklamaların ışığında, vergi incelemelerinde etkinliğin artmadığı hatta azaldığı bile söylenebilir.

Yeni sistem çerçevesinde getirilen yeniliklerle mükellef haklarında önemli gelişmeler yaşanmıştır. Bu açıdan bakıldığında, değişimin mükellef haklarına olumlu yansıdığı ve bir gelişim olduğu söylenebilir. Ancak, yeni sistemdeki kapatılamayan uygulama eksiklikleri ve kanundaki boşluklar, yeni sorunların doğmasına neden olmuştur ve söz konusu sorunlar göz ardı edilemeyecek niteliktedir. Sistem değişikliği paralelinde yapılan yenilikler, mükelleflerin vergi davası açmak konusundaki düşüncelerine bir etkisi olmamıştır. Mükellef, "devlet, her zaman kazanır" mantalitesini taşımaktadır ve mali müşavirler de yeniliklerin, mükellef ve idare arasında uzlaşma sağlayarak vergi davalarının açılması konusunu değiştireceğini çok fazla düşünmemektedir. Ancak, mali müşavirler ne olursa olsun yeni yapılan ve yapılacak değişikliklere olumlu yaklaşmaktadırlar.

Nihayetinde, çalışmadan anlaşılmıştır ki; vergi denetim sisteminde yapılan değişiklikler sonrasında vergi denetim sisteminde şeffaflık artmıştır ancak söz konusu gelişme yeterli değildir. Vergi denetim etkinliğini kanımızca azalmıştır. Vergi müfettişleri ve mükellefler arasındaki ilişki olumlu yönde gelişmiş ancak mükellefin vergi denetim sistemine ve vergi müfettişine duyduğu güvenin artması bakımından, söz konusu ilişkinin daha da iyi bir şekilde geliştirilmesine ihtiyaç bulunmaktadır.

KAYNAKÇA

168 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği. (1985).

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu.

2395 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu. (1934).

2430 Sayılı Muamele Vergisi Kanunu. (1934).

25929 sayılı Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş ve Görevlerine İlişkin Yönetmelik (2005).

2996 Sayılı Maliye Vekaleti Teşkilatı ve Vazifeleri Hakkındaki Kanun. (1936).

3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu. (1989).

5271 sayılı Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu.

5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun. (2005).

6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun. (2010).

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu.

6637 sayılı Bazı Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun .

755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu. (1926).

Acar, Fatih; "Gelir İdaresinin ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması" **Vergi Dünyası,** Sayı: 169, 2002.

Acar, İbrahim Atilla, ve Mehmet Emin Merter; "Türkiye' de 1990 Sonrası Dönemde Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu**", Maliye Dergisi,** Sayı: 147 2004.

Akdemir, Tuğçe, Eylem Baş; "Aramalı Vergi İncelemelerinin Ceza Muhakemesi ve Vergi Hukuku Bakımından Değerlendirilmesi**", Vergi Sorunları,** Sayı: 314, 2014, ss. 126-136.

Akdoğan, Abdurrahman; **Vergi İncelemesi**, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, Maliye ve Vergi Hukuku Enstitüsü Yayınları, Ankara,1979.

Aktan, Coşkun Can, Dilek Dileyici, Özgür Saraç; "Osmanlı Vergi Sistemi ve Anayasal İktisat Perspektifinden Bir Değerlendirme" **Anayasal İktisat** içinde, yazan Coşkun Can Aktan, 500-521, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2002.

Aktaş, Rabia, Semih Sabancı; "Yüksek ve Düşük Enflasyon Dönemlerinde İmalat Sanayi İşletmelerinin Finansal Karakteristiklerinin Karşılaştırılması**", CBÜ Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt: 8, Sayı. 2, 2010, ss. 67-92.

Aktuğlu, M. Ali; **Denetleme ve Revizyon,** Barış Yayınları, İzmir, 1996.

Alm, James, Trey Dronyk-Trosper, Steven M. Sheffrin; "What Drives State Tax Reforms?**", Public Finance Review,** Cilt: 45, Sayı: 4, 2017, ss. 443-457.

Alm, James, Martin Mckee; "Extending the Lessons of Laboratory Experiments on Tax Compliance to Managerial and Decision Economics**", Managerial and Decision Economics**, Cilt: 19, Sayı:. 4-5, 1998, ss.259-275.

Alpaslan, Gaye; "Şikayete Dayalı Vergi İncelemelerinde İhbar Dilekçesinin Etkisi**", hukukihaber.net,** 1 Nisan 2016. http://www.hukukihaber.net/sikayete-dayali-vergi-incelemelerinde-ihbar-dilekcesinin-etkisi-makale,4716.html (Ağustos 8, 2016 tarihinde erişilmiştir).

Altındağ, Mehmet; **SM, SMMM ve YMM'ler İçin Vergi ve Revizyon Rehberi,** Maliye Hesap Uzmanları Derneği/Ajans Türk Basın ve Basım, Ankara ,1998.

Ankara Üniversitesi. «Hipotez Testi ve Güven Aralığı;" Ankara Üniversitesi Açık Ders Malzemeler". http://acikders.ankara.edu.tr/pluginfile.php/796/mod_resource/content/2/Hipotez%20Testi%20ve%20G%C3%BCven%20Aral%C4%B1%C4%9F%C4%B1Kitle%20Ortalamas%C4%B1%20% (Mayıs 29, 2017 tarihinde erişilmiştir).

Apak, Sedat; "Vergi İncelemesinde Uygulama ve 6009 Sayılı Kanun'un Getirdiği Düzenlemeler**", Vergi Sorunları,** Sayı: 282, 2012.

Aslan, Abdullah; "Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu**", Vergi Dünyası,** Sayı: 185, 1997, ss. 3-7.

Aydoğmuş, Mahmut; "Vergi Denetiminde Yeni Dönem**", Vergi Sorunları,** Sayı: 276, 2011.

Aykın, Hasan; "Vergi İncelemesi Ne Kadar Sürede Biter?**", Yaklaşım**, Sayı: 227, 2011.

Bakır, Caner; "Maliye Bürokrasisinde Örgütsel Değişim ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın Kurulması**", Amme İdaresi Dergisi,** Cilt: 45, Sayı: 2, 2012, ss. 81-102.

Bakır, Gülsüm Burcu; "Türkiye'de Vergi Denetiminin Vergi Kayıp ve Kaçaklarını Önlemedeki Etkinliği**", Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, İstanbul, 2009.

Başpınar, Ahmet; "Türkiye'de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış**", Maliye Dergisi,** Sayı: 148, 2005, ss. 35-62.

Batı, Murat; "Vergi İnceleme Safhasında Mükellefler ile Meslek Mensuplarının Dikkat Etmesi Gereken Hususlar**", Vergi Sorunları,** Sayı:329, 2016.

Batırel, Ömer Faruk; "Türk Vergilemesinin Çağdaşlığına Uymayanlar**", Vergi Dünyası**, Sayı: 230, 2000.

Batun, Mehmet; "Vergi İncelemesinde Yeni Sistem ve Pişmanlık ve Islah Müessesesi Açısından Bir Sorun**", Yaklaşım**, Sayı: 225, 2011.

Baytar, Yusuf; "Kayıtdışı Ekonomi ile Mücadelede Dikey Denetim Yöntemi**", Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Adana, 2006.

Beck, Paul J., Woon-Oh Jung; "Taxpayers' Reporting Decisions and Auditing Under Information Asymmetry**", The Accounting Review,** Cilt: 3, Sayı: 64, 1989, ss. 468-487.

Bentley, Duncan; "The Signifance of Declarations of Taxpayers' Rights and Global Standards for the Delivery of Tax Services by Revenue Authorities**", LawFaculty Publications, Bond University,** http://epublications.bond.edu.au/cgi/viewcontent.cgi?a., 2002.

Besley, Timothy, Torsten Persson; "Why Do Developing Countries Tax So Little?**", The Journal of Economic Perspectives**, Cilt: 28, Sayı:. 4, 2014, ss. 99-120.

Brzeziński, Bogumił; "Taxpayers' Rights: Some Theoretical Issues**",** 2010. https://www.profinfo.pl/img/401/pdf40146684_5.pdf (Mart 23, 2017 tarihinde erişilmiştir).

Burgers, I.J.J., D. Criclivaia; "Joint Tax Audits: Which Countries May Benefit Most?**", World Tax Journal**, Cilt: 8, Sayı: 3, 2016.

Cambridge Dictionary; " *Tax Audit***",** http://dictionary.cambridge.org/dictionary/english/tax-audit (Haziran 01, 2016 tarihinde erişilmiştir).

Can, Hakan, Mücahid Taştan; "Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi İlişkisi**", Vergi Sorunları**, Sayı:. 311, 2014, ss: 45-53.

Cebula, Richard J; "An Empirical Analysis of the Impact of Government Tax and Auditing Policies on the Size of the Underground Economy: The Case of the United States, 1973-94**", The American Journal of Economics and Sociology**, Cilt: 56, Sayı:. 2, 1997, ss. 173-185.

Choong, KF, ML Ling; "Tax Practitioners' Perception on Tax Audit and Tax Evasion: Survey Evidence in Malaysia**", 8. International Business Research Conference,** Dubai, 2008.

Çavuş, Adnan; "Vergi İdaresinin Yükümlüyü Denetim Yolları**", Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi**, 2006.

Çelikkaya, Ali; "Türk Vergi Hukuku Açısından Randıman İncelemesi**", Mali Çözüm**, Sayı: 78, 2006, ss. 80-94.

Çetiner, Ertuğrul; **İşletmelerde Mali Analiz,** Gazi Kitabevi, Ankara, 2010.

Çiçek, Halit; **Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum ve Tepkileri (İstanbul İli Anket Çalışması)**, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, İstanbul, 2006.

Çölgezen Batun, Övül [a]; "Vergi İncelemesi ve Mükellef Hakları-1**", Yaklaşım**, Sayı: 249, 2013.

Çölgezen Batun, Övül [b]; "Vergi İncelemesi ve Mükellef Hakları-2**", Yaklaşım,** Sayı: 250, 2013.

D'Agosto, Elena, Marco Manzo, Stefano Pisani, Filippo Maria D'Arcangelo; "The Effect of Audit Activity on Tax Declaration: Evidence on Small Businesses in Italy"**, Public Finance Review**, Cilt: 20, Sayı: 10, 2017, ss. 1-29.

Danıştay kararı. E: 1975/2059 ve K: 1976/821 sayılı karar (Danıştay 4. Dairesi, 06 Nisan 1976).

Danıştay Kararı. E: 2010/9908 ve K: 2013/4152 sayılı kararı (Danıştay 4. Dairesi, 05 Haziran 2013).

Darıcı, Haldun; "Vergi Denetim Birimi Olmak"**, Yaklaşım**, Sayı: 227, 2011.

Davis, Daniel M; **2009 Multistate Guide to Sales and Use Tax Audits,** Wolters Kluwer Business, Chicago, 2009.

Değer, Nuri; "129 yıllık Maliye Teftiş Kurulu kapatılmamalıdır"**, Dünya Gazetesi,** 31 Mayıs 2008.

Değirmendereli, Ali; "Alman Vergi Sisteminde Vergi İncelemesi"**, Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi,** Sayı: 4, 2015, ss. 36-67.

Demircan, Savaş; "Vergi Mahremiyetinin Yeniden Yapılandırılması"**, Vergi Sorunları,** Sayı: 313, 2014.

Demirci, Azmi [a]; "Vergi İncelemelerinde Tespit Edilen Kaçakçılık Suçlarının ve Diğer Suçların İlgili Makamlara Bildirilmesi-2"**, Yaklaşım**, Sayı: 217, 2011.

Demirci, Azmi [b]; "Vergi İncelemelerinde Tespit Edilen Kaçakçılık Suçlarının ve Diğer Suçların İlgili Makamlara Bildirilmesi-1"**, Yaklaşım,** Sayı: 216, 2010.

Demirgil, Bünyamin; "Vergi İncelemesi Yapmaya Yetkili Olanların Görev, Yetki ve Sorumlulukları"**, Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Tokat, 2011.

Di Porto, Edoardo; "Undeclared Work, Employer Tax Compliance,and Audits"**, Public Finance Review**, Cilt: 39, Sayı: 1, 2011, ss. 75-102.

Dikmen, Orhan; "Türkiye'de Muamele Vergisinin İnkişafı"**, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası**, Cilt:5, Sayı:1-4, 1945, ss. 96-126.

Dilber, Emircan, Gökhan Belge; "Vergi İncelemesi Esnasında Mükellef Hakları ve Analizi-2", **Vergi Dünyası,** Sayı: 367, 2012.

Ahmet Doğanay, Murat Ataizi, Ali Şimşek, Jale Balaban Salı, Yavuz Akbulut; **Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri**, T.C Anadolu Üniversitesi Yayını No: 2653, Açıköğretim Fakültesi Yayını No: 1619, Editör: Ali Şimşek, Eskişehir, Ağustos 2012

Erdağ, Nevzat, **Türk Vergi Sistemi (Vergi Avantajları/Vergi Cezaları),** Beta Basım Yayıncılık, İstanbul, 2002.

Erdem, Tahir [a]; **6009 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler Sonrasında Vergi İncelemesi,** Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2011.

Erdem, Tahir [b]; "Vergi İnceleme Sürecinde Düzenlenmesi Gereken Tutanaklar ve İncelemeye Başlama Tutanağının Önemi-1", **Yaklaşım**, Sayı: 243, 2013.

Ergen, Zuhal, Leman Kılınçkaya; "Türkiye'de Vergi Denetim Sistemi ve Sistemin Aksaklıklarının Değerlendirilmesi", **Sosyoekonomi,** 2014, ss. 281-303.

Erol, Ahmet [a]; "Devlet ve Denetim", **Mükellefin Dergisi,** Sayı: 66, 1998.

Erol, Ahmet [b]; **Vergi İncelemesi & Mükellef Hakları**. İstanbul Serbest Mali Müşavirler Odası Yayınları, İstanbul, 2010.

Erol, Ahmet [c]; "Mükellef Hakları Yönünden 6009 Sayılı Yasa İle Getirilen Hükümlerin Değerlendirilmesi-2", **Yaklaşım**, Sayı: 217, 2011.

Erol, Ahmet [d]; "Vergi İnceleme Süresini Durduran Durumlar", **Vergi Dünyası,** Sayı: 373, 2012.

Erol, Ahmet [e]; "Mükellef Hakları Yönünden 6009 Sayılı Yasa İle Getirilen Hükümlerin Değerlendirilmesi-1", **Yaklaşım**, Sayı: 216, 2010.

EUROSAI; "Benchmarking of Tax Administrations: Report of the EUROSAI Study Group", EUROSAI Congress of Seventh. Krakow: EUROSAI, 2008, ss. 1-27.

Frenkel, Jacob A., Assaf Razin; "Budget Deficits under Alternative Tax Systems: International Effects", **Palgrave Macmillan Journals on behalf of the International Monetary Fund**, Cilt: 35, Sayı: 2, 1988, ss. 297-315.

Friedfel, Alan, Rich Mintzer; **The Pocket's Idiot's Guide to Surviving an Audit**, Penguin Group, New York, 2010.

Gelirler Kontrolörleri; " Gelirler Kontrolörlüğü Hakkında-Yönetmelik", **Gelirler Kontrolörlüğü Derneği,** http://www.gkd.org.tr/hakkimizda-7-yonetmelik (Mart 15, 2017 tarihinde erişilmiştir).

Gerçek, Adnan; "Vergi Denetim Birimlerinin Birleştirilmesi ve Sonuçları**", Yaklaşım**, Sayı: 224, 2011.

Gökbel, Doğan; "Mükellef Hakları**", Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayımlanmamış Doktora Tezi**, 2000.

Gökbunar, Ali Rıza; "Türk Vergi Sisteminin Yapısal Sorunları ve Çözüm Önerileri**", Cbü Yönetim ve Ekonomi Dergisi,** Sayı: 2, 1996, ss. 109-124.

Gökbunar, Ramazan, Ahmet Utkuseven; "Yeniden Yapılanma Veya Yeniden Yapılanma: Vergi İdaresi ve Denetimi İçin İşte Bütün Mesele Bu**", Ekonomik ve Mali Araştırma Yarışması: Çağdaş Bir Vergi Ortamı Oluşturmak İçin; Türkiye'de Vergi İdaresi ve Vergi Denetimi Nasıl Yapılandırılmalıdır?** içinde. Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Yayınları, Ankara, 2002.

Greenberg, Scott; "The IRS Audited 1.2 Million Households in 2015", **Tax Foundation,** 31 March 2016. http://taxfoundation.org/blog/irs-audited-12-million-households-2015 (Eylül 22, 2016 tarihinde erişilmiştir).

Güleç, Samet; "Vergi İncelemesinde Sürelere Uyulmamasının Disiplin ve Ceza Hukuku Açısından Değerlendirilmesi**", Yaklaşım,** Sayı: 242, 2013, ss. 78-84.

Gülhan, Nadir, Fisun Türkmen; "Yargı Kararı İncelemesi: Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer**", Vergi Dünyası,** Sayı: 418, 2016, ss. 92-101.

Gündeşli, Ersan; "Mükellef Nezdinde Bulunan Elektronik Kayıtların Vergi Hukukunda İspat ve Delil Niteliği**", Yaklaşım,** Sayı: 167, 2006, ss 100-108.

Gündüz, Fatih; "Vergi İncelemelerinde Uyulacak Esaslara İlişkin Yeni Düzenleme**", Mali Çözüm**, Sayı: 104, 2011, ss. 171-176.

Hanlon, Michelle, Lillian Mills, Joel Slemrod; **An Empirical Examination of Corporate Tax Noncompliance**. Ross School of Business Working Paper Series, Cambridge, 2005.

Hepaksaz, Engin, Fatih Savaşan, ve Ersan Öz; "Aramalı Vergi İncelemesi ve İşlerliği**", Vergi Dünyası,** Sayı: 354, 2011.

Internal Revenue Services (IRS); "IRS Audits**",** 2016. https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/irs-audits (Eylül 21, 2016 tarihinde erişilmiştir).

Isa, Khadijah, ve Jeff Pope; "Corporate Taxpayers' Compliance Variables- Findings From A Study of Focus Groups in Malaysia", Cilt 1, **International Tax Administration: Building Bridges** içinde, yazan International Tax Administration Conference, 132-152. Sydney: National Library of Australia Cataloguing, 2010.

İstatistik Analiz; "Korelasyon Analizi**",** http://www.istatistikanaliz.com (Mayıs 25, 2017 tarihinde erişilmiştir).

Kahriman, Hamza; "Vergiye Gönüllü Uyum Çerçevesinde Türkiye'de Gelir İdaresinin Organizasyon Yapısı Üzerine Bir Değerlendirme**", Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi,** Cilt: 12, Sayı: 1, 2016, ss. 229-250.

Karakoç, Yusuf; **Genel Vergi Hukuku,** Yetkin Yayınları, Ankara, 2012 .

Karakoç, Yusuf; **Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi,** Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, İzmir, 1997.

Kartal, Zihni, Azmi Demirci; "Vergi İncelemesi ve Kapsamı**", Vergi Dünyası,** Sayı: 211, 1999.

Kayalıdere, Gül, Özge Önkan; "Vergi Denetim Sisteminde Ayrılmaz İkili: Vergi Müfettişi ve Mükellef (Aralarındaki İlişki – İzmir İli İçin Bir Analiz)**", EUREFE'17 Uluslararası Kongre**, Adnan Menderes Üniversitesi-Aydın İktisat Fakültesi, 27-29 Temmuz 2017, Aydın, Sözlü Sunum.

Kelecioğlu, M. Aykut; "Randıman İncelemeleri**", Yaklaşım,** Sayı:106, 2001.

Kırbaş, Sadık; **Vergi Hukuku**, Siyasal Kitabevi, İstanbul, 2012.

Kocamış, Tuğçe Uzun; "Üretim Yapan İşletmelerde Randıman Analizi Yoluyla Denetim**", Business & Management Studies: An International Journal**, Cilt: 3, Sayı: 2, 2015, ss. 203-219.

Koç, Mehmet; "Vergi Dairesi Müdürlerinin Görevleri ve Vergi Dairelerince Gerçekleştirilecek Vergi İncelemelerinde Uzman Personel İhtiyacı**", Yaklaşım**, Sayı: 227, 2011.

Koçakoğlu, Hamza; **Uygulamalı Vergi Hukuku,** Gazi Kitabevi, Ankara, 2013.

Koletsi, Despina, Nikolaos Pandis; "The chi-square test for trend**", American Journal of Orthodontics and Dentofacial Orthopedics**, Cilt: 150, Sayı: 6, 2016.

Korkmaz, Ahmet; "Vergi İnceleme Raporu Sonuçlarının Muhasebeleştirilmesi**", E-Yaklaşım**, Sayı: 237, 2012.

Korkmaz, Mustafa; "Vergi İncelemesi Öncesinde- Esnasında- Sonrasında Mükellef Hakları**", Vergi Sorunları**, Sayı: 329, 2013.

Kumar, Sanjay, A.L. Nagar, Sayan Samant; "Indexing the Effectiveness of Tax Administration**", Economic and Political Weekly,** Cilt: 42, Sayı:50, 2007, ss. 104-110.

Lawsky, Sarah B; "Probably? Understanding Tax Law's Uncertainty**", University of Pennsylvania Law Review** Cilt: 157, Sayı: 4, 2009, ss. 1017-1074.

Maliye Hesap Uzmanları Derneği; **Denetim İlke ve Esasları.** 6.Baskı, 2. cilt. Acar Basım, İstanbul, 2015.

Maliye Hesap Uzmanları Vakfı; " Hesap Uzmanlığı İdari Yapısı**",** 2012. http://www.huzv.org/menu_detay-221-IDARI-YAPI.html (2017 tarihinde erişilmiştir).

Meriç, Metin; **Vergi Denetimi,** İlkem Ofset, 2002, İzmir.

Merter, Mehmet Emin; "Türkiye'de Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinliğin Sağlanmasında Toplam Kalite Yönetimi**", Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayımlanmamış Doktora Tezi,** 2004, İzmir.

Mo, K. Hung Chan, Phyllis Lai Lan; "Tax Holidays and Tax Noncompliance: An Empirical Study of Corporate Tax Audits in China's Developing Economy**", The Accounting Review**, Cilt: 75, Sayı: 4, 2000, ss. 469-484.

Molugaram, Kumar, G. Shanker Rao; **Kumar Molugaram, G. Shanker Rao; Statistical Techniques for Transportation Engineering.** Butterworth Heinemann, India, 2017.

Murray, Matthew N; "Salex Tax Compliance and Audit Selection**", National Tax Journal,** Cilt**:** 48, Sayı: 4, 1995, ss. 515-530.

Nas, Adil; "Vergi Mükelleflerini Denetleme Aracı Olarak Aramalı İnceleme**", Vergi Sorunları**, Sayı: 273, 2011, ss.156-170.

Noguera, José A., Francisco J. Miguel Quesada, Eduardo Tapia, Toni Llàcer; "Tax Compliance, Rational Choice, and Social Influence: An Agent-Based Model**", Revue française de sociologie**, Cilt: 55, Sayı: 4, 2014, ss. 765-804.

OECD [a]; "Glossary of Tax Terms**", OECD,** 2016. http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm#E (Haziran 1, 2016 tarihinde erişilmiştir).

OECD [b]; **Strengthening Tax Audit Capabilities: Innovative Approaches to Improve the Efficiency and Effectiveness of Indirect Income Measurement Methods,** OECD Centre For Tax Policy and Administration, Washington D.C, 2006.

OECD [c]; **Strengthening Tax Audit Capabilities: General Principles and Approaches**, OECD Centre For Tax Policy and Administration, Paris, 2006.

OECD [d]; **Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note: A Survey of the Legal Situation in OECD Countries**, OECD Tax Guidance Series, Paris,1990.

OECD [e]; **Strengthening Tax Audit Capabilities: Auditor Workforce Management— Survey Findings and Observations,** OECD Centre For Tax Policy and Administration, Washington, 2006.

Oğuztürk, Bekir Sami, Ertuğrul Kutay Ünal; "Türkiye'de Vergi Denetiminde Yeni Dönem**", Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi**, Cilt: 7, Sayı: 13, 2015, ss. 207-237.

Oktar, S. Ateş; **Vergi Hukuku,** Turhan Kitabevi, İstanbul, 2010.

Online İstatistik; "Korelasyon Analiz**",** https://www.onlineistatistik.com (Mayıs 25, 2017 tarihinde erişilmiştir).

Organ, İbrahim; **Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması: Sorunlar ve Çözüm Önerileri**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2008.

Ozansoy, Ahmet; "Vergi Denetim Kurulu Nedir, Ne Değildir?**", Yaklaşım**, Sayı: 226, 2011, ss. 80-86.

Ökçün, Sadık; "Vergi İncelemesi Sırasında Amme Alacağını Koruma Tedbirlerine Başvurulması Mecburi Midir?**", Yaklaşım,** Sayı: 283, 2016.

Öncel, Mualla, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan; **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi Yayınları, Ankara, 1998.

Öner, Erdoğan [a]; **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2014.

Öner, Erdoğan [b]; "Mükellef Hakları-1"**, Yaklaşım,** Sayı: 156, 2005.

Övet, Ali; "Türkiye'de Vergi Denetiminin Etkinliği: Ankara İli Vergi Denetmen ve Denetmen Yardımcılarına Yönelik Bir Uygulama", **Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Trabzon, 2010.

Öz, Ersan, Mehmet Yolcu; "Bir Vergi İncelemesi Yöntemi: Randıman Analizi ve Vergi Gayretine Muhtemel Katkılarının Tartışılması", **29. Türkiye Maliye Sempozyum,**. Sakarya Üniversitesi Maliye Bölümü, Antalya, 2014. ss.64-83.

Özbalcı, Yılmaz; **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları,** Oluş Yayıncılık, Ankara, 1998.

Özdemir, Muharrem; "Vergi İncelemesinde 1926 Modeli", **alomaliye,** 19 Eylül 2016. http://www.alomaliye.com/2016/09/19/vergi-incelemesinde-1926-modeli/#_ftn4 (Mart 10, 2017 tarihinde erişilmiştir).

Özen, Ahmet, Bilge Kaan Altunoğlu, Engin Öztornacı; "Orta Öğretim Düzeyindeki Öğrencilerin Vergi Algılama Düzeylerine İlişkin Ampirik Bir Değerlendirme"**, Yönetim ve Ekonomi,** Cilt: 22, Sayı: 2, 2015.

Özker, Niyazi; "Vergi Denetiminde Fonksiyonel Yapı ve Denetime Özgü Beklentiler", **Akdeniz İ.İ.B.F Dergisi,** Sayı: 4, 2002, ss. 172-185.

Özyer, Mehmet Ali; **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması,** Cilt 6. İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2014.

Pearson, Karl; "On the criterion that a given system of deviations from the probable in the case of a correlated system of variables is such that it can be reasonably supposed to have arisen from random sampling", **Philosophical Magazine Series 5** Cilt: 50, Sayı: 302, 1900, ss. 157-175.

Persson, Mats, Pehr Wissén; "Redistributional Aspects of Tax Evasion", **The Scandinavian Journal of Economics**, Cilt: 86, Sayı: 2, 1984, ss. 131-149.

Rakıcı, Cemil; "Vergi Denetimin Yeni Yapısı ve Denetimin Kayıtdışılığı Önleme Fonksiyonu", **ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt: 7, Sayı: 14, 2011, ss. 345-362.

Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik. (2011).

Rhoades, Shelley C; "The Impact of Multiple Component Reporting on Tax Compliance and Audit Strategies", **The Accounting Review**, Cilt: 74, Sayı: 1, 1999, ss. 63-85.

Rijn, Antoinette van; "A Comparative Study of Taxpayer Protection in Five Member Countries of the European Union", **Taxpayer Protection in the European Union,** 1998.

Sarılı, Mustafa Ali [a]; "Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonominin Boyutları, Nedenleri, Etkileri ve Alınması Gereken Tedbirler", **Bankacılar Dergisi,** Sayı: 41, 2002, ss.32-50.

Sarılı, Mustafa Ali [b]; **Türkiye'de Gelir İdaresi ile Vergi Denetiminin Sorunları, Çözüm Önerileri ve Yeniden Yapılandırılması,** İstanbul Ticaret Odası, İstanbul, 2004.

Savaşan, Fatih, Kadriye İzgi Şahpaz, Tunç İnce; "Vergi Denetim Birimlerindeki Değişikliğin Vergi Müfettişleri Gözüyle Değerlendirilmesi: Bir Alan Araştırması", **29. Türkiye Maliye Sempozyumu.** Sakarya Üniversitesi Maliye Bölümü, Antalya: 2014.

Scotchmer, Suzanne; "Audit Classes and Tax Enforcement Policy", **The American Economic Review,** Cilt: 77, Sayı: 2, 1987, ss. 229- 233.

Seviğ, Veysi; "Vergi Hukukunda Randıman", **Dünya Gazetesi,** 8 Kasım 2004. (Eylül 9, 2016 tarihinde erişilmiştir).

Sharma, Ashok; **Auditing.** Cilt 11, New Delhi: V.K (India) Enterprises, 2010.

Smith, Kent W; "The Cultural Grounding of Tax Issues: Insights from Tax Audits", **Law & Society Review**, Cilt: 29, Sayı: 3, 1995, ss. 437-474.

Somuncu, Ahmet; "Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi: Hukuki Yapı ve Uygulamanın Değerlendirilmesi", **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı: 43, 2014, ss. 133-173.

Stalans, Loretta J; "Citizens' Procedural Expectations for an Upcoming Tax Audit: Their Nature and Formation", **Social Justice Research,** Cilt:1, Sayı: 5, 1992.

Surrey, Stanley S.; "Tax Administration in Underdeveloped Countries", **Readings on Taxation in Developing Countries** içinde, yazan Richard M. Bird ve Oliver Oldman, 485-491. London: The Johns Hopkins University Press, 1975.

Şahin, Tayfun [a]; "Vergi İncelemesi Sonrasında Uygulanacak Gecikme Faizinin Hesaplanma Süresi Konusunda Farklı Bir Görüş", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi,** Sayı: 125, 2014.

Şahin, Tayfun [b]; "Vergi İncelemesi İçin Alınan Defter ve Belgelerin Geri Verilmediği Durumlara İlişkin Tartışmalı Bir Durum", **Yaklaşım,** Sayı: 246, 2013, ss. 22-29.

Şahin, Tayfun [c]; Mükellef Hakları Yönünden Mükellefin Rapor Değerlendirme Komisyonunda Dinlenme Talebinde Bulunması", **Yaklaşım,** Sayı: 242, 2013.

Şahin, Tayfun [d]; "Vergi İncelemesine Başlama Tutanağının Düzenlenemediği Hallerde İncelemenin Aşamaları", **Yaklaşım,** Sayı: 241, 2013.

Şarlakkaya, Yüksel; "Sahte Belge Düzenleme Hususunda Vergi İnceleme Elemanının Yetkilerinin İrdelenmesi", **Yaklaşım,** Sayı: 249, 2013.

Şeker, Nezih H; **Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi,** Beta Basın Yayım Dağıtım, İstanbul,1994.

Şenyüz, Doğan, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek; **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2013.

Şin, Sevil; **Avrupa Birliği ve Türkiye'de Vergi Yapısı, Denetimi ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları,** İstanbul Ticaret Odası, İstanbul, 2005.

T.C Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı; **Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Eylem Stratejisi Planı (2008-2010),** T.C Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı , Ankara, 2009.

T.C Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı; "Gelir İdaresi Başkanlığının Tarihi Gelişimi", http://www.gib.gov.tr/kurumsal/gelir-idaresi-baskanliginin-tarihi-gelisimi (Mart 17, 2017 tarihinde erişilmiştir).

T.C Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı; **2005 Faaliyet Raporu,** Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Ankara, 2006.

T.C Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı; **2006 Faaliyet Raporu,** Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Ankara, 2007.

T.C Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı; **2007 Faaliyet Raporu,** Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Ankara, 2008.

T.C Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı; **2008 Faaliyet Raporu,** Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Ankara, 2009.

T.C Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı; **2009 Faaliyet Raporu,** Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Ankara, 2010.

T.C Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı; "2009-2011 Performans Programı", Kasım 2008. http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2009PerformansProgrami.pdf (Mart 2017 tarihinde erişilmiştir).

T.C Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı. **2010 Faaliyet Raporu,** Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Ankara, 2011.

T.C Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı; **2011 Faaliyet Raporu,** Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Ankara, 2012.

T.C Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı; **2012 Faaliyet Raporu,** Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Ankara, 2013.

T.C Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı; **2013 Faaliyet Raporu,** Strteji Geliştirme Daire Başknlığı, Ankara, 2014.

T.C Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı; **2014 Faaliyet Raporu,** Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Ankara, 2015.

T.C Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı; **2015 Faaliyet Raporu,** Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Ankara, 2016.

T.C Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı; **Tüm Yönleriyle Vergi İncelemesi,** Düzenleyen Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı. T.C Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, Ankara, 2007.

T.C Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu; **2010 Faaliyet Raporu.** Ankara: T.C Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu Başkanlığı, 2011.

T.C Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu; "Hesap Uzmanlığı Mesleği ve Giriş Sınavı", **Hesap Uzmanları Derneği.** T.C Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu; Hesap Uzmanlığıhttp://hud.org.tr/tanitim-dosyalar/HUK_Brosur.pdf (Mart 11, 2017 tarihinde erişilmiştir).

T.C Maliye Bakanlığı Personel Genel Müdürlüğü; "2015 Yılı Personel İstatistikleri", Ocak 2015. http://www.pergen.gov.tr/icerik/istatistikler/pdf/2015_pergen_bulten.pdf (Aralık 22, 2016 tarihinde erişilmiştir).

T.C Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, **Faaliyet Raporu-2012,** Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, Ankara, 2013.

T.C Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, **Faaliyet Raporu-2013,** Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, Ankara, 2014.

T.C Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, **Faaliyet Raporu-2014,** Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, Ankara, 2015.

T.C Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, **Faaliyet Raporu-2015,** Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, Ankara, 2016.

T.C Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı; **Faaliyet Raporu-2016**, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 2017, Ankara

T.C Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı [d], "Vergi Denetim Kurulu'nun Görev ve Yetkileri", http://www.vdk.gov.tr/tr-TR/Sayfalar/Gorev-ve-Yetkiler (Mart 19, 2017 tarihinde erişilmiştir).

T.C Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı.; "VDK Kadro Dağılımı", http://www.vdk.gov.tr/tr-TR/Kadro-Dagilimi (2016 tarihinde erişilmiştir).

T.C Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı; "Vergi Denetim Kurulu'nun İdari Yapısı". http://www.vdk.gov.tr/tr-TR/Sayfalar/Idari-Yapi (Mart 19, 2017 tarihinde erişilmiştir).

Taşdöken, Serdar; "Vergi İnceleme Elemanlarınca Düzenlenen Raporlardan Hangileri Mükellefe Tebliğ Edilebilir?", **Yaklaşım,** Sayı: 242, 2013.

Taşkın, Ramazan; "Aramalı Vergi İncelemesi ve Bu İnceleme Türünde Mükelleflerin Hak ve Sorumlulukları**", İzmir Yeminli Mali Müşavirler Odası Dergisi,** Sayı: 129, 2015, ss. 36-41.

Tekin, Fazıl, Ali Çelikkaya; **Vergi Denetimi,** Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2009.

Tekin, Selçuk; "Vergi Denetiminde Yeni Dönem", **Vergi Sorunları,** Sayı: 264, 2010, ss. 80-86.

Torgler, Benno; "Speaking to Theorists and Searching for Facts: Tax Morale and Tax Compliance in Experiments", **Journal of Economic Survey**, Cilt: 16, Sayı: 5, 2002, ss. 657-684.

Torgler, Benno; **Tax Compliance and Tax Morale: A Theoretical and Emprical Analysis,** Cornwall: Edward Elgar Publishing, 2007.

Tosuner, Mehmet, Zeynep Arıkan; **Vergi Usul Hukuku,** Dokuz Eylül Üniversitesi Maliye Bölümü Yayıncılık, İzmir, 2008.

Tuncer, Selahattin; "Hesap Mütehassıslığından Hesap Uzmanlığına**", Vergi Dünyası,** Sayı: 238, 2001.

Turhan, Salih; **Vergi Teorisi ve Politikası,** Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998.

TUSİAD; **Vergi İncelemelerinde Mevcut Sorunlar ve Çözüm Arayışları Çalıştayı Raporu,** TUSİAD, İstanbul, 2010.

Tüfekçi, Zafer; "Türkiye'de Vergi Denetiminin Örgütlenmesi: 646 Sayılı KHK Öncesi ve Sonrası", **Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi,** Isparta, 2016.

Türk Dil Kurumu. "Güncel Türkçe Sözlük", 2006, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts (Temmuz 23, 2016 tarihinde erişilmiştir).

Türkay, İmdat [a]; "Vergi İncelemesinin Kapsamı", **Vergi Dünyası**, Sayı: 413, 2016, ss. 127-137.

Türkay, İmdat [b]; "Vergi İhbarı ve İhbar İkramiyesi", *http://www.vergialgi.net/*. 14 Temmuz 2015. http://www.vergialgi.net/vergi/vergi-ihbari-ve-ihbar-ikramiyesi/ (Ağustos 8, 2016 tarihinde erişilmiştir).

UNDP; "Tax Inspectors Without Borders: OECD and UNDP to work with developing countries to make tax audits more effective**", UNDP,** 13 July 2015. http://www.undp.org/content/undp/en/home/presscenter/pressreleases/2015/07/13/tax-inspectors-without-border (Ağustos 8, 2016 tarihinde erişilmiştir).

Üstün, Ümit Süleyman; **Nasıl Bir Vergi Denetimi ve Vergi Yargısı?,** Beta Yayıncılık, İstanbul, 2013.

Vellutini, Charles; "Key Principles of Risk-Based Audits", **Risk-Based Tax Audits Approaches and Country Experiences** içinde, yazan Munawer Sultan Khwaja, Rajul Awasthi ve Jan Loep. Washington D.C: World Bank, 2011.

Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği. (2011).

Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılması Hakkındaki Yönetmelik. (2016).

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik (2011).

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik (2016).

Yarbrough, Young-dahl Song, Tinsley E; "Tax Ethics and Taxpayer Attitudes: A Survey"**, Public Administration Review**, Cilt: 38, Sayı: 5, 1978, ss. 442-452.

Yargıtay Ceza Genel Kurulu Kararı; 964 sayılı dava (Yargıtay, 1998).

Yazar, Feyyaz, Keramettin Tezcan; "ABD'de Vergi Denetimi ve Gönüllü Uyum**", Vergi Dünyası,** Sayı: 305, 2007, ss. 41-56.

Yazgan, Kemal Faruk; "Mükelleflerin Vergi İncelemeleri Esnasında Rapor Değerlendirme Komisyonlarında Dinlenme Talepleri" **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi,** Sayı: 142, 2015.

Yıldırım, Ali Haydar; "Vergi Denetiminde Etkinlik Nasıl Arttırılabilir?**", Vergi Sorunları,** Sayı: 271, 2011, ss. 31-44.

Yılmaz, M. Mahmut; "Aramalı Vergi İncelemesinde İncelemeye Başlama Tarihi ve Tutanağı**", Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi,** Sayı: 113, 2013.

Yılmaz, Talip; "Eş Zamanlı Vergi İncelemeleri**", Yaklaşım,** Sayı: 265, 2015, ss. 88-91.

Yunt, Ali; "Vergi İncelemesinin Yasal Dayanakları, Süreçleri ve Sonuçları**", Mali Çözüm** , 2016, ss.189-215.

Yurteri, İsmet; "Türk Vergi Sisteminde Yoklama ve Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi**", TBB Dergisi,** Sayı: 100, 2012, ss. 255-270.

Yücedoğru, Recep; "Türk Vergi Sistemi Açısından Mükellef Hakları**" Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi,** İstanbul, 2007.

EK:1

Sayın Mükellef,

Bu mülakat formu, Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü'nde hazırlanan "Vergi İncelemelerinde Ortaya Çıkan Sorunlar ve Çözüm Yolları (İzmir İli Uygulaması)" adlı doktora tez çalışmasına destek olması açısından tamamen bilimsel amaçlı olarak düzenlenmiştir.

Denetime tabi tutulan taraf olarak siz, mükelleflerin anket sorularına titizlikle vereceğiniz yanıtlar, 6009 sayılı Kanun ve 646 Kanun Hükmünde Kararname ile vergi incelemelerine ve denetim kurumlarına getirilen yeniliklerin, vergi inceleme sorunlarına nasıl yansıdığının ve yeni sistemin getirdiği sorunların, sistemin işleyişi bakımından mükellef haklarını ne şekilde etkilediğinin belirlenmesinde önemli ölçüde veri teşkil edecek ve bu çalışmanın amacının gerçekleşmesinde yardımcı olacaktır. Aynı zamanda bu mülakatlardan elde edilen bilgiler, çalışma amacının dışında kullanılmayacak ve kişi adları kesinlikle belirtilmeyecektir. Bu nedenle; sizlerden adınız, soyadınız gibi bilgiler istenmemektedir. Mükellefler için 10 sorudan, mali müşavirler için 10 sorudan oluşan anket sorularını cevaplayarak, çalışmaya sağladığınız katkı için şimdiden çok teşekkür ederim.

Öğretim Elemanı
Özge ÖNKAN

1.	Vergi denetim sistemindeki değişikliklerin başladığı yıl olan 2010 yılı öncesinde kaç kez vergi denetimine tabi tutuldunuz? ☐ 1 defa ☐ 1-5 arasında ☐ 5 defadan fazla ☐ Hiç denetim geçirmedim			
2.	2010 yılı sonrasında kaç kez vergi denetimine tabi tutuldunuz? ☐ 1 defa ☐ 1-5 arasında ☐ 5 defadan fazla ☐ Hiç denetim geçirmedim			
3.	Aşağıdaki kazanç gruplarından hangisine dahilsiniz? ☐ Ticari kazanç ☐ Zirai kazanç ☐ Serbest meslek kazancı			
		Katılıyorum	**Kararsızım**	**Katılmıyorum**
4.	Mükellef olarak şahsımdan istenen bilginin nerede kullanılacağının açıklanması gerektiğini düşünüyorum			
5.	2011 yılında çıkartılan inceleme yönetmelikleri sonrası, denetim elemanları bana daha nazik ve daha çok yardımcı olacak şekilde davranmışlardır			
6.	Vergi denetimi sonucu çıkan anlaşmazlıklarda, idare ile mükellef arasında uzlaşma sağlayacak bağımsız bir kuruma ihtiyaç vardır			
7.	Gelir İdaresi Başkanlığı'nın ve Vergi Denetim Kurulu'nun mükellef hakları konusundaki faaliyetleri (yayınladıkları tanıtım broşürleri, düzenledikleri seminerler gibi…) şahsım adına geliştirici olmuştur			
8.	Vergi Denetim Kurulu'nun mükellef portalının etkin kullanıldığını düşünüyorum			
9.	Yeni denetim sistemi (2010 yılı) sonrası geçirdiğim yoklama veya vergi denetimlerinde, denetim elemanı, yetkisini gösteren fotoğraflı kimlik belgesini, ben sormadan göstermiştir			
10.	Yeni denetim sisteminde kanunlarla, yönetmeliklerle vb..getirilen yeniliklerle vergi denetimi sırasında yaşayabileceğim sorunlar nedeniyle vergi davası açmak ilk tercihim olmaz			

EK:2

Yeminli Mali Müşavir veya Serbest Mali Müşavir iseniz lütfen aşağıdaki soruları değerlendiriniz.

		Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum
1.	6009 sayılı kanunla incelemeye başlama tutanağının düzenlenmesinin zorunlu kılınması, mükelleflerin pişmanlık müessesine başvurularını arttırmıştır			
2.	Yeni denetim sistemi sonrasında Rapor Değerlendirme Komisyonları'nın kurulmasıyla mükellefler, vergi davası açmayı daha az düşünmektedirler			
3.	6009 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanununa eklenen; Rapor Değerlendirme Komisyonları tarafından vergi inceleme raporlarının, **kanunlara ve alt normlarına uygunluğu bakımından gözden geçirilmesine dair hüküm sayesinde**, meslek mensubu olarak, müşterilerim ile idare arasındaki anlaşmazlıkların baştan çözüldüğünü söyleyebilirim			
4.	Vergi inceleme raporlarının, Rapor Değerlendirme Komisyonlarına tevdi edilmesinden sonra **mükelleflere tanınan dinlenilme hakkı sayesinde**, meslek mensubu olarak, müşterilerim ile idare arasındaki anlaşmazlıkların baştan çözüldüğünü söyleyebilirim			
5.	25 Ekim 2016'da yapılan ilgili yönetmelik değişikliği sonrasında, vergi müfettişinin denetimi sırasında bulduğu hatalar sebebiyle diğer vergisel işlemlerin de düzeltilmesinin gerekli olduğu durumlarda, ilgili düzeltme önerilerinin vergi inceleme raporlarına konulacak olmasının vergi dava sayılarını azaltacağını düşünmekteyim			
6.	6009 sayılı yasa çıktıktan sonra, vergi incelemeleri sırasında, meslek mensubu olarak müşterilerimin verdikleri özelge sayısında artış olmuştur			
7.	6736 sayılı Af Kanunu ile müşterilerimden matrah artırımına gidenlerin sayısında artış olmuş ve af sayesinde vergi denetiminden kurtulmuşlardır			
8.	25 Ekim 2016'da yapılan ilgili yönetmelik değişikliği sonrasında vergi inceleme raporlarına ait özetlerin, internete yüklenmesi uygulamasının, tarhiyat öncesi uzlaşmaları arttıracağını düşünüyorum			
9.	646 sayılı KHK ile bütün vergi denetim kurumlarının tek çatı altında toplanmasıyla vergi incelemelerinin sayısında artış yaşanmıştır			
10.	Müşteriler genel olarak, itiraz ve düşüncelerini tutanaklara koymakta vergi inceleme elemanlarıyla sıkıntı yaşamaktadırlar			