



**T. C.
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI**

**VERGİ İNCELEMESİ VE NETİCESİNDE YAPILAN
TARHİYATLARIN VERİMLİLİĞİ**

(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

Hazırlayan

HARİKA M. KIRGIL BAŞAK

BURSA 2006



**T. C.
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI**

**VERGİ İNCELEMESİ VE NETİCESİNDE YAPILAN
TARHİYATLARIN VERİMLİLİĞİ
(YÜKSEK LİSANS TEZİ)**

Hazırlayan

HARİKA M. KIRGIL BAŞAK

Danışman

Prof. Dr. Mehmet E. PALAMUT

BURSA 2006

ÖZET

Yazar : Harika M. KIRGIL BAŞAK
Üniversite : Uludağ Üniversitesi
Anabilim Dalı : Maliye
Bilim Dalı : Maliye
Tezin Niteliği : Yüksek Lisans Tezi
Sayfa Sayısı : 89
Mezuniyet Tarihi : 26 / 12 / 2006
Tez Danışman(lar)ı : Prof. Dr. Mehmet E. PALAMUT

VERGİ İNCELEMESİ VE NETİCESİNDE YAPILAN TARHİYATLARIN VERİMLİLİĞİ

Ekonomik hayatta devletlerin varlığını sürdürebilmek için başvurdukları en önemli gelir kaynağı vergilerdir. Beyan esasına dayalı vergi sistemlerinde ise idarenin ve mükelleflerin kanunlarla belirlenen ilkeler çerçevesinde hareket edip etmediklerini tespit etmek amacıyla vergi denetimi devreye girmektedir. Vergi denetimi geniş anlamıyla mükelleflerin beyanlarının doğruluğu yanında idarenin yaptığı işlerin doğruluğunun saptanması (teftiş) ve personelin gerektiğinde soruşturmasının (tahkikat) yapılmasını da kapsamaktadır. Çalışmamızda vergi incelemesinin ne olduğu kimler tarafından yapıldığı, yetkiyi nereden aldıkları, vergi incelemesini yapan birimlerin verimliliği, vergi incelemesinin verimliliği ölçülürken dikkat edilmesi gereken hususlar üzerinde durulmuştur. Vergi incelemesi daha önceleri yalnızca defter ve belgeler üzerinde yapılabiliyor iken serbest delil sistemi ile 1980 yılından itibaren defter belge dışındaki harici veriler de kullanılabilir hale gelmiştir. Tabii burada ispat, delil ve karine kavramları devreye girmiştir. Vergi incelemesi yapılırken hem inceleme elemanı ve hem de incelemeye tabi tutulan tarafından dikkat edilmesi gereken bazı hususlar bulunmaktadır. Bunlardan bazıları örneğin; İnceleme elemanı incelemeyi mükellefin iş yerinde yapmalıdır. Ayrıca mesai saatleri dışında mükelleften izin alınmadığı sürece vergi incelemesi yapılamaz. İncelemeye tabi tutulan incelemenin her safhasında inceleme elemanından bilgi isteyebilir.

Vergi incelemesinin ülkemizde çok sayıda denetim birimi tarafından gerçekleştirildiği her zaman eleştiri konusu yapılmış olmakla beraber bazı yabancı ülkelerde incelemeyi yapan birimler konusunda yapılan araştırmada tüm ülkelerde vergi incelemesini birden fazla birimin yaptığı tespit edilmiştir.

Vergi incelemesinin verimliliğinden söz ederken inceleme işini yapanların sorunları, mükelleflerin sorunları, kanunların yeteri kadar açık olmaması gibi hususların dikkate alınmasının yerinde olacağı düşünülmektedir.

Vergi kayıp ve kaçacağını, kayıt dışı ekonomiyi önlemede en önemli araç olan vergi incelemesinin etkinliği için alınması gereken bazı önlemler vardır. Bunlar servet beyanının uygulanması mükelleflere nereden buldun diye sorulabilmesi, zaman kaybının önlenmesi açısından incelemelerde standardizasyona gidilmesi, sektörel incelemelere ağırlık verilmesi, denetim birimleri arasında görev tanımı ve ayrımının iyi yapılması, İnceleme sonucunda tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesinin uygulanması ve inceleme elemanı tarafından yapılan incelemenin her iki tarafa açısından da hukuki sonuç doğuracağı unutulmaması gibi hususlardır. Diğer bir tedbir de inceleme elemanlarının inceleme dışında diğer görevlerden mümkün olduğunca uzak tutulmaları gereğidir. İnceleme elemanlarının teknolojiden uzak kalmamaları ve günümüzde önem kazanan toplam kalite yönetimi çalışmalarına tabi tutulmaları gerekmektedir. Maliye Bakanlığı tarafından bu konuda yapılan çalışmalar oldukça zayıf kalmaktadır.

Ayrıca 2005 yılında Maliye Bakanlığı denetim birimleri ve idari makamların toplam Türkiye genelinde 104.578 vergi incelemesi yaptıkları bu incelemelerin 50.700 adedini vergi denetmenlerinin gerçekleştirdiği ve incelemeye tabi tutulan mükelleflerin 100 YTL tutarında kazanca karşılık 119 YTL tutarında kazancı kayıt ve beyan dışı bıraktıkları tespit edilmiştir. 2004 yılına göre vergi kayıp ve kaçacağını da % 42 oranında artış göstermiştir. Bu durum mükelleflerin inceleme oranlarının ve inceleme elemanı sayısının artırılması gerektiğini göstermektedir.

Vergi incelemesi idare açısından devletin güvenilirliği, tarafsızlığı ve üstünlüğünü mükellefe gösterme yönü ile mükellef açısından mali ve hukuki boyutunun yanında eğitici ve caydırıcı yönü ile de önemlidir.

Anahtar Sözcükler

VERGİ	VERGİ İNCELEMESİ	İNCELEME ELEMENLARI	VERGİ İNCELEMESİ VERİMLİLİĞİ
VERİMLİLİK KRİTERLERİ VE DEĞÜERLENDİRME	SORUNLAR	ÇÖZÜM ÖNERİLERİ	SONUÇ

İÇİNDEKİLER

ÖZET	I
İÇİNDEKİLER	II
KISALTMALAR	III
GİRİŞ	IV

BİRİNCİ BÖLÜM

1.VERGİ İNCELEMESİNİN VERGİ DENETİMİ İÇİNDEKİ YERİ

1.1.VERGİ DENETİMİ KAVRAMI

1.1.1.Vergi Denetimi Tanımı	1
1.1.1.1.Vergi Denetiminin Amacı	2
1.1.1.2.Vergi Denetim Türleri	3

1.2. VERGİ İNCELEMESİNİN TANIMI, AMACI VE ÖNEMİ

1.2.1. Vergi İncelemesi Kavramı	4
1.2.1.1 Vergi İncelemesinin Amacı	5
1.2.1.2 Vergi İncelemesinin Önemi	5
1.2.1.3 Vergi İncelemesini Diğer Denetim Türlerinden Ayıran Yönler	6
1.2.2. Vergi İncelemesinin Uygulama Esasları ve Yasal Ve Anayasal Dayanakları	9
1.2.2.1 Vergi İncelemesinin Uygulama Esasları	9
1.2.2.2 Vergi İncelemesi ve Buna Dayalı Takdirin Yasal ve Anayasal Dayanakları	10

1.2.2.3. Vergi İncelemedesinde İspat, Delil, Karine Kavramları	12
1.2.2.4. Vergi Ve Ticaret Hukukunda Defterlere İlişkin Hükümlerin Mukayesesi	22

İKİNCİ BÖLÜM

2.VERGİ İNCELEME SÜRECİ

2.1. VERGİ İNCELEMESİNİN YAPILACAĞI YER VE ZAMAN VE VERGİ İNCELEMESİ YAPMAYA YETKİLİ OLANLAR

2.1.1. Vergi İncelemedesinin Yapılacağı Yer ve Zaman	25
2.1.2. Vergi İncelemesi Yapmaya Yetkili Olanlar	26
2.1.3. Yabancı Ülkelerde Vergi İncelemesi Yapan Birimler	27
2.1.4. Vergi İncelemedesinde Süre	29

2.2. VERGİ İNCELEMESİNİN AŞAMALARI

2.2.1. İncelemeye Başlama	29
2.2.2. Sonuçlandırma ve Raporlama	30
2.2.3. Vergi İncelemesi Neticesinde Ödeme	31

2.3 BAZI ÜLKELERDE VERGİ İNCELEMESİ ESASLARI

2.3.1 Almanya	32
2.3.2 Fransa	37
2.3.3 İngiltere	42
2.3.4. İspanya	47
2.3.5. İtalya	50

2.3.6. Amerika Birleşik Devletleri	55
------------------------------------	----

2.4. VERGİ İNCELEMESİ TÜRLERİ ve HUKUKSAL SINIRLAR

2.4.1. Defter Kayıt ve Belgeler Üzerinde Yapılan Vergi İncelemesi	56
2.4.2. Diğer Yöntemler ve Hukuksal Sınırlar	57
2.4.2.1. İşletme İçinde Gözlem ve Tespitler İle Yapılan Vergi İncelemesi	58
2.4.2.2. Hizmet İşletmelerinde Bazı Girdilerden Hareketle Hasılatın Kavranması	58
2.4.2.3. Fiili Envanter Çalışması	59
2.4.2.4. İşletme Dışında Toplanan Bilgi ve Deliller İle Yapılan Vergi İncelemesi	59
2.4.3. Vergi İncelemesine Yardımcı Unsurlar	59

2.5. VERGİ DENETİMİNİN MÜKELLEF AÇISINDAN PSİKOLOJİK ETKİLERİ

2.6. VERGİ DENETİMİNİN İDARE AÇISINDAN PSİKOLOJİK ETKİLERİ

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. VERGİ İNCELEMESİ ETKİNLİĞİ, SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

3.1. ÜLKEMİZDE VERGİ İNCELEMESİNİN ETKİNLİĞİ

3.1.1. Bulunan Matrah Farklarının İncelenen Matraha Oranı	62
3.1.2. Mükellef Sayısı Bakımından İnceleme Oranı	67
3.1.3. Vergi İncelemesinin Bazı İller İtibariyle Oranları	72

3.1.4. Uyuşmazlıklar İle İlgili Değerlendirme	75
3.1.5. Vergi İncelemesi Neticesinde Yıllar İtibariyle Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Rakamları	75

3.2. SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

3.2.1. Vergi İncelemesine İlişkin Sorunlar	79
3.2.1.1. İdari Nitelikli Yapısal Sorunlar	79
3.2.1.2. Hukuksal Boyutta Karşılaşılan Sorunlar	80
3.2.1.3. İnceleme Yöntemleri İle İlgili Karşılaşılan Sorunlar	81
3.2.1.4. Çözüm Önerileri	81

4. VERGİ İNCELEMESİNİN AVRUPA BİRLİĞİ İLE UYUMLAŞTIRILMASI

5. SONUÇ

KISALTMALAR:

VUK	Vergi Usul Kanunu
İYUK	İdari Yargılama Usulü Kanunu
VB	Ve Benzeri
TTK	Türk Ticaret Kanunu
KDV	Katma Değer Vergisi
MD	Madde
AATUHK	6183 Sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun
TÖU	Tarhiyat Öncesi Uzlaşma
MAD	Madde
A.G.E.	Adı Geçen Eser
A.G.M.	Adı Geçen Makale

GİRİŞ

Devletlerin varlık sebebi olan fonksiyonlarını yerine getirirken gerekli olan finansmanı sağlama araçlarından en önemlisi olan vergi tanım itibarıyla kamu harcamalarının finansmanını sağlamak amacıyla gerçek ve / veya tüzel kişilerden ödeme güçlerine oranla zorunlu, nihai ve karşılıksız olarak alınan parasal tutardır. Diğer yandan ödeyenler açısından vergi sahip olunan maddi varlıkların kazanç ve iratların bir bölümünün belli hizmetleri ifa edebilmesi için karşılıksız olarak devlete aktarılması anlamına gelmektedir. Devletler vergilerden yeterli kaynak sağlayamadıklarında borçlanma yoluna gitmekte ve bu da vergilendirmeye nazaran ekonomi üzerinde farklı sonuçlar doğurmaktadır. Ancak devlet açısından maliyet ve uygulanabilirlik açısından en önemli kaynak vergilerdir.

Vergi mevzuatının birçok alanı kapsamaması, teşvik ve istisna uygulamalarının çokluğu, vergi kanunlarının kolay anlaşılabilmesi, vergi mükelleflerinin ekonomik planlarını etkileyecek şekilde sürekli değişmesi, beyan esasına dayanan vergi sistemlerinde mükelleflerin vergi matrahına esas teşkil edecek bildirimleri kendi inisiyatifleri ile belirliyor olmaları vergi mükellefi olanların vergi kaçırma ve/veya vergiden kaçınmalarına neden olmaktadır.

Vergi; devlet gelirlerinin ve kamu harcamalarının finansmanını sağlamada en sağlıklı kaynağı oluşturmaktadır. Ancak devletlerin vergi gelirlerini tam ve gereği kadar toplayabilmeleri mümkün olamamış ve her dönemde çeşitli zorluklarla karşılaşmıştır. Vergiye muhatap olanların da vergiye karşı çeşitli nedenlerle direnç gösterdikleri bilinen gerçektir. Devletler vergi kaybını mümkün olan en az düzeye indirmek amacıyla çeşitli önlemler almak zorundadırlar. İşte burada devreye beyan esasına geçerli olan ülkelerde mükelleflerin beyanlarının doğruluğunun tespiti amacıyla yapılan vergi incelemeleri girmektedir.

Vergi incelemesinin, Anayasa'da yerini bulan verginin yasallığı ilkesine uygun olarak gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Çünkü yasa ile getirilmesi gereken vergilerin ve bunların alınmasına ilişkin usule ilişkin düzenlemelerin, yalnızca yasa ile getirilmesi yetmemekte ayrıca kişi ve/veya kurumlar nezdinde vergi incelemeleri yapılırken verginin yasallığı ilkesi ile doğru orantılı davranılması gerekmektedir.

1980 yılından önce vergi incelemeleri sadece defter ve belge üzerinde yapılabilir iken bu yılda yapılan çeşitli düzenlemeler ile delil serbestliği getirilerek artık her türlü delil kullanılarak defter kayıt ve belgeler dışında harici karinelere göre de inceleme yapılabilmektedir. Bu düzenlemelerden sonra vergi incelemesi yöntem ve türleri hukuki platformlarda daha tartışmalı hale gelmiştir.

Vergi incelemesi neticesinde yapılan tarhiyatlarda olayın bir yönünün vergi yönetimini diğer yönünün mükellefleri ilgilendirmesi, işlemin hukuki boyutlarının her iki tarafça dikkate alınması gereğini ortaya çıkarmaktadır.

Çalışmamızın birinci bölümünde; vergi denetimi ve bunun içinde yer alan vergi incelemesinin kavram olarak değerlendirilmesi, amacı, önemi, benzer denetim türleri ile ayrılan yönleri, anayasal ve yasal dayanakları, uygulama esasları, vergi incelemesinde dikkate alınacak hukuksal kurallar ve ispat, delil, karine kavramları dikkate alınarak değerlendirilmiştir. İkinci bölümde; Türkiye’de, ABD ve bazı AB’ye üye ülkelerde vergi inceleme süreci, kimler tarafından yapıldığı, incelemenin süresi, incelemenin aşamaları, incelemeye başlama, bitirme, raporlama, inceleme sonucu tespit olunan vergi ve cezaların ödenmesi ile incelemenin gerek mükellef ve gerekse idare açısından psikolojik etkileri değerlendirilmiştir. Üçüncü bölümde ise; ülkemizde vergi incelemesinin etkinliği, etkinliğin belirlenmesinde dikkate alınacak hususlar, istatistikî bilgiler, inceleme birimleri tarafından yapılan incelemelerin yıllar itibariyle verimliliği, uyumsuzluk ve tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşma müesseseleri, vergi incelemeleri sırasında karşılaşılan hukuksal, idari, inceleme yöntemlerinden kaynaklanan sorunlar ve çözüm önerilerine yer verilmiştir.

ÖZGEÇMİŞ

Doğum Yeri ve Yılı : İSTANBUL 1964

Öğr.Gördüğü Kurumlar :

	Başlama Yılı	Bitirme Yılı	Kurum Adı
Lise	1978	1981	BURSA KIZ LİSESİ
Lisans	1981	1985	ULUDAĞ ÜNV. İ.İ.B.F. MALİYE BÖLÜMÜ
Yüksek Lisans	2005		ULUDAĞ ÜNV. SOSYAL BİLİMLER ENS.
Doktora	-	-	-
Medeni Durum	EVLİ		
Bildiği Yabancı Diller ve Düzeyi:	İNGİLİZCE		ORTA

Çalıştığı Kurum (lar) : **Başlama ve Ayrılma Tarihleri** **Çalışılan Kurumun Adı**

1.OSMANGAZİ VERGİ DAİRESİ	1987	1989	BURSA DEFTERDARLIĞI
2. BURSA VERGİ DENETMENLERİ BÜROSU BAŞKANLIĞI	1989	2006	BURSA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI
3.İSTANBUL VERGİ DENETMENLERİ BÜROSU BAŞKANLIĞI	2006		İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Üye Olduğu Bilimsel ve Mesleki Topluluklar ve BİMED-BSMMO

Yayımlanan Çalışmalar

Bursa serbest muhasebeci ve mali müşavirler odası yayın organı bilanço dergisinde 2005 yılında inşaat ve taahhüt işlerinde KDV uygulaması adlı makale
22.12.2006

Harika M. KIRGIL
BAŞAK

BİRİNCİ BÖLÜM

1. VERGİ İNCELEMESİNİN VERGİ DENETİMİ İÇİNDEKİ YERİ

1.1. VERGİ DENETİMİ KAVRAMI

Vergi Denetimi kavramının ekonominin diğer denetim kavramları içerisindeki yeri oldukça büyük ve önemlidir. Gelişmekte olan ülkelerde asıl sorun toplam vergi potansiyelinin tam olarak ortaya çıkarılamamasından dolayı devamlı yeni vergiler ortaya çıkarılması ve yeni fiskal yükümlülükler getirilmesidir. İşte kusursuz bir vergi denetimi veya bir oto kontrol sistemi mevcut kaynaklar ile daha çok vergi toplanabilmesi ve yeni vergilere gerek kalmaması demektir.¹

Vergi Denetimi kavramı geniş anlamıyla beyana dayalı vergi sistemlerinde mükelleflerin beyanlarının doğruluğunun tespit edilmesi ve vergi yönetiminin merkez ve taşra örgütünün iç denetime tabi tutulması ve vergi ile ilgili personelin soruşturmalarının yapılmasını kapsamaktadır.²

Beyan esasına dayalı vergi sistemlerinde vergi mükelleflerinin vergilendirme ile ilgili işlemlerini tam olarak yerine getirip getirmediğinin tespiti ile verilen beyannamelerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığı hususlarının belirlenmesinde vergi denetimi kavramı bir gereklilik olarak ortaya çıkmaktadır.³

1.1.1. Vergi Denetimi Tanımı

Vergi Denetimi tanım olarak; İdarenin ve mükelleflerin ilgili kanunlarla tespit edilen kurallar çerçevesinde hareket edip etmediklerinin tespit edilmesidir. Vergi denetimi, ekonomi denetim düzeninin önemli bir parçasıdır.⁴

Diğer bir ifade ile vergi denetimi beyan esasına dayalı ve iyi bir oto kontrol sistemi olmayan vergi uygulamalarında yasal bir gereklilik olarak ortaya çıkmakta ve

¹ Saraç Osman, 'Vergi İncelemesi', Maliye Sigorta Yayınları (15.03.2005), S.436, s.134.

² Şeker H. Nezh, Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi, Beta Basın Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul:1994, s.1-9 ve Altar Ömer Arpacı, 'Vergi Denetimi ve İntosai Meslek Ahlak Kuralları' Maliye Sigorta Yorumları (01.03.2004), S.411, s.175.

³ Şeker Sakıp, 'Vergi İncelemeleri Üzerine Genel bir Değerlendirme', Yaklaşım Dergisi (Mayıs 1993), S.5, s.53.

⁴ Saraç, a.g.m., s.135.

yalnızca vergi mükelleflerinin değil idarenin de denetimini sağlamakta ve vergi uygulamalarının en düşük oranda hata ile gerçekleştirilmesini amaçlamaktadır. Yani vergi denetiminde bir yanda mükellef yasal ödevleri ile ilgili olarak denetlenirken diğer yanda vergi idaresi teftiş uygulamaları ile ve vergi idaresi çalışanları da herhangi bir yanlış uygulama sonucunda tahkikata tabi tutularak denetlenmektedir. Ülkemizde denetim görevini ifa eden denetim elemanları bu üç görevi de üstlenmektedirler.

1.1.1.1.Vergi Denetiminin Amacı

Vergi denetimi vergi güvenliğinin en önemli aracı olarak işletmelerde tespit edilen dönem karlarının düşük gösterilmesini engellemeyi amaçlamakla beraber vergi denetiminin asıl amacı mükelleflerin geçerli olan mali mevzuata uyup uymadıklarını örnekleme yoluyla denetlemek, denetlenemeyenlerde de her an denetlenebilecekleri olasılığını yaratmak suretiyle caydırıcılık yaratmaktır. Yani vergi kayıp ve kaçığını mümkün olduğunca azaltmaktır.² Bütçedeki gider kalemlerine kaynak sağlamak, gelir dağılımında adaletin sağlanması, vergi kanunlarının uygulandığının ve devletin gücünün bir göstergesi olması nedeniyle vergi denetimi makro seviyede de önem kazanmaktadır.(Mart 2004 sayı 411 Altar Ömer Arpacı ‘ Vergi Denetimi ve İntosai meslek Ahlak Kuralları ‘) İntosai = Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı ³

Vergi denetimi vergi kanunlarına uygunluğu ve vergi güvenliğini sağlamak için yapılan çalışmaların tümüdür. Yapılan bu çalışmaları aşağıdaki şekilde gruplamak mümkündür.

—İşletmelerde Vergi İncelemesi (Vergi Revizyonu)

—Yoklama (işletmelerin açılması, kapanması veya işletmelerde meydana gelen değişikliklerin saptanmasına ilişkin işlemler)

—Bilgi Toplama (İnceleme sırasında alınan izahat ve üçüncü kişilerde toplanan bilgiler)

—Kayıt Düzeni açısından yapılan denetim (İşletmelerin işlemlerinin kayıtlara intikali ile ilgili tespitler)

—Sevkiyat ve İmalat kontrolü (İşletmelerin mallarının ne şekilde yer değiştirdiği ne imalatla ilgili işletmelerde randıman hesaplamaları)

—Mükelleflerin yaşam seviyeleri servetleri hakkında bilgi edinerek bu değerler ile gelirler arasında ilişki kurma.⁵

1.1.1.2. Vergi Denetimi Türleri

Vergi Denetimi çeşitli açılardan ayrıma tabi tutulmuştur. Bunlardan bazıları ;

1- a) İçerik ve nedenine göre denetim türleri :

— Olağan belli bir program dâhilinde yapılan denetimler

— Olağan üstü belli bir nedenle yapılan denetimler

b) Mükellefleri sınıflandırarak yapılan denetimler

— Belli ölçülere göre, belli sayıda büyüklük sırasına göre gruplandırılarak yapılan denetimler

c) Verginin türüne göre denetim

— Genel Vergi Denetimi⁶

— Özel Denetim

2- Denetimin yapılış şekline göre

— İç Denetim (Gelir İdaresinin merkez ve taşra teşkilatının denetimi)

— Dış Denetim (Genel olarak Vergi İncelemeleri)

3- Hukuki ayrıma göre;

a) Yükümlülük ve beyanname Tetkiki

aa) Yoklama 1- Toplu Yoklama 2- Bireysel Yoklama)

bb) Beyanname Revizyonu

b) Yaygın ve yoğun Vergi Denetimi

c) İç Denetim (Teftiş)

d) Vergi İncelemesi

1.2. VERGİ İNCELEMESİNİN TANIMI AMACI VE ÖNEMİ

1.2.1. Vergi İncelemesi Kavramı

Vergi incelemesi vergi mükellefleri ve sorumluları; defter kayıt ve belgelerin doğruluğu karinesine dayandıkları sürece vergi mevzuatına uygunluk denetimi faaliyeti

⁵ Şeker, a.g.m., s.17-36

⁶ Şeker, a.g.m., s.17-36

ile çeşitli teknik ve yöntemlerle yapılan muhasebe denetimi ve harici karineler ve delillere göre mükellef faaliyeti içinde ve dışında bir takım bilgilere ulaşarak yapılan araştırma çalışmalarıdır. Söz konusu araştırmalar sonucunda vergi incelemesine tabi tutulan mükelleflerin vergi matrahlarının en doğru şekilde saptanmasının ana kural olduğu tabiidir.⁷

Diğer bir ifade ile vergi incelemesi ile mükellefin işlem ve hesaplarının muhasebe ilkeleri ve vergi hukuku yönünden eleştirel bir gözle yetkili uzman kişilerce denetlenerek hata, noksan ve hilelerin ortaya çıkarılması suretiyle ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun tespit edilmesi ve sağlanmasıdır. Vergi incelemesi asıl etkisini cezalandırma veya ihtilafların idari aşamada uzlaşma yolu ile çözümde de gösterir. Ayrıca vergi kaçırdığı tespit edilen mükellefler hakkında suç duyurusunda bulunmak, ödenmesi gereken verginin teminat altına alınmasını sağlamak amacıyla 6183 sayılı yasa ile ilgili olarak ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz işlemlerinin uygulanması da vergi incelemesinin en önemli etkilerindendir.⁸

Vergilemede yükümlünün bildirimde bulunması esas modern vergicilik anlayışının bir ürünüdür. Bununla birlikte mükelleflerini vergiye karşı dirençlerinin olduğu da bilinmektedir. Özellikle durgunluğun hüküm sürdüğü dönemlerde vergilemenin yükümlünün bildirimine dayalı olması, bildirim esasının denetim mekanizması aracılığıyla desteklenmesini kaçınılmaz kılmaktadır. Yükümlülerin beyanlarının doğruluğunun tespitine yönelik olarak Vergi hukukunda yer alan en önemli düzenleme vergi incelemesidir⁹

1.2.1.1. Vergi İncelemesinin Amacı

Beyan esasına dayalı olan Türk Vergi Sisteminde incelemenin amacı öncelikle mükellefin yasal süreleri içerisinde vermiş oldukları beyanların doğruluğunun araştırılması ve daha sonra ise incelemeden sonraki dönemlere ilişkin verecekleri beyanların doğruluğunun sağlanması yani caydırıcılık etkisinin olmasıdır. Diğer bir

⁷ Şeker, a.g.e., s.34 -53

⁸ Çımat Ali, Türk Vergi sisteminde Vergi Denetimi (İncelemesi) ve Revizyon, Yayınlanmamış Eser, İstanbul: 1997 s.3.

⁹ Şirin Sevil, Avrupa Birliği ve Türkiye’de Vergi Yapısı, Vergi İncelemesi ve Buna Bağlı Olarak yapılan İdari İşlemler, İTO Yayını 2005, s.57-61.

deyişle vergi kaçakçılığını önlemenin ve beyannamelerin güvenilirliğini sağlamanın en etkin yolu vergi incelemesidir.¹⁰

Vergi incelemesinin amacı, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun ‘ Maksat ‘ başlığını taşıyan 134. maddesinde ; ‘Vergi İncelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır.’ Şeklinde tanımlanmıştır. Vergi incelemesinin asıl amacı mükellefleri kanunlar çerçevesinde çalışmaya ve hareket etmeye yönlendirmektir.

Bize göre vergi incelemesinin amacı gerek daha önce beyan edilmiş gerekse beyan edilecek olan vergi matrahlarının doğruluğunun herhangi bir yöntem sınırlaması olmaksızın araştırılması ve ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun saptanmasıdır. Zaten yasa gerekçesinde de ‘Modern vergi inceleme anlayışı, defter ve belge ile kısıtlı olmaksızın vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetini tespiti matuf ilcümlele araştırma, karşılaştırma ve iktisadi gerçekleri nazara alma ve bu olayın tespitinde her türlü delilleri değerlendirme gibi geniş bir muhteva kazanmıştır.’ demek suretiyle vergi incelemesinin amacı açıklığa kavuşturulmuştur.¹¹

1.2.1.2..Vergi İncelemesinin Önemi

Vergi incelemesinin en önemli işlevi vergi kayıp ve kaçığını ortadan kaldırmaktır. Bu amaçla inceleme tarihinden önce verilmiş beyanlarının doğruluğunun saptanmasının yanında daha sonra verilecek beyanların daha doğru bir şekilde idareye intikalini de sağlamak suretiyle önleyici fonksiyonu da bulunmaktadır. Vergi incelemesinin vergi ödeme bilinci üzerinde de önemli bir katkısı bulunmaktadır. Örneğin vergi incelemesi zaman aşımını kapsayan 5 yıllık süre içerisinde her zaman yapılabilmektedir. Bu durumda vergisini zamanında az ödeyen mükellefler inceleme sonucunda ortaya çıkan vergileri hem cezalı hem de gecikme faizi hesaplanarak ödeme yapmak suretiyle normal zamanda ödeyecekleri rakamın çok üzerinde rakamlar ödemektedirler.

Vergi incelemesinin mükellefleri bilgilendirmek, uyarmak, eğitmek ve yardımcı olmak gibi fonksiyonları da bulunmaktadır. Örneğin vergi incelemesi sırasında

¹⁰ Arpacı, a.g.m., s.175.

¹¹ Saraç Osman, ‘Vergi İncelemesi’, Maliye Sigorta Yorumları (15.03.2005), S.434, s.112. ve Aykın Hasan, ‘Vergi İncelemesi’, Maliye Sigorta Yorumları (15.09.2000), S.328, s.38. ve Aykın Hasan, ‘Vergi İncelemesi’, Maliye Sigorta Yorumları (01.11.2000), S.331, s.63. ve Şeker, a.g.e s.35-37.

hakkında olumsuz bir tespitte bulunulan mükellef daha sonra söz konusu olumsuzluğa meydan vermeyecektir.¹²

1.2.1.3 Vergi İncelemesini Diğer Denetim Türlerinden Ayıran Yönler

Yoklama-Vergi İncelemesi

Vergi incelemesi gerek bireysel gerekse toplu yoklamadan amaçları ve işlevleri bakımından, hukuki sonuçları bakımından, söz konusu denetimleri icra edenler bakımından ayrılmaktadır.¹³

Yoklamada mükellefiyet ile ilgili maddi durumların tespiti işe başlama, nakil, terk gibi durumlar tespit edilir iken vergi incelemesinde ise ödenmesi gereken vergilerin araştırma yapılarak tespiti ve düzeltilmesi ve vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi fonksiyonları bulunduğundan daha geniş kapsamlıdır.

Yoklamanın sonucunda vergi mükellefiyeti açısından gecikmiş herhangi bir durum bulunması halinde ilgili mükellef ya Takdir Komisyonuna sevk edilir ya da vergi incelemesine vergi dairesi kanalı ile gönderilir. Kesilecek cezalar ise usulsüzlük cezalarıdır. Vergi incelemesinde ise VUK'nun 29. ve 30. maddeleri uyarınca ikmalen veya re'sen vergi salınması vergi kayıp ve kaçığına yönelik (Vergi Ziyayı) ceza kesilmesi, gecikme faizi istenmesi ve inceleme neticesinde bulunacak farkın fazla olması ve mükellefin kaçma ihtimalinin olması durumlarında ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz kararları aldirabilme imkanları vardır yaptırımları daha fazladır.

Yoklama; yoklama memurları ve yoklama yetkisi verilmiş diğer memurlar tarafından yapılabilmekte iken vergi incelemesine yetkili olanlar (VUK'nun 135. maddesinde sayılan vergi incelemesine yetkili olanlar) aynı zamanda yoklama yetkisini de haizdirler. İlgili kanun maddesinde: 'Vergi İncelemesi, 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 teşkilatlarında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdir.' Hükmü mevcuttur. Buna göre yoklama ve vergi incelemesini yapanlar açısından da farklılıklar mevcuttur.

¹² Şeker, a.g.e., s.37.

¹³ Şeker, a.g.e., s.40-61.

Beyanname Revizyonu – Vergi İncelemesi

Beyanname revizyonu sadece verilen beyannameler üzerinde belli başlı bilgiler baz alınarak yapılan tetkiklerdir. (Karlılık Oranı, Finansman Giderleri, Kanunen kabul Edilmeyen Giderler vb.) Vergi incelemesi ise gerek beyanname ve gerekse defter ve belgeler ile bunların dışında her türlü delil ve veri toplayarak ve geniş yetkiler kullanarak ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun saptanmasıdır.

Beyanname revizörünün aynı zamanda inceleme yetkisine sahip olması gerekir yani vergi dairesi beyanname revizyonunu ancak vergi dairesi müdürü vasıtası ile ve yetki devri ile yapabilir vergi incelemesinde ise ortaya çıkan sonuç tamamen vergi inceleme elemanının inisiyatifindedir. Yetkiyi de VUK madde 135 den alır (İkmalen ve Re'sen Takdir işlemleri vb.).¹⁴

Yaygın Yoğun Denetim – Vergi İncelemesi

Yaygın yoğun denetim cari yıl içerisinde yapılmakla beraber vergi incelemesi gerek cari yıl gerekse zaman aşımı süresi 5 yıl içerisinde yapılabilmektedir. Nitelik ve nicelik bakımından vergi incelemesi idareye daha çok getirisi olan bir müessesedir.

İç Denetim (Teftiş) – Vergi İncelemesi

İç denetimde amaç merkez ve taşra teşkilatı olarak vergi yönetiminin etkinliğinin maksimum düzeye getirilmesi çalışmalarıdır. Vergi incelemesi ise mükelleflerin ödemesi gereken verginin doğru olarak ödenmesini sağlamaktır. Buna göre teftiş idareyi (dolaylı olarak mükellefleri) inceleme mükellefleri ilgilendirmektedir.

İç denetimin sonuçları rakamsal olmakla beraber idarenin vergisel uygulamalardaki aksaklıklarını konu almakta iken vergi incelemesinde sonuçlar tamamen rakamsal olup mükellefleri ilgilendirmektedir.

İç denetimde görev alanlar Maliye Müfettişleri ile Gelirler Kontrolörleri ve taşra denetim birimi olarak da Vergi Denetmenleridir. Vergi incelemesine yetkili olanlar ise yukarıda belirtildiği üzere VUK'nun 135. maddesinde sayılanlardır.

¹⁴ Şeker, a.g.e., s.40-61.

Mali Polis - Vergi İncelemesi

Mali Şube çalışmaları daha çok incelemeye veya vergi kayıp ve kaçığına done teşkil edecek konularda delil ve kanıt bulma anlamında uzman kadrolardan oluşmakta iken vergi incelemesi daha ayrıntılı, kapsamlı, karşılaştırmalı olarak olması gereken vergi matrahının tespitine yönelik bir çalışmadır. Aralarındaki tek bağlantı birincisi araştırma ve delil toplama ikincisi de toplanan delillerin değerlendirilerek hukuki bir sonuç ortaya çıkmasını sağlamasıdır.¹⁵

Muhasebe Denetimi – Vergi İncelemesi

Muhasebe denetimi iktisadi faaliyet ve olaylar ile ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçülere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçlarını ilgili yerlere bildirmek amacıyla yapılan bir çalışmadır. Vergi incelemesinde ise hem muhasebe denetiminden faydalanılmakta hem de vergi mevzuatından faydalanılmaktadır. Muhasebe denetimi gerçek ve tüzel kişilere verilecek bilgiler için yapılır (Örn. Bankalara sunulan mali tablo analizleri vb.). Vergi incelemesi ise sadece vergi yönetimi için yapılır. Muhasebe Denetimi bağımsız denetçiler, iç denetçiler, kamu denetçileri tarafından yapılır. Vergi incelemesi ise kamu denetçileri tarafından yapılır.¹⁶

1.2.2. Vergi İncelemesinin Uygulama Esasları ve Yasal ve Anayasal Dayanakları

Vergi incelemesi genel olarak kanunların verdiği yetkilere dayanarak yapılmakta ve tüm anayasal ve yasal ilke ve hükümler inceleme sırasında bireyselleştirilmektedir. Vergi incelemesinde bir taraf vergi yönetimi diğer taraf ise mükelleftir. Buna göre vergi yönetimini temsil eden vergi incelemesine yetkili olanlar devletin anayasal, yasal hak ve görevleri ile yetkilerine sahip iken diğer tarafta mükellef için sadece vergi incelemesine tabi tutulan kişi veya kurumun hukuksal hakları söz konusudur.

¹⁵ Şeker, a.g.e., s.40-61.

¹⁶ Şeker, a.g.e., s.49-79.

Vergi incelemesinin ilk dayanağı anayasadır. T.C. 1982 Anayasasının 73. maddesinde;

‘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 yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiğı yukarı ve aşağı sınırlar içinde değışiklik yapma yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir’ denilmektedir. Anayasanın bu maddesinde teoride var olan verginin genelliğı, ödeme gücüne uygunluğı ilkesi, kamu giderlerini karşılama amacıyla konulması ilkesi, adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi ve verginin yasallığı ilkesi bir arada dikkate alınmıştır.

Verginin yasal dayanağı ise VUK’nun 134 ve 147. maddeleri arasında düzenlenmiştir.¹⁷

1.2.2.1 Vergi İncelemesinin Uygulama Esasları

Vergi incelemesi genel olarak vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından Vergi Usul Kanununun 134 ve 147. maddelerine istinaden yapılır. Bu nedenle vergi incelemesini yapan ile vergi incelemesine tabi tutulan arasında hem hukuki ve hem de mali boyut bulunmaktadır. Bu hukuki ve mali boyutun tamamlanması sırasında her iki taraf açısından da uyulması gereken bazı kurallar mevcuttur. Öncelikle inceleme elmanı mükellefin incelemeye tabi tutacağı yıla ilişkin defter ve belgelerini yazı ile isteyerek VUK’na göre 15 gün süre verir ve bu süre içerisinde defter ve belgelerin intikalini bekler. Aslında VUK’na göre inceleme mükellefin işyerinde yapılır koşuluna rağmen teamülde inceleme mükellefin işyerinin uygun olmadığı ve ayrı bir oda, masa, telefon vb. tedarikinin mükellefe külfet yaratmaması amacıyla inceleme elemanlarının memuriyet adresinde yapılmaktadır.

Vergi incelemesinin en kısa sürede bitirilmesi gerekmektedir. Vergi incelemesine başlanması sırasında incelemeye başlama tutanağı düzenlenmelidir.

¹⁷ Vergi Usul Kanunu, Madde.134-147.

1.2.2.2 Vergi İncelemesi ve Buna Dayalı Takdirin Yasal ve Anayasal Dayanakları

Vergi incelemesi en önemli yasal dayanağını VUK'ndan almakta olup söz konusu yasa vergi incelemesinin nerede, ne şekilde, nasıl yapılacağı hususlarını belirlemiştir Buna göre;

Vergi incelemesinden maksat; ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. İncelemeye yetkili olanlar tarafından lüzum görüldüğü takdirde inceleme işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılması ve beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurların tetkikine de teşmil edilebilir. Fiili envanterin yapılmasının gerektirdiği ve incelemeyi yapan tarafından tasdik edilen giderler hazinece mükellefe ödenir (VUK madde 134).¹⁸

Bu kanuna veya diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzelkişiler vergi incelemelerine tabidirler (VUK madde 137).¹⁹

Vergi İncelemesinin ne zaman yapılacağıнын evvelden haber verilmesi mecburi değildir (VUK madde 138).²⁰

İnceleme, neticesi alınmamış hesap dönemi de dahil olmak üzere, tarh zaman aşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabilir.

Evvelce inceleme yapılmış veya matrahın re'sen takdir edilmiş olması yeniden inceleme yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline engel değildir.

Vergi İncelemeleri, esas itibariyle incelemeye tabi olanın iş yerinde yapılır (VUK madde 139).²¹

İş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerde incelemenin yerinde yapılması imkânsız olur veya mükellef ve vergi sorumluları isterlerse inceleme dairede yapılabilir.

Bu takdirde incelemeye tabi olanın lüzumlu defter ve vesikalarını daireye getirmesi kendisinden yazılı olarak istenilir.

İncelemenin dairede yapılması halinde, istenilen defter veya vesikaları belli edilen zamanda mazeretsiz olarak getirmeyenler, bunlar ibraz etmemiş sayılırlar Haklı

¹⁸ Orhun Ali Hadi, 'Vergi İncelemesi', Maliye Sigorta Yorumları (15.12.2005), S.454, s.84.

¹⁹ Aykın Hasan, 'Vergi İncelemesi', Maliye Sigorta Yorumları (15.10.2000), S.329, s.49.

²⁰ VUK, madde.134-138.

²¹ Aykın Hasan, 'Vergi İncelemesine Tabi Olanlar', Maliye Sigorta Yorumları (01.10.2000), S.329, s.49.

bir mazeret gösterenlere, defter ve vesikalarını daireye getirmesi için münasip bir mühlet verilir.

Vergi İncelemesi yapanlar, inceleme sırasında aşağıdaki esaslara uymaya mecburdurlar (VUK madde 140).

- 1- İncelemeye tabi olana, bunun mevzuunu işe başlamadan evvel açık olarak izah ederler.
- 2- Nezinde inceleme yapılanın izni olmadıkça resmi çalışma saatleri dışında inceleme yapamazlar veya buna devam edemezler (Tutanak düzenlenmesi ve inceleme ile ilgili emniyet tedbirlerinin alınması bu hükmün dışındadır. Ancak bu gibi tedbirler incelemelerin yapıldığı yerdeki faaliyeti sekteye uğratmayacak şekilde yapılır).
- 3- İnceleme bitince, bunun yapıldığını gösteren bir vesika nezinde inceleme yapılana verilir.

İnceleme esnasında lüzum görülen hallerde, vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumları ayrıca tutanaklar ile tespit ve tevsik olunabilir. İlgililerin itiraz ve mülahazaları varsa bunlar da tutanağa geçirilir. Bu suretle düzenlenen tutanakların birer nüshasının mükellefe veya nezinde inceleme yapılan kimseye bırakılması mecburidir (VUK madde 141)

İlgililer tutanakları imzalamaktan çekindikleri takdirde tutanakta bahis konusu edilen olaylar ve hesap durumlarını ihtiva eden defter veya vesikalar, nezinde inceleme yapılandan rızasına bakılmaksızın alınır ve inceleme neticesinde tarh edilen vergiler ve kesilen cezalar kesinleşinceye kadar geri verilmez. İlgililer her zaman bu tutanakları imzalayarak defter ve vesikaları geri alabilirler. Ancak bu defterlerin suç delili olmaması şarttır.

143 üncü madde hükmü, yukarıdaki şekilde alınan defter ve vesikalar hakkında da uygulanır.

114 üncü maddenin dördüncü ve son fıkraları hükümleri yukarıdaki şekilde defter ve vesikaları alınan mükellefler hakkında da caridir.²²

²² VUK, İnceleme ile ilgili maddeler.

1.2.2.3. Vergi İncelemede İspat, Delil, Karine Kavramları

İSPAT: Bilimde; ispat bir önermenin doğruluğu veya yanlışlığı üzerine bir kanaat (kanı) sağlayabilmedir. Hukukta ispat, bir olayın varlığı veya yokluğu üzerine bir kanaat sağlayabilme ve bunun için yasal gerekleri yerine getirebilmedir. Hukukta medeni, cezai, idari ve mali usulde ispattan söz edilebilir. Dört usuldeki ispat, birbirinden fazla farklı değildir, birbirine benzer durumdadır. Bizim üzerinde duracağımız mali usulde, yani vergi usulünde ispat üzerinedir.

Başlıca iki ispat türünden söz edilmektedir.

1-Karine ile ispat: Bilinen olaydan bilinmeyen olayı çıkarmadır. Bu çıkarma ya tecrübe kuralına dayanır ya da bilirkişiden yararlanır.

2-Görünüşte ispat:

Delil ise, genel olarak ispat araçlarına verilen addır. Vergi hukukunda belli başlı ispat Araçları (deliller) yazılı ve sözlü bilgiler, bilirkişi raporları, keşif sonucu yapılan gözlemler ve nihayet en önemlisi defter ve belgelerdir.

Vergi hukuku açısından delilleri ikili bir ayrıma tabi tutmak mümkündür:

1 — Dolaysız delil (Direct Evidence): Vergi ziyasını ispatlayan her türlü defter ve belgeler, tanık beyanları dolaysız delil niteliğindedir.

2 — Dolaylı delil (Circumstantial Evidence): Dolaylı delile hukukta «karine ve emareler» de denir. Bunun esası, var olan ve bilinen bir duruma dayanarak bilinmeyen bir durumun varlığını kabul etmektir.²³

DELİL: Bilindiği üzere "delil" deyimini ilk defa 2365 sayılı yasanın 4. maddesi ile Vergi Usul Yasasının 30. maddesine 6'ncı bent olarak eklenerek "Tutulması Zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair deli bulunursa" hükmü ile getirilmiş olup, bu değişikliğe paralel olarak delil deyiminin tanımı yapılmamıştır. Ancak, yasada deli deyiminin tanımlanmamış olması bir eksiklik değildir. Modern vergi hukuku anlayışına uygun olarak, inceleme elamanına ispat açısından serbestlik getirilmesidir. Gerçekten, 2365 sayılı yasa çıkmadan önce (1981'den önce) Vergi incelemesinde kullanılan tanık deliller re'sen ve ikmalen tarhiyat konularında tereddütler yaşıyordu. Bir taraftan Vergi Usul Yasasının 30. maddesinde, re'sen takdir nedeni olabilecek (maddi delillerin bulunmadığı varsayılan) durumların beş bent halinde sıralamaya tabi tutulmuş olması, diğer taraftan aynı yasanın 134.

²³ Şeker, a.g.e., s.219-277.

maddesinde incelemenin maksadı tanımlanırken "Vergi incelemesinden maksat;defter,hesap ve kayıtlara dayanılarak ödenmesi lazım gelen vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır" denilmiş olması, vergi incelemelerini sınırlayıcı bir etken olmuştur.

2365 sayılı yasa ile öncelikle 134. madde değiştirilmiş (1980'den sonra) ve vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olarak tanımlanmıştır. Bu tanımın sonucu olarak da incelemelerde defter hesap ve kayıtlarına bağlı kalma gibi zamanımızın modern vergicilik anlayışına tümüyle karşıt olan uygulamadan vazgeçilmiştir. 30. maddeye eklenen 6'ncı bent hükmünde ise, tutulması zorunlu olan defter veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığının herhangi bir delil ile ispat edilebileceği açıkça belirtilmiştir

Yasa gerekçesinde özetle, şöyle demektedir: Kanıt (delil) sistemine ilişkin genel kurallar getirilmiştir. Verginin bağlı olduğu olayın saptanması Vergi Usul Kanununda yer alır. Olayın gerçekliğinin kanıtlanması gerekir. Kimi mükellefler az vergi verme çabası içindedir. Bu mükellefler, yasaların açık ve hoşgörülü olanaklarından yararlanırlar, vergiye bağlı gelir ve işlemlerini gizlerler, vergiye bağlı değilmiş gibi gösterirler. Şimdiki yasamızda kanıtlama maddi ve biçimsel delil anlayışına dayanmaktadır. Bu durumda vergiyi doğuran olayın gerçek yönü saptanamamaktadır. Vergi yönetimi ve vergi yargısı, konuyu kavramakta güçlüklerle karşılaşmaktadır. Oysa, kanıtlamada her türlü delil serbestçe kullanılmalı ve ekonomik gereklere göre değerlendirilmelidir. Batı ülkelerinde serbest delil sistemi vardır. Vergi Usul Yasamıza serbest delil sisteminin getirilmesi öngörülmüştür. Bu amaç için, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyetinin ve oluş şeklinin esas alınacağı ilkesi, yasada yer almıştır. uygulamada olay gösterildiği şekilde değil, gerçek yönü ile ele alınacak buna göre işlem yapılacaktır.

Vergiyi doğuran olay ve işlemlerin gerçek mahiyeti, şimdiye kadar alışılmış olduğu üzere sadece defter ve belge gibi maddi ve biçimsel delillerle değil, her türlü delil ile, her türlü kanıtlama araçları ile saptanacaktır. Defter, kayıt ve belge gibi maddi deliller ile saptanan fark ikmalen tarha, bunlar dışındaki delillerle gerçekliği saptanan fark re'sen tarha konu olacaktır. Kanıtlamada, şahit beyanı, kısıtlı kullanılacaktır.

Bu gerekçelere dayanılarak getirilen kanun maddesi aynen şöyledir.

—İspat: Vergilendirmede vergi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyet 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.

Sonuçta; İkmalen vergi salınmasında matrah farkı saptanması yükümlü defter kayıt ve belgeleri ile sınırlandırılmıştır.

Re'sen takdir ve re'sen vergi salınmasını gerektirecek olayın her türlü delille kanıtlanabileceği ilkesine yasa metninde yer verilmek sureti ile, vergi hukukumuzda yasal olarak, serbest delil sistemine geçilmiştir.

Vergi incelemeleri uygulamalarında günümüzde serbest delil sistemi geçerlidir. Buna göre inceleme elemanı mükelleflerin defter ve belgeleri, ticari diyalogda bulunduğu firmaların kayıtları, diyalogta bulunduğu banka kayıtları, ve yanı sıra harici karinelere göre de tespit yapılabilme imkanı vardır. Bunlar elektrik sarfiyatları, müşteri ifadeleri, kapasite raporları, bağlı bulunulan oda ve/veya birliklerden edinilen bilgiler, vergiyi doğuran olayla doğrudan ilgili olan kişilerin ifadeleri, vb.dir.²⁴

İdari Yargılama Usulü Kanunu açısından getirilen kuralları özetleyelim.

Vergi mahkemelerinde yazılı yargılama usulü uygulanır ve inceleme evrak üzerinde yapılır (md.1). ...yargı yetkisi hukuka uygunluğun denetimi ile sınırlıdır. Yerindelik denetimi yapılamaz ... İdari eylem ve işlem niteliğinde veya idarenin takdir yetkisini kaldırarak biçimde karar verilemez (md. 2). İdari makamların sükûtu kuralı vergi hatalarında ve vergi uyuşmazlıklarında uygulanmaz (md.10 ve 11). Duruşmalar açık yapılır. Genel ahlakın veya kamu güvenliğinin gerektirdiği hallerde... gizli... yapılır (md.18). Danıştay... Vergi mahkemeleri bakmakta oldukları davalara ait her çeşit incelemeleri kendiliklerinden yaparlar. Mahkemeler... Evrakın gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebilirler... Gizli belge ve dosyalar taraf veya vekillerine incelettirilemez (md.19). ...Sonradan belge ibrazı mahkemece kabul olunabilir (md.21). Konular aydınlandığında meseleler sırasıyla oya konular ve karara bağlanır... Yargılama usullerine ilişkin meselelerde... işin esası

²⁴ Şeker, a.g.e., s.121-155.

hakkında... oy kullanılır (md.22), ... Kararda... Davacının ileri sürdüğü olayların da dayandığı hukuki sebeplerin özeti, istem sonucu... Kararın dayandığı hukuki sebepler ve gerekçesi ve hüküm... Bulunur (md.24). Vergi uyuşmazlıklarında... Davaların açılması... tahsil işlemlerini durdurur... ihtirazi kayıt... Tahsil işlemlerini durdurmaz. Bunlar hakkında yürütmenin durdurulması istenebilir (md.27). ... Kanunda hüküm bulunmayan hususlarda; ... Bilirkişi, keşif ve delillerin tespiti... Hallerinde... Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu hükümleri uygulanır. Kanun ve yukarıdaki... haller saklı kalmak üzere, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Vergi Usul Kanununun ilgili hükümleri uygulanır (md.31). Temyiz incelemesi sonunda maddi vakıalar hakkında edinilen bilgi yeterli görülürse veya uyuşmazlık sadece hukuki noktalara ilişkin ise... İşin esası hakkında karar verilir (md.50). Temyiz... kararların yürütülmesini durdurmaz... Yürütülmesinin durdurulmasına karar verilebilir (md.52). Dava açıldıktan sonra ... delillerin tespiti mahkemeden istenir... Tespit mahalli idari veya adli yargı mercilerine yaptırılabilir (md. 58).²⁵

Yorum ile İspatı birbirine karıştırmamamız gerekir. Vergi hukukunda ve vergi incelemelerinde ekonomik yorum kavramı vardır, fakat ekonomik delil kavramı kesinlikle yoktur.

Ticaret Hukuku açısından ; Tacirler arasında, defter tutma teamül haline gelince, tacirle ilişkide bulunan üçüncü kişiler, gerektiği zaman, tacirden, defterlerin ibraz edilmesini istemişler ve böylece, ticari defterler, ticari işlemler için mutata bir ispat vasıtası haline gelmiştir.

Ülkemizde ticari defterlerin delil teşkil etmesine ilişkin hukuki düzenlemeler Ticaret Kanunu'nda yer almaktadır. Ticaret Kanununun 82.maddesinde, ticari defterlerin delil teşkil etmesi için gereken genel şartlar tespit edilmiştir. Bu şartlar;

- 1 -Anlaşmazlık ticari işlerden doğan bir anlaşmazlık olmalıdır.
- 2-Anlaşmazlık, tacir sıfatını haiz kişiler arasında çıkmış bulunmalıdır.
- 3-Tacirin tuttuğu bütün defterlerdeki kayıtlar birbirini doğrulamalıdır (teyit etmelidir).

Bilindiği üzere ticari defterler hem sahipleri lehine, hem de sahipleri aleyhine delil teşkil ederler. Ticari defterler, ister kanuna uygun olarak tutulsunlar, isterse kanuna

²⁵ Şeker, a.g.e., s.219-288.

uygun olarak tutulmamış olsunlar bu defterlerin kapsamı, sahibi ve onun halefleri aleyhinde delil teşkil eder (TTK. Md. 84).

Ticaret Kanununun 84. maddesine göre, kanuna uygun şekilde tutulmamış olan defterlerin kapsamı ancak tacir ve onun halefleri aleyhine delil teşkil eder. Kanuna uygun şekilde tutulmamış defterlerdeki kayıtların tacir lehine delil teşkil etmesi bahis konusu değildir. Türk Ticaret Kanunu'na göre ticari defterlerin, sahibi lehinde delil teşkil etmesi için olumlu şartlar ve olumsuz şartlar olmak üzere iki grup şartı birlikte taşınması gerekir.

Olumlu şartlar şunlardır:

- 1 - Ticari defterler kanuna uygun olarak tutulmuş olmalıdır (TTK. Md. 85).
- 2 - Bütün defterlerin kapsamını birbirini doğrulaması gerekir (TTK. Md. 85).
- 3 - İşletmenin mahiyet ve öneminin gerektirdiği bütün defterler tutulmuş bulunmalıdır. Yani hem belirli zorunlu defterler, hem de işletmenin mahiyet ve öneminin gerektirdiği diğer defterler tutulmalıdır (TTK. Md.1465).

Olumsuz şartlar, hasım taraf defterlerine ait şartlardır. Defterlerin sahibi lehine delil teşkil edebilmesi için, hasım taraf defterlerinin kanuna uygun olarak tutulmamış olması veya birbirini doğrulamaması gerekir. Yahut da, hasım tarafın kanuna uygun olarak tutulmuş bulunan ve birbirini doğrulayan defterlerinin, tacirin delil olarak ileri sürdüğü defterlerin kapsamına uygun olması gerekir.

Vergi Hukuku Açısından ise ; Ticaret Hukuku'nda. hakkında düzenlemeler yapılan kişi tacirdir. Vergi Hukuku'nda ise aynı konumda «mükellef» yer almaktadır.

Vergi Hukukumuzda defterlere ilişkin düzenlemeler VUK'nun mükellefin ödevleri başlığım taşıyan ikinci kitabının ikinci kısmında (171. ve 242. maddeleri) yer almaktadır.

Vergi Hukukumuz defter tutma bakımından esas itibariyle zorunlu sistemi kabul etmiştir. Vergi usul Kanunu'nda ismen belirtilen ve tutulmasına ilişkin şekil ve esaslar açıklanmış bulunan defterlerin tutulması mecburidir. Vergi kanunlarında belirtilmeyen. bir defterin tutulması mükelleflerden istenemez. Ayrıca böyle bir defteri tutmamış olması dolayısıyla mükellef hakkında işlem yapılamaz. Ancak mükelleflerin tutmuş oldukları yasal defterlerin, yaptıkları bütün işlemleri açık bir şekilde göstermesi gerekir.

Vergi Hukuku kamu yararı ile şahsi menfaatlerin çatışmalarından doğan ihtilafların düzenlendiği bir alandır. Bu nedenle de. doğal olarak vergi hukuku açısından

tutulması zorunlu kılınan defterlerin mükellefle ilişkide bulunan üçüncü kişiler lehine bir delil olarak kabul edilmesi, ya da bu yönde düzenlemeler getirilmesi söz konusu olamaz. Ancak VUK'nun 171/5. maddesinde «mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını (emanet mahiyetindeki değerler dahil) kontrol etmek ve incelemek defter tutma amaçları arasında yer almaktadır, Görüldüğü üzere, bir mükellefin tutmuş bulunduğu defterler, mükellefin ilişkide bulunduğu üçüncü şahıslar aleyhine delil olarak kullanılabilir. Ne var ki, burada lehdar durumunda olan, yani, söz konusu defterlerin üçüncü şahıslar aleyhine delil olarak kullanılmasından yararlanan taraf, başka bir mükellef değil, devlettir. Bu nedenle, yukarıda da ifade ettiğimiz üzere, vergi hukukunda, defterlerin, mükelleflerin ticari alacaklarıyla ilgili olmak üzere, sahipleri lehine delil olarak kullanılmasına ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır.

Devlet, herhangi bir mükellefin defterlerini kendi lehine delil olarak kullanarak, bu mükellefle ilişkide bulunan üçüncü kişiler hakkında işlem yapabilmektedir (VUK Md.171/5). Ancak bu aşamada şöyle bir soru akla gelmektedir. Acaba, herhangi bir mükellefin «ihticaca salih bulunmayan» defterleri, mükellefle ilişkide bulunan üçüncü kişiler aleyhine olmak üzere, devlete lehine delil teşkil edecek midir? Bilindiği üzere, birbiriyle alacak-borç ilişkisi içinde bulunan iki mükellef bakımından devlet üçüncü şahıstır. Birbiriyle vergi borçlusu - vergi alacaklısı ilişkisi içinde yer alan devlet ve herhangi bir mükellef açısından ise, mükellefle ilişkide bulunmuş olan herhangi bir mükellef üçüncü şahıstır. Devlete karşı vergi borçlusu konumunda olan bir mükellefin, defterlerine, sırf ileride devlet lehine üçüncü kişilere karşı delil olması amacıyla herhangi bir kayıt yapacağını kabul etmek mümkün değildir. Kaldı ki, herhangi bir mükellefin kabul edilebilir bir belgeye dayanmayan beyanlarının geçerliliği de söz konusu olamaz. Bütün bu hususlar göz önüne alındığında, Vergi Hukuku açısından «ihticaca salih bulunmayan» bir defterde de olsa, geçerli belgelere dayanan kayıtlar, devlet lehine ve üçüncü şahıslar aleyhine delil teşkil ederler.

Vergi hukukunda ispat sorunu iki kısma ayrılır:

1 — Ödevlilerin ispat yükü ve ispat Araçları

2 — İdarenin ispat yükü ve ispat araçları

Ödevlerin ispatlamakla yükümlü buldukları hususlar; gelir, gider ve satış gibi vergi matrahı ile ilişkin konulardır.

Mükellefler defterlerini beyanlarını, doğruluğunu ispatlamak amacıyla tutarlar. Defterlerin tutulmasına ilişkin şekil şartları ve diğer usuller Vergi Usul Kanunu'nda

düzenlenmiştir. Kayıtların kanunla belli edilen şekil içinde yapılmaları veya yapılmamaları mükellefin iradesine bağlı bir husustur. Kayıtların kanunla belli edilen şekiller içinde yapılmasında mükelleflerin yararı vardır,, Aksi halde, ya gelirlerinden indirdikleri giderler kabul edilmeyecek, ya da beyan ettikleri gelir daha çok takdir edilecektir.

Bu nedenle, mükelleflerin tutmuş oldukları defterlerin kendileri lehine delil olabilmeleri, yani beyan etmiş oldukları gelirlerinin doğru olduğunun kabul edilebilmesi için, defterlerin kanunla belli edilmiş bulunan şekil ve usullere göre tutulmuş olması, başka bir deyişle «ihticaca salih bulunması» gerekmektedir.

Defterlerin, vergi hukuku açısından ihticaca salih olmaması, yanında kanunla belli edilen şekil ve usullere tam anlamıyla uyulmamış olması, söz konusu defterlerin sahipleri lehine delil olma özelliklerini ortadan kaldırır. Artık, defterlerin «güvenilir» olma niteliği kalmamıştır. Kamu otoritesi, bundan böyle başka delillerle, —delillerin hiyerarşisi göz önünde bulundurulmaksızın— kamu yararını tesis edici işler yapabilir.

Ancak, bazı istisnai hallerde, ihticaca salih bulunmayan defterler, sahipleri lehine delil teşkil edebilirler. Bu haller, ikmalen tarhiyata» konu olabilecek hallerdir. Yani defterler üzerinden tespit edilebilen matematiksel hata halleridir. Ya da bazı kanuni ölçülerin mükellefin kendi aleyhine olmak üzere yanlış kullanıldığının defterler üzerinden tespit edilebildiği hallerdir.

İdarenin ispatlamakla yükümlü bulunduğu hususlar ise, mükelleflerin vergi kanunlarına aykırı fiilleridir. Bu fiillerin kanunla düzenlenmiş belli biçimlerde işlenmesi söz konusu olamaz. Esas itibarıyla hiçbir mükellef, defterlerinde vergi kaçırmaya yönelik işlemlerine ilişkin izler bırakmaz. Bu fiillerin ortaya çıkmaması, idarenin değil, mükellefin yararına. Bu sebeplerle ki, mükellefler, beyanlarının doğruluğunu defterleri ile ispat edebilirlerken, idareden, mükellefin beyanını doğru olmadığını sadece defterler yardımıyla ispat etmesini beklemek mantıkla bağdaşmaz. Mükellefin defterlerinin ihticaca salih olmadığını tespit ettikten sonra, idare, her türlü delille mükellefin gerçek dönem kazancını takdir edebilir.

Vergi hukuku açısından tutulan defterler, kamuya karşı, sahipleridir lehine ve aleyhine delil olma vasfı haizdirler. Bu defterlerin sahipleri aleyhine delil olma özellikleri, bunların niteliklerine bakılmaksızın —yani ister ihticaca salih olsunlar ister olmasınlar— geçerlidir. Yazımızın ilgili kısmında da belirttiğimiz üzere, ticaret hukuku açısından da defterler. Sahipleri aleyhine her halükarda delil niteliğine sahiptirler.

Sık sık karşılaşılan bir soru ihticaca salih olmayan, yani dönem kazancının re'sen takdiri gereken bir mükellefe ait defterler üzerinden saptanan matrah farkları dolayısıyla «ikmalen tarhiyat»a gidilip gidilemeyeceğidir. Buraya kadar yaptığımız açıklamalardan kolayca anlaşılacağı üzere, defterler ihticaca salih bulunmasalar da, sahipleri aleyhine delil olma niteliğini haizdirler. Tamamen, ihticaca salih olmayan defter kayıtlardan miktarı tespit olunan bir matrah farkı üzerinden ikmalen tarhiyata gitmek, defterlerin sahipleri aleyhine delil olarak kullanılması demektir. Bir kimsenin kendi lehine delil sağlama eğilimi olduğu halde, kendi aleyhine başkasına delil temin etmek eğilimi mevcut değildir. Bunun içindir ki, kanun hükümlerine uygun olarak tutulmuş olmayan defterlerdeki kayıtlardan aleyhte olanların delil sayılması tabii olduğu halde, lehte olanların delil sayılması aynı derecede tabii görülmez.

Vergi mevzuatı uyarınca tutulan defterlerle, diğer mevzuat uyarınca tutulan defterler arasında bir çelişki olduğunda, hangi deftere itibar olunacağıdır. örneğin otel işletmeleri, vergi mevzuatı uyarınca tuttukları defterlerden ayrı olarak, otelde konaklayan kişilerin bir listesini her gün emniyet teşkilatına vermek zorundadırlar. Emniyet teşkilatına verilen listelerde vergi mevzuatı uyarınca tutulan defterler arasında bir çelişki doğduğunda hangisi doğru kabul edilecektir?

Vergi hukuku açısından, gerek mükellefin beyanına, gerekse, vergi idaresinin ek tarhiyatlarına esas teşkil eden defterler, vergi mevzuatı uyarınca tutulması gereken defterlerdir. Vergi idaresi tarafından, bu defterlerin «ihticaca salih 'bulunmadığı» ispat edilmedikçe, söz konusu defterlerin doğru olduğu kabul edilir. Bir mükellefin, vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan defterlere kaydı gereken hususları, vergi matrahın azalmasını tevlit edecek tarzda tamamen veya kısmen diğer defter ve kağıtlara kaydettiği tespit olunursa, söz konusu mükellefin vergi mevzuatı uyarınca tuttuğu defterlerin ihticaca salih bulunmadığı kanıtlanmış olur.

Mükellefin, vergi mevzuatı uyarınca tuttuğu defterlere kaydetmediği hususları diğer mevzuat uyarınca tuttuğu defterlere kaydettiği ve böylelikle vergi ziyana sebebiyet verdiği tespit olduğunda, vergi mevzuat uyarınca tutulan defterler ihticaca salih olmaktan çıkar. Vergi idaresi, bundan böyle, diğer mevzuat uyarınca tutulan defterlerdeki kayıtların doğruluğunu gerek bizzat mükellefin, gerek ilgili üçüncü şahısların ifadesine başvurarak doğrulamak suretiyle, mükellef adına tarhiyat yapabilir.

Vergi hukukumuz, tasdik ettirilmemiş, ancak sahipleri tarafından kabullenilen, ya da bir mükellefe ait oldukları herhangi bir şekilde kanıtlanan defterleri de sahipleri

aleyhine delil olarak kabul etmektedir. Bunun gibi çift defterler, el defterleri, ajandalarda sahipleri aleyhine delil teşkil ederler.

Mükelleflerin vergi kanunlarıyla tespit edilenler dışında ilave defterler tutmaları da mümkündür. Hiçbir mevzuat uyarınca tutulması zorunlu kılınmamış bulunan bu defterlere «muavin defterler» denilmektedir. Muavin defterler, ana kanuni defterlerin daha iyi anlaşılabilmesi ve büyük işletmelerde, ticari faaliyetlerin daha iyi takip edilebilmesi için tutulurlar. Bu defterlerin, hangi hallerde ve hangi usul ve şekle göre tutulacağı vergi kanunlarında belirlenmemiştir. Ancak, eğer tasdik ettirilmişse, muavin defterler, vergi hukuku açısından sahipleri lehine delil teşkil edebilirler.

Mükellefin vergi mevzuatı uyarınca tuttuğu defterleri, kendi içerisinde tutarlı olsalar da bazı hallerde bunlar, sahipleri lehine delil olmazlar. Bu hallerden biri, mükellefin çift defter tutması halidir. Bu durumda, mükellef kendi içerisinde tutarlı yasal defterlerine kaydedilmemiş olan bir kısım hâsılatını, kanıma aykırı olarak tuttuğu diğer bir deftere kaydetmiştir. Diğer hal ise, vergi mevzuatı dışında bir mevzuat uyarınca tutulan bir deftere kayıtlı bulunan bir kısım hâsılatın, vergi mevzuatı uyarınca tutulan ve kendi içinde tutarlı olan defterlere kaydedilmemiş olduğu halidir. Bu iki halde de, yasal defterler, kendi içerisinde tutarlı oldukları halde sahipleri lehine delil olmazlar. Yani mükellefler, beyan etmiş oldukları kazançlarının doğruluğunu kanıtlayamamış olurlar. Bu takdirde vergi idaresi, kanıtlamak kaydıyla ilave tarhiyatlar yapabilir.

KARİNE; Belli olan bir olaydan belli olmayan sonuçlara varmaya yarayan araştırmalar ve yasa tarafından çıkarılan sonuçlar karine olarak adlandırılır. Genel olarak karineler fiili karineler ve yasal karineler olarak ayrılmaktadır. Fiili karineler gerçek hukukla ilgisi olmayan ancak yaşam delili olarak yargıya sunulan ve yargını delil değerlendirmesindeki serbestliği açısından dikkate alınabilirler. Yasal karineler ise belli bir olaydan belli olmayan sonuçların yasa ile ortaya çıkarılmasıdır.

Vergi İncelemede Uygulanan Karineler

-Mükellefin beyan ve defter ve belgelerin doğru sayılması karinesi; vergi idaresi karşıt inceleme ile aksine delil toplamadığı sürece mükelleflerin yasal defter ve belgeleri ile buna bağlı olarak verilen beyannameler doğrudur.

—İktisadi, Teknik, Ticari gereklere ve ticari hayatın akışına uygunluk karinesi;

İnceleme elemanı incelenen olay ile ilgili normal teknik, ticari ve iktisadi icapların neler olduğunu tespit ederek tarhiyat önerebilecektir. Örneğin: İncelenen sektörde karlılık oranının ne olduğunu tam olarak tespit etmeden teknik icaplara uymuyor gerekçesi ile işlem yapılamaz.

—Adli yargı kararlarının ilk görünüş karinesi sayılması; Adli yargı kararları tespit edilen maddi vakalar bakımından vergilendirmede ilk görünüş karinesi olarak değerlendirilir. Örneğin Danıştay işyerinde yangın çıkması sonucu zarar gören bir malın yetkili mahkemece bilirkişi vasıtası ile değerlendirilmesi sonucunda tespit edilen zararın gider yazılabileceği görüşünü benimsemiştir.

—Kasıt Karinesi; vergi incelemesi sırasında bilerek ve isteyerek vergi ziyana sebebiyet vermek fiili neticesinde idare vergi ziyana neden olunan ve yasada sayılan hallerde ayrıca kastın varlığını aramayacaktır.

—Kanuni Ölçü Karinesi::; vergi yasalarında belirlenen kanuni ölçüler vergi idaresi tarafından kullanılan karinelere dir. Örneğin: Kanuni ölçülere uygunsuzluk tespit edildiğinde vergi yönetimi belirlenen prosedüre göre tarhiyat yapar.

—Fazla Miktarda Alıcı İfadesinin Diğer Alıcıları Da Kapsayacağı Karinesi ; Vergiyi doğuran olayla ilgisi bulunan kişilerin ifadelerinin delil olarak kullanılabilceği VUK Madde 3’de belirtilmiştir.Buna göre vergi incelemesine tabi tutulan mükelleften mal alan kişilerin belli bir miktardan fazlasından alınan ifadeler idare lehine kullanılarak tarhiyat yapılabilmektedir.²⁶

1.2.2.4. VERGİ ve TİCARET HUKUKUNDA DEFTERLERE İLİŞKİN HÜKÜMLERİN MUKAYESESİ

—Vergi hukukunda, birinci sınıf tüccar olan gerçek kişiler için tutulması zorunlu kılınmış bulunan kanuni defterlerden kasa defteri (VUK Md.182/4) Ticaret Kanunu açısından tutulması zorunlu değildir.

—Her iki hukuk dalında da tutulması zorunlu bulunan defteri kebirin Vergi usul Kanunu uyarınca tasdiki zorunlu olmamakla birlikte (VUK Md.220) Ticaret Kanunu'na göre söz konusu defterin tasdiki zorunludur.

—Türk Ticaret Kanunu, gerçek kişi tacirler için tutulacak belirli zorunlu defterler bakımından bir seçimlik hak tanımıştır. Buna göre gerçek kişi tacir, isterse ya

²⁶ Şeker, a.g.e., s.243-251.

yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defteri tutar, ya da isterse, bunların yerine, işletmesinin mahiyet ve önemine göre sadece işletme defteri tutar. (TTK Md.66/1,) Halbuki bilindiği üzere, Vergi Usul Kanunu, gerçek kişi tacirlerin defter tutma bakımından birinci ya da ikinci sınıf tüccar olup olmadığı, tacirin ciro haddine bakarak tayin etmektedir (VUK Md.177).

—Vergi hukuku açısından tüzel kişiler, istisnalar hariç, birinci sınıf tüccar kabul edilirler ve bilanço usulüne göre defter tutmak zorundadırlar. Türk Ticaret Kanunu'na göre ise, yukarıda da değinildiği üzere kasa defteri tutmak zorunlu değildir. Buna karşılık, tüzel kişiler Türk Ticaret Kanunu uyarınca bir karar defteri tutmak zorundadırlar. (TTK Md.66/1). Ayrıca, tüzel kişilerden anonim şirketler, pay sahipleri defteri (TTK Md.326), idare meclisi karar defteri (TTK Md.326) ve tahvil defteri (TTK Md.428) tutmak zorundadırlar. Limited şirketler ise bir pay defteri (TTK Md.519) tutmak zorundadır.

—Defter ve belgeler Vergi usul Kanunu uyarınca 5 yıllık muhafaza ve ibraz (saklama) mecburiyetine tabi iken (VUK Md.253, 256) bu süre Türk Ticaret Kanunu'na göre 10 yıldır (TTK Md.68/1).

Sonuçta; Ticaret hukukunda, defterlerin bir ispat aracı (delil) olarak kullanılmasına ilişkin ayrıntılı hükümler yer almasına karşın, vergi hukukunda bu konuya ilişkin düzenlemeler ihmal edilmiştir. Mevzuatta ihmal edilmiş olan bu konu vergi hukuku doktrininde de gerekli ilgiyi görememiştir.

Bu, kanaatimizce, iki hukuk dalında defterlerin tutulma amacındaki farklılıktan kaynaklanmaktadır. Ticaret Kanunu'na göre ticari defterler ticari işletmenin:

- Her iş yılı içinde elde edilen sonuçları,
- Ekonomik ve mali durumunu,
- Borç ve alacak ilişkilerini,

Tespit etmek amacıyla tutulur (TTK Md.66/1).

Görüldüğü üzere, Ticaret Kanunu açısından defter tutma amaçlarından biri ve bizce en önemlisi, işletmenin borç ve alacak ilişkilerinin tespitinde bir delil olmasıdır.

Vergi hukukunda ise defterler aşağıdaki amaçlar için tutulurlar (VUK Md. 171).

1 — Mükellefin vergi ile ilgili ser/et, sermaye ve hesap durumunu tespit etmek;

2 — Vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tespit etmek;

3 — Vergi ile ilgili muameleleri belli etmek;

4 — Mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek;

5 — Mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını (Emanet mahiyetindeki değerler dahil) kontrol etmek ve incelemek;

Vergi hukukunda defterler, esas itibariyle vergi idaresi mükellef ilişkilerinin belgelendirilmesi amacıyla yönelik olarak tutulurlar. Bu nedenle de vergi hukukunda, vergi idaresi mükellef ihtilaflarıyla sınırlı olarak defterlere müracaat gereği doğar. Vergi hukukunda ihtilaf, esasen idare tarafından yaratılır. Çünkü vergi hukukumuzda vergi, prensip olarak beyan üzerine salınır. İdare ise, beyan olunan kazancın gerçek duruma uymadığını iddia etmek suretiyle ihtilaf yaratmaktadır.

Vergi idaresi söz konusu ihtilaflarda, nadiren, mükellefin defter ve belgelerini delil olarak kullanır. Mükellefin defter ve belgeleri üzerinden saptanan kazanç farkları dolayısıyla ikmalen tarhiyata gidilir. ikmalen tarhiyat esas itibariyle basit maddi hatalara dayanır.

Vergi idaresi, yarattığı ihtilafların çoğunluğunda ise, defterler dışındaki delillere dayanır. Bu nedenle de, idare açısından defterlerin delil olarak pek fazla önemi bulunmamaktadır.

Ancak., yine de defterler, mükellefin ilişkide bulunduğu iş çevresinin tespiti ve mükellef beyanını doğru olmadığının katlanabilmesi açısından, vergi idaresinin başvuracağı çok önemli bir kaynak niteliğindedir.²⁷

²⁷Şanver Salih, 'Vergi Hukukunda İspat', Vergi Dünyası (Mayıs 1983), S.21, s.25. ve Şeker, a.g.e., s.121-155.

İKİNCİ BÖLÜM

2.VERGİ İNCELEME SÜRECİ

2.1. VERGİ İNCELEMESİNİN YAPILACAĞI YER VE ZAMAN VE VERGİ İNCELEMESİ YAPMAYA YETKİLİ OLANLAR

2.1.1. Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer Ve Zaman

Vergi Usul Kanunu İncelemenin zamanı başlıklı 138. maddesinde; İncelemenin ne zaman yapılacağına evvelden haber verilmesi mecburi değildir. İnceleme, neticesi alınmamış hesap dönemi de dahil olmak üzere tarh zaman aşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabilir.

Evvelce inceleme yapılmış veya matrahın re'sen takdir edilmiş olması yeniden inceleme yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline mani değildir.hükmünü içermektedir.

Kanunun lafzından da anlaşılacağı üzere vergi incelemesi tarh zaman aşımı süresi içerisinde gerek görülen hallerde haber verilme mecburiyeti olmaksızın ve bir defadan fazlada olabilecek şekilde yapılabilir. Burada dikkat edilecek husus 5 yıllık tarh zaman aşımı süresidir.Tahakkuk ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken safhaya gelmesidir. Yani Verginin hesaplandığı takvim yılından sonraki yılbaşından itibaren 5 yıl içerisinde her zaman yapılabilir.²⁸

Vergi Usul Kanunu İncelemenin Yapılacağı yer başlıklı 139. maddesinde ise Vergi incelemelerinin esas itibariyle incelemeye tabi olanın işyerinde yapılacağını, işyerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin yerinde yapılması imkânsız olur veya mükellef ve vergi sorumluları isterlerse incelemenin dairede yapılabileceği belirtilmiş olup bu durumda incelemeye tabi olanın yasal defter ve belgelerinin daireye getirilmesi kendilerinden yazı ile istenir. İncelemenin dairede yapılması durumunda istenilen defter ve vesikaları belli edilen zamanda mazeretsiz olarak getirmeyenler, bunları ibraz etmemiş sayılırlar. Haklı bir mazeret gösterenlere, defter ve vesikalarını daireye getirilmesi için münasip bir süre verilir.hükmü mevcuttur.

²⁸ Şeker, a.g.m., s.54-55.

Buna göre mükelleflerin defter ve belgeleri kanuna göre incelemeye tabi olanın işyerinde yapılması gerekmekte ise de teamül olarak inceleme mükellefin özel bir talebi olmadığı zamanlarda defter ve belgelerin yazı ile istenmesi suretiyle dairede yapılır. İncelemenin dairede yapılmasının inceleme elemanı açısından kolaylıkları vardır ki bunlar bağlı bulunduğu birim içerisinde inceleme yapıyor olmanın psikolojik rahatlığı, gerekli teknik donanımların memuriyet adresinde hazır bulunması vb. İncelemenin işyerinde yapılmasının ise mükellef açısından işin bir an önce bitirilmesi açısından faydası bulunmaktadır. Kanaatimizce inceleme memuriyet adresinde yapılmalıdır. Çünkü bu gün inceleme elemanlarının iş yükü normal seviyelerin çok üzerinde olduğundan belli bir plan dahilinde kendi iş yüklerine göre yapılmalıdır.²⁹

2.1.2. Vergi İncelemesi Yapmaya Yetkili Olanlar

Vergi incelemesi hesap uzmanları, hesap uzman yardımcıları, ilin en büyük mal memuru, vergi denetmenleri, vergi denetmen yardımcıları veya vergi dairesi müdürleri, tarafından yapılır (VUK madde 135)

Maliye Müfettişleri, maliye müfettiş muavinleri, Gelirler Kontrolörleri ve stajyer gelirle kontrolörleri, Gelirler Genel Müdürlüğünün merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdir.

Ülkemizde 01.02.2006 tarihi itibarıyla vergi denetim kadroları aşağıdaki tabloda görüldüğü şekilde olup toplam denetim elemanı sayısı (maliye müfettiş yardımcısı, hesap uzman yardımcısı, stajyer gelirler kontrolörleri ve vergi denetmen yardımcısı dahil olmak üzere) 3.394'dür. Tahsis edilen ve boş olan kadrolar ise 6.624 olmak üzere toplam kadro 10.018'dir. Boş denetim elemanı kadrolarının bulunması bu kadrolara mevcut kadroların 2 katı daha denetim elemanı alınacağını göstermektedir.

²⁹ Aykın, a.g.m., (15.10.2000), S.330, s.46. ve (15.09.2000), S.328, s.39.

	Dolu Kadro	Boş Kadro	Toplam
Bakana Bağlı	398	1.220	1.618
Maliye Müfettişi	108	359	467
Hesap Uzmanı	290	861	1.151
Gelir İdaresi Başkanlığına Bağlı			
Gelirler Kontrolörleri	330	570	900
Vergi Denetmenleri	2.666	4.834	7.500
Genel Toplam	3.394	6.624	10.018

Vergi incelemesi yapanlar, yanlarında memuriyet sıfatlarını ve inceleme yetkisini gösteren fotoğraflı resmi bir vesika bulundurlar ve gittikleri yerde işe başlamadan evvel bu vesikayı ilgililere gösterirler (VUK madde 136).

Vergi incelemesini Türkiye’de yapan birimler açısından bakıldığında 2005 yılındaki yeniden yapılanma çalışmaları sonucunda bazı denetim birimleri ön planda yer alırken bazı denetim birimlerinin ise söz konusu yapılanma içerisinde hak ettikleri yeri bulamadıkları görülmüştür. Yani yeniden yapılanma bazı gruplara fayda sağlamıştır. Bu bölümde yaşanan sorunlara bir sonraki bölümde yer verilecek olmakla beraber daha çok karşılaştırma yapabilmek açısından diğer ülkelerde vergi incelemesinin hangi birimler vasıtası ile yapıldığının açıklanmasına ihtiyaç duyulmuştur

BAZI YABANCI ÜLKELERDE VERGİ İNCELEMESİ YAPANLAR

Amerika Birleşik Devletleri

Amerika’da vergi inceleme görevini yapan elemanlar yetki ve görevin ifası açısından üçe ayrılmaktadırlar. 1-İncelemelerde haberleşme yolu ile veya yükümlülerle ilişki kurarak beyanname üzerinden, revizyon niteliğinde ve defter belgelere bakmaksızın yapılan çalışmaları *büro inceleme elemanları* yürütmektedir. 2-Mükelleflerin işyerinde

tespit yaparak ve beyannamelerdeki bütün gelir unsurları dikkate alınarak defter ve belgeler üzerinden inceleme yapan *iş yeri inceleme elemanları* ve 3-İş yeri ve konutlarda arama yapabilen delil sayılabilecek belgeler el koyabilen gerektiğinde mükellefleri tutuklama yetkisine de sahip olan *kaçakçılık servisi inceleme ve soruşturma elemanları* bulunmaktadır.

Almanya

Almanya'da vergi incelemeleri vergi dairesi kadrosunda bulunan çok sayıda denetim elemanı, daha geniş ve farklı yetkilere sahip bulunan yüksek maliye idaresine bağlı az sayıda *vergi kaçakçılığı takip elemanları*, ve eyaletlerin inceleme elemanları dışında, eyaletler arası incelemeleri yürütmek üzere Alman Maliye Bakanlığı'na bağlı *denetim elemanları* tarafından yürütülmektedir.

Fransa

Fransa'da vergi incelemesi yetki ve görev alanlarına göre bildirimleri mükelleflerden alanlar, *bölgeler ve illerarası inceleme elemanları*, *Ulusal inceleme elemanları*, ve *tüm vergi ve resimleri inceleyenler* tarafından yürütülmektedir.

İngiltere

İngiltere'de KDV dışındaki tüm vergilere, ilgili iç gelirler idaresi başkanlığı sorumlu olduğundan bu idarenin yaptığı vergi denetimi merkez ve mahalli olmak üzere ayrılmaktadır. Merkezden yürütülen vergi denetimi vergi incelemesi, teftiş işlerini yapan *uzman denetim daireleri elemanları*, Ticari kazançların vergilendirilmesi için *soruşturma şubesi elemanları*, İnşaat sektöründeki giderlerin doğruluğunun denetimi için *inceleme daireleri elemanları*, vergi kaçakçılığı, vergiden kaçınma ve vergi uyumsuzlukları hakkında ve mahalli idarelerin kapasitesini aşacak konularda inceleme yapan *özel daireler elemanları*, vergi kaçakçılığı yaptıkları kesin olan mükelleflerin incelenmesinde *özel inceleme şubesi elemanları*, uluslararası kaçakçılık yaptığı tespit olunan mükellefleri inceleyen *uluslararası şube elemanları* ve stopaj incelemelerini yürüten *paye denetim elemanları*, tarafından yapılmaktadır. Mahallinde vergi incelemesi ise mükellef bildirimlerini kabul eden mevzuata uygun olan ve olmayanları tespit ederek

uygun olmayanlar hakkında ek tarh ve tahakkuk işlemlerini itiraz hakları saklı kalmak üzere yapan vergi dairesine bağlı *müfettişler* aracılığı ile yapılmaktadır.³⁰

2.1.3.Vergi İncelemesinde Süre

Vergi incelemesinin ne zaman yapılacağı incelemeye tabi tutulana daha önceden haber verilmek zorunda olmadığı gibi hukuksal sonuç doğurabilmesi için beş yıllık tahakkuk zamanaşımı içerisinde sonuçlanması gerekmektedir. Teamül olarak vergi incelemesinin mümkün olan en kısa sürede sonuçlanması vergi inceleme elemanının da hedefi olmakla birlikte bazen incelemelerin özellik göstermesinden ötürü uzun zaman aldığı da olmaktadır. Ancak mükellef açısından bakıldığında vergi incelemesinin süresi incelemeye tabi tutulacak mükellefe kesilecek cezayı da belirler hale geldiğinden vergi incelemelerinin süratle bitirilmesi gerektiği sonucu ortaya çıkmaktadır.

Sonuçta vergi incelemesinin hukuki boyutunun yanı sıra mükellef açısından mali boyutunun da dikkate alınarak hızlı bir şekilde sonuçlandırılması gerekmektedir. Böyle mükellefin gecikme faizi ile birlikte ödeyeceği rakam daha düşük seviyede kalacaktır..

2.2. VERGİ İNCELEMESİNİN AŞAMALARI

2.2.1.İncelemeye Başlama

Vergi Usul Kanununun 140. maddesinde; Vergi incelemesi yapanlar incelemeye başlamadan önce incelemeye tabi olana inceleme konusunu açıklamak zorundadırlar hükmü mevcuttur. İnceleme mükellefin (Kişi ve/veya Kurum) inceleme konusunu içeren yıla ait defter ve belgelerinin 15 günlük kanuni süre verilmek ve defter ve belgelerin hazırlanmasını istemek ve mükellef hakkında vergisel ödevlerin yerine getirilmesi ile ilgili aksaklıklar olup olmadığını tespiti ile ilgili olarak vergi dairesi tarh dosyasının istenmesi sureti ile başlar.

³⁰ Şeker, a.g.e., s.86-88.

Defter ve belgelerin inceleme elemanına intikali ile incelemeye başlama tutanağı düzenlenir ve gerek görülen hallerde inceleme devam ederken vergilendirmeyi ilgilendiren olaylar ile ilgili tutanaklar tutulabilir.

Vergi Usul Kanununda vergi incelemesi yapanların uymak zorunda oldukları koşullar aşağıdaki şekilde tespit edilmiştir (Madde 140).

1- İncelemeye tabi olana, bunun mevzuunu işe başlamadan evvel açık olarak izah ederler.

2- Nezdinde inceleme yapılanın muvafakati olmadıkça resmi çalışma saatleri dışında inceleme yapamazlar veya buna devam edemezler (Tutanak düzenlenmesi ve inceleme ile ilgili emniyet tedbirlerinin alınması bu hükmün dışındadır. Ancak bu gibi tedbirler, incelemelerin yapıldığı yerdeki faaliyeti sekteye uğratmayacak şekilde yapılır).

3- İnceleme bitince, bunun yapıldığını gösteren bir vesika nezdinde inceleme yapılana verilir.³¹

Kanaatimizce İnceleme elemanı kanunların kendisine verdiği yetkinin ve sorumluluğun farkında olmalı ve bu doğrultuda davranış sergilemelidir. İnceleme elemanı inceleme sırasında inceleme ile ilgili sorulan soruları yanıtlamalı, incelemenin safahatı ile ilgili bilgi vermelidir.

2.2.2.İncelemeyi Sonuçlandırma ve Raporlama

Vergi Usul Kanununda; İnceleme esnasında lüzum görülen hallerde, vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumları ayrıca tutanaklar ile tespit ve tevsik olunabilir. İlgililerin itiraz ve mülahazaları varsa bunlar tutanağa geçirilir. Bu suretle düzenlenen tutanakların birer nüshasının mükellefe veya nezdinde inceleme yapılan kimseye bırakılması mecburidir.(VUK madde 141)

İlgililer tutanakları imzadan çekindikleri takdirde tutanakta bahis konusu edilen olaylar ve hesap durumlarını ihtiva eden defter veya vesikalar, nezdinde inceleme yapılandan rızasına bakılmaksızın alınır ve inceleme neticesinde tarh edilen vergiler ve kesilen cezalar kesinleşinceye kadar geri verilmez. İlgililer her zaman bu tutanakları imzalayarak defter ve vesikalarını geri alabilirler. Ancak bu defterlerin suç delili olmaması şarttır. Bu hükümler aramalı incelemede de geçerlidir. Ancak defterlerin

³¹ VUK, a.g.kanunun ilgili maddeleri

muhafaza altına alındığı tarihten itibaren vergi beyannamesinin verileceği tarihi kadar olan süre bir aydan az ise beyanname verme süresi kendiliğinden bir ay uzar. Ek süre de bu müddetin bitiminden başlar. (VUK madde 144)

İnceleme bittiğinde inceleme tutanağı düzenlenir. İncelenmek üzere alınan defter ve belgeler mükellefe iade edilir. Ancak imzadan çekinme ile ilgili bir durum varsa bu takdirde 141. maddede yazılı hükümler geçerli olur. İnceleme sonucunda düzenlenen tutanakta tespit edilen hususların mükellef beyanları ile mukayese edilerek çıkan fark matrahlar üzerinden fark vergilerin salınması ve fark vergiler üzerinden cezaların kesilmesi işlemlerini içeren rapor yazılarak ilgili vergi dairesine işlem yapılmak üzere gönderilir.

2.2.3. İnceleme Neticesinde Salınan Vergi Ve Kesilen Cezaların Ödenmesi

Mükellefler vergi incelemesi neticesinde salınan vergi ve kesilen cezaları öderken Vergi Usul kanununun kendilerine sunduğu bazı yasal haklardan faydalanabilirler. Bunlar VUK madde 376 uyarınca cezalarda indirim hakkı veya Tarhiyat Öncesi Uzlaşma hakkıdır. Mükellefler idareye verecekleri bir dilekçe ile ilgili kanun hükmünden faydalanmak istediklerini ve üç ay içerisinde ödeyeceklerini bildirdikleri takdirde haklarında kesilen cezaların vergi ziyayı cezasında ilk defada yarısı, müteakiben üçte biri, usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezalarında üçte biri indirilir. .Söz konusu kanun hükmü ‘ İkmalen, re^sen, veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını ve aşağıda gösterilen indirimlerden arta kalan vergi ziyayı, usulsüzlük, özel usulsüzlük cezalarını mükellef veya vergi sorumlusu ihbarnamelerin tebliği tarihinden itibaren otuz gün içinde vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse; 1- vergi ziyayı cezasında birinci defada yarısı müteakiben kesilenlerde üçte biri, 2- usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezalarının üçte biri indirilir. Mükellef veya vergi sorumlusu ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezasını yukarıda yazılı süre içinde ödemez veya dava konusu yaparsa bu madde hükmünden faydalandırılmaz. Yukarıdaki hükümler vergi aslına bağlı olmaksızın kesilen usulsüzlük cezaları hakkında da uygulanır.’ şeklindedir.³²

³² VUK, madde.376.

Vergi Usul Kanununun ek 11. maddesinde ise mükellefler haklarında salınan vergi ve kesilen cezalar için vergi incelemesi neticesinde ilgili vergi dairesince tarhiyat işlemi yapılmadan önce (kesinleşmemiş rakamlar üzerinden) idarenin belirlediği komisyon üyelerinin katılımı ile kurulan komisyona katılarak genellikle vergi cezalarında ve bazı durumlarda vergi asıllarında belli miktarlarda indirim tabi tutulurla ancak bu uzlaşma müessesesinden faydalanabilmek için mükellef in talebi gereklidir.³³

Mükellefler ayrıca inceleme neticesinde hakkında çıkarılan vergi ve cezaları aynen ödeyebildikleri gibi 30 gün içinde vergi mahkemesine giderek itiraz hakkına da sahiptirler.³⁴ Mükellefler vergi mahkemesine dava açtıktan sonra dava neticesine göre ödeme yapabilecekleri gibi dava devam ederken de ödeme yapabilirler.

2.3.AVRUPA BİRLİĞİ ÜLKELERİNDE VERGİ İNCELEMESİNİN GENEL ESASLARI

Avrupa Birliği Ülkelerinde vergi incelemesinin genel esasları değerlendirilirken söz sahibi ülkeler baz alınmıştır. Bu ülkeler Almanya, İngiltere, Fransa, İtalya Ve İspanya'dır.³⁵

2.3.1. ALMANYA

Alman Gelir İdaresi (Bundesamt für Finanzen)

Almanya'nın tüm mali ve vergi politikası uygulamalarından sorumludur. Ekonomik ve mali politikasının temel ilkesi istihdam ve büyümeyi teşvik etmektir. Federal Maliye Bakanlığı aynı zamanda AB ülkeleri vergi sistemleri ve mali yükümlülükleri uyumlaştırma ve koordine etmekle de uğraşır.ÖTV dışında diğer tüm vergiler eyalet gelir idareleri tarafından idare edilir. Alman vergi sisteminin karakteristik özelliklerinden birisi federal sistem olmasıdır. Almanya'da vergi hukuku az çok aynı olsa da vergi yasalarının nasıl uygulanacağı, vergi gelirlerinin nasıl dağıtılacağı ve hangi vergilerin idare edileceği gibi konularda özellikler söz konusudur. Alman Anayasası vergi düzenleme yetkisini Federal Hükümetle Eyaletler arasında paylaşır. Federal Alman Anayasası Almanya'nın ekonomik veya yasal birliğini sürdürmek için vergi

³³ VUK, madde ek 11.

³⁴ VUK, madde 377-378-379.

³⁵ Şirin, a.g.e., s.114-116.

yasalarını uygulama hakkını Federasyona vermiştir. Eğer Federasyon bu hakları kullanırsa Eyalet'in (Land) bu alanda yasal düzenleme yetkisi yoktur.³⁶

Almanya'da toplam vergi/GSMH oranı Avrupa ortalamasının üzerindedir. Özellikle birleşme süreci sebebiyle, vergi/GSMH oranı 1990'ların başlarında önemli ölçüde artmıştır. Bu artışın önemli miktarı sosyal katkı paylarından kaynaklanmaktadır. 1990'ların ikinci yarısında vergi/GSMH oranı neredeyse iki puan artarak 2000'de %42,5'e yükselmiştir.

Bunun 2003 ve 2004'te düşmesi beklenmektedir. Almanya, AB üyesi 15 ülke arasında toplam vergi gelirlerindeki en yüksek sosyal güvenlik payına sahip olmasıyla göze çarpmaktadır. Dolaysız ve dolaylı vergi payı Birlik içindeki en düşük ülkeler arasındadır. Dolaylı vergilerin payının oransal olarak düşüklüğü büyük ölçüde ÖTV oranlarındaki ılımlı oranlarla ve ayrıca mal ve üretim üzerindeki diğer vergilerin oranlarının oransal düşüklüğü ile açıklanabilir.

1.Nisan.1999'da ekolojik vergi reformu yürürlüğe girdi. Bu, 1998'deki KDV oranının %15'ten %16'ya çıkarılmasından dolayı vergiler alanında son yıllardaki en belirgin değişiklik oldu. 2004'teki vergi oranları (bireysel) %16-45 iken 2005'te bu oranlar %15-42'ye düşürülecektir. Genel kurumlar vergisi oranı %25'tir.

İnceleme Süreci

Asıl incelemeler Vergi Dairesinde bulunan inceleme elemanlarınca yürütülmektedir. Yüksek Maliye Dairesine bağlı vergi kaçakçılığı takip memurları diğer inceleme elemanlarına göre daha farklı ve geniş yetkilere sahiptirler. Bu arada Eyaletlerin inceleme elemanları dışında Federal Maliye Bakanlığı'nın da eyaletler arası incelemeleri yürütmek üzere denetim elemanları mevcuttur. Vergi denetimi, vergi dairelerine bağlı inceleme elemanlarınca yapılmakta, teftiş ve performans ağırlıklı denetim ise Sayıştay tarafından gerçekleştirilmektedir. 2000 yılı başı itibariyle, vergi inceleme elemanı kadro sayısı 14.173 olup, 10.985'i fiilen denetim yapmaktadır. 2002 yılında 6.879.591 işletmenin 218.017'si incelenmiş ve 12.6 milyar Euro'luk matrah farkı bulunmuştur.

³⁶ Şirin, a.g.e., s.114-116.

Vergi denetimi yapanlar belirli sektörlerde uzmanlaşmış denetçilerdir. Örneğin, otomotiv konusunda uzmanlaşmış olanlar bu sektördeki firmaları, gıda konusunda uzmanlaşanlar gıda firmalarını inceler.³⁶¹ Vergi İdaresinin idari kararlarına karşı itiraz başvurusunda bulunulabilir. Ancak, bunun için İdare' nin idari işlemi yapmış olması (vergi tahakkukunda olduğu gibi) veya idari işlemi yapmamış olması gerekir. Ayrıca itiraz Vergi İdaresi'nin idari bir kuralı makul bir süre içerisinde karara bağlamamış olması durumunda da söz konusudur. Yargı yoluna başvurulabilmesi için idari yollardan uyuşmazlığın çözümü yönünde başvuruda bulunulduğu ve bu başvurunun reddedildiğinin belgelendirilmesi gerekmektedir. İtiraz/red talebi idari işlemin bildirilmesini izleyen 1(bir) ay içerisinde yapılması gerekmektedir. Almanya'da gelir, sermaye ve tüketim üzerinden alınan vergiler önemli bir yer tutar. Gelir vergisinin temel formları kişisel gelir vergisi (Einkommensteuer), kurumlar vergisi (Körperschaftsteuer) ve ticari kazanç üzerinden (Gewerbeertragsteuer) alınır. Ticari kazanç vergisi işyerinin bulunduğu yerel idare tarafından alınır.

Pek çok vergi sisteminde olduğu gibi Almanya'da vergi uyumu belli sahalarda diğerlerinden daha iyi durumdadır. Ticari ve mesleki gelire ilgilendiği kadar, vergiler işyeri denetim sistemi sayesinde iyi uygulanır.

Gelir Vergisi beyannamelerinin tahakkuku üst derecede vergi denetmeni (Sachgebietsleiter) tarafından incelenmeden önce orta dereceli bir vergi denetmeni tarafından kontrol edilmek zorundadır. Bu sıra denetim temel olarak beyannamelerin makul olmasıyla bağlantılıdır. Yani farklı gelir gruplarındaki mükelleflerin nasıl yeniden inceleneceği önceki yıllarla olduğu kadar aynı işi ve mesleği yapan mükelleflerin de karşılaştırılmasıyla geliştirilmiştir.

Beyannamelerin net değeri kapsamlı bir denetim için iyi bir araç olabilir. İşyeri denetimleri Almanya'da oldukça gelişmiştir. Yıllık satış tutarı 6.7 milyon DM 'tan fazla olan bir imalatçı firma veya mesleki kuruluş, bir işyeri denetmeninin firmanın muhasebe sistemi ve buna ilişkin belgelerini olağan bir denetim süreci için (son üç veya 4 yıl) kendisine haber vermesinden sonra incelemesini bekleyebilir. Denetimin ne kadar süreceği işin büyüklüğüne bağlıdır. Ciro 50 milyon DM olan mesleki bir kuruluş için denetim süreci en az iki veya üç ay civarında sürebilir.

Müteakiben, vergi denetmeni bir rapor hazırlar, fiili durum ile yasal konular hakkında tek tek görüşülür. Daha küçük işletmeler daha az sıklıkta denetlenir. Bu tarz işletmelerin seçimi belli durumların varlığına bağlı olarak ortaya çıkar.

Alman Vergi İdaresinde toplam olarak 10.000'den fazla işyeri denetmeni çalışır.2000 yılında, toplamda, tüm büyük firmaların yaklaşık %22'si ve orta ölçekli firmaların da yaklaşık % 9'u işyeri denetimine tabi tutulmuştur. İşyeri denetimlerinin bağlı olduğu bu sistemde, ticari ve mesleki kazançtan elde edilen gelir vergisinde, vergi kaçakçılığında çok sert cezalar uygulandığından, uluslar arası bir karşılaştırmada, çok yüksek bir uyum göze çarpar.

Ücret stopajı ise daha kısa aralıklarla (genellikle bir ya da iki yılda İşverenin ofisinde denetlenir. Küçük işletmeler de düzenli bir şekilde stopaj vergisi için denetlenir. Ayrıca, sosyal güvenlik kodlu ödemeleri sosyal güvenlik kuruluşları tarafından işyerinde denetlenir. İşyeri denetim sistemine muhasebecilerin düzenli çalışmasını engellediği ve denetim sürecinin çok uzun olduğu gibi sebepler yüzünden eleştiriler bulunmaktadır. Gelir İdaresi işyeri denetimi yaparken kayıtlarını elektronik ortamda tutan yükümlülerin defter kayıt ve belgelerine on-line ulaşma hakkına sahiptir. Bu durum, modern bilgi toplumu ve elektronik ticaretin büyümesi konusunda denetimlerde mali tasarruf ve etkinliğe olanak tanır.

Alman vergi yasaları daha basit, daha uygun ve daha şeffaf hale getirilerek AB Gereklileriyle uyumlaştırılmıştır. Vergi yargısı iki dereceli olup, ilk dereceli merci vergi mahkemeleridir. (Finanzgerichte).Vergi mahkemesi usulüne uygun olarak mükellefin ve vergi İdaresinin savunmasını alarak, kendisi de gerek gördüğü araştırmaları yaptıktan sonra esas ve usul üzerinde hüküm vermektedir. İkinci derece vergi yargısı ise vergi yargıtayın görevini üstlenmiş bulunan Federal Vergi Mahkemesidir.

Almanya'da Mali Polis maliye teşkilatı içerisinde ve Maliye Bakanlığı'na bağlı olarak faaliyet göstermektedir. Diğer ülkelerle karşılaştırılınca Almanya'da çok geniş çaplı suçla ilgili soruşturmalar(criminal investigations) yapılmaktadır. Büyük firmaları kapsayan önemli mükellefler düzenli olarak inceleme altındadırlar. Her yıl yaklaşık 50.000 kriminal vergi soruşturması davası açılır ki bunun yaklaşık 30.000'i mahkeme tarafından vergi kaçakçılığı mahkûmiyetiyle sonuçlandırılır. Mahkûmiyet mükelleflerin suçla ilgili kayıtlarına dayandırılır. Kriminal mahkemece genellikle parasal cezalar verilir. Hapis cezaları genellikle ertelenir. Bir şüphelinin yurtdışına kaçmasını engellemek için alıkonması çok mümkündür. Kriminal vergi soruşturma büroları sayısı tüm Almanya çapında 1000 şubeden fazladır. Bir vergi memuru – genellikle işyeri denetçisi, yükümlünün kaçakçılıkla ilgili bir işlemine rastlarsa , vergi denetimini durdurur ve olayı kriminal soruşturma bölümüne sevk eder.

Yasal ve gerçeklerin çok açıkça net olduğu durumlarda yükümlü eğer Vergi İdaresi de onaylarsa doğrudan vergi mahkemesine gidebilir. Tahakkuk sonuçlarına karşı verilen dilekçelerin oranı %8 civarındadır. Bu sayı kuşkusuz yükümlülerin beyannamelerini yanlış doldurmaları vb sebepler yüzünden verdikleri ilk dilekçeye ilişkindir. Kuşkusuz, vergi denetmenlerinin hataları da olabilir. Böyle bir durum varsa bunlar da düzeltilebilir.

Eğer vergi denetmeni dilekçede belirtilen konu hakkında farklı düşünüyor ise yükümlüye verilmek üzere, buna ilişkin açıklayıcı bir cevap hazırlamak durumundadır. Bazı durumlarda yükümlü beyannamenin doğruluğu konusunda ciddi Kararsızlığa düşebilir. Böyle durumlarda yükümlü kararsız kaldığı duruma ilişkin başvuruyla beraber itiraz başvurusunda bulunur. Bu takdirde dilekçe vergi idaresi yada doğrudan vergi mahkemesi ile birlikte doldurulabilir. İdari başvurusuna olumsuz yanıt alan mükellef bir (1) ay içinde vergi mahkemesinde dava açabilir. Vergi mahkemeleri bölgesel vergi müdürlüğünün bulunduğu şehirdedir. Doğu Almanya'da yeni vergi mahkemeleri inşa edilmektedir. Almanya'dakiler dahil 20'den fazla vergi mahkemesi bulunmaktadır ve bunlarda da 500'den fazla hakim görev yapmaktadır. Vergi mahkemeleri hem başvurularla ilgili gerçekleri soruşturmakla hem de hukukun uygulanmasından sorumludurlar.

Münih'teki Federal Vergi Mahkemesinin her biri 5 hakim üyesi olan 11 dairesi bulunmaktadır. Burası sadece vergi yasalarının doğru uygulanmasından sorumludur. Bir dava ancak çok önemli olduğuna vergi mahkemesince karar verilirse Federal Vergi Mahkemesine getirilebilir. Dava konusunun bu derece büyük bir öneme sahip olup olmadığına vergi mahkemesi karar verir. Bu nitelikteki bir davaya vergi mahkemesinin olumsuz kararına karşı yükümlünün aynı vergi mahkemesi nezdinde itiraz hakkı bulunmaktadır. 2000 yılında bu nitelikteki davaların %20'si yükümlü lehine sonuçlanmıştır. İş ve ev ikametlerinde yapılacak olan incelemeler için mahkeme kararı gereklidir. Vergi kurumları diğer kurumlardan bir mükellef hakkında bilgi isteyebilirler. Serbest meslek sahipleri, avukat ve din adamlarının mesleki sır saklama hakkı vardır. Vergi mükellefinin yakınlarından bilgi istenmez. Hakkında her türlü karar alınmadan önce, vergi mükellefinin dinlenmesi gereklidir. Alman Gelir Vergisi Yasası, birey veya kurum mukimlerinin dünya çapında vergileme ilkesini benimsemiştir. Mukim olmayanlar ise Alman Gelir Vergisi Yasası tarafından sadece Alman kaynaklı gelirleri üzerinden vergilendirilebilir.

2.3.2. FRANSA

Fransız Vergiler Genel İdaresi (Direction Générale des Impôts-DGI)

Vergiler Genel İdaresi Temmuz 1998’de, Ekonomi ve Finans Bakanlığı bünyesinde kurulmuştur. Bünyesinde sekiz birim bulunmaktadır. Vergiler Genel İdaresi’nin alt birimi olan Mali Kontrol birimi tüm mali incelemeleri yapmakla yükümlü olan birimdir. Nisan 2000’de, Başbakanın isteği üzerine, Devletin reforme edilmesi kapsamında, Kopernik Programı kabul edilmiştir. Amaç, Vergiler Genel İdaresi ve Gelirler Genel İdaresinin mali bilgilenme sistemlerinin gelişmesidir. Bu gelişme de gerçek ve tüzel kişiler üzerine odaklanmış yeni bir sistem olacaktır. Basitleştirilmiş Mali Hesap İdare ile olan ilişkiler basitleştirilerek, her kullanıcıya (şirket-şahıs) kendi mali durumu hakkında global bir vizyon sunacaktır.

Kopernik Programı bilgi ve iletişim teknolojilerinin kullanılmasına dayanan, gerçek bir “e-yönetim” gerçekleştirmeyi amaçlar. Bu da internetle donanmış kullanıcılara vergilerini net’ten beyan etme ve ödeme, şahsi ve ortak birçok servise ulaşma imkânı verecektir. Kullanıcıların mali yönetime ulaşma şekillerini çeşitlendirip çoğaltacaktır. Programın amacı da daha ulaşılabilir bir idare’dir. Kopernik yeni bir organizasyon sistemine dayanacaktır. Vergiler Genel İdaresi ile Gelirler Genel İdaresine ortak olarak bağlı-ulusal anlamda yetkili bir servis kurulacaktır. Bu iki kurumun birlikte başkanlık edeceği stratejik komite, Kopernik programının yönlendirilmesi ve gerekli kararların alınmasını sağlayacaktır. Vergiler Genel İdaresi ve Gelirler Genel İdaresi’nden memurların bulunacağı bir müdür ve müdür yardımcısı tarafından yönetilecektir. Ortak bir çalışma grubu kurulacaktır. İnternette mali portalın açılmasındaki amaç, kullanıcıların bilgilere ulaşmasını kolaylaştırmak ve onlara hizmetleri daha kolay sunmaktır. 1793 tarihli Fransız Anayasasının 101.maddesi, hiçbir vatandaşın kamu görevlerine yardım gibi şerefli bir yükümlülüğünden muaf olmadığını söyler.. Vergi denetiminin de üç görünüşü vardır.

Vergi denetimi, her şeyden önce hukuki bir kavramdır. Bu, vergi yönetimine tanınan; mükelleflerin vergi hususunda yaptıkları hataları, yanlışlıkları, eksiklikleri düzeltme ve tamamlama erki olarak da tanımlanabilir. Bu güç anayasal bir değer taşır. Devlet, anayasaya göre, yönetilenlerin vergi kaçırıp kaçırmadığını denetlemek zorundadır. Tüm mesele Vergi Yönetiminin nereye kadar uzanabileceği sorusunu bilmektir. Çünkü kişinin kişilik hakları da aynı ölçüde, anayasa tarafından

korunmaktadır. Kişisel özgürlük haklarının korunması ile yönetilenlerin temel haklarına yönelik muhtemel tehditler nedeniyle yapılan vergi denetimi arasında İdare hassas dengeyi kurmak zorundadır.

Vergi denetiminin ikinci görünüşü mali boyutundan kaynaklanır. Vergi denetimi hususunda ;Finans ve Ekonomi Bakanlığına bağlı iki birimin müdahalesi söz konusu olacaktır.:Vergiler Genel İdaresi (doğrudan ve dolaylı vergilerle –Gelir Vergisi, KDV gibi vergilerle-İlgileniyor) ve İndirekt Haklar ve Gümrükler Genel İdaresidir. Bu servislerin kendi bünyelerinde de merkezi ve yerel hizmetler arasında belirli bir yetki bölüşümü vardır. Fakat temelde bu iki birim de Vergi Genel Kanunu ve Vergi Usul Yasasında belirtilen kurallara göre hareket ederler. Klasik olarak da denetim, işyerinde denetim ve vergi dairesinde denetim olarak ikiye ayrılır. Dairede yapılan denetim göreceli olarak biraz daha kısadır ve onaylanmış tüm mali bildirimler üzerinde yapılmalıdır. Gerçekte ise vergi dairesi bu bildirimler arasında seçme yapmak zorundadır (çok sayıda bildirim olduğundan). Örneğin Fransa’da 1997 yılında gerçek kişi beyanlarının % 6’sı,kurum beyanlarının da % 15’i incelenebilmiştir. İşyeri denetimlerinde ise biraz daha derinleştirilmiş bir denetim söz konusudur. Şirketler söz konusu olduğunda bu, defterlerin incelenmesi adını alır. Kişisel mali durumun karşı incelemesi adını da özel kişilerin gelirlerinin denetlenmesi söz konusu olduğunda alır. Denetimde, yönetimin kullanabileceği birçok teknik vardır. Örneğin, işyeri denetiminde incelenecek dosyalar arasında seçim yapmak zorunda kalınması gibi..

Vergi denetiminin üçüncü görünüşü toplum olayı olmasında yatar. Vergi denetimi, hukuki bir olay olduğu kadar, bir toplum olayıdır da. Fransa’da mali idare, son yıllarda, tüm çabasını vergi kaçakçılığı noktasına yoğunlaştırmıştır. İşyerinde yapılan denetimler 1993’te 43.000, 1997 ‘de 52.000 adet olmuştur. Vergi İncelemesi ile ilgili yasal hükümler: “Vergiler İdaresi; vergi ve harç koyabilmek, ödenecek borçları ve mükellefin haklarını belirleyebilmek için, yapılan beyanları inceler. İdare aynı zamanda, indirim, borç ödeme ve iade hakkı elde etme amacıyla sunulan belgeleri inceler. Bu amaçla İdare mükellefin sunduğu beyanlar ve belgeler hakkında tüm bilgileri, açıklamaları ve ispatları isteyebilir ”(madde 10). “Vergiler Genel İdaresi’nin memurları, yasal prosedürler içinde, yine yasayla yasaklanmış olan sapmaları, karşı gelmeleri yasal koşullar içinde arayabilir ve tespit edebilirler ”(madde 10/A). “Vergiler Genel İdaresi’nin memurları yasalarda belirlenen bir suçla karşılaştıklarında elde ettikleri verileri Cumhuriyet Savcısına sunarlar” (madde 10/B).“Daha uzun bir süre

öngörülmedikçe, mükellefin, memurun istediği bilgileri açıklamaları ve kanıtları memura sunması için 30 günü vardır”(madde 11).

Vergi İdaresinin memurları işyerinde denetim yaparlar (belirtilen koşullar çerçevesinde).Mükellefin defter tutma usulü de belirtilmiştir. Mükellef yasaların öngördüğü belgeleri tutmak ve göstermek zorundadır”(madde 13). “Vergi veya harç ödemekle yükümlü bulunan mükellef Vergiler Genel İdaresi görevlilerince denetlenir”(madde 45). “Denetim faaliyeti bazen özel teknik bilgiyi gerektirebilir. Bu durumda İdare, kamu kurumlarından veya devletin diğer görevlilerinden görevli birimlerinden yardım ister. Yalnız bu madde ancak bilânçosu 3 milyon euro’yu geçen firmalara uygulanabilir.”(madde 45/A) “Vergi görevlileri mesleki sır ilkesine tabidir.”(madde 45/A). “Askeri ve sivil makamlar, kamu güçleri vergi idaresi memurlarına görevlerini gerçekleştirmede yardımda bulunabilirler”(madde 46). “Eğer yükümlü kayıtlarını enformatik ortamda tutmuş ise, görevli incelemeyi yükümlünün kullandığı kayıt, belgeler üzerinde gerçekleştirebilir. Mükellef incelemenin, şirketin materyalleri üzerinde yapılmamasını isteyebilir. Bu durumda vergi görevlilerine tüm belge-kayıt verilerin kopyalarını sunar. Bu kopyalar şirketin imkânları ile hazırlanır. Yükümlü incelemeyi yapan memurların isim ve idari adresleri hakkında bilgilendirilir. İdare, kopyasını aldığı belgeleri kendisi kopya edip çoğaltamaz ve aldıklarını yükümlüye geri vermek zorundadır”(madde 47/A). “Kişisel mali durum karşı incelemesi gelir vergisi konusunda ve kayıtların denetlenmesi konusunda ise görevliler ulaştıkları sonuçları yükümlülere bildirirler” (madde 49).

İnceleme Süreci

Mali denetim hakkına sahip olan İdare’nin denetim konusunda belirgin güçleri vardır. Bununla beraber bunlar, kısmen de olsa denetime tabi mükelleflere anayasaca sunulan garantilerle karşı denge sağlanmıştır. Vergi Usul Yasasının 16.maddesi, İdareyi Gelir vergisi konusunda mükelleften açıklama –ispatlama isteyebilme hakkıyla donatmıştır. Açıklama istemede İdare, mükelleften mali durumu hakkında net bilgiler vermesini ister. İspatlamada ise bir miktar zorlama söz konusudur. Kanun koyucu da bu konuda duyarlıdır ve ispat isteme belirli durumlarda söz konusudur. İdare mükellefe cevap için 2 aydan az olmayan bir süre vermek zorundadır ve bu süre mükellefe, mali idarenin isteklerine uygun biçimde cevap verme gücünü vermek zorundadır. Eğer yükümlü, İdare’nin bu isteklerine cevap vermezse İdare dava açabilir. Eğer verilen

cevap, İdarece yetersiz bulunursa; yükümlüye cevabını tamamlaması için 30 gün daha süre verilir. Bilgi isteme hakkı, vergi görevlilerine vergi denetimi yapmak ve vergi matrahının doğruluğunu sağlamak için tanınmıştır. Bilgi isteme hakkı üçüncü kişilerden de bilgi toplama hakkını içerir. Vergi Usul Yasası bir üçüncü kişiler listesi belirlemiştir. Bilgi verme zorunluluğuna tabi olan üçüncü kişiler burada belirtilmiştir. Örneğin; işverenler, sosyal güvenlik kurumları, bankalar, borsacılar, serbest meslek sahipleri gibi. Bu mali prosedürler kitabı mahkemeleri de bilgi verme zorunluluğuna uymak zorunda olan üçüncü kişiler içinde alır. Tabi bilgi verme zorunluluğuna uymak zorunda olan bu üçüncü kişilerin ,mali idareye belge sunma zorunluluğu da vardır. Ancak vergi memurları mesleki sır ilkesi gereği üçüncü kişilere bilgi vermezler (incelenen mükellef hakkında) .Mali İdare'ye bilgi sunmayla görevlendirilen üçüncü kişilerin gerekli belgeleri sunmamaları halinde mali ceza , zorlama söz konusudur. Mali arama ve el koyma hakkı Vergi Usul Yasasında madde 16/B, vergi görevlilerine, gelir vergisi, kurumlar vergisi, KDV gibi vergilerle ilgili arama yapma ve belli belgeleri alma yetkisi verir. Bu arama ve el koyma hakkı ancak yükümlünün şüpheli davranışları söz konusu ise, şüphe varsa yapılır (faturasız alış-veriş, verilen faturanın reel durumla uyuşmaması gibi) yani bu hak vergi kaçırmaya uğraşmayan şüpheli davranışı olmayan normal yükümlüye karşı kullanılmaz. Aramaya katılan vergi görevlileri “Inspecteur” ünvanını alır. Arama 6 ila 21 saat arasında gerçekleşir. Arama yükümlünün işyerine yapılabileceği gibi, eğer hileli kaçakçılık hareketleri varsa mükellefin özel mekânına da olabilir veya yükümlü ile ticari ilişki içinde olan üçüncü kişilere ait mekânlara da olabilir. Arama sırasında yükümlü kayıtlarla ilgili kendi görüşünü bildirme, savunma hakkına da sahiptir. Ancak eğer yükümlü yok ise, adli polis memuru ,yükümlünün haklarına saygı açısından ,iki şahit belirler. Arama sırasında alınan kayıt ve belgeler , aramadan sonraki 6 aylık süre içinde geri verilmelidir. İdareye tanınan üstünlüğe karşı bir kontrat olarak onu dengelemek için yükümlüye de bazı haklar tanınmıştır. Bu haklar geçici haklar ve prosedürel haklar olarak ikiye ayrılır. Geçici haklar, İdarenin denetleme yapma hakkının, zamanla sınırlı olmasından kaynaklanan haklardır. Yeniden inceleme yetkisi zamanla sınırlıdır. Yükümlüye usul yönünden tanınan haklar ancak işyerinde yapılan denetimlerde söz konusudur. Kayıtların denetlenmesi, kurumlar üzerindeki vergi, KDV, gelir vergisi kapsamındaki ticari kazançlar bu denetime tabidir. İnceleme başlamadan önce, İdare, kurumu yapacağı denetimden haberdar eder. Denetimin yapılacağı haberi- ilanı, açıkça, incelemeye tabi dönemleri ve vergileri (kontrolün başlayacağı gün de dahil) belli eder. Yükümlü İdare ile ilişkilerinde profesyonel kişi/kurumlardan yardım

alabilir. Vergi görevlileri incelemeye, haber verme tarihinden itibaren 15 gün içinde başlarlar. Böyle bir yasal koşul olmamasına rağmen İdare görevlilerinin bu süreye uymalarını ister. Tüm bunlara rağmen kayıtların kontrolü yükümlüye önce haber vermeden de gerçekleşebilir.

İnceleme genel olarak kurumun işyerinde gerçekleşir. Kayıtların incelenmesi ilk olarak şirketin kayıt altındaki bölümlerini (envanterler – defterler) ilgilendirir. Fakat genel olarak inceleme, yükümlünün tüm ticari-mesleki faaliyetleri üzerinde bilgi sahibi olunabilecek alanlarda, vergi görevlisinin aydınlanması için yapılabilir. İnceleme, şirketler için, 3 ayla sınırlanmıştır. Bilânço değerleri yasada öngörülen tutarı aşan şirketler için bir zaman sınırlandırması yoktur. İnceleme sonunda, yükümlü, inceleme elemanı tarafından incelemenin sonuçları hakkında bilgilendirilir.

Kişisel Mali Durum karşı incelemesi gelir vergisi kontrol edilen mükellefin beyanındaki samimiyeti (gelirleriyle ilgili) ilgilendiren bir incelemedir. İşyerinde yapılan bir denetim olmasına rağmen ,yükümlünün beyan ettiği gelir beyanları ile mal durumu, hayatını devam ettirme biçimi-harcamaları arasındaki bağları inceleyen vergi idaresinin birimlerinde de gerçekleşebilir. İnceleme elemanı beyan edilen gelirler ile harcamaların uygun olup olmadığına bakar. Yükümlü hayat koşullarının sadece beyan ettiği gelire bağlı olmadığını ,başka kaynaklardan (miras-borç) kaynaklandığını gösterirse bu da dikkate alınmalıdır.

Kişisel mali durum karşı incelemesi aynı vergi adına, aynı dönemde yeniden yapılamaz. Ancak bir kaçakçılık (hile-yetersiz, net olmayan bilgi) söz konusu ise yada uluslar arası idari bir destek gerekiyorsa yeniden olabilir. Kişisel mali durum karşı incelemesi süresi 1 yılı geçemez. Bu süre inceleme haberinin alındığı tarihte başlar, düzeltme bildirisinin gönderilmesine kadar sürer. Gizli bir faaliyet durumunda süre 2 yıla çıkabilir. İdare'nin yeniden inceleme sürecinde, düzeltme hakkı vardır. Bu düzeltme hakkı İdare'ye yapılan beyana ekleme, eksiklerini tamamlama yetkisi verir. Bu düzeltme süreci yükümlü açısından bir takım ceza veya zorlama getirebilir. İdare yükümlüye düzeltme bildirisi gönderebilir ve yükümlünün de bu bildiriye yer alan önerileri kabul etmek veya reddetmek için 30 günü vardır. İnceleme sonunda mali-cezai ve sosyal zorlamalar olabilir.³⁷

³⁷ Şirin, a.g.e., s.122-127.

2.3.3. İNGİLTERE

İngiliz Gelir İdaresi (Inland Revenue Office)

Gelir İdaresinin amacı kendisine yasalarla yüklenen vergiyi doğru miktarda ve doğru zamanda toplamaktır. Gelir idaresinin uyum stratejisi ise gönüllü uyumu teşvik edici, uyumsuzluğu ise ortaya çıkarıcı ve düzeltici olmak üzere iki yönlüdür. İngiltere’de vergi incelemesi “tax inspector” denilen inceleme elemanlarınca yapılmaktadır. Denetim elemanı Gelir İdaresi adına bireylerin ve kurumların borçlarını belirler. İhtilafı olaylarda Gelir İdaresi Başkanı’ndan bir önceki aşama olarak Gelir İdaresini temsil eder. Vergi kaçakçılığını araştırır. Ayrıca şirketler, firmalar, bireyler ve ortaklıklara vergi yasalarını uygulamak, hesapları ve bunları oluşturan öğeleri incelemek, incelemeyi yazışarak- işyerine giderek veya görüşme yoluyla yapmak, yükümlülere tavsiyede bulunmak ve anlaşma sağlamak, teknik ve yazı işleri memurlarını yönetmek denetim elemanlarının yapmakla yükümlü oldukları görevlerden bazılarıdır.

Her yıl İdare vergi incelemesi için bazı beyannameleri seçer. Yükümlü beyannamedeki kayıtların ve bunlara ilişkin detayların doğruluğundan sorumludur. İdare yükümlü kayıt ve beyanlarını inceleyerek bunların çok fazla veya çok az vergi ödemelerini önlemek ister. Ayrıca İdare yükümlülerin doğru miktar vergi ödemelerini sağlayarak diğer yükümlülerin güvenliklerini ve vergi sisteminin adaletli bir şekilde işlemesi için çalışır.

İnceleme Süreci

Gelir İdaresi yükümlünün yaptığı beyanı kontrol için olduğu kadar beyanname üzerindeki kayıtları, kontrol gereken bilgiyi sağlamak amacıyla da denetim yapar. İngiltere’de vergi incelemesi kavramı karşılığı olarak “tax enquiry” kavramı kullanılmaktadır. “Tax examination” defter, kayıt ve belgelerin incelenmesi anlamında kullanılmaktadır. “Tax audit” ise Gelir İdaresi dışındaki kişi ve /veya kurumlarca yapılan muhasebe denetimlerini ifade etmek amacıyla kullanılmaktadır..

Serbest çalışan (self employment) vergi yükümlüsü olanlardan, idare beyannamenin ilişkin olduğu dönemi kapsayan kayıtları vermesini isteyebilir. Mektupla yükümlüden kayıtları istenir ve genel olarak yükümlüye bunun için bir aylık süre verilir. Bu süre içinde yükümlünün kayıtları idareye getirmesi istenir. Eğer yükümlü kayıtları

getiremeyecekse kendisine mektubu gönderen kişiye mümkün olan en kısa süre içinde ulaşması gerekir. Zira bu kişi yükümlüye daha fazla süre vermeye karar verebilir. Yükümlünün İdareye ne zaman, ne göndermesi konusunda şüphesi varsa mektubun üzerinde mektubu gönderenin ismi ve telefon numarası bulunur. Buradan gerekli bilgiyi alabilir. Eğer yükümlü beyanname düzenleme yükümlülüğü olmadığını iddia ediyorsa kendisinden bu durumu belgelendirmesi de istenebilir. Yükümlü kendisine mektubu gönderen inceleme elemanı ile konuşabilir veya tercihinin göre yerel ofisle iletişim kurabilir. Yükümlü incelemenin her aşamasında kendisine yardımcı olacak bir uzmandan yardım alabilir. Bu uzmanlar İdare'yle yapılacak her görüşmeye katılabilir ve bu kişiler yükümlü haklarını korurlar. İnceleme elemanları yükümlüden başkasına tavsiyede bulunamazlar. Yükümlüye tavsiyede bulunma konusunda muhasebeciler, vergi uygulamacıları (practitioners) ve diğer uygulamacılar gibi uzman kişiler/kurumlar vardır. Profesyonel uzmandan yardım alan yükümlü bunun ücretini öder. Ancak profesyonel olarak uzmanlık yapan çeşitli gönüllü gruplar da bulunmaktadır. Eğer yükümlü profesyonel yardım almamışsa İdare tüm inceleme süresince ona yardımcı olmaya çalışacaktır. Yükümlü beyannamesini düzenlerken karşılaştığı belirsiz durumları İdare'ye danışarak çözümlenebilir. Beyannamesini uygun şekilde doldurmada ihtiyaç duyacağı bilgi ve tüm belgelerin muhafazasını sağlamak yükümlünün sorumluluğundadır. Yükümlü beyannamesini zamanında ve eksiksiz olarak teslim etmelidir. Eğer yükümlünün beyanname düzenlemek için gerekli bilgiyi sağlaması için zamana ihtiyacı varsa o zaman yükümlü bir tahmin yaparak beyannamesini bu tahmini bilgiye göre düzenlemelidir. İdare geçici durumu “geçici değerler” (provisional figures) olarak isimlendirmektedir. Yükümlü “geçici değerleri” ancak tüm makul çabalarına rağmen nihai değerlere ulaşamadığında kullanılmalıdır. Yükümlü “geçici değerleri” kullanacaksa beyannamede bunun için ayrılmış beyaz alanda göstermeli ve ayrıca beyannamedeki geçici değerlere hangi kutucuklar üzerinde yer verdiğini, nihai sayılara niçin ulaşamadığını ve nihai sayılara ne zaman ulaşabileceğini tahmin ettiği konularında İdare'ye bilgi vermek zorundadır. Yükümlü nihai bilgilere ulaşır ulaşmaz bunları İdare'ye bildirmesi gerekir. Bunun için beyannamede değişiklik yapmak için tanınan süre normal beyan tarihinden itibaren oniki aydır. Ancak yükümlü bu tarihten sonra elde ettiği geçici değerleri de yine İdare'ye bildirmelidir. Eğer yükümlü beyannamesinde bir hata yaptığını fark ederse İdare'nin hatayı fark ederek yükümlüye ulaşmasını beklemeden, gecikmeksizin İdare'ye bir an önce başvurması gerekir. Yükümlü

beyannamesinde hata yaparak fazla vergi ödemişse, normal beyanname verme tarihinden itibaren 5 yıl içerisinde bu yanlışın düzeltilmesini talep etme hakkı vardır.

İnceleme sırasında yükümlünün beyannamesinde düzeltilmesi gereken değişiklikler olması yükümlünün inceleme yılından önceki veya sonraki yıl kayıtlarını da etkileyebilir. Örneğin, yükümlünün ilgili yıl beyannamesinde düşük beyanda bulunduğu belirlenmişse, inceleme elemanları bu durumun incelemeden önceki veya sonraki yıllarda olup olmadığını öğrenmek isteyebilirler. Zaman zaman yükümlünün önceki yıl kayıtları incelenirken sonraki yıl beyannamesini verme dönemiyle çakışabilir. Bu durumda da yükümlü beyannamesini normal zamanında vermelidir. Eğer inceleme elemanlarının bulguları gelecek yıl beyanını etkileyecek gibiyse bu yıla ilişkin beyanlar da incelenecektir.

Yükümlünün beyannamesini tam ve eksiksiz düzenleyebilmek için gerekli kayıtları tutması gerekir. Hangi kayıtları tutması gerektiği yükümlünün durumuna bağlıdır (gerçek kişi olmasına veya bordroya bağlı olarak çalışmasına vb). Eğer yükümlü kayıtlarını tam, eksiksiz, düzenli olarak tuttuğunu ve kuralına uygun olarak detaylı bir şekilde yazıldığını gösterebilirse inceleme süreci süresi ve masraflar azalır. Yükümlünün hangi kayıtları muhafaza etmesi gerektiği yaptığı işe göre değişiklik gösterir. İnceleme elemanı inceleme sonunda, incelemeyi sonuçlandırdığını bildiren bir mektup gönderir. Bu mektup incelemeyi sona erdirdiği için “sona erdirme bildirimi” (closure notice) olarak isimlendirilir. Eğer inceleme sonunda yükümlü beyannamesinde herhangi bir hata tespit edilmişse, inceleme elemanı yükümlünün sonraki yıl beyannamesini eksiksiz olarak doldurması konusunda yükümlüye güvenebilmeyi ister. İnceleme elemanı ile yükümlü yükümlünün yapması gereken değişiklikler hakkında görüşürler. Böylelikle yükümlünün gelecekte yapması gereken hususlar açıklanmış olur. Yükümlü emin olmadığı konularda yardım isteyebilir. Eğer yükümlü beyanında (self assessment) değiştirilmesi gereken tutarlar varsa inceleme elemanları bu değişikliği yaparlar. Sona erdirme bildirimi yükümlüye inceleme sonucu ödemesi gereken vergi veya iadesi gereken vergi hakkında bilgi verir.

Sona erdirme bildirisinde gösterilen şeyle yükümlü hem fikir değilse yada miktar konusunda farklı düşünüyorsa mahkemeye dava açma hakkı bulunmaktadır. Sona erdirme bildirisinde başvurunun nasıl yapılacağına ilişkin bilgi verilmektedir. Bazen inceleme sonunda yükümlüye sona erdirme bildirisi verilmesi gerekemeyebilir. İnceleme sırasında yükümlünün beyannamesinde veya kayıtlarında hata tespit edildiğinde

yükümlü bu hatayı düzeltme konusunda gerekli özeni göstermezse cezalandırılır. Bu durum yükümlüye inceleme başlamadan önce söylenir.

Eğer yükümlü ile İdare anlaşma sağlarsa vergi ve faiz birleştirilir ve yükümlüye imzalaması için özel bir tür mektup hazırlanır. İdare bunu yükümlü ile bütün senenin vergi miktarında anlaşma sağlandığında hem İdare hem de yükümlü için daha büyük kolaylık sağladığı için yapar. Bu özel mektup öneri mektubu (letter of offer) olarak isimlendirilir. Çünkü burada vergi, faiz ve cezalar toptan önerir. İnceleme elemanı yükümlü kayıtlarını incelerken beyannamenin tam ve doğru olup olmadığına karar vermede yükümlünün özel kayıtlarına gereksinim duyarsa yükümlü bu kayıtları temin etmek durumundadır. Örneğin kredi kartı hesapları, finansal kurumların dokümanları, vb. İncelemenin başında yükümlüye gönderilen mektup incelemeyi başlatır ve bu mektup incelemenin hangi alanda yapılacağını belirtir. İnceleme elemanı incelemede yükümlünün beyannamesinin tamamını, beyannamenin belirli küçük bir bölümünü veya beyannamedeki öğelerden sadece birini inceleyebilir. Yasalarda inceleme türleri arasında herhangi bir ayırım yapılmamıştır. Ancak, uygulamada inceleme tür ve alanı oldukça değişiktir. Gelir İdare'sinde inceleme yapılırken iki kategori kullanılmaktadır: Tam İnceleme (Full Enquires-beyannamede yer alan tüm öğeleri kapsar) Yüzeysel İnceleme (Aspect Enquiry-beyannamedeki öğelerden bir veya birkaçını içerir, tam incelemeden daha kısa sürelidir). Pek çok incelemeler risk temelli seçilmelerine rağmen, bazı tam incelemeler gelişigüzel (randomly) seçilebilir. Beyannamelerin çok küçük bir kısmı tam inceleme için tamamen rastlantısal olarak seçilir. Bu durumlar ticari-ticari olmayan yükümlüleri kapsayan serbest beyanda bulunanlar arasından merkez büro tarafından rastgele seçilir. Yerel ofisler bağımsız bir rastgele seçim programı yapamaz. Rastgele incelemelerin yapılmasının başlıca iki nedeni bulunmaktadır: Tüm yükümlüler beyannamelerinin inceleme konusu olarak seçilebilme olasılığı olduğunu bilmelidir. Böylelikle sadece yüksek risk grubuna alınanlar değil nüfusun tüm katmanları için caydırıcı bir güç yaratmak,yükümlü nüfusunun farklı bölümünde ortaya çıkarılabilir uyumsuzlukların çeşit ve büyüklüğünü daha iyi anlamayı sağlar.Bu ,ayrıca ,incelemede bireysel durumları seçim metodlarını ve stratejilerini belirlemesine yardımcı olur . Rastgele seçimle yapılan incelemelerde tam incelemede olduğu gibi işler. Rastgele incelemelerle incelenen yükümlüler diğer inceleme türleriyle incelenen yükümlülerden farklı tutulmamalıdır. Vergi incelemesinin süresi yükümlü işi ve beyannamesinin karışıklığına göre değişiklik gösterir. Yükümlü İdare'nin mektubuna ne kadar kısa zamanda cevap verirse inceleme elemanları da

bunları en uygun sürede tamamlamaya çalışır. İncelemenin hangi aşamasında olursa olsun inceleme elemanı bildirim tam ve doğru olduğundan emin olmadığından önce daha fazla bilgiye gereksinimi olup olmadığına, bildirim doğruluğu hakkında sonuç formu vermek zorundadır. Sonuca ulaşmak için bilgi yetersizse; inceleme elemanı beyannamenin tam ve doğru olduğundan emin olmak için kendisine ulaşabilen bilgiden daha fazlasına gereksinim duyuyorsa konuyu Gelir İdaresi Başkanına götürmeden önce yükümlüden bilgi istemelidir (veya yükümlüyle bir toplantı düzenleyebilir). Yükümlü incelemeye devam edilmesini yersiz bulacağından, inceleme elemanının bu isteğini büyük bir olasılıkla geri çevirecektir. Ancak kuşkusuz inceleme elemanının talebinin yerine getirilmesi de mümkündür. Tam incelemede sonuca ulaşmak, incelemenin başlangıcında olması çok nadirdir. Bu ancak incelemenin ilerleyen aşamalarında gerçekleşebilir. İdare yükümlüyle yapılan tüm toplantılarda not tutar ve bu notların fotokopisini yükümlüye veya danışmanına verilir. İnceleme sonunda inceleme elemanları verginin ödenmesi gereken miktardan az ödendiğini veya ödemenin geç yapıldığını belirlerlerse yükümlünün ceza ödemek zorunda kalabileceği bir suçla suçlanması söz konusudur. Ceza miktarının hesaplanmasında, İdare yükümlüyü samimi ve gönüllü olarak bilgilendirmeye çalışır. Yükümlü inceleme elemanının istediği bilgi ve kayıtlarını göndermez ya da belirli tarihe kadar inceleme elemanına getirmese yükümlüye bunun sebebi sorulur. Eğer yükümlü kayıtlarını isteyen mektubu önemsememe ya da unutma vb. sebeplerle göndermemişse, İdare yükümlüye ihtar mektubu gönderir. Bu ihtar mektubu yükümlüye kayıtlarını göndermesi yada bilgi vermesi için belirli bir süre [genel olarak 30 gündür] verir. Bu ihtar belirli sürede İdare'ye gereken bilginin verilmemesi halinde uygulanacak ceza hakkında yükümlüye bilgi verir. İnceleme elemanı ihtar mektubundan önce veya sonra yükümlünün talebi olması halinde ek süre verebilir. Bu sebeple hangi aşamada olursa olsun yükümlü denetim elemanı ile bağlantı kurmalıdır. İnceleme sürecinde yükümlü ile inceleme elemanı arasında beyanname üzerindeki değişiklik yapma konusunda görüş ayrılığı olabilir. Pek çok görüş ayrılığı müzakere yoluyla giderilebilmektedir. Görüş ayrılığı giderilemezse inceleme elemanı sona erdirme bildirimini düzenleyerek incelemeyi sona erdirir. İnceleme süreci devam ederken yükümlü kendisine yeterince soru sorulduğunu, yeterli bilgiyi verdiğini ve incelemenin daha fazla devam etmesi için sebep olmadığını düşünüyorsa incelemeye “sona erdirme bildirimini” ile son verilmesini isteyebilir. Eğer inceleme elemanı incelemenin sona erdirilmesi görüşüne katılmıyorsa yükümlünün bu dilekçesi şikâyet dilekçesi gibi işlem görür. İnceleme sonunda hazırlanan sona erdirme

bildirimi, İdare'nin incelenen yükümlünün hesapları hakkındaki son kararını açıklar. Bu sonuçlar da beyanname üzerinde gerekli görülen her değişiklik yada değişiklik ihtiyacı olmadığı açıklanır. Eğer karar değişiklik yapılması gerektiği yönünde ise sona erdirme bildiriminde beyannamede yapılması gereken değişiklik yapılmış ve hesap sonucu değiştirilmiş olacaktır. Yükümlü kararlara veya beyanname üzerinde yapılan düzeltmelere karşı dava hakkını kullanabilir. Yükümlü mahkemeye başvurmak istediğinde bunu yazılı olarak yapmalıdır. Bunun için kendisine gönderilen matbu formu doldurabileceği gibi başvurusunu kendi cümleleriyle ifade eden bir dilekçeyle de yapabilir.³⁸

2.3.4. İSPANYA

İspanya Gelir İdaresi (Agencia Tributaria)

İspanya'da vergiler merkezi hükümet, özerk bölge idareleri ve yerel belediyeler tarafından toplanmaktadır. Yaklaşık 15 civarında vergi bulunmaktadır. Bunların arasında gelir vergisi, kurumlar vergisi, emlak vergisi, servet vergisi, çöp vergisi, veraset ve intikal vergisi, motorlu taşıtlar vergisi, KDV sayılabilir. 402 Merkezi hükümet vergileri Ekonomi ve Vergileme Bakanlığınca (Ministerio De Economia y Hacienda) bölgesel vergi toplama merkezlerinden yönetilir. Bölgesel vergiler 17 özerk bölge idaresi tarafından yönetilmektedir. Yerel belediyeler ise kendi yerel vergilerini toplarlar. Toplam vergi yükündeki dolaysız, dolaylı vergilerin ve sosyal güvenlik katkı paylarının oranları çok farklı değildir. Dolaysız vergilerin miktarı GSMH 'nın yüzdesi olarak biraz daha düşüktür. Dolaylı ve dolaysız vergilerin ve daha az yer tutan sosyal güvenlik katkı payları tüm Birlik üyesi ülkeler ortalamasının altındadır. Dolaylı vergilerin GSMH 'daki payı yüzde olarak, AB' deki en düşük ülkeler arasındadır. Bu kısmen İspanya'nın Birlik'teki en düşük standart KDV oranı uygulayan ve iki indirilmiş oranı bulunan ülke olmasıyla ilişkilendirilebilir. Ancak bu aynı zamanda ÖTV ve ürünler üzerindeki diğer vergilerin de AB standartlarından daha düşük olmasından da kaynaklanmış olabilir.

İspanya'daki düşük vergileme özellikle dolaysız vergilerde görülmektedir. Son yıllarda, İspanya Hükümeti iki önemli vergi reformu uygulamaya koydu. Birincisi 1995

³⁸ Şirin, a.g.e., s.130-131.

yılındaki kurum gelirlerinin vergilendirilmesi ve diğeri 1999'daki kişisel gelir vergisi ile ilgilidir ki bunun ikinci bölümüne 2003'ün başlarında geçilmiştir. Reformlarla vergi sisteminin basitleştirilmesi ve tarafsızlığının artırılması amaçlanmıştır. Kurumlar vergisi reformu ile farklı kaynaklardan elde edilen gelirler arasındaki tarafsızlığını artırma ve uyum maliyetlerini azaltma amaçlanmıştır. İspanya'da uygulanmakta olan dolaysız vergiler şunlardan oluşmaktadır.

- *Mukimlerden alınan Gelir Vergisi*

- Kurumsal Gelir Vergisi

- Kişisel Gelir Vergisi

- *Mukim Olmayanların Gelir Vergisi*

- *Sermaye Üzerinden*

- *Servet Vergisi

- *Veraset Ve İntikal Vergisi

- *Yerel Vergiler*

- Dolaylı Vergiler*

- *KDV*

- *Sermaye Transferinden Ve Yasal Belgeler Üzerinden Alınan Vergi*

- *Uluslararası Ticaret Üzerinden Alınan Vergiler: Gümrük Yükümlülükleri*

- *ÖTV(Petrol,alkol vb ürünler üzerinden alınan) den alınanlardan*

oluşmaktadır.

Bireyler devlet, eyalet ve özerk bölgeler tarafından gelir vergisi mükellefidirler. Sermaye kazançlarını ayrı vergilemez. Ancak vergilenebilir gelir ile sermaye kazançları da vergilendirilir.(Gelir vergisi sermaye kazançlarını da kapsar). Özerk bölgeler net servet vergisi uygularlar. İstihdam edilenler ve kendi işini yapan bireyler sosyal güvenlik katkı paylarını karşılamak durumundadırlar. Ayrıca Veraset Ve İntikal Vergisi uygulanır. Mukim bireyler dünya çapındaki bireysel gelirleri üzerinden vergilendirilirler. Mukim olmayanlar ise sadece İspanya'da edinilen gelirleri üzerinden vergilendirilirler. Vergilendirilebilir gelir kaynağına göre beş kategoriye ayrılabilir. - Ücret geliri -Ticari kazanç - Kar payı,faiz geliri ve telif hakkı ücretleri, taşınmaz mülklerden edinilen gelirler ve diğerleri - Sermaye kazançları, - Edinilen (imputed) gelir (kira geliri,vergi cennetlerinde kurulan yatırım kuruluşlarından edinilen gelir vs)

Bireyler için vergileme dönemi takvim yılıdır. Aynı ailenin üyesi olan mukim mükellefler hane halkı ile ortak bir beyanname vermeyi seçebilecekleri gibi ayrı beyanname de verebilirler. Girişimci ve mesleki kazanç sahiplerinin ilgili yılın gelir

vergisi sorumluluğu sebebiyle peşin vergi ödemeleri gerekmektedir. Bu sebeple peşin vergi ödemelerini 3 aylık dönemler halinde beyanname vererek ilgili yılın 20 Nisan, 20 Temmuz, 20 Ekim ve izleyen yılın 30 Ocak günü ödemeleri gerekmektedir. Genel bir kural olarak verginin beyanı zorunludur. Vergi yılına ilişkin yıllık beyanname izleyen yılın 1.Mayıs–30.Haziran döneminde verilmeli ve ödenmemiş tüm vergiler ödenmelidir. Ödeme 2 taksitte yapılabilir. Ödenecek tutarın %60'ı 20 Haziran'a kadar, kalan kısmı da ilgili yılın 5 Kasım tarihine kadar ödenmelidir. Yükümlünün kesinti yoluyla ve peşin vergi ödemesi suretiyle yapmış olduğu fazla vergi ödemesi olursa (ilgili yıl vergi sorumluluğuna ilişkin olarak) bu fazla tutar mükellefe iade edilir. Net servet vergisi 17 özerk bölge adına uygulanır. Mukim bireyler net servet vergisi mükellefidirler. Evli çiftler beyannamelelerini ayrı ayrı vermek durumundadırlar. Bazı istisnaları dışında net servet vergisi mukim bireyin tüm dünya çapındaki gelirlerine uygulanır.Net servet vergisi mükellefin beyanıyla tahakkuk eder. Her takvim yılının vergi beyanname Gelir Vergisi beyanname ile beraber doldurularak, ödemenin de ilgili yılın 1.Mayıs – 30.Haziran döneminde yapılması gerekir.407 İspanya Yasaları Avrupa Birliği direktifleriyle uyum sağlamak için temel değişikliklerin öznesi durumundadır.

İnceleme Süreci

Muhasebe kayıtları mali yılı izleyen dört (4) ay içinde tasdik edilmek zorundadır. Tasdik işlemi defterler kullanılmadan önce yapılabildiği gibi defterler kullanıldıktan sonra da yapılabilir. . Muhasebe kayıtlarını ve buna ilişkin belgelerin 6 yıl saklanması gerekmektedir.

Geliri asgari sınırın üstünde olan herkes, yıllık geliri üzerinden vergi beyanında bulunmakla yükümlüdür. Ayrıca, Vergi mükellefleri vergi kurumlarına, ticari ve mesleki faaliyetlerinin başlangıç ve sona erme tarihlerini, adres değişikliklerini bildirmek zorundadırlar. Bu yükümlülükler uymayanlara para cezası verilir. İşverenler çalışanlarına ödedikleri ücretleri, mali kuruluşlar müşterilerine ödedikleri faiz miktarlarını beyan etmek zorundadırlar. Vergi kurumları bankalardan, bazı vergi mükelleflerinin hesapları hakkında bilgi talep edebilirler. İspanya'da gelir vergisi, sermaye kazançları veya veraset ve intikal vergisi ile ilgili transferlerde 5 yıl olan zamanaşımı süresi 4 yıla indirilmiştir. Yani, şu anda normal zamanaşımı süresi 4 yıldır. Ancak çok ciddi durumlarda bu süre 5 yıl olarak kabul edilebilir. İspanya'da vergi suçları normal vergi suçu ve ağır vergi suçları diye ikiye ayrılmaktadır. Ağır vergi

suçlarında suçun tekrar edilmiş, suçta ısrar edilmiş veya engellemenin ortaya çıkmış olup olmadığına bakılmaksızın kaçakçılıkla ilgili hükümler uygulanır. Vadesi geçmiş vergi üzerindeki faiz ödenmemiş ve/veya beyan edilmemiş miktara göre %50 - %150 arasında değişmektedir. İngiltere’de olduğu gibi inceleme yapılırken işbirliği yapanların cezalarında indirim yapılabilir. İspanya Vergi İdaresi mükellefin İspanya’daki malvarlığı satışını ve banka hesaplarını bloke edebilir. İspanya Vergi İdaresi yükümlünün bireysel vergi durumu hakkında üçüncü kişilerden bilgi alabilir.

Yükümlü vergi idaresinden tereddüde düştüğü konular hakkında bilgi isteyebilir. Bu durum beyannamesini vermeden önce gerçekleşeceği için yükümlünün bilgilenmesini sağlar. Eğer yükümlü İdare tarafından verilen bilginin hatalı olabileceğini düşünüyorsa, kendisi bunu değiştirme hakkına sahiptir. Bireyler beyannamelerini doğru bilgilerle tamamlayıp İdare’ye vermekle yükümlüdürler. Bir İspanyol mukim dünya çapında elde ettiği tüm kazançlardan sorumludur. Vergi İdaresine vergilerin ödenmemesi %50 ile %150 oranları arasında değişen oranlarda cezalandırılır ve bazı durumlarda ceza olarak yükümlünün devletten alacağı yardımlar, devlet ve diğer kamu kuruluşlarıyla olan sözleşmelerince alacağı yardımlar 5 yıl süre boyunca verilmez.

Yükümlü vadesi gelen bir vergi borcunu vadesinden sonraki üç ay içinde öderse %5 oranında, ödeme üç aydan sonra fakat altı aydan önce yapılırsa %10,altı aydan sonra fakat oniki ay içerisinde yapılırsa %15 ,oniki aydan sonra yapılırsa %20 oranında ek yük yüklenir. Ayrıca mevcut yasa, vergi idarelerine bilgi vermede uyumsuz davranan mükelleflere ağır cezalar verilmesini düzenliyor. Vergi suçları gasp edilen tutarın altı katı kadar para cezası ile bir ve dört yıl arasında hapis cezası ile cezalandırılabilir.³⁹

2.3.5. İTALYA

1.İtalyan Gelir İdaresi (Agenzia Delle Entrate)

İtalyan Gelir İdaresi, vergi yönetimi, tahakkuku ve toplanmasına ilişkin tüm fonksiyonları yerine getirmektedir. İtalyan Gelir İdaresi Ekonomi ve Finans Bakanlığı’na (Ministero dell’Economia e delle Finanze) bağlı olarak çalışır. İtalyan Gelir İdaresi’nin ülke çapında 400 Ofisi bulunmaktadır. Bu Ofisler Gelir İdaresinin

³⁹ Şirin, a.g.e., s.139-141.

yükümlülere bilgi ve yardım sağlama, vergilerin yönetimi, tahakkuku ve tahsili, yükümlü uyumsuzluğu gibi önemli işlevlerini yerine getirirler. Kurumsal işlevlerini yerine getirmede Gelir İdaresi'nin hedefleri arasında yükümlülerle ilişkileri kolaylaştırmak, yardım ve bilgi hizmetlerini arttırmak, vergi kaçakçılığına karşı daha güçlü önlemler almak, optimal etkinliği sağlamak için organizasyon ve planlama modellerini yenileştirme sayılabilir.

Ekonomi ve Finans Bakanlığı ile Gelir İdaresi hizmetlerin yerine getirilebilmesi, hedeflere ulaşılabilmesi ve yıllık gelir kaynaklarına ulaşılabilmesi hedeflerini gerçekleştirmek için beraber çalışırlar. İtalyan Gelir İdaresi hem bölgesel hem yerel idarelerde daha geniş bir sahada hizmet sağlayacaktır. Bunlar vergi toplama ve bilgi sağlama yollarını iyileştirecek vergi sistemi yönetim ilkelerini verimli hale getirmeye çaba gösterirler. Toplam verginin GSMH'ya oranı 1990'ların başlarında hızla artmıştır. Bu 1997'de %44,7 seviyesine ulaşmışken, 1998'de % 43 civarına gerilemiş ve daha sonra düşüşü yavaşlayarak 2002'de %41,8'in biraz üzerinde gerçekleşmiştir. 1990'ların başlarındaki vergi yükündeki dikkat çekici artış büyük ölçüde bütçe pekiştirme çabalarıyla ilgilidir. İtalya'da 1997'ye kadar vergi gelirleri yapısı hemen hemen aynı kalmıştır. Yine de 1998 yılında önemli bir vergi reformu yapılmıştır. Vergi reformunun esas amacı vergi işlemlerini basitleştirme ve yerel vergileme sistemlerini verimli hale getirmektir. Vergi paketinin diğer amacı vergi sisteminin tarafsızlığını sağlamak ve yatırımları teşvik etmektir. Vergi reformunun bir sonucu olarak dolaylı vergiler, sosyal güvenlik katkı paylarının yerini alarak hükümet gelirleri içinde ikincil kaynak durumuna geçmişlerdir(kurumsal gelir vergisi gelirleri azalırken). 1998 vergi reformu ile kişisel gelir vergisindeki kazanç vergilemesi ile ilgili değişiklikler getirildi. Vergi tabanı etkin bir şekilde genişletildi. Tüm sermaye kazanç grupları vergilendirildi.

İnceleme Süreci

İtalyan vergi sistemi dolaysız ve dolaylı vergiler olmak üzere iki ana gruba ayrılmaktadır.

Dolaysız Vergiler('Imposta direkte'):

- Bireysel Gelir Vergisi('Imposta sul Reddito delle Persone Fisiche')
- Kurumsal Gelir Vergisi ('Imposta sul Reddito delle Persone
- Yerel Gelir Vergisi('Imposta Locale sul Reddito') (ILOR)

Dolaylı Vergiler('Imposta indirette'):

- Katma Değer Vergisi('Imposta sul Valore Aggiunto')(IVA)
- Tescil Vergisi(Registration Tax)
- Veraset ve İntikal Vergisi
- Emlak Değer Artış Vergisi('Imposta sull'Incremento del Valore degii
- Damga Vergisi
- Belediyedeki Binalardan Alınan Vergi
- Diğer Vergiler

Kişisel gelir vergisi (IRPEF) para yada para ile ifade edilebilen değerlerden alınır. Vergi (IRPEF) toplam gelire uygulanır. Mukim bireyler için toplam gelir elde edilmiş tüm gelirleri kapsar. Mukim olmayan bireyler için ise toplam gelir sadece İtalya'da edinilmiş gelirden oluşur. Yerel gelir vergisi (ILOR) bireylerin İtalyan kaynaklı gelirlerine uygulanır. Mukim olmayan bireylerin de İtalyan kaynaklı gelirleri de eğer İtalya ile bir vergi anlaşmasıyla hariç tutulmamışsa ILOR'un konusuna girmektedir. ILOR, Kurumsal gelir vergisine (IRPEG) ek olarak Kurumlardan da alınır. Vergi konusu olan toplam geliri hesaplarırken aynı kurallar ve istisnalar uygulanır. Vergi İdareleri tarafından tahakkuk ettirilen dolaysız vergiler yükümlüler tarafından verilen yıllık beyanname esasına dayanır. Mali ikametgâhın bulunduğu yer vergi dairesine 30 Haziran'a kadar verilmesi gereken beyanname ile önceki takvim yılının geliri beyan edilir. Önceki yılın kişisel gelir vergisinin veya mevcut yılın tahmin edilen vergisinin (daha düşük olsa bile) % 98'i (oransal olarak %39,2 ve %58,8 olmak üzere 2 takside bölünen) peşin vergi olarak takvim yılı içinde ödenmesi gerekir. Peşin verginin birinci taksidi %39,2'si takvim yılının beşinci ayında (her yıl Mayıs ayının 31'inden önce), İkinci taksidinin %58,8'inin takvim yılının onbirinci ayından önce (her yıl 30 Kasım'dan önce) yapılması gerekmektedir. Bakiyenin izleyen yılın 31.Mayısından önce ödenmesi gerekmektedir.

Kişi Ortaklıkları genel ve sınırlı olmak üzere iki çeşittir. Kişi ortaklığının kendisi sadece yerel gelir vergisinin (ILOR) mükellefidirler. Kişi Ortaklıkları izleyen yılın 30.Haziran'ına kadar beyanname vermelidirler. Bu beyanname sadece ortaklık tarafından kazanılan ticari gelir üzerinden yerel gelir vergisi ödemesi için verilir. Kişi Ortaklıkları bireylerde olduğu gibi yerel gelir vergisi (ILOR) üzerinden peşin vergi ödemelerini yıl içerisinde yapmakla yükümlüdürler. Kurumsal Gelir Vergisi(IRPEG) İster bir AŞ, ister bir Ltd. Şirket veya sınırlı sorumlu şirket tarafından yada mukim olmayan bir şirketin İtalya'da daimi faaliyette bulunan bir kuruluşu tarafından kazanılmış olsun, İtalya'da kazanılan tüm gelir %36 kurumsal gelir vergisi, %16,2 yerel

gelir vergisi (ILOR) mükellefi olur. Mukim AŞ. ve Ltd. Şirketler kurumsal gelir vergisi (IRPEG) ve yerel gelir vergisi (ILOR) için beyanname vermekle yükümlüdürler. Beyannamenin yıllık ortaklar toplantısında mali durumun onaylanmasından itibaren 1 ay içinde verilmesi gerekir. Mukim olmayan ancak İtalya’da daimi faaliyette bulunan kuruluşlar da yıllık beyanname vermek durumundadırlar. Bu nitelikteki kuruluşlar beyannamelerini mali beyanların merkezi ofis tarafından onaylanmasından itibaren 1 ay içinde veya mali beyanların kapanmasından itibaren 6 ay içinde vermeleri gerekmektedir. İki taksit bölünen peşin verginin %98’inin (önceki yılın kurum vergisinden ya da ilgili yılın tahmin edilen vergisinden ki bu daha da düşük olabilir) mevcut vergi yılı süresinde yapılması gerekmektedir. Peşin vergi ödemesinin ilk taksidi (yani %39,2’sinin) ortakların önceki mali yıl beyanlarının onaylandığı 30 gün içinde (genellikle 31.Mayıs’tan önce), ikinci ödemenin ise (% 58.8’inin) vergi yılının onbirinci ayından önce (genellikle her yıl 30.Kasım’dan önce), bakiye ise vergi beyannamesiyle birlikte ödenebilir. Vergi otoriteleri, vergi beyannamesinin doldurulmasını izleyen beşinci yılın sonunda son beyanları yayınlayabilir. Bu periyot verilen beyanname olmadığında altıncı yıla çıkabilir. İtalya’da vergi yılı 31.Aralık’ta biter. Bir kurum için vergi yılı hesap yılıdır (ki bu takvim yılından farklı olabilir). Sadece ücret geliri elde eden bireyler yıllık beyanname vermekle yükümlü değildirler. İşverenleri bunların maaşlarından gerekli miktar kesintiyi yapıp aylık olarak vergi idaresine vermek durumundadırlar. Geliri asgari sınırın altında olanlar hariç, tüm vergi mükellefleri yıllık gelirleri üzerinden vergi beyanında bulunmakla yükümlüdürler. Vergi kurumu önceden haber vermeden, mahkeme kararı ile işyerinde denetleme yapabilir. İkametgâh adresinde inceleme, ancak çok ciddi vergi kaçakçılığı olaylarında gerçekleştirilir. Vergi kurumu diğer kurumlardan, bir vergi mükellefi hakkında bilgi isteyebilir. Hiçbir meslek grubunun mesleki sır saklama hakkı yoktur. Vergi kurumuna istenen bilgileri vermeyenlere para cezası uygulanır

Yerel vergi idarelerinde yükümlüye yardımcı olacak ve bilgilendirecek planlar uygulanır. Buradaki amaç yükümlünün vergiye gönüllü uyumunu arttırmada anahtar rol oynayan hizmet standartlarını geliştirmektir. Organizasyon modelinde hem ekip çalışmasına hem de çok yönlü yetenek konularına verilen önemi belirtiyor ki amaç sadece kalite standartlarını geliştirmek değil aynı zamanda kariyer ilerlemesini teşvik etmektir. Federal vergi sisteminde eşitlik ve istikrar ilkelerine dayalı bir vergi kültürü yerleştirmeye çalışmaktadır. Gelir İdaresinin genel amaçlarıyla vergiye uyumu arttırmaya çalışmak, vergiden kaçınmayı önleyecek tedbirleri geliştirmek, yurtdışına

kaçırılan sermayeyi engellemek, gizli ekonomiyi açığa çıkarmak da genel hedefler arasında yer almaktadır. Yükümlülerle ilişkilerde idari şeffaflığın artırılması, sektör bazında vergi incelemesi hedeflerine ilişkin kriterleri geliştirerek vergiden kaçınmaya karşı ciddi önlemler alınması gereği üzerinde durulmaktadır. Yükümlü tarafından verilen beyanname ve bildirimlerde otomasyonu yaygınlaştırmaya önem verilmektedir. Vergi beyannameleri ve diğer bildirimlerin on-line hizmetler aracılığıyla yapılmasının yaygınlaştırılmasına çalışılmaktadır. Genelge, direktif gibi yasal düzenlemelerdeki değişikliklerin de en kısa zamanda yükümlüye duyurulmasına özen gösterilmektedir.⁴⁰

Avrupa Birliğine üye ülkeler ve ABD de uygulana gelen vergi sistemleri içerirsinde vergi incelemesinden bahsedildiğinde; hepsinin ortak yanı vergide adalet, vergiden kaçınmanın önlenmesi, kalite standartları, idarenin vatandaş için var olduğu, inceleme elemanlarının yetki açısından çeşitli kategorilerde görevlendirildiği, her ülkede bir gelir idaresinin bulunduğu, mükelleflerin idareye itiraz mercileri olan vergi mahkemelerinin her ülkede çeşitli adlar ile var olduğu, vergi incelemesi neticesinde vergi kaçakçılığı yapanların ağır hapis ve para cezaları ile cezalandırıldığı, yine inceleme neticesinde mükellef idare arasında arabuluculuk sağlayan bir mekanizmanın bulunduğu, işyeri denetimlerinin genellikle işyeri adreslerinde yapıldığı kapsamlı ve büyük bir kaçakçılık olayının vuku bulması halinde ancak mükellefin ev adresinde arama yapıldığı, inceleme sırasında gerek üçüncü kişilerin ve gerekse faaliyette bulunurken ticari ilişkide bulunan kurumların incelemeye ışık tutabilecek bilgileri verme zorunlulukları olduğu, incelemenin her safhasında mükelleflerin bilgi alabilecekleri hususları tespit edilmiştir. Bu uygulamalar ülkemizde uygulanan vergi sistemindeki uygulamalardan çok da uzak olmayan uygulamalardır. Yanı sıra farklılıklara bakıldığında inceleme elemanı kadrolarının oldukça fazla olduğu, incelemelerin süratle bitirildiği, inceleme elemanları arasındaki görev tanımlarının iyi yapıldığı herkesin faaliyetinin belli olduğu, zamanaşımı sürelerinin farklılıklar gösterdiği, hususları da tespit edilmiştir.

⁴⁰ Şirin, a.g.e., s.143-144.

2.3.6.Amerika Birleşik Devletleri

Günümüzde gelişmiş veya gelişmekte olan ülkelerde gelir idareleri incelendiğinde üç temel hizmet fonksiyonunun bulunduğu görülmektedir. Bunlardan birincisi mükellef hizmetleri, ikincisi vergi incelemesi ve üçüncüsü ise tahsilât fonksiyonudur.

Birncide kendiliğinden vergilerini ödeyen mükelleflerin memnuniyeti ve devlet vatandaşı için vardır politikalarını benimseyen ve demokratik ve ekonomik gelişmişlik söz konusudur.

İkincide yasalara uymayan kişilerin yasaların öngördüğü kişilerce yasalara uyumunun sağlanması söz konusudur.

Üçüncüde ise gönüllü olarak ödenen vergiler dışında kalan vergilerin zorlama yolu ile elde edilmesi söz konusudur. Bu anlamda Amerikan Gelir İdaresi (IRS) dünyanın en iyi en tahsilâtçı gelir idaresidir.⁴¹

ABD’de Vergi incelemesinde farklı bazı müesseseler ile karşılaşmaktadır.

- 1- Mükellefin inceleme sırasında gecikme faizinin artmasını önlemek amacıyla ek beyanda bulunması;; Mükellef inceleme sırasında çıkabilecek vergi ve cezayı tahmin edebiliyor ise bunu ek beyan ile ödeyerek gecikme faizini daha az ödeyebilir. Ancak inceleme sonrasında ödenen tutardan daha fazla vergi ve ceza çıkarsa bu takdirde kalan kısım için normal dönemden başlayarak hesaplanan vergi ve gecikme zammı ödenen kısım düşülerek tahsil olunur.
- 2- Zamanaşımı süresini uzatma izni;; ABD’de zamanaşımı üç yıldır. ve bu süre geçtikten sonra IRS nin herhangi bir fark bulması durumunda bir anlamı yoktur amaç üç yıl içerisinde söz konusu beyannamelerin kontrolünün yapılmasıdır.
- 3- Mükellefin inceleme sonuçlarını kabul etmemesi durumunda arabuluculuk müessesesi; Mükellef inceleme elemanı ile hem fikir ise bu durumda hesaplanan vergi ve cezalar gecikme faizi ile birlikte ödenir. Hem fikir değil ise bu durumda öncelikle inceleme elemanının yöneticisinden bir görüşme talep eder. bu görüşme sırasında anlaşmaya varılır ise yeni bir rapor hazırlanıp imzalanır.

⁴¹Karyağdı Nazmi, ‘Amerika Birleşik Devletlerinde Vergi Denetimi’, Vergi Dünyası (Ağustos 2006), S. 300, s.85.

Eski inceleme ortadan kalkar ancak bu merci ile de anlaşılabilir ise bu durumda IRS itiraz bürosundan dinlenme talebinde bulunulur. Burada da tamamı veya bir kısmı kabul edilmiyorsa bu durumda ‘ hızlandırılmış tamamlanan arabuluculuk’ mercii devreye girer ve her iki tarafa da yardımcı olarak uyuşmazlığı çözer. Burada da uyuşmazlık devam ederse 90 gün içerisinde vergi mahkemesine başvurulur.

- 4- İncelemenin başlangıç aşamasında bitirilmesi; inceleme sırasında hiçbir fark bulunmamış veya çok küçük bir fark bulunmuş olması durumunda daha sonraki yıllar inceleme yapılmasına gerek yoktur.
- 5- İncelemenin yenilenmesi ; mükellefin inceleme sonucunda çıkan vergi ve cezalardan haberdar olmaması veya çıkan tutarları ödeyebilecek durumda olmaması halinde uzlaşma ve mükellefin belli bir takvimde söz konusu borcunu ödeyeceğini taahhüt etmesidir.,
- 6- Üst Düzey yetkililerin vergi incelemesini etkilemeleri durumunda hapis cezası uygulanması; Kendisinden herhangi bir şey talep edilen IRS çalışanı konuyu Hazine genel soruşturma birimine durumu rapor etmek zorundadır. Bu kişilere 5 yıldan az hapis cezası ya da 5000 dolar para cezası ile veya her ikisi ile cezalandırılırlar.

Sonuçta; ABD’deki vergi incelemelerinin ileri düzeyde hizmet üreten bir gelir idaresinin sahip olduğu düzenlemeler olarak bakmak gerekmektedir. Buna göre ABD’de vergi incelemesinin etkinliği yüksek seviyede olup inceleme oranı oldukça düşüktür. Bizde ise etkinliği az ancak inceleme oranı yine düşüktür.

2.4. VERGİ İNCELEMESİ TÜRLERİ ve HUKUKSAL SINIRLAR

2.4.1. Defter Kayıt ve Belgeler Üzerinde Yapılan Vergi İncelemesi

Mükelleflerin bir takvim yılı içerisinde Vergi kanunları karşısında olumlu ve/veya olumsuz hareketlerinin tespit edilebileceği tek ve en kolay kaynak yasal defterler ve belgelerdir. İnceleme elemanının en fazla başvurduğu kaynak da defter ve belgelerdir. Beyan esasına dayalı olan vergi sistemimizde mükellefin beyanına dayanak teşkil eden defter ve belgelerin doğruluğu önem kazanmaktadır. Defter kayıt ve belgeler

üzerinde yapılan vergi incelemesinde incelemenin etkinliğini artırmak için genel kabul görmüş muhasebe standartlarının (Tek düzen hesap planı) dikkate alınması, muhasebe denetim ilkelerinin kullanılması, şirketlerin kurumsallaşma ve büyümelerinin teşvik edilmesi, gerçek usulde mükellefiyet ve bilanço esasına göre defter tutulmasının teşviki, finansal tablolarda enflasyon etkisinin giderilmesi, belgelerin içerik itibariyle belli bir standart ve seviyede kullanılmasının sağlanması amaçlanmaktadır. Bu arada yasal defter ve belgelere kayıt usul ve esaslarını içeren Vergi Usul Kanununun kayıt nizamı hükümlerine göre; defter kayıtlarının zamanında işlenip işlenmediği hususlarının da belirlenmektedir. (Vergi İnc. Hukuki Niteliği Adana 1. Vergi Mahkemesi Başkanı Temmuz 2001 sayı 347 Maliye Sigorta)

Buna göre; mükellefin mal alış ve satışlarının doğruluğu, mal alış ve satışlarında düzenlenen faturaların doğru ve zamanında kaydedilip edilmediği, beyanlar ile kayıtların uygunluğu defter ve belge üzerinden yapılan tespitler ile mümkündür.

2.4.2 Diğer Yöntemler ve Hukuksal Sınırlar

Vergi Usul Kanununun ekonomik yaklaşım ilkesine dayalı serbest delil sistemine geçilmesini sağlayan 3/B-2 maddesinde 2365 sayılı yasa ile değişiklikle 134,29,30/1,2 ve 6. maddelerinde yapıyla değişiklikle inceleme yasal dayanağa kavuşmuştur. Ancak bu yöntemle yapılan vergi incelemelerinin sonuç doğurabilmesi için defter ve belgelere intikal eden bilgilerin yanlışlığının kanıtlanması gerekmektedir. Bu amaçla yapılabilecek tespitler

A. İşletme İçinde Üretimin Kavranması Şeklinde Yapılabilecek Tespitlere Dayalı Vergi İncelemesi :

- İmalat yapan Sınai İşletmelerde kapasite, randıman ve firenden hareketle üretimin kavranması⁴²
- Fiili Envanter
- Aramalı İnceleme

B. İşletme Dışında Toplanan Bilgi ve Delillerle Yapılan Vergi İncelemesi

Vergi Usul Kanununun bilgi toplama ilkesine göre ve harici karinelere göre yapılan tespitler neticesinde vergi incelemesi yapmak

⁴² Tokat Yakup, 'Vergilendirmede Denetim Yolları', Maliye Sigorta Yorumları (15.04.2004 – 01.05.2004), S.414 -415, s.116-138.

- Karşıt İnceleme: Mükellefin ticari diyalogda bulunduğu firmalarda yapılan tespitler mükellefin söz konusu firmalar ile ticaretinin doğruluğunun kanıtlanması açısından önemlidir.
- Tanık İfadeleri: Mükelleften mal satın alan veya vergiyi doğuran olay ile ilgili bilgi alınabilecek kişilerden faydalanmak inceleme yapılan dönemdeki hasılatın kavranması mümkün olabilmektedir.
- İstihbarat ve arşiv bilgileri
- Kıyaslama yapmak amacıyla toplanan bilgi ve delillerden yararlanılması

2.4.2.1. İşletme İçinde Gözlem ve Tespitler İle Yapılan Vergi İncelemesi

Genellikle imalat işletmelerinde uygulanan bu yöntem ile mükellefi ürettiği malın hangi şamalardan geçliği, girdi maliyetleri, imalatta kullanılan elektrik tüketim miktarı, imalatta çalışan işçi sayısı gibi birden fazla vergi türünü ilgilendiren tespit yapılabilir. Örneğin bir tekstil firmasında işletme içinde yapılabilecek gözlem ve tespitler : İşyerini fiziki konumu üretime uygunluğu, işletmenin büyüklüğü, makine ve araç parkının durumu, tüketilen elektrik miktarı, üretimi yapılan tekstil ürününün gramajı, söz konusu üretimde kaç işçi çalıştırıldığıdır. Böylece vergi incelemesi literatüründe randıman hesaplaması denilen yöntem ile mükellefin faaliyeti tam olarak kavranmaya çalışılmaktadır. Ancak bu sırada mükellef tarafından doğru bilgi aktarımının yapılması da önemlidir.

2.4.2.2. Hizmet İşletmelerinde Bazı Girdilerden Hareketle Hasılatın Kavranması

Hizmet işletmelerinde ise hasılatın kavranmasında vergi idaresi olarak uygulanan en önemli yöntem hasılat tespitidir. Belli aralıklar ile ve belli kriterlere göre yapılan hasılat tespitleri ile mükellefin olması gereken hasılatı kavranmaya çalışılmaktadır. Ayrıca işletmede sunulan hizmet içinde yer alan ürünlerin girdileri vasıtası ile de hasılatın kavranması sağlanabilmektedir.

2.4.2.3.Fiili Envanter Çalışması

Genelde mal alım satımında bulunan mükelleflerde uygulanan bu yöntem ile mükellefin dönem başı mal mevcudu, dönem içi alışlar, dönem içi satışlar, dönem sonu satışlar birlikte değerlendirilerek emtia dengesi kurulmak suretiyle malın hareketinin doğruluğu saptanmaktadır. İmalatçı firmalarda da uygulanabilen bu yöntem ile imalata sevk edilmesi gereken hammadde ve yardımcı mamullerden hareket ile mükellefin faaliyeti kavranmaya çalışılmaktadır.⁴³

2.4.2.4. İşletme Dışında Toplanan Bilgi ve Deliller İle Yapılan Vergi İncelemesi

Hakkında vergi incelemesi yapılan mükellefin faaliyeti ile ilgili olarak ilgili meslek odaları, ticari diyalogda bulunduğu üçüncü kişi defter ve belgelerine ilişkin bilgiler, alınan ifadeler, aynı sektörde iş yapan diğer mükelleflerden alınan bilgiler incelemenin yönünü tayin etmede inceleme elemanını başvurduğu harici kaynaklardır. Bu sayede mükellefin defter ve belgelerine intikal eden kayıtların doğruluğu tespit edilebilmektedir.

2.4.3.Vergi İncelemesine Yardımcı Unsurlar

Vergi incelemesi devam ederken inceleme elemanının başvurduğu ve incelemenin sonucunu doğrudan etkileyebilecek yardımcı bazı unsurlar bulunmaktadır. Bunlar incelemeye tabi tutulan mükellefin ticari diyalogda bulunduğu üçüncü kişiler ve müşterilerinden alınabilecek ifadeler, faaliyetin devamı ile ilgili kapasite raporları, imalat şirketlerinde faaliyetin kavranması için üretimi doğrudan etkileyen girdilerin doğrulanması için edinilen bilgiler, (TEDAŞ, Meslek Odaları bilgileri) banka kayıtları, gibi bilgiler incelemeye yardımcı unsurlardır. İnceleme sırasında inceleme yapanlar VUK nun 148. maddesi uyarınca inceleme yapılan mükellef ile ilgili bilgi toplama yetkisine sahiptir.

⁴³ Tokat Yakup, 'Vergilendirmede Denetim Yolları' Maliye Sigorta Yorumları (15.03.2004 – 01.04.2004), S.412-413, s. 116-138.

2.5.VERGİ DENETİMİNİN MÜKELLEF AÇISINDAN PSİKOLOJİK ETKİLERİ

Vergi Denetimi içerisinde en önemli yere sahip olan vergi incelemesinin mükellef açısından yarattığı bir takım psikolojik etkiler söz konusudur. Öncelikle mükellef vergi incelemesinde bulunulan dönem ile ilgili olarak salınan vergi ve kesilen cezalardan doğabilecek maddi ve hukuki sonuçlar nedeniyle bir rahatsızlık duymakla beraber mükellef açısından herhangi bir yanlışlığın düzeltilmesi bağlamında eğitici yönü de bulunmaktadır. Ayrıca bundan sonraki dönemlerde mükellefiyetinin devamı aşamasında yapılabilecek hatalara karşı caydırıcılık etkisi de mevcuttur. İnceleme elemanının herhangi bir mükellefi incelemeye alması aynı sektörde iş yapan mükellefleri, adres itibariyle yakın konumda bulunan mükellefleri ve hatta ticari diyalogda bulunduğu üçüncü şahısları da etkilemektedir. Bu nedenle inceleme elemanının vergi incelemesi yaparken yalnızca incelenen mükellef ile ilgili tespit, araştırma, doğruluğunu sağlama görevinin yanı sıra diğer mükellefler nezdinde de psikolojik olarak her an incelenebilme durumunun olabileceği endişesi ile bir caydırıcılık söz konusu olacaktır.

2.6.VERGİ DENETİMİNİN İDARE AÇISINDAN PSİKOLOJİK ETKİLERİ

Vergi Denetiminin (Vergi İncelemesi) vergi idaresi açısından da psikolojik etkileri vardır ki bunlar öncelikle vergi güvenliğini sağlamak, kanunları uygulamak suretiyle idarenin üstünlüğünü sağlamak, kayıt ve beyan dışı kalan mükellef ve kazanç unsurlarını ortaya çıkarmak, gelir dağılımının adil olmasını sağlamak gibi makro seviyede etkileri bulunmaktadır. İnceleme neticesinde inceleme elemanında görevini yapmış ve kanunları uygulamış olmanın hazzı bulunmaktadır.

Ayrıca inceleme elemanının vergi incelemesi neticesinde düzenlediği tutanak ve raporların hatasız ve noksansız olması ve dava açılması durumunda davanın idare lehine sonuçlanması için çeşitli doneler ile desteklenmesi ve hazineye bir an önce para aktarımının sağlanması inceleme elemanı açısından psikolojik bir rahatlama sağlayacaktır.

ÜÇÜMCÜ BÖLÜM

3.VERGİ İNCELEMESİ ETKİNLİĞİ SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

3.1. ÜLKEMİZDE VERGİ İNCELEMESİNİN ETKİNLİĞİ

Vergi incelemesi vergi idaresinin başarısı için vazgeçilmez bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır. Çünkü vergi idaresinin aldığı kararların ne ölçüde uygulandığını ve vergi mükelleflerinin yasalara ne ölçüde uyduklarını görmek amacıyla yapılan vergi incelemesi vergi idaresinin başarılı ve etkin kılmaktadır. Verginin temelinde zorunluluk bulunduğundan bütçe kanunu çerçevesinde belirlenen vergi gelirlerini toplamak etkin bir vergi denetiminin varlığının hissettirilmesi ile mümkündür. Zamanaşımı süresi içerisinde her mükellefin en az bir kere incelenmesi gerektiği düşünülse de vergi denetim maliyetlerinin yüksekliği nedeniyle bu mümkün değildir.⁴⁴ Vergi denetimlerinin etkinliğinin ölçülmesinde vergi incelemesinin oranı ve sıklığı en önemli kriter ise de yanı sıra vergi kaybını önleme derecesi ile de ölçülmektedir. bir başka kriter de vergi incelemesi sonucunda bulunan farkların mükellefler tarafından beyan edilen matrahlara oranı, Yapılan vergi denetimim sayısının o dönemde yapılan denetim giderlerine veya çalışma saatlerine oranı, gibi ölçütler veri incelemesinin etkinliğini tespit etmede kullanılacak yöntemlerdir. Performans denetimi ise başka bir etkinlik ölçüm türüdür.⁴⁵

Etkin denetimin cezalandırıcı yönü yanında caydırıcı yönü de vardır. Çağdaş denetimin amacı mükelleflerin yasalara uymasını sağlamak olduğuna göre yasalara uyan bir mükellef kitlesi ile kayıt dışının önüne geçmek daha kolaydır.⁴⁶

Ülkemizde gerek vergi incelemesine tabi tutulan mükelleflerin tüm vergi mükelleflerine oranı ve gerekse vergi incelemeleri neticesinde yapılan tarhiyatların verimliliği düşüktür. Bunun temel nedenlerinden biri de vergi denetim maliyetlerinin yüksekliğidir. Denetleme oranı ve sıklığı vergi incelemesinin etkinliğinin ölçülmesinde kullanılan temel kriter olmasına rağmen vergi denetimlerinin optimal stratejisini

⁴⁴ Pehlivan Osman, 'Vergi Denetimi Ve Vergi Denetiminde Etkinlik', Vergi Dünyası (Ekim 1986), S.62, s33-34.

⁴⁵ Gerçek Adnan, 'Vergi Denetiminin Organizasyonu, Etkinliği ve Performans Denetimi', Bursa Bilanço Dergisi (Temmuz 2003), S.48, s.48-54.

⁴⁶ Mavral Ülker, 'Kayıtdışı Ekonomi ve Kayıtdışı Ekonomiyi Önlemek İçin Alınabilecek Tedbirler', Vergi Raporu (Nisan-Mayıs 2001), S.52, s.21-23 .

saptayarak vergi denetimlerinin etkin, koordineli, planlı, programlı ve doğru bir şekilde yapılması bu kriterlerden daha önemlidir. Ayrıca beyan sistemine dayalı sistemlerde yapılacak vergi denetimlerinin etkinliği arttıkça mükelleflerin vergi kaçırma eğilimi o kadar azalacaktır. Ancak iyi bir oto kontrol sistemi uygulandığı takdirde vergi denetimi içerisinde vergi incelemesi zamanla azalacaktır. Gelişmiş ülkelerde vergi inceleme oranı oldukça düşüktür.

3.1.1.Bulunan Matrah Farklarının İncelenen Matraha Oranı:

Maliye Bakanlığı ana birimi olarak eski adıyla Gelirler Genel Müdürlüğü yeni adıyla Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yıllık bazda hazırlanan faaliyet raporları ile Gelir İdaresinin çalışmaları istatistiksel anlamda yıllar itibarıyla değerlendirilmektedir. Buna göre 1998 yılından itibaren vergi inceleme sonuçları tüm inceleme birimlerinin toplam çalışmaları dikkate alınarak aşağıdaki tabloda görüldüğü şekilde tespit edilmiştir.⁴⁷

İnceleme sonuçları : (Toplam Bazda 1985 – 2005)⁴⁸

Vergi incelemesini yapan tüm birimlerin toplam çalışmalarına yıllar itibarıyla bakıldığında; örneğin 1985 yılında yapılan vergi incelemeleri neticesinde incelenen yani mükellefler tarafından toplam bazda beyan edilen matrahın % 98,24 ü kadar vergi matrah farkı bulunmuştur. 2005 yılında ise bu oran %118,94 olarak tespit edilmiştir. Burada incelemeye sevk edilen mükellef gruplarının isabetli olarak seçildiğini göstermekte olup vergi incelemesinin etkinliğinin belirlenmesinde bu oran gerekli ancak tek başına yeterli değildir.

⁴⁷ Gelir İdaresi Başkanlığı Tarafından Yıllar İtibarıyla Düzenlenen Faaliyet Raporları

⁴⁸ Aykın Hasan, 'Vergi İnceleme Sonuçları Verilerinin İrdelenmesi', Maliye Sigorta Yayınları (15.04.2006), S.462, s.43-46.

**1985 – 2005 Yılları Arasında İncelemeler Neticesinde Bulunan Matrahın
İncelenen Matraha Oranı**

Tablo 1

Yıllar	İnceleme Sayısı	İncelenen Matrah (Milyon TL)	Bulunan Matrah Farkı (Milyon TL)	Bulunan Matrahın İncelenen Matraha Oranı
1985	66.681	299.632	294.345	98,24
1986	66.550	1.157.301	1.498.315	129,47
1987	80.264	2.949.620	764.388	25,91
1988	51.495	3.092.819	953.237	30,82
1989	47.225	4.286.511	1.933.443	45,11
1990	108.574	9.969.063	6.257.501	62,77
1991	78.803	13.754.808	6.875.619	49,99
1992	59.378	22.180.600	13.217.780	59,59
1993	68.954	35.897.015	12.906.858	35,96
1994	48.056	120.145.917	135.756.349	112,99
1995	56.096	169.827.303	71.167.159	41,91
1996	54.536	375.252.112	99.724.529	26,57
1997	63.198	723.888.102	284.899.552	39,36
1998	68.748	1.763.429.888	684.220.838	38,80
1999	51.731	1.288.777.870	1.043.797.167	80,99
2000	60.335	3.621.021.663	1.987.099.014	54,88
2001	68.132	7.312.698.061	13.479.141.747	184,33
2002	113.244	13.863.392.055	7.971.330.648	57,50
2003	68.251	25.563.195.271	18.834.977.142	73,68
2004	153.881	22.124.052.747	18.712.916.620	84,58
2005	104.578	32.548.467.217	38.715.354.165	118,94

İnceleme Sonuçları (Denetim Grupları İtibariyle)

İncelemeyi yapan yani incelemeye yetkili olan birimlerce yapılan çalışmalara yıllar itibariyle bakıldığında; Konunun vergi incelemesine tabi tutulan dosya sayısı,

bulunan matrah farkı, kesinleşen vergi ve cezalar, görevlendirme kalitesi şeklinde değerlendirmeler tabii tutulması gerekmektedir. Kanımızca bu oranlar da vergi incelemesinin etkinliği için gerekli ancak yeterli değildir. Matrah farkı açısından bakıldığında 1998 yılı için en fazla matrah farkı Teftiş Kurulu Başkanlığı tarafından bulunmuş ancak en az inceleme dosyası sonuçlandıran grup yine Maliye Müfettişleri olarak görünmektedir. Bunun nedeni söz konusu grubun görevlerinin çok yönlü olması ancak bunun içerisinde bir kısım da vergi incelemesi yapılmış olmasından kaynaklanmaktadır. Asli görevleri vergi incelemesi olan Hesap Uzmanları Kurulu aynı yılda toplam vergi incelemelerinin %6 sını yapmış ve %25 matrah farkı bulmuşlardır. Yine söz konusu yılda Vergi Denetmenleri toplam incelemelerin sayısal bazda %89'unu yapmışlar ve %29 matrah farkı bulmuşlardır.

1998 – 2005 Yılları Arası Denetim Grupları İtibari İle İncelenen Ve Bulunan Matrah Farkları

Tablo 2

Denetim Birimleri	Yılı	İnceleme Sayısı	İncelenen Matrah (YTL)	Bulunan Matrah Farkı (YTL)
Teftiş Kurulu Başkanlığı	1998	437	20.945.829	92.549.075
Hesap Uz. Kur. Başkanlığı	1998	4174	714.904.254	184.860.388
Gelirler Kontrolörlüğü	1998	2.502	135.198.268	142.230.580
Vergi Denetmenleri	1998	61.635	892.309.537	264.580.795
Toplam		68.748	1.763.429.588	684.220.838
Teftiş Kurulu Başkanlığı	1999	266	949.882	1.253.548
Hesap Uz. Kur. Başkanlığı	1999	2.372	271.577.739	512.999.652
Gelirler Kontrolörlüğü	1999	1.287	132.258.743	192.873.769
Vergi Denetmenleri	1999	47.428	867.110.509	328.992.640
Toplam		51.353	1.271.896.873	1.036.119.609
Teftiş Kurulu Başkanlığı	2000	272	43.616.463	59.070.136
Hesap Uz. Kur. Başkanlığı	2000	3.103	1.223.427.564	959.008.208
Gelirler Kontrolörlüğü	2000	1.650	658.274.904	430.973.298

Vergi Denetmenleri	2000	55.310	1.695.702.732	538.050.372
Toplam		60.335	3.621.021.663	1.987.102.014
Teftiş Kurulu Başkanlığı	2001	171	20.198.426	4.712.672
Hesap Uz. Kur. Başkanlığı	2001	2.559	3.858.514.397	11.787.795.735
Gelirler Kontrolörlüğü	2001	2.594	275.498.146	550.108.491
Vergi Denetmenleri	2001	46.013	2.288.863.774	958.446.579
Vergi Dairesi Müdürleri(*)	2001	16.949	846.546.757	177.254.201
Toplam		68.286	7.289.622.510	13.478.317.678
Teftiş Kurulu Başkanlığı	2002	3.109	106.857.163	88.630.031
Hesap Uz. Kur. Başkanlığı	2002	1.709	1.256.001.304	2.178.525.931
Gelirler Kontrolörlüğü	2002	3.078	6.806.929.429	3.605.275.778
Vergi Denetmenleri	2002	56.864	5.216.011.211	1.803.750.356
Vergi Dairesi Müdürleri	2002	48.484	477.592.948	295.148.552
Toplam		113.244	13.863.392.055	7.571.330.648
Teftiş Kurulu Başkanlığı	2003	1.917	347.946.563	117.195.151
Hesap Uz. Kur. Başkanlığı	2003	1.241	4.518.510.330	9.649.903.504
Gelirler Kontrolörlüğü	2003	2.682	10.955.223.073	5.212.493.300
Vergi Denetmenleri	2003	47.886	8.699.782.793	3.309.729.644
Vergi Dairesi Müdürleri	2003	14.525	1.041.732.512	545.655.543
Toplam		68.251	25.563.195.271	18.834.977.142
Teftiş Kurulu Başkanlığı	2004	219	19.154.936	15.350.867
Hesap Uz. Kur. Başkanlığı	2004	2.494	6.139.712.986	8.999.706.865
Gelirler Kontrolörlüğü	2004	2.251	3.360.258.119	5.712.052.507
Vergi Denetmenleri	2004	50.292	11.198.767.278	2.836.615.496
Vergi Dairesi Müdürleri	2004	98.625	1.408.159.430	1.148.190.885
Toplam		153.881	22.124.052.747	18.712.916.620
Teftiş Kurulu Başkanlığı	2005	47	3.630.946	4.640.211
Hesap Uz. Kur.	2005	3.078	8.513.856.830	5.592.837.186

Başkanlığı				
Gelirler Kontrolörlüğü	2005	3.943	9.748.973.841	30.233.862.613
Vergi Denetmenleri	2005	50.700	13.557.005.952	2.724.562.900
Vergi Dairesi Müdürleri	2005	46.810	724.999.648	159.451.255
Toplam		104.578	32.548.467.217	38.715.354.165

Vergi Türleri İtibariyle İnceleme Sonuçları: (2004 - 2005)

Yukarıdaki istatistik rakamlardan da anlaşılacağı üzere yıllara itibariyle vergi incelemesi neticesinde bulunan matrah farklarının incelenen matraha oranı oldukça yüksek olup 2005 yılında ise %120 seviyelerine ulaşmıştır. Bu durum Türkiye’de incelemeye tabi tutulan mükelleflerin seçiminin son dönemlerde ne kadar isabetli olduğunu göstermektedir.⁴⁹ Ancak vergi incelemesinin etkinliğinin ölçülmesinde tek başına yeterli bir kriter olmamaktadır.

2004 – 2005 Vergi Türleri İtibari İle İncelenen Ve Bulunan Matrah Farkları

Tablo 3

Vergi Türü	İnceleme Sayısı	İncelenen Matrah (Milyon TL)	Bulunan Matrah Farkı (Milyon TL)
2004 yılı			
Gelir Vergisi	39.666	2.423.137.990	6.527.744.340
Kurumlar Vergisi	15.796	2.952.907.834	4.345.800.615
Katma Değer Vergisi	30.192	15.209.915.947	4.086.168.747
B.S.M.V.	694	96.637.244	105.176.629
Veraset ve İntikal Vergisi	2.333	17.221.732	2.465.234
Damga Vergisi	954	106.366.291	1.358.637.476
KDV Vergi İadesi	727	216.342.961	15.969.087
Geçici Vergi	9.417	69.455.429	163.908.243
Diğer	54.102	1.032.057.319	2.107.046.249

⁴⁹ Gelir İdaresi, a.g.Faaliyet Raporları

Toplam	153.881	22.124.052.747	18.712.916.620
2005 yılı		(YTL)	(YTL)
Gelir Vergisi	26.356	1.290.660.027	644.970.970
Kurumlar Vergisi	12.514	5.462.496.748	6.248.829.614
Katma Değer Vergisi	22.203	15.740.798.929	2.970.576.544
B.S.M.V.	2.487	8.451.418.433	26.339.750.854
Veraset ve İntikal Vergisi	90	14.677.108	29.692.314
Damga Vergisi	545	213.005.449	726.637.689
KDV Vergi İadesi	990	54.058.493	30.055.970
Geçici Vergi	7.066	202.802.534	630.634.470
Diğer	32.327	1.118.549.498	1.094.205.733
Toplam	104.578	32.548.467.217	38.715.354.158

3.1.2.Mükellef Sayısı Bakımından İnceleme Oranı

Gelişmiş ülkelerde incelenen mükellef sayısının azlığı o ülkede iyi bir vergi politikasının uygulanmakta olduğunu ve iyi bir oto kontrol sisteminin bulunduğunu göstermektedir. Ülkemizde inceleme oranı 2004 yılı için % 2 2005 yılı için de % 2,5 olarak tespit edilmiştir. Bu oran ülkemizde incelemeye tabi tutulan mükellef sayısının azlığını ortaya koymaktadır. İnceleme oranının bu kadar az olmasının nedenleri içerisinde yeterli sayıda denetim elemanının olmaması, vergi incelemesi ile uğraşan denetim elemanlarının aynı zamanda teşkilat içerisinde iç denetim de yapıyor olmaları, (Tahkikat, teftiş vb) denetim planlamasının her bir denetim grubunca ayrı belirlenmesi ve denetim gruplarının çokluğu da incelemenin etkinliğini azaltan etkenlerdendir.⁵⁰

Bulunan Matrah Farkları ve Toplam İnceleme İçerisindeki Yeri 1996 2004 yılları arası

Tüm İnceleme birimleri bazında yıllar itibariyle inceleme sonuçları incelenen matraha göre, iş emri sayısına göre, iş kalitesinde göre olmak üzere aşağıda belirtildiği şekilde tespit edilmiştir.

⁵⁰ Saraç Osman, 'Vergi İncelemesi', Maliye Sigorta Yorumları (15.03.2005), S.436, s.134.

Tablo 4

Yılı	Ünvanı	Matrah Farkı	Payı
1996	Maliye Müfettişi	9.847.846	% 9,88
	Hesap Uzmanı	31.886.128	% 31,97
	Gelirler Kontrolörü	23.281.975	% 23,35
	Toplam...	99.724.529	%100.00
1997	Maliye Müfettişi	123.532.495	% 43,36
	Hesap Uzmanı	38.422.235	% 13,49
	Gelirler Kontrolörü	32.518.029	% 11,41
	Vergi Denetmeni	90.426.793	% 31,74
	Toplam...	284.899.552	%100.00
1998	Maliye Müfettişi	92.549.075	% 13,53
	Hesap Uzmanı	184.860.388	% 27,02
	Gelirler Kontrolörü	142.230.580	% 20,79
	Vergi Denetmeni	264.580.795	% 38,67
	Toplam...	684.220.838	%100.00
1999	Maliye Müfettişi	1.253.548	% 0,12
	Hesap Uzmanı	512.999.650	% 49,15
	Gelirler Kontrolörü	200.551.329	% 19,21
	Vergi Denetmeni	328.992.640	% 31,52
	Toplam...	1.043.797.167	%100.00
2000	Maliye Müfettişi	59.070.136	% 2,97
	Hesap Uzmanı	959.008.208	% 48,26
	Gelirler Kontrolörü	430.970.298	% 21,69
	Vergi Denetmeni	538.050.372	% 27,08
	Toplam...	1.987.099.014	%100.00
2001	Maliye Müfettişi	4.712.692	% 0,04
	Hesap Uzmanı	11.787.795.735	% 88,62
	Gelirler Kontrolörü	550.108.491	% 4,14
	Vergi Denetmeni	958.446.579	% 7,21
	Toplam...	13.301.063.477	%100.00
2002	Maliye Müfettişi	88.630.031	% 1,15

	Hesap Uzmanı	2.178.525.931	% 28,38
	Gelirler Kontrolörü	3.605.275.778	% 46,97
	Vergi Denetmeni	1.803.750.356	% 23,50
	Toplam...	7.676.182.096	%100.00
2003	Maliye Müfettişi	117.195.151	% 0,64
	Hesap Uzmanı	9.649.903.504	% 52,76
	Gelirler Kontrolörü	5.212.493.300	% 28,50
	Vergi Denetmeni	3.309.729.644	% 18,10
	Toplam...	18.289.321.599	%100.00
2004	Maliye Müfettişi	15.350.867	% 0,09
	Hesap Uzmanı	8.999.706.865	% 51,24
	Gelirler Kontrolörü	5.713.052.507	% 32,53
	Vergi Denetmeni	2.836.615.496	% 16,15
	Toplam...	17.564.725.735	%100.00

:

***Görevlendirme Kalitesine Göre Beyan Edilen ve Bulunan Matrah farkları
1996-2004 Yılları Arası***

Görevlendirme kalitesi yönünden inceleme işini ifa eden birimler arasında oldukça büyük farklar olduğu zaten ilinen bir gerçek olup yıllar itibariyle inceleme birimlerine verilen inceleme emirlerinde mükelleflerin beyanları ve inceleme adedi ve iş başına düşen beyan edilen matrah birlikte değerlendirilerek aşağıdaki tablo oluşturulmuştur.

Tablo 5

Yılı	Ünvanı	Beyan Edilen Matrah	İnceleme Adet	İş Başına Beyan Edilen Matrah
1996	Maliye Müfettişi	652.734	948	689
	Hesap Uzmanı	227.116.344	4.398	51.641
	Gelirler Kontrolörü	32.961.288	2.784	11.840
	Vergi Denetmeni	114.531.746	46.406	2.468
	Toplam...	375.262.112	54.536	6.881
1997	Maliye Müfettişi	4.379.562	574	7.630

	Hesap Uzmanı	419.154.162	2.592	161.711
	Gelirler Kontrolörü	31.628.062	1.776	17.809
	Vergi Denetmeni	268.726.316	58.256	4.613
	Toplam...	723.888.102	63.198	11.454
1998	Maliye Müfettişi	20.945.829	437	47.931
	Hesap Uzmanı	714.904.254	4.174	171.276
	Gelirler Kontrolörü	135.198.268	2.502	54.036
	Vergi Denetmeni	892.381.537	61.635	14.478
	Toplam...	1.763.429.888	68.748	25.651
1999	Maliye Müfettişi	949.882	266	3.571
	Hesap Uzmanı	271.577.739	2.372	114.493
	Gelirler Kontrolörü	149.139.740	1.665	89.573
	Vergi Denetmeni	867.110.509	47.428	18.283
	Toplam...	1.288.777.870	51.731	24.913
2000	Maliye Müfettişi	43.616.463	272	160.355
	Hesap Uzmanı	1.223.427.564	3.103	394.272
	Gelirler Kontrolörü	658.274.904	1.650	398.954
	Vergi Denetmeni	1.695.702.732	55.310	30.658
	Toplam...	3.621.021.663	60.335	60.015
2001	Maliye Müfettişi	20.199.426	171	118.125
	Hesap Uzmanı	3.858.514.397	2.559	1.507.821
	Gelirler Kontrolörü	275.498.146	2.594	106.206
	Vergi Denetmeni	2.288.863.774	46.013	49.744
	Toplam...	6.443.075.743	51.337	125.505
2002	Maliye Müfettişi	106.857.163	3.109	34.370
	Hesap Uzmanı	1.256.001.304	1.709	734.933
	Gelirler Kontrolörü	6.806.929.429	3.078	2.211.478
	Vergi Denetmeni	5.216.011.211	56.864	91.728
	Toplam...	13.385.799.107	64.760	206.699
2003	Maliye Müfettişi	347.946.563	1.917	181.506
	Hesap Uzmanı	4.518.510.330	1.241	3.641.024
	Gelirler Kontrolörü	10.955.223.073	2.682	4.084.722
	Vergi Denetmeni	8.699.782.793	47.886	181.677

	Toplam...	24.521.462.759	53.726	456.417
2004	Maliye Müfettişi	19.154.936	219	87.465
	Hesap Uzmanı	6.139.712.986	2.494	2.461.793
	Gelirler Kontrolörü	3.360.258.119	2.251	1.492.785
	Vergi Denetmeni	11.198.767.276	50.292	222.675
	Toplam...	20.717.893.317	55.256	374.944

İnceleme Birimlerine Verilen İnceleme Emri Sayısı ve Toplam İçerisindeki Payı 1996-2004 Yılları Arası

Vergi Usul kanununa göre inceleme işini yapan birimler arasında toplam inceleme emri sayısı içindeki oran itibariyle aşağıdaki tabloda görüldüğü üzere vergi denetmenleri toplam iş emri içerisinde en fazla inceleme emri sonuçlandıran grup olarak görülmektedir. İş emri ve toplam içindeki payı dikkate alınarak yapılan dökümler yıllar itibariyle aşağıdaki tabloda görüldüğü şekilde tespit edilmiştir.

Tablo 6

Yılı	Ünvanı	Adet	Payı
1996	Maliye Müfettişi	948	% 1,74
	Hesap Uzmanı	4.398	% 8,06
	Gelirler Kontrolörü	2.784	% 5,10
	Vergi Denetmeni	46.406	% 85,09
	Toplam...	54.536	%100.00
1997	Maliye Müfettişi	574	% 0,91
	Hesap Uzmanı	2.592	% 4,10
	Gelirler Kontrolörü	1.776	% 2,81
	Vergi Denetmeni	58.256	% 92,18
	Toplam...	63.198	%100.00
1998	Maliye Müfettişi	437	% 0,64
	Hesap Uzmanı	4.174	% 6,07
	Gelirler Kontrolörü	2.502	% 3,64
	Vergi Denetmeni	61.635	% 89,65

	Toplam...	68.748	%100.00
1999	Maliye Müfettişi	266	% 0,51
	Hesap Uzmanı	2.372	% 4,59
	Gelirler Kontrolörü	1.665	% 3,22
	Vergi Denetmeni	47.428	% 91,68
	Toplam...	51.731	%100.00
2000	Maliye Müfettişi	272	% 0,45
	Hesap Uzmanı	3.103	% 5,14
	Gelirler Kontrolörü	1.650	% 2,73
	Vergi Denetmeni	55.310	% 91,67
	Toplam...	60.335	%100.00
2001	Maliye Müfettişi	171	% 0,33
	Hesap Uzmanı	2.559	% 4,98
	Gelirler Kontrolörü	2.594	% 5,05
	Vergi Denetmeni	46.013	% 89,63
	Toplam...	51.337	%100.00
2002	Maliye Müfettişi	3.109	% 4,80
	Hesap Uzmanı	1.709	% 2,64
	Gelirler Kontrolörü	3.078	% 4,75
	Vergi Denetmeni	56.864	% 87,81
	Toplam...	64.760	%100.00
2003	Maliye Müfettişi	1.917	% 3,57
	Hesap Uzmanı	1.241	% 2,31
	Gelirler Kontrolörü	2.682	% 4,99
	Vergi Denetmeni	47.886	% 89,13
	Toplam...	53.726	%100.00
2004	Maliye Müfettişi	219	% 0,40
	Hesap Uzmanı	2.494	% 4,51
	Gelirler Kontrolörü	2.251	% 4,07
	Vergi Denetmeni	50.292	% 91,02
	Toplam...	55.256	%100.00

3.1.3. Vergi İncelemesinin Bazı İller İtibariyle Oranları

2005 yılı baz olarak alındığında toplam vergi incelemeleri sonucunda bulunan matrah farklarının vergi denetmenleri tarafından bulunan kısmı 2.724.562.900 YTL olarak tespit edilmiştir.

İstanbul İli

Vergi denetmenleri tarafından 2005 yılında yapılan vergi incelemeleri neticesinde bulunan matrah farklarının İstanbul ilinde gerçekleştirilen kısmı $716.712.684 / 2.724.562.900 = \% 26$ olarak tespit edilmiştir. İstanbul ilinin tüm denetim birimlerince yapılan toplam vergi incelemeleri içerisindeki payı ise $716.712.684 / 38.715.354.158 = \% 2$ olarak tarafımızca tespit edilmiştir. İstanbul ilinde yıllar itibariyle 2002 – 2005 yılları arasında incelenen matrah, bulunan matrah farkı, bulunan vergi ve kesilen ceza tutarları aşağıdaki tabloda detaylı olarak görülmektedir.

Tablo 7

	2005 yılı
İncelenen Matrah	7.540.589.818
Bulunan Matrah Farkı	716.712.684
Bulunan vergi	126.532.283
Kesilen ceza	102.640.267

Bursa İli

Vergi denetmenleri tarafından 2005 yılında yapılan vergi incelemeleri neticesinde bulunan matrah farklarının Bursa ilinde gerçekleştirilen kısmı $160.985.399,44 / 2.724.562.900 = \% 5,9$ olarak tespit edilmiştir. Bursa ilinin tüm denetim birimlerince yapılan toplam vergi incelemeleri içerisindeki payı ise $160.985.399,44 / 38.715.354.158 = \% 04$ olarak tarafımızca tespit edilmiştir. Bursa ilinde yıllar itibariyle 2002 – 2005 yılları arasında incelenen matrah, bulunan matrah farkı, bulunan vergi ve kesilen ceza tutarları aşağıdaki tabloda detaylı olarak görülmektedir.

Tablo 8

	2005
İncelenen Matrah	415.776.797,42
Bulunan Matrah Farkı	160.985.399,44
Bulunan Vergi	19.081.892,81
Kesilen Ceza Tutarı	37.721.548,46

Ankara İli

2005 yılı verilerine göre Ankara ilinde bulunan vergi denetmenlerince yapılan vergi incelemesinin tüm vergi denetmenlerince yapılan vergi incelemeleri neticesinde bulunan matrah farklarına oranı ise $2.332.130.331,76 / 2.724.562.900 = \% 85,5$ olarak tespit edilmiştir. Ankara ilinin tüm denetim birimlerince yapılan toplam vergi incelemeleri neticesinde bulunan matrah farkları içerisindeki payı ise $2.332.130.331,76 / 38.715.354.158 = \% 6$ olarak tarafımızca tespit edilmiştir. Ankara ilinde yıllar itibariyle 2002 - 2005 yılında incelenen matrah, bulunan matrah farkı, bulunan vergi ve kesilen ceza tutarları aşağıdaki tabloda detaylı olarak görülmektedir.

Tablo 9

	2005
İncelenen Matrah	2.204.659.835,15
Bulunan Matrah Farkı	2.332.130.331,76
Bulunan Vergi	95.639.628,79
Kesilen Ceza Tutarı	106.934.673,87

İzmir İli :

2005 yılı verilerine göre İzmir ilinde bulunan vergi denetmenlerince yapılan vergi incelemesinin tüm vergi denetmenlerince yapılan vergi incelemeleri neticesinde

bulunan matrah farklarına oranı ise $329.658,06 / 2.724.562.900 = \%$ olarak tespit edilmiştir. İzmir ilinin tüm denetim birimlerince yapılan toplam vergi incelemeleri neticesinde bulunan matrah farkları içerisindeki payı ise $29.658,06 / 38.715.354.158 = \%$ 1,94 olarak tarafımızca tespit edilmiştir. İzmir ilinde yıllar itibariyle 2002 - 2005 yılında incelenen matrah, bulunan matrah farkı, bulunan vergi ve kesilen ceza tutarları aşağıdaki tabloda detaylı olarak görülmektedir.

Tablo 10

	2005
İncelenen Matrah	754.020,45
Bulunan Matrah Farkı	329.658,06
Bulunan Vergi	33.666,50
Kesilen Ceza Tutarı	61.613,70

3.1.4. Uyuşmazlıklar İle İlgili Değerlendirme

Vergi incelemelerinin 1995–1999 yılları arasında uzlaşma sonrasında uyuşmazlık konusu yapılan kısmı ile ilgili olarak idare aleyhine gerçekleşme oranları ile ilgili ortaya çıkan tablo aşağıdaki şekilde tespit edilmiştir

Tablo 11

Uyuşmazlık Nedeni	Dosya Adedi İtibariyle İdare Aleyhine gerçekleşme Oranı	Vergi Tutarı İtibariyle İdare Aleyhine Gerçekleşme Oranı
Hesap Uzmanı Vergi İnceleme Raporları	%80,6	%76,3
Maliye Müfettişi Vergi İnceleme Raporları	%94,7	%99,8
Gelirler Kontrolörleri Vergi İnceleme Raporları	%91,7	%94,7
Vergi Denetmeni Vergi İnceleme Raporları	%87	%99,9

Ancak yukarıdaki tabloya bakıldığında yazılan vergi inceleme raporlarının büyük bir kısmının vergi mahkemeleri tarafından idare aleyhine sonuçlandırıldığı zannedilebilir oysa yazılan vergi inceleme raporlarının bir kısmı ihtilaf konusu yapılmadan, bir kısım tarhiyat öncesi uzlaşma yolu ile, bir kısmı VUK nun 376. maddesi uyarınca cezalarda indirim hakkından faydalanılarak bir kısmı da tarhiyat sonrası uzlaşma yolu ile ödendikten sonra uyuşmazlık konusu yapılan kısmına isabet eden rakamlardır.⁵¹

3.1.5.Vergi İncelemeleri Neticesinde Yıllar İtibariyle Yapılan Tarhiyat Öncesi Uzlaşmalara İlişkin Rakamlar

Vergi incelemesinin etkinliğinden söz ederken inceleme neticesinde yapılacak tarhiyatları doğrudan etkileyen ve mükellef ile idare arasında anlaşmayı sağlayan ayrıca hazineye daha çabuk para aktarımına neden olan Tarhiyat Öncesi uzlaşma mevzuundan da bahsetme gereği doğmaktadır. Vergi Usul Kanununa ilave edilen yönetmelikler ile uygulama esasları belirlenen Tarhiyat Öncesi Uzlaşma mevzuu inceleme neticesinde salınan vergi ve kesilen cezaların mükellef tarafından kabulü ve ödeneceğinin taahhüdü ile idare tarafından genelde cezaların bir kısmının bazı hallerde de vergi asıllarından bir kısmının idare tarafından silinmesi işlemidir. Burada ana amaç hazineye para aktarımını hızlandırmak ve idare – mükellef memnuniyetini sağlamaktır.

Gelir İdaresi Başkanlığının istatistikî verilerine göre haklarında inceleme yapılan mükelleflerden söz konusu incelemeler neticesinde salınana vergi ve kesilen cezalar ile ilgili olarak uzlaşma talep ederek ödemede bulunan mükelleflere ilişkin bilgiler yıllar itibariyle aşağıdaki şekilde tespit edilmiştir.

Yıllar İtibariyle Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları (Mahalli Denetim Elemanlarınca Yapılan İncelemeler Sonucunda)

Aşağıdaki tablodan da anlaşılacağı üzere uzlaşma talep eden mükelleflerin % 85–92 arası kısmı idare ile uzlaşmaya vararak inceleme neticesinde salınan vergi ve kesilen cezaları ödemişlerdir. Gelir idaresi gerek tarhiyat öncesi ve gerekse tarhiyat sonrası uzlaşma yolu ile mükellef ile anlaşma sağlayarak vergi incelemesi neticesinde hazineye para aktarımını kesinleştirmiştir.

⁵¹ Kırbaş Sadık, Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar, SiyasalKitapevi, Ankara:2001, s.204-229.

Tablo 12

İller	2001		2002		2003		2004		2005	
	Uzlaşma Talebine Konu Olan Rapor Sayısı	Uzlaşılan Rapor Sayısı	Uzlaşma Talebine Konu Olan Rapor Sayısı	Uzlaşılan Rapor Sayısı	Uzlaşma Talebine Konu Olan Rapor Sayısı	Uzlaşılan Rapor Sayısı	Uzlaşma Talebine Konu Olan Rapor Sayısı	Uzlaşılan Rapor Sayısı	Uzlaşma Talebine Konu Olan Rapor Sayısı	Uzlaşılan Rapor Sayısı
01 Adana (*)	1.103	933	1.473	1.245	995	799	0	0	1493	1305
02 Adıyaman	33	33	110	101	59	33	201	183	196	164
03 Afyon (*)	109	107	338	312	97	95	113	125	5	4
04 Ağrı (*)	2	2	4	4	12	12	0	0	4	4
05 Amasya (*)	52	47	147	129	222	156	49	49	19	19
06 Ankara (*)	1.089	1.001	1.605	1.425	1.030	810	68	66	592	520
07 Antalya (*)	1.077	571	991	713	455	359	36	36	15	15
08 Artvin (*)	254	163	0	0	6	6	0	0	0	0
09 Aydın (*)	328	319	422	393	128	120	53	42	200	187
10 Balıkesir	622	599	272	267	321	278	614	587	488	433
11 Bilecik	6	6	5	5	37	18	32	31	28	28
12 Bingöl (*)	3	3	25	25	17	17	21	20	3	3
13 Bitlis	29	28	81	81	0	0	13	13	28	28
14 Bolu	52	42	51	48	107	105	198	187	180	155
15 Burdur (*)	52	21	63	55	78	78	0	0	0	0
16 Bursa	1.056	833	1.389	967	574	462	1080	856	1198	1105
17 Çanakkale	68	62	68	58	90	72	176	173	238	230
18 Çankırı (*)	3	3	41	37	0	0	2	2	10	10
19 Çorum (*)	222	211	230	207	72	70	7	7	16	14
20 Denizli (*)	313	227	507	424	428	385	186	177	432	404
21 Diyarbakır	54	48	95	89	23	17	149	133	117	117
22 Edirne	50	46	62	58	54	43	160	152	211	194
23 Elazığ	106	104	64	64	83	73	93	93	72	72
24 Erzincan (*)	233	229	1	1	1	1	0	0	0	0
25 Erzurum (*)	54	54	180	177	121	89	2	2	182	182
26 Eskişehir	226	212	184	157	155	146	260	260	336	336
27 Gaziantep (*)	392	339	741	678	164	151	0	0	56	44
28 Giresun (*)	86	76	280	277	39	39	0	0	1	1
29 Gümüşhane (*)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
30 Hakkari (*)	2	2	0	0	0	0	0	0	0	0
31 Hatay (*)	260	238	571	497	114	114	104	104	56	56
32 Isparta (*)	69	68	186	173	275	267	23	23	31	31
33 Mersin (*)	394	309	907	773	160	136	0	0	0	0
34 İstanbul	1.828	1.536	1.455	1.090	425	352	3414	2991	5650	5147
35 İzmir (*)	731	581	769	579	223	132	178	161	95	86
36 Kars (*)	14	14	0	0	11	11	0	0	6	6
37 Kastamonu (*)	139	139	167	165	123	103	8	8	11	11
38 Kayseri (*)	391	363	873	803	350	319	79	79	71	71
39 Kırklareli	16	14	61	59	21	15	22	21	54	50
40 Kırşehir (*)	4	4	33	33	86	63	4	4	17	14
41 Kocaeli	445	418	171	161	319	312	299	258	685	605
42 Konya (*)	407	345	635	564	344	327	56	49	74	70
43 Kütahya	77	67	137	116	69	62	62	53	70	56
44 Malatya	191	176	228	193	402	332	392	372	403	368
45 Manisa (*)	210	178	358	321	55	50	313	258	445	431
46 K. Maraş (*)	130	97	616	593	60	57	0	0	107	107
47 Mardin	0	0	53	53	8	8	36	36	244	244
48 Muğla (*)	177	138	131	113	56	37	33	33	17	15
49 Muş (*)	12	12	0	0	18	18	0	0	11	11

50 Nevşehir (*)	21	20	40	39	16	16	2	2	2	2
51 Niğde (*)	45	42	20	19	7	5	0	2	0	0
52 Ordu (*)	190	171	176	149	115	76	6	6	29	29
53 Rize (*)	131	131	183	183	20	16	0	0	8	8
54 Sakarya	5	5	96	96	55	55	141	141	49	49
55 Samsun (*)	925	854	275	230	127	123	0	0	11	11
56 Siirt	8	8	23	19	17	17	33	33	58	56
57 Sinop (*)	42	41	56	54	76	76	31	31	37	37
58 Sivas (*)	143	137	174	167	295	285	2	2	4	4
59 Tekirdağ	109	105	170	164	64	64	262	261	420	407
60 Tokat (*)	112	99	266	257	111	111	0	0	24	24
61 Trabzon (*)	137	134	429	413	262	210	0	0	164	155
62 Tunceli	2	1	5	4	2	2	1	1	6	6
63 Şanlıurfa	41	41	108	103	49	42	166	162	156	149
64 Uşak (*)	37	35	36	32	27	21	8	8	22	16
65 Van (*)	23	23	0	0	27	27	0	0	0	0
66 Yozgat (*)	0	0	10	10	0	0	0	0	3	3
67 Zonguldak	4	4	44	40	9	8	45	45	52	52
68 Aksaray (*)	15	9	30	30	0	0	0	0	7	7
69 Bayburt (*)	14	14	0	0	13	13	15	15	2	2
70 Karaman (*)	47	47	67	67	0	0	0	0	0	0
71 Kırıkkale (*)	19	19	72	70	46	40	62	62	11	11
72 Batman	58	50	44	41	89	77	65	58	54	52
73 Şırnak	0	0	28	28	0	0	11	11	17	17
74 Bartın	10	10	4	4	6	6	14	14	2	2
75 Ardahan (*)	1	1	0	0	14	14	0	0	3	3
76 Iğdır (*)	15	15	1	1	0	0	0	0	0	0
77 Yalova	37	37	112	110	24	23	90	86	73	73
78 Karabük	13	12	7	4	16	15	10	8	324	285
79 Kilis	13	13	0	0	0	0	0	0	0	0
80 Osmaniye (*)	49	43	83	83	38	38	16	9	33	28
81 Düzce	0	0	0	0	8	7	108	84	8	8
Toplam	15.437	13.139	19.339	16.700	10.020	8.536	9624	8665	15745	14465

Gelirler Kontrolörleri Grup Başkanlıkları Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları

Tablo 13

Gelirler Kontrolörleri Grup Başkanlıkları	Uzlaşma Talebine Konu Olan Rapor Sayısı	Uzlaşılan Rapor Sayısı	Uzlaşma Sonrası Vergi Tutarı (TL.)	Uzlaşma Sonrası Ceza Tutarı (TL.)
Ankara	11	9	24.615.190.000	1.726.000.000
Eğitim	4	-	-	-
İstanbul	27	1	11.190.458.537.621	18.868.991.806.842
İzmir	10	5	11.155.956.000	4.235.000.000
Başkanlık Merkez Emri	31	30	644.075.136.000	14.565.000.000
Toplam	83	45	11.870.304.819.621	18.889.517.806.842

Tarhiyat Öncesi ve Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonları Faaliyetleri

Tablo 14

Uzlaşma Komisyonları	Uzlaşmaya Konu Olan Rapor/Dosya Sayısı	Uzlaşılan Rapor/Dosya Sayısı	Nispet (%)	Uzlaşma Sonrası Vergi Tutarı (TL)	Uzlaşma Sonrası Ceza Tutarı (TL)
Gelirler Kontrolörleri Grup Başkanlıkları	83	45	54	11.870.304.819.621	18.889.517.806.842
Bölge Müdürlükleri	5.668	4.894	86	10.241.008.832.673	1.209.234.049.876
Defterdarlıklar	4.353	3.645	84	37.903.528.781.000	1.897.503.020.000
Ara Toplam	10.104	8.584	85	60.014.842.433.294	21.996.254.876.718
Merkezi Uzlaşma Komisyonu	38	30	79	5.963.361.535.950	137.728.000.000
Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonları	57.072	45.593	80	14.552.244.544.000	6.361.848.215.000
Ara Toplam	57.110	45.623	80	20.515.066.079.950	6.499.576.215.000
Toplam	67.214	54.207	81	80.529.908.513.244	28.495.831.091.718

Yukarıda yapılan açıklamalara göre Türkiye’de vergi incelemesinin etkinliğini belirlerken toplam mükellef sayısı içerisinde incelemeye sevk edilen mükelleflerin payı, incelenen mükelleflerden mükelleflerin vergi türleri itibariyle dağılımı, inceleme birimlerinin toplam incelemeler içerisindeki payları, inceleme neticesinde salınan vergi ve kesilen cezaların aynen, tarhiyat öncesi uzlaşma yolu ile, VUK madde 376 hükmünce, tarhiyat sonrası uzlaşma ile, veya vergi mahkemesine gidilerek bunun sonucunda ödenip ödenmediği hususlarının ayrı ayrı irdelenmesinde fayda vardır. Örneğin vergi mükelleflerinin yalnızca %3 ü vergi incelemesine tabi tutuluyor. Oranı doğru bir oran iken vergi incelemesi neticesinde vergi mahkemesine giden inceleme dosyalarının % 90 civarı idare aleyhine sonuçlandığı değerlendirilmesi yanlış olacaktır.

3.2.SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Türkiye’de vergi incelemesi uygulamasında gerek incelemeyi yapan gerek yaptıran ve gerekse incelemeye tabi tutulan mükellefler nezdinde inceleme sürecinde ve sonrasında bir takım sorunlarla karşılaşmaktadır. Bu sorunlar ve çözümlere ilişkin öneriler aşağıda ele alınacaktır.

3.2.1.Vergi İncelemesine İlişkin Sorunlar

Vergi incelemesi uygulamasında üç temel sorun ortaya çıkmaktadır. Bunlar İdari, Hukuki ve İnceleme Yöntemlerinde kaynaklanan sorunlardır.

3.2.1.1.İdari Nitelikli Yapısal Sorunlar

Vergi incelemesi; beyana dayalı vergi sistemlerinde idarenin vergi adaletini sağlamada ve kayıt dışını önlemede kullandığı en önemli güvenlik aracı olması nedeniyle önemlidir.Oto kontrol sistemlerini iyi kuran ülkelerdeki vergi sistemlerinde inceleme oranı oldukça düşüktür. Örneğin ABD’de inceleme oranı % 1,5 civarındadır. Ancak her yüz kişiden sadece üçü vergi kaçırdığı halde incelemeye alınan her yüz mükelleften yetmiş beşinin vergi kaçırdığı tespit edilmiştir. Bu oran incelemeye alınan mükelleflerin ne kadar isabetli seçildiğini göstermektedir. Ülkemizde ise vergi inceleme oranının %2-3 olmasının nedenlerinden biri oto kontrol sistemimizin yeterli olmaması, mükellef sayısının çokluğu bunun yanı sıra inceleme elemanı sayısının azlığı, vergi incelemesinin birden fazla grup tarafından birden fazla birime bağlı olarak yürütülmesi, denetim gruplarının koordinasyonunun, görev tanımlarının ve yetkilerinin kesin sınırlar ile ayrılmamış olması gibi nedenler vergi incelemesinin etkinliğini azaltmaktadır. Vergi incelemesinin yanı sıra teşkilat içi denetim(teftiş) ve soruşturma görevlerinin de inceleme elemanları vasıtası ile yapılıyor olması vergi incelemesinin etkinlik ve verimliliğini azaltıcı başka bir etkidir.

Ayrıca İncelemenin merkez ve taşra teşkilatı olarak ayrılmak suretiyle yapılması mahalli bazda görev yapan ve merkezi denetim elemanlarının ülke genelinde yaptığı tüm denetimleri il bazında yapan denetim elemanlarının (Vergi Denetmeni) özlük haklarının, meslekte yükselme koşullarının alt seviyede tutulması incelemelerin büyük bir kısmını yapan denetim elemanlarının vergi idaresine duydukları güvenin azalmasına neden olmuştur. Gelir İdaresinin yeniden yapılanması çalışmalarını da denetimin çok başlılığına son

verememiştir. Ne yazık ki ülkemizde vergi denetimi (Vergi İncelemesi) hala merkezde 4 ayrı birim ve taşrada 1 ayrı birim olmak üzere hala 5 ayrı birim tarafından yürütülmektedir.

Ayrıca Vergi inceleme birimlerinin kendi aralarında tam bir eşgüdüm ve koordinasyon sağlanamamıştır. Vergi denetim birimleri arasında çok başlılık olması nedeniyle etkin ve verimli bir denetim sağlanamamaktadır. Yukarıda toplam inceleme elemanı kadroları ve söz konusu kadrolardan ne kadarının dolu olduğu görülmektedir. Buna göre vergi inceleme elemanları sayısal olarak yetersiz olduğundan vergi inceleme oranının düşük olmasının bir nedenidir. Vergi denetim birimlerinde denetim elemanı erozyonu önlenememiştir. Denetim birimleri objektif bir yapıya kavuşturulamamıştır. Vergi inceleme elemanlarının bir kısmının incelemenin yanı sıra teftiş ve soruşturma yetkileri olduğundan vergi incelemesine aktif olarak ayrılan zaman reel bazda azalmaktadır. Vergi denetim elemanlarının performans kriterine göre yükselmelerini sağlayacak bir yapı oluşturulamamıştır. Vergi incelemelerinde çağdaş denetim tekniklerinden yeterince faydalanılamamaktadır. Türk vergi sistemi Vergi incelemelerini kolaylaştıracak vergi güvenlik müesseselerinden yoksundur. VUK hükümlerine göre yapılan incelemeler tüm vergi mükelleflerini kapsamamaktadır.⁵²

3.2.1.2. Hukuksal Boyutta Karşılaşılan Sorunlar

Hukuksal sorunların başında Vergi incelemesinin yapılacağı yer konusunda ortaya çıkan ihtilaflar gelmektedir. İnceleme vergi usul kanunu uyarınca daha önce belirtildiği üzere kural olarak işyerinde yapılması gerekmekte ise de teamül olarak mükellefin aksini istemediği durumlarda memuriyet adreslerinde yapılmaktadır. Ancak bu durum bazı uyuşmazlıklar ortaya çıktığında mahkemelerde mükellefler tarafından idare aleyhine kullanılabilir.

Kanaatimize göre ikinci hukuksal sorun vergi incelemeleri neticesinde yapılan tarhiyatlar için açılan davalardaki sonuçlardır. Açılan davalar genelde idare aleyhine sonuçlanmaktadır. Buna ilişkin istatistiksel bilgiler aşağıda yer almaktadır.

⁵² Sarılı Mustafa Ali, 'Türkiye'de Gelir İdaresi ile Vergi Denetiminin Sorunları ve Çözüm Önerileri ve Yeniden Yapılandırılması', İTO Yayınları (2003), s.119-147.

3.2.1.3.İnceleme Yöntemleri İle İlgili Sorunlar

İnceleme sırasında kullanılan yöntemler bazen mükellefler ile idarenin karşı karşıya gelmesine neden olabilmektedir. Örneğin mükellefler hakkında yapılan randıman incelemeleri sırasında kullanılan oranlar inceleme elemanlarınca ticaret ve sanayi odalarınınca hazırlanan oranlar olmakla beraber mükellefler bu oranların kendi imalatları ile ilgili verileri tam olarak vermediğini buna göre yapılan hesaplamaların da hatalı olacağını iddia etmektedirler ancak cari yıl incelemeleri dışında mükellefin ürettiği malların hangileri olduğunun tespit edilmesi mümkün olmayacağından inceleme sırasında kullanılan yöntemlerde standardizasyon sağlamak açısından bu yöntem kullanılmaktadır.

Mükellefin işyerinde yapılan tespitler sırasında elde edilen verilerin inceleme sonucunda kullanılarak raporlanması aşamasında mükellefler bu tespitlere itiraz edebilmektedirler. Bu nedenle söz konusu tespitler yapılırken mutlaka tutanak düzenlenerek her iki tarafın da imzası alınmalıdır.

Mükellefiyet hakkında harici karinelere göre yapılan tespitler de bazen ihtilaf doğurabilmektedir.

3.2.1.4..Çözüm Önerileri

Tezimizin yukarıdaki bölümlerinde belirttiğimiz sorunların giderilmesinde kanaatimize göre aşağıdaki çözüm önerilerinin dikkate alınmasının faydalı olacağı düşünülmektedir.

- Genel olarak denetim mekanizmasında görev alan birimlerin görev tanımlarının, yetkilerinin, görev alanlarının tam ve kesin bir biçimde ayrılması gerekmektedir.

- Vergi incelemesini mesleğini ifa edenler arasında meslekte yükselme ve özlük hakları açısından farklılık olmaması ve var ise ortadan kaldırılması gerekmektedir. Yetişmiş inceleme elemanlarının başka kamu kurumu ve/veya özel sektöre geçmesi sonucu vergi idaresi kan kaybetmekte ve yeni elemanların yetişmesi ise zaman almaktadır.

- Gelir idaresinin yeniden yapılanması çalışmaları sırasında denetimin çok başlılıktan kurtarılacağı gündeme gelmiş olup bu konunun olumsuzluk olmaktan

çıkarılması gerekmektedir. Çünkü tezimizin yukarıdaki bölümlerinde belirtildiği üzere Gelişmiş ülkeler kategorisinde bulunan İngiltere, A.B.D.,Almanya gibi örnek alınan ülkelerde bile vergi incelemesi en az 3-4 birim tarafından yürütülmektedir. Dolayısıyla bu konudaki tenkidin gereksiz olduğu düşünülmektedir. Çünkü taşra teşkilatında çalışan inceleme elemanları bu gün toplam vergi incelemelerinin % 80 ini sonuçlandırmaktadır.

- Vergi incelemesinin verimliliğini artırmak açısından sektörel incelemelere ağırlık verilmesi gerekmektedir. Böylece inceleme yöntemlerinde standart sağlanarak zaman kaybı önlenecek ve incelemeye tabi tutulan mükellef sayısı da artacaktır.

- Vergi incelemesi sonucunda meydana çıkabilecek tarhiyata konu matrah farkının tespitinde mümkün olduğunca kesin kanıtlar kullanılmalı itiraza mahal vermeyecek tespitler yapılmalıdır. İnceleme elemanı incelemeye konu vergiyi doğuran olayın her iki taraf açısından da hukuki bir durum doğuracağına farkında olması gerekmektedir.

- Tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi uygulanmalıdır.

- Vergi inceleme elemanının inceleme yapmasına engel olan diğer görevlerin mümkün olduğunca azaltılması ve sadece incelemeye yönelmeleri sağlanmalıdır.

- Vergi incelemesi yapılırken mükelleflerin servetlerinin faaliyetleri ile birlikte değerlendirilmesi durumunda vergiye tabi tutulması gereken gerçek kazançta daha kolay ulaşılabileceği düşünülmektedir. Böylece mükelleflere servetlerinin kaynağı da sorulabilecektir.

- Vergi incelemesi şeffaf olmalıdır. Mükellef incelemenin her aşamasında incelemenin gidişatı ile ilgili bilgi alma hakkına sahiptir. (Mükellef hakları bildirgesi ise bu konuda önemli bir gelişme olmuştur.)

- İnceleme elemanlarının teknolojik gelişmelerden uzak bırakılması sonucu yakın zamana kadar inceleme elemanlarının kendi imkânları ile kendilerini geliştirmeye çalıştıkları ve nihayet 2005 yılından itibaren taşınabilir bilgisayar verilerek çağa bir nebze ayal uydurulmaya başlanmıştır. Denetim çağdaş olmalıdır.

- Zamanaşımı süresi içerisinde mümkün olduğunca her mükellefin en az bir kere incelenmesi sağlanmalıdır. Böylece denetimin ana amacı olan kanunlara uyulup uyulmadığının tespiti mümkün olabilecektir.

- Toplam kalite standartlarının yaygınlaştığı ve hizmetin kalitesinin önem kazandığı günümüzde denetim hizmetleri için de toplam kalite yönetimine uyumlaştırılması gerekir. (Örneğin inceleme elemanının daha önce de sözü edildiği üzere görev tanımının yapılması, vizyon ve misyonunun belirlenmesi gerekmektedir.)
- Mali müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik müesseselerini tam ve düzenli çalışmaları gerekmektedir. Tek düzen hesap planı uygulaması vergi incelemesi açısından devrim sayılabilecek bir gelişmedir.
- Vergi kanunlarının mükellefler tarafından kolay anlaşılabilir olarak yeniden yazılması gerekmektedir. Buna göre şu anda Kurumlar Vergisi Kanunu yeniden yazılarak yürürlüğe girmiştir.
- Vergi kayıp ve kaçığının tespiti çalışmalarında emniyet müdürlükleri mali şube ekiplerinden yoğunlukla faydalanılmaktadır. Mali Polisin Maliye Bakanlığı bünyesinde görevlendirilmesinin ihtisaslaşma ve hız kazanma dolayısı ile vergi kayıp ve kaçaklarını hızlı bir şekilde engelleyeceği düşünülmektedir.

4.VERGİ İNCELEMESİNİN AVRUPA BİRLİĞİ İLE UYUMLAŞTIRILMASI

Avrupa birliği uyum süreci içerisinde gelir idaresinin yeniden yapılanması çalışmaları çerçevesinde 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı Kuruluş Kanununun yayımlanarak gelir idaresi yapısal açıdan yeni bir kimliğe bürünmüş ve denetimin şeffaflığı, idarenin hesap verebilirliği, katılımcılık ve mükellef odaklılık prensiplerini ilke olarak benimsemiştir.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayımlanan ‘Mükellef Hakları Bildirgesi’ nde vergi incelemesinde kanunların doğru, tarafsız ve tutarlı bir şekilde uygulanacağı ve incelemenin her aşamasında mükelleflerin bilgilendirileceği ifade edilmiştir.

Performans denetimi sayesinde kamu kurumları tarafından yürütülen faaliyetlerin, kullanılan kaynakların, enformasyon sistemlerinin çıktı ve sonuçlarının, performans hedef kriter ve göstergelerinin ve yasal uygunluğunun değerlendirilerek, bu birim yönetimlerinin etkinliğinin, tutumluluğunu ve verimliliğini tespit etmek mümkündür. Bu denetim türü ile vergi idaresi faaliyetlerinin daha çağdaş bir biçimde etkinliğinin sağlanabileceği söylenebilir.

Avrupa Birliği uyum süreci içerisinde ortak noktası kamu yararı olan Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (T穆DESK) denetimde açıklık ve

uyumlaşma sağlayacak çalışmalar yaparak denetime uluslar arası standartlar getirerek denetimin daha objektif olarak yapılmasını amaçlamaktadırlar.⁵³

Vergi İncelemesi müessesesinin AB ile uyumlaştırılması çalışmalarında vergi inceleme birimlerinin toplam kalite standartları ile ilgili çalışmalar da önem kazanmaktadır. Yani yapılan işin verimliliğinin ölçülmesi, vizyon ve misyonunun da belirlenmesi gerekmektedir.

⁵³ Akın Ahmet, 'Denetim Standartları', Bilanço Dergisi (Mayıs 2006), S.81., s.32.

SONUÇ

Denetim genelde düşünülduğünde hem kamu denetimini hem de bağımsız denetimi kapsamaktadır. Gelişmekte olan bir ülke olarak Türkiye'nin iyi bir denetim sistemine sahip olduğu söylememiz pek de mümkün bulunmamaktadır. Vergi incelemesi denetimin en önemli ve etkin yapıtaşdır. Makro ekonomik açıdan bakıldığında devletlerin en önemli gelir kaynağı vergi gelirleri ise vergi gelirleri içinde önemli bir paya sahip olan vergi incelemesi neticesindeki tarhiyatların etkinliğinin artırılması devlet gelirlerinin doğrudan artırılması demek olacaktır. Ülkemizde vergi incelemesinin verimliliğini doğrudan etkileyen bazı hususlar bulunmaktadır. İdari açıdan bakıldığında denetim birimleri arasındaki görev tanımı, yetki vb. ayrımların tam ve kesin olarak yapılmaması, yanlış ücret politikaları, söz konusu birimler arasında görevde yükselme koşullarının eşit olmaması, Maliye Bakanlığı formasyonu olarak yetişmiş elemanların başka kurum ve özel sektöre kaçışlarına neden olmaktadır. Toplam kalite standartlarının denetim alanında da uygulanarak denetim hizmetini icra edenlerin vizyon ve misyonlarının belirlenmesinin vergi incelemesinin verimliliğine de katkıda bulunacağı düşünülmektedir.

İnceleme yöntemleri açısından bakıldığında yeni denetim stratejileri ve standartları belirlenerek vergi incelemesine tabi tutulacak mükellef grubunun daha önceden belirlenip ön hazırlıklarının yapılması neticesinde inceleme elemanlarının zaman kaybı azaltılarak verimliliğin artırılacağı düşünülmektedir.

Vergi incelemesinin hukuki bir netice doğurduğu incelemeye taraf olanlar açısından dikkate alınmalı ve özellikle idare açısından itiraz konusu yapılmayacak ve/veya itiraz konusu yapıldığında idare lehine sonuç doğuracak şekilde tamamlanmalıdır.

Vergi İncelemesinin en etkin biçimde uygulanabilmesi için vergi kayıp ve kaçığının her geçen gün artmakta olduğu ülkemizde alınması gereken en önemli tedbirin mükelleflere gerek harcamalarının ve gerekse servetlerinin kaynağının sorulabileceği bir sisteme geçmek olduğu düşünülmektedir. Vergi incelemesine tabi tutulan mükellef dışındaki mükellefler üzerinde de incelemenin caydırıcı etkisi olacağı kesindir. Ayrıca vergi mükellefleri incelemeye tabi tutulduklarında aynı zamanda kanunlar hakkında da bilgi sahibi olacaklardır.

Denetimin önemli bir kolu olarak kabul edilebilecek mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik müessesesinin daha etkin bir hale getirilmesi gerekmektedir. Böylece

denetimin daha çok birim tarafından yapılması ile etkinliğin, n artacağı düşünülmektedir. (Tabii sorumluluk müessesesinin uygulanması ile)

Vergi kanunlarının daha anlaşılır bir biçimde yeniden düzenlenmesi verilen beyannamelerin daha doğru olması ve mükellefin daha az hata yapması demektir. Böylece mükelleflerin verdikleri beyannameler ve bildirimler en doğru şekilde düzenleneceğinden hata payı ortadan kalkacaktır.

ABD ve bazı AB ülkelerinde vergi inceleme prosedürüne bakıldığında gerek ABD ve gerekse diğer ülkelerde genelde mahalli ve merkezi azda denetim birimlerinin olduğu, bunlar arasında yetki açısından farklılıklar olduğu vergi kaçırıldığı tespit edilen mükellefe daha ağır yaptırımlar uygulandığı tespit edilmiştir. Ülkemizde uygulanan uzlaşma mekanizması her ülkede çeşitli adlar ile uygulanmakta ve mükellef memnuniyeti odaklı gelir idaresi amaçlanmaktadır. Genelde inceleme elemanları sektörler itibariyle ihtisaslaşmış kişilerdir.

Beyan esasına dayalı sistemlerde vergi incelemesi mükelleflerin beyanlarının doğruluğunu saptamak açısından, adil bir vergi sisteminin uygulandığını vatandaşa göstermek açısından, vergi kayıp ve kaçaklarını caydırıcılık özelliği de dikkate alınarak önlemek açısından, devlete gelir sağlamak açısından, devletin güvenilirliğini göstermek ve kanunlara uymayanlara devletin yaptırım gücünü göstermek açısından vazgeçilmez olmuştur. Kanımızca yukarıda belirtilen hususlar da dikkate alınarak yapılacak incelemelerde verimlilik ve etkinlik daha fazla olacaktır. Etkinliğin tespitinde yukarıda kullandığımız (matrah farkı, rapor sayısı, birimlerin çalışmaları) araçların tek başına yeterli olamayacağı birlikte yapılan değerlendirmelerin daha verimli olacağı düşünülmektedir. Sonuçta vergi incelemesi hukuksal idari yapısal düzeyde bir gerekliliktir. Sorunların giderilmesi ile daha etkin hale gelecektir.

KAYNAKLAR

- AHMET AKIN
Denetim Standartları Bursa Bilanço Dergisi
Mayıs 2006 S.81 s.32
- MEHMET ALTINDAĞ
Vergi ve Revizyon Rehberi Yaklaşım Yayınları
Ankara 2001
- ALTAR ÖMER ARPACI
Vergi Denetimi ve İntosai Meslek Ahlak
Kuralları Maliye Sigorta Yorumları 01.03.2004
S.411 s.175-180
- HASAN AYKIN
Vergi İncelemesi Maliye Sigorta Yorumları
15.09.2000 S.328 s.38-41
Vergi İncelemesi Maliye Sigorta Yorumları
01.11.2000 S.331 s.63-65
Vergi İncelemesi Maliye Sigorta Yorumları
15.10.2000 S.330 s.46-49
Vergi İncelemesine Tabi Olanlar Maliye Sigorta
Yorumları 01.10.2000 S.329 s.49-51
Vergi İnceleme Sonuçları Verilerinin İrdelenmesi
Maliye Sigorta Yorumları 15.04.2006 S.462 s.43-
46
- ALİ ÇİMAT
Türk Vergi Sisteminde Vergi Denetimi
(İncelemesi) Ve Revizyon Yayınlanmamış Eser
İstanbul 1997
- ADNAN GERÇEK
Vergi Denetiminin Organizasyonu, Etkinliği Ve
Performans Denetimi Bursa Bilanço Dergisi
Temmuz 2003 S.48 s.48-54
- UĞUR KARADOĞAN
Vergi İncelemesinin Hukuki Niteliği Maliye
Sigorta Yorumları 01.07.2001 S.347 s.86-91
- NAZMİ KARYAĞDI
ABD Vergi Sisteminde Vergi İncelemesi
Konusundaki Farklı Düzenlemeler Vergi Dünyası
Ağustos 2006 S.300 s.85-89

SADIK KIRBAŞ	Vergi Hukuku Temel Kavramlar İlkeler Ve Kurumlar Siyasal Kitabevi Eylül 2001
ÜLKER MAVRAL	Kayıtdışı Ekonomi Ve Kayıtdışı Ekonomiye Önlemek İçin Alınabilecek Tedbirler Vergi Raporu Dergisi Nisan-Mayıs 2001 S.52 s.21-32
ALİ HADİ ORHUN	Vergi İncelemesi Maliye Sigorta Yorumları 15.12.2005 S.454 s.84-86
OSMAN SARAÇ	Vergi İncelemesi Maliye Sigorta Yorumları 15.02.2005 S.434 s.112-115 Vergi İncelemesi Maliye Sigorta Yorumları 01.03.2005 S.435 s.138-141 Vergi İncelemesi Maliye Sigorta Yorumları 15.03.2005 S 436 s.134-138
MUSTAFA ALİ SARILI	Türkiye’de Gelir İdaresi İle Vergi Denetiminin Sorunları Ve Çözüm Önerileri Ve Yeniden Yapılandırılması İTO 2003
SALİH ŞANVER	Vergi Hukukunda İspat Vergi Dünyası Mayıs 1983 S.21 s.25-28
NEZİR ŞEKER	Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi Beta Kitabevi İstanbul 1994
SAKIP ŞEKER	Vergi İncelemeleri Üzerine Genel Bir Değerlendirme Yaklaşım Dergisi Mayıs 1993 S.5 s.53
SEVİL ŞİRİN	Avrupa Birliği ve Türkiye’de Vergi Yapısı, Vergi İncelemesi ve Buna Bağlı Olarak Yapılan İdari İşlemler İTO 2005
YAKUP TOKAT	Vergilendirmede Denetim Yolları Maliye Sigorta Yorumları 15.03.2004 S.412 s.116-117 Vergilendirmede Denetim Yolları Maliye Sigorta Yorumları 01.04.2004 S.413 s138-139 Vergilendirmede Denetim Yolları Maliye Sigorta Yorumları 15.04.2004 S.414 s.131-132

DİĞER KAYNAKLAR :

Vergi Usul Kanunu

Türk Ticaret Kanunu

&183 Sayılı Amme Alacaklarını Tahsil Usulü Hk. Kanun

Gelir İdaresi Tarafından Yıllık Olarak Hazırlanan Faaliyet Raporları

www.huk.gov.tr

www.hud.org.tr

www.v.d.d.org.tr

www.gkd.org.tr.

www.maliye.gov.tr.

www.gib.gov.tr

www.ito.org.tr

www.bumko.gov.tr