

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

**TÜRKİYE’DE VERGİ DENETİMİ**

**Öğrenci**  
**Cengiz BOZO**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**  
**İŞLETME ANABİLİM DALI**  
**İŞLETME PROGRAMI**

**DANIŞMAN**  
**Doç. Dr. Kadir TUNA**  
**İSTANBUL, 2016**

## ÖZET

Denetim önceden saptanmış ölçütlere göre kanıt toplayarak kanıtları değerleyen bir süreçtir. Muhasebede finansal tablolar açısından muhasebe denetimleri kayıtları genel kabul görmüş standartlara göre uygunluğunun tespiti yapılır. Bizim üzerinde duracağımız konu ise kısaca denetim türleri olacaktır.

Vergi denetimi, önce ödenen vergilerin doğruluğunu araştırmak ardından vergi kaybını önlemek için yasalar çerçevesinde denetim yapmaktır. Çünkü devletin ekonomik, sosyal ve kültürel faaliyetleri yürütebilmesi için yapmış olduğu bütçe gelirleri ile mümkündür. Bu gelirlerin en büyük kalemi ise vergi gelirleridir. Vergi gelirlerinin düzgün sağlanması da toplumda adaletli bir şekilde yani gelire göre vergi ödeme şekli ile mümkündür. Ülkemizde çağdaş vergi sistemi olarak addedilen beyana dayalı bildirim ile beyan edilip tarh edilen vergi sistemi olduğundan çoğu mükellefin vergi kaçırma ve peçeleme durumu söz konusudur. Bunu önlemenin yolu ise yine vergi denetiminden geçer.

Bu çalışmam da Türkiye’de vergi denetimi ve denetim süreçlerini aşamalarını denetim ve yoklama ile hedeflenen denetim şekilleri, vergi inceleme türleri yetkililer ve Türkiye’de yeni kurulan vergi denetim kurulunun görevleri yetkileri vergi uzlaşması ile ilgili tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma şekilleri hakkında gerçekleştirilmiştir. Burada mükellef hakları vergi kanunlarının anlaşılabilmesi teknolojik yenilikler ve vergi beyanını mükelleflerde uyumunu sağlamak için de önerilerle desteklenmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Denetim, Vergi Denetimi, Uzlaşma

## **ABSTRACT**

Auditing is a process that evaluates the predetermined criteria by gathering evidences and besides in accounting in terms of financial statements, accounting auditing are made to determine eligibility according to generally accepted standards. The issues which we stand on our article will briefly going to be auditing types.

Within the legal framework, tax auditing means the research by the accuracy of the tax paid before tax audits in order to prevent tax losses. Taxes are essential to the state budget economically and socially. Activities in order to conduct these revenues are the largest item in the income tax. Tax justice in is provided by society by sharing the tax according to the ability to pay of each citizen. Because of the tax system in our country which is based on the notifications and declarations there are lots of problems about tax evasion. Tax auditing will help to prevent this problems.

In this study of mine you will find audit processes, stages of auditing and inspection with targeted inspection forms. We can tell that this is a study of the official tax inspection types and tax audit committee's tasks that are count as recent developments in Turkey. This article is supported with suggestions in order to amenable rights, misunderstanding in tax law. It tries to ensure compliance with the technological innovations and tax returns taxpayers.

**Keywords:** Audit, Tax Audit, Reconciliation

## TABLO LİSTESİ

Tablo 3.1 Yaygın ve Yoğun Vergi Denetim Sonuçları.....	27
Tablo 3.2 Yılbaşı, Ramazan Bayramı ve Kurban Bayramı Suresince Yapılan Yaygın ve Yoğun Vergi Denetim Sonuçları.....	28
Tablo 3.3 Türkiye Genelinde Yapılan Yaygın ve Yoğun Vergi Denetim Çalışmaları Esnasında Tespit Edilen Kayıt Dışı İşçi Sayıları.....	28
Tablo 3.4 Türkiye Genelinde Yapılan Yoklama ve Yaygın ve Yoğun Denetim Çalışmaları .....	29
Tablo 3.5 Türkiye Genelinde Yapılan Yoklama ve Yaygın ve Yoğun Denetim Çalışmaları 2015 .....	30
Tablo 3.6 Türkiye Genelinde Yapılan Yaygın ve Yoğun Denetim Çalışmaları Esnasında Tespit Edilen Kayıt Dışı İşçi Sayıları.....	30
Tablo 3.7 Vergi Türleri İtibariyle İnceleme Sonuçları .....	34
Tablo 3.8 Vergi Türleri İtibariyle İade İncelemeleri Sonuçları.....	34
Tablo 3.9 Vergi Türleri İtibariyle İnceleme Sonuçları .....	35
Tablo 3.10 Vergi Türleri İtibariyle İade İnceleme Sonuçları .....	36
Tablo 3.11 Vergi Türleri İtibariyle 2015 Yılı İnceleme Sonuçları .....	36
Tablo 3.12 Vergi Türleri İtibariyle İade İnceleme Sonuçları .....	37
Tablo 3.13 İnceleme Türüne Göre Dağılım .....	57
Tablo 3.14 İnceleme Türüne Göre Dağılım .....	70
Tablo 3.15 Yıllar İtibariyle Vergi İnceleme Sonuçları .....	70
Tablo 3.16 Mükellef Başına İnceleme Sonuçları .....	72
Tablo 3.17 Türkiye Genelindeki Mükelleflerin İnceleme Oranları.....	72
Tablo 3.18 Büyük Ölçekli Mükelleflerin İnceleme Oranları .....	73
Tablo 3.19 Vergi Türleri İtibariyle İnceleme Sonuçları .....	74

<b>Tablo 3.20 Vergi Türlerine Göre İnceleme Verileri (Matrah Farkları) .....</b>	<b>77</b>
<b>Tablo 3.21 Vergi Türlerine Göre İnceleme Verileri (Tarhı İstenen Vergi/Kesilen Cezalar).....</b>	<b>78</b>
<b>Tablo 3.22 Vergi Türleri İtibarıyla İnceleme Sonuçları .....</b>	<b>78</b>
<b>Tablo 3.23 Vergi Türlerine Göre İnceleme Verileri (Matrah Farkları) .....</b>	<b>80</b>
<b>Kaynak: Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporu 2015 .....</b>	<b>80</b>
<b>Tablo 3.24 Vergi Türlerine Göre İnceleme Verileri .....</b>	<b>81</b>
<b>Tablo 4.1 Merkezi Uzlaşma Komisyonu ve Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu Sonuçları.....</b>	<b>87</b>
<b>Tablo 4.2 Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları (I) .....</b>	<b>88</b>
<b>Tablo 4.3 Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları (II).....</b>	<b>89</b>
<b>Tablo 4.4 Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları (III) .....</b>	<b>90</b>
<b>Tablo 4.5 Merkezi Uzlaşma Komisyonu ve Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu .....</b>	<b>90</b>
<b>Tablo 4.6 2014 yılı Türkiye Geneli Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları (I) .....</b>	<b>91</b>
<b>Tablo 4.7 2014 yılı Türkiye Geneli Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları (II).....</b>	<b>92</b>
<b>Tablo 4.8 2015 Yılı Türkiye Geneli Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları .....</b>	<b>93</b>
<b>Tablo 4.9 Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları.....</b>	<b>96</b>
<b>Tablo 4.10 2015 Yılı Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları .....</b>	<b>97</b>

## ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 3.1 Maliye Bakanlığı Organizasyon Şeması .....	46
Şekil 3.2 Vergi Denetim Kurulu Organizasyon Şeması.....	47
Şekil 3.3 İncelenen Mükellef Sayısı.....	71
Şekil 3.4 Tarhı İstenilen Vergi,Kesilmesi Önerilen Ceza .....	71
Şekil 3.5 İnceleme Sonuçlarının Tarhı İstenilen Vergi Bazında Oransal Dağılımı .....	75
Şekil 3.6 2014 Yılında Düzenlenen Raporların Türleri İtibarıyla Dağılımı .....	76
Şekil 3.7 2015 Yılında Düzenlenen Raporların Türleri İtibarıyla Sayısı.....	79
Şekil 3.8 2015 Yılında Düzenlenen Raporların Türleri İtibarıyla Sayısı.....	80
Şekil 4.1 Tarhiyat Öncesi Uzlaşmaya Konu Olan ve Uzlaşılan Toplam Vergi Tutarları (Milyon TL) .....	96
Şekil 4.2 Tarhiyat Öncesi Uzlaşmaya Konu Olan ve Uzlaşılan Toplam Vergi Tutarları (Milyon TL) .....	97

## **KISALTMALAR**

**VUK:** Vergi Usul Kanunu

**TDK:** Türk Dil Kurumu

**KDV:** Katma Değer Vergisi

**ÖKC:** Ödeme Kaydedici Cihaz

**GİB:** Gelir İdaresi Başkanlığı

**KHK:** Kanun Hükmünde Kararname

**HUK:** Hesap Uzmanları Kurulu

**GGM:** Gelirler Genel Müdürlüğü

**GBM:** Gelirler Bölge Müdürlüğü

**GMSİ:** Gayri Menkul Sermaye İradı

**VİR:** Vergi İnceleme Raporu

**TÖU:** Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

**VDK:** Vergi Denetim Kurulu

**AÜHFD:** Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi

# İÇİNDEKİLER

<b>ÖZET</b> .....	<b>i</b>
<b>ABSTRACT</b> .....	<b>ii</b>
<b>TABLO LİSTESİ</b> .....	<b>iii</b>
<b>ŞEKİL LİSTESİ</b> .....	<b>v</b>
<b>KISALTMALAR</b> .....	<b>vi</b>
<b>BÖLÜM 1. GİRİŞ VE AMAÇ</b> .....	<b>1</b>
<b>BÖLÜM 2. DENETİM</b> .....	<b>3</b>
2.1 DENETİM TÜRLERİ.....	3
2.1.1 Amaçlarına Göre Denetim Türleri.....	4
2.1.2 Mali Tabloların Denetimi.....	4
2.1.3 Denetçilerin Statülerine Göre Denetim Türleri.....	10
<b>BÖLÜM 3. VERGİ DENETİMİ</b> .....	<b>14</b>
3.1 VERGİ DENETİMİ.....	14
3.2 VERGİ HUKUKU VE VERGİ DENETİMİ.....	14
3.3 VERGİ DENETİMİ KAVRAMI.....	16
3.4 VERGİ DENETİMİNİN AMACI.....	16
3.5 VERGİ DENETİMİN HUKUKİ BOYUTU.....	17
3.6 VERGİ DENETİMİNİN SOSYAL BOYUTU.....	17
3.7 VERGİ DENETİMİNİN EKONOMİK BOYUTU.....	18
3.8 VERGİ DENETİMİNİN İŞLEVLERİ.....	19
3.8.1 Araştırmacı İşlevi.....	20
3.8.2 Önleyici İşlevi.....	20
3.8.3 Eğitici ve Yol Gösterici İşlevi.....	20
3.8.4 Vergi Denetimlerinin Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadelesindeki İşlevi.....	21

3.9	VERGİ DENETİMİ UYGULAMADAKİ ÖZELLİKLERİ .....	22
3.9.1	Tarafsız Olması .....	22
3.9.2	Yaptırımda Etkin Olması .....	22
3.9.3	Usul ve İçerik Açısından Kanıtlayıcı Olması .....	22
3.10	VERGİ DENETİMİNİN HUKUKİ AÇIDAN TÜRLERİ.....	23
3.10.1	Yoklama .....	23
3.10.2	Yoklama ile Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi .....	26
3.10.3	Vergi Denetimi ve Vergi İncelemesi .....	31
3.10.4	Vergi İncelemesi ve Vergi Revizyonu.....	39
3.11	VERGİ DENETİM KURULU.....	42
3.11.1	Denetim Birimleri .....	42
3.11.2	Güncel Vergi Denetim Kurulu.....	44
3.11.3	Vergi Denetim Kurulunun Görev Yetkileri.....	47
3.12	İNCELEMeye TABİ OLANLAR .....	49
3.13	İNCELEME ZAMANI .....	49
3.14	İNCELEMENİN YAPILACAĞI YER.....	50
3.15	İNCELEMEDE UYULACAK ESASLAR.....	50
3.16	İNCELEMeye TABİ OLANLARIN UYMASI GEREKEN KURALLAR 53	
3.17	BİLGİ TOPLAMA .....	53
3.18	BİLGİ VERMEKTEN İMTİNA EDEMEMEK .....	54
3.19	VERGİ MAHREMİYETİ.....	55
3.20	VERGİ İHLALİ SAYILMAYACAK HALLER.....	55
3.21	VERGİ İNCELEME TÜRLERİ .....	56
3.21.1	İncelemenin Kapsamı Açısından.....	56
3.21.2	İncelemenin Kaynağı Açısından.....	57
3.21.3	İnceleme Yöntemi Açısından.....	58
3.21.4	Aramada Bulunan Defter ve Vesikalar .....	59

3.21.5	Aramalı İncelemede Usul ve İncelemenin Bitmesi.....	60
3.21.6	Kayıtların İşlenmesi .....	61
3.22	VERGİ İNCELEMESİNE BAŞLAMA.....	61
3.22.1	Vergi İnceleme Görevinin Verilmesi.....	61
3.22.2	İşe Başlama ve İncelemeye Hazırlık.....	62
3.22.3	İnceleme Dosyası.....	63
3.22.4	İncelemeye Başlama.....	63
3.22.5	İnceleme Tutanakları.....	64
3.22.6	İnceleme Tutanaklarında Yer Alacak Unsurlar .....	66
3.22.7	Raporların Mevzuata Uygun Olması .....	66
3.22.8	Vergi İnceleme Raporlarının Düzenlenmesi .....	67
3.22.9	Vergi İnceleme Raporlarının İlgili Komisyona Gönderilmesi .....	67
3.23	VERGİ İNCELEMESİNDE MÜKELLEF HAKLARI.....	81
<b>BÖLÜM 4</b>	<b>UZLAŞMA.....</b>	<b>83</b>
4.1	UZLAŞMA.....	83
4.2	UZLAŞMANIN ORTAYA ÇIKIŞ AMACI .....	83
4.3	UZLAŞMANIN KONUSU .....	84
4.4	UZLAŞMADA BAŞVURU SÜRESİ.....	84
4.5	UZLAŞMADA ŞEKİL VE USUL BELİRLEME .....	85
4.6	UZLAŞMA TUTANAKLARININ KESİNLİĞİ .....	85
4.7	UZLAŞMANIN ÖNEMİ.....	85
4.8	UZLAŞMA KONUSU YAPILAN VERGİ VE CEZALARDA ÖDEME SÜRESİ86	
4.9	TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA.....	95
4.10	KOMİSYONLARIN OLUŞUMU.....	98
4.10.1	Vergi Müfettişlerince Yapılacak Vergi İncelemelerinde Komisyonların Oluşumu 98	
4.10.2	İncelemeye Yetkili Diğer Memurlarca Yapılacak Vergi İncelemelerinde Komisyonların Oluşumu .....	98

4.10.3	Bölgesel Uzlaşma Komisyonlarının Oluşumu .....	99
4.11	UZLAŞMAYA VARILMASI DURUMUNDA YAPILACAKLAR.....	100
4.12	UZLAŞMAYA VARILAMAMASI DURUMUNDA YAPILACAKLAR 100	
4.13	BU DURUMDA MÜKELLEFİN YAPACAKLARI .....	100
<b>BÖLÜM 5. SONUÇ VE ÖNERİ.....</b>		<b>101</b>
<b>KAYNAKLAR .....</b>		<b>105</b>



# BÖLÜM 1. GİRİŞ VE AMAÇ

Denetimler yapılırken yalnızca muhasebe, finans ve öngörölmüş standartlara uygunluğu dışında işletmelerin dünya ekonomisi üzerindeki etkisi, küresel yapı ağı, bölgesel ve yöresel tabandaki yansımaları da göz önüne alınmalıdır. İşletmelerin içinde bulunduğu uluslararası bir sorun olan kayıt dışı ve istihdamlar üzerindeki etkisi olayın aslında uluslararası bir boyutu olduğunu gösterir. Denetim planlaması yapılırken daha evrensel bir boyutta iletişim, organizasyon, bilgi akışı ve eğitimin ön planda olması gerektiği görölmektedir. İşletmelerde vergi denetimi yapanların planlama yaparken önemli bir dinamizm olan iç denetimden de faydalanacağını, işletmelerdeki hataların, eksikliklerin, peçeleme ve ekonomik işletme değerlemelerini güncel uluslararası değerlendirme standartlarına göre kanıt toplama ve raporlamalarını bağımsız bir denetçi gibi hiç bir unsurun etkisinde kalmadan hazırlamalıdır. Ortaya çıkan raporların işletme yönetimine, işletmeye ekonomik bağlantıları olan çevrelere ve aynı zamanda devlete büyük fayda sağlayacağı bilincinde olması diğer bağımsız denetçileri de teşvik ederek denetimde daha iyi bir aşama kaydedeceği aşikârdır. İşletmeye sermaye koyan çevrelerde işletmenin şeffaf ve mali yapısı hakkında daha etkin bir bilgiye sahip olacaklardır.

Aslında bu işletmenin yönetsel açıdan da önünde göreceği konsolide bilgileri içinde faydalanacağı, işletme çalışma eksikliklerini görüp daha iyi yöntemler geliştirmesine de katkı sağlayacaktır.

Ülkemizde finansal denetim mekanizmalarına bakıldığında hala karmaşık bir yapı mevcuttur bu yapı vergi denetimi açısından belirli bir kurumda toplanmasına rağmen kendi arasında hiyerarşik bazı sıkıntıları hala çözülmüş değil.

Ülkemize yabancı yatırımcıların bakışı ekonomideki istikrarın devamı açısından önemli bir yer tutmaktadır Yabancı yatırımcının ülkemizde yatırım yaparken devletin siyasi politikaları, vergi politikaları, vergi denetimindeki düzeni, uygulamalardaki durum etkinliği çok önemlidir.

Bağımsız dış denetime baktığımızda ise çok başlılık ve karmaşık bir yapı göze çarpmaktadır. Buna çözüm için kamu gözetim kurumu kurulduysa da henüz sorunlar çözülememiştir. Kamu gözetim kurumunda öne çıkan sorunlar; geçişler, eğitim yetersizliği, alt yapı eksikleri, bütünleşme, iletişim sorunları, geçiş genlik sorunlarının kendisinin çözemeyişi uluslararası standartların gerisinde olması, işletmelerle köprü görevi üstlenmemesi ve en önemlisi ağır kast

sisteminin oluşudur. Bağımsız denetimi gerçekleştiren denetçilerin tarafsız bir şekilde denetimi gerçekleştirip raporlarını hazırlamasıyla bağımsız denetim görmüş bir işletmede ilgili ortakların ve özellikle yönetimde yer almayan ortakların işletmeyle ilgili olan finansal tabloları hakkında bilgi edinmiş ve haklarını da daha iyi korumuş olacaktır. İşletme içi veya işletme dışı her türlü eksik, hile yanlış ve haksız olan uygulamaları tespit ederek açıkça ortaya koyar. Bağımsız denetimin işletme yönetimi açısından katkı sağlayacağı işletme çalışanlarının bilerek veya bilmeyerek bazı olayların üzerini örtmesi açısından bağımsız denetimin işletme yönetimine doğru ve isabetli karar vermesinde yardımcı olacaktır.

Ülkemizde bağımsız denetim ve vergi denetiminin aslında iki ortak özelliği vardır bunlar işletmelerin mali tablolarının denetime tabi tutulması gerek uluslararası ilişkide buldukları işletmeler gereksede ilişkide bulunacakları sermaye piyasası işletmeler açısından yapılacak değerlendirmelerde denetimden geçmiş işletmelere olan güven düzeyini en üst seviyeye taşıyacaktır.

## **BÖLÜM 2. DENETİM**

Denetimin, esas itibariyle bir savunma mekanizması olması denetim ihtiyacını doğuran bir riskin varlığından kaynaklanmaktadır. Yani önceden tanımlanmış birtakım normlara aykırılık olasılığına dayanır. Denetimin kalitesinin ise, açıkça ilan edilmiş ölçütlere (standartlara) bağlı sistematigi ile ilgili bulunduğu vurgulanarak işe başlanır. Konunun sınırlandırılması amacıyla kavramı toplumsal ilişkilerin belirli bir alanı içinde, iktisadi faaliyetler çerçevesinde ve maddi hukuk kuralları çerçevesinde ele alınmalı ve değerlendirilmelidir.

“Denetim, İktisadi faaliyet ve olaylara ilgili iddiaların, önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla, tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir.” (Maliye Hesap Uzmanları, 2013:8 )

Denetim Türk Dil Kurumuna göre; “Kamuya ya da özel bir kuruluşa ilişkin bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğunun saptanması ve rapor edilmesi amacı ile bir uzman birimi tarafından kanıt toplama ve değerlendirme süreci”(TDK, 2014) olarak tanımlanmıştır.

“Denetim; Belli bir ekonomik birime ait finansal nitelikli bilgilerin önceden tespit edilmiş ölçütlere uygunluk derecesini belirlemek amacıyla bir uzman tarafından gerçekleştirilen kanıt toplama, bu kanıtları değerlendirme sonucunda ulaşılan görüşün ilgililere bir rapor ile sunulduğu süreçtir.”(Akbulut, 2014 :383)

Denetim bir süreçtir, belirli bir plan çerçevesinde yürütülür. Bilgilerin doğruluğu, güvenilirliği ve standartlara uygunluğunu kanıtlarıyla bilgi toplama, karşılaştırma, değerlendirme ve sonuçta bir rapor hazırlama aşamasıdır. Denetimi yapan kişi konusunda uzman, belirli kriterlerle sahip yapacağı işin gereklerini bilen kişi olmalıdır.Yapacağı işin standartlarına göre kanıtları toplayarak topladığı delilleri denetimin sonunda işin en önemli kısmı olan toplanan bütün bilgi ve belgeleride ispatı açısından raporunda net bir şekilde yansıtmalı, delillerle ortaya koymalıdır.

### **2.1DENETİM TÜRLERİ**

Denetimin yapılış amacı, biçimi, yapanlar, iç veya dış denetim gibi yapılışı, denetimin kamuda veya özel sektör alanında yapılması denetim türleri açısından önemli bir yapı oluşturmaktadır.

### **2.1.1 Amaçlarına Göre Denetim Türleri**

Amaçlarına göre denetimi, denetimin temel yapısı olan mali tablolar, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimidir.

### **2.1.2 Mali Tabloların Denetimi**

Mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe standartları ilkeleri doğrultusunda mali tablolarının uygunluğunu denetler. Esasında Mali tablolar işletme sahipleri, üst yöneticileri, yatırımcılar, kredi verenler ve ilgili kuruluş ve kişiler işletme faaliyetleri hakkında bilgi sağlamak, ona göre de yatırımlarına ve gelecekte yapacağı planlarına katkı sağlayacaktır. Ekonomi ve yönetsel açıdan en çok katkı sağlayacak bir öneme sahip olduğundan titizlikle yapılması en temel denetim şeklidir. Çünkü finansal tabloların denetim sonucunda yapılan analiz işletmeyi ne durumda olduğunu en iyi yansıtan işletme hakkında net bilgi edine bilinecek bilgiler buradadır.

Kamuoyunda denetimden geçmiş finansal tablolar, kullanıcılar ve faydalanacaklar nezdinde daha güvenilir ve üzerinde karar alınabilir tablolar olmakta ve bu anlamda denetim mekanizmasının kamuoyu nezdinde güvenilir bir yerde konumlanması büyük bir öneme sahiptir. Çünkü denetçilerin yapmış oldukları denetim faaliyetlerini bir anlamda kamu adına yapılmış olmakta, denetlenmiş finansal tabloların kamuoyunca doğru kabul edilmekte ve karar alıcıları da yönlendirmektedir.(Akbulut, 2014 : 385 )

#### **2.1.2.1 Mali Tablolar**

Bir işletmenin bütün varlıkları ve kaynakları, bunlarda oluşan değişmeler, faaliyet sonuçları dönem kar / zarar ve benzer mali konuları içeren muhasebe ilke ve kurallarına göre hazırlanan tablolardır. İşletme hakkında bilgi edinmek isteyen yönetim veya ilgili taraflar mali tablolardan faydalanır.

“Mali tabloların düzenlenmesindeki amaç, ilgililerle işletme faaliyetleriyle ilgili doğru, güncel, tasnifli ve karşılaştırılabilir nitelikte bilgiler sağlamaktır. Diğer bir ifadeyle mali tablolar gerek işletme ve gerekse işletmeyle ilgili üçüncü kişilere işletme ve işletme faaliyetleri hakkında değerlendirmeler yapabilmelerini sağlayacak bilgiler sunan bir araçtır.”(ÖZER, 1997 :3 )

Yatırımcılar işletmeye kredi sağlayanlar ve bütün paydaşların karar almada yararlanacağı bilgi sağlayan tablodur. Yine yukarıda belirtilen paydaşların gelecekteki nakit akışlarını değerlendirme faydalanacağı, işletmenin varlıkları, kaynakları buradaki değişiklikleri işletme faaliyetleri hakkında bilgi sahibi olmak bu mali tablolardan bilgi sağlanır. Çünkü İşletmenin varlıkları, kaynakları ve bunlar arasındaki değişikliklerde faaliyet sonucu hakkında fikir yürütmek gelecekteki yatırımları için fırsatları değerlendirmede önemli faktör olacaktır. Mali tablolarda yer alan bilgilerin ilgili birimlere ve karar vericilere bu bilgileri süratli, güvenilir anlaşılabilir, süresinde düzenlenerek ulaşılabilmesi sağlanmalıdır.

#### **a.Bilanço**

Bilanço yine bir işletmenin belirli bir tarihteki veya andaki sahip olduğu varlıkları ve bu varlıkların sağlandığı kaynakları gösteren bir tablodur. Kısaca işletmenin o andaki fotoğrafıdır. Buradaki an Bilançonun yapıldığı tarih bilanço günüdür. Bilanço işletme varlıkları ve borçların arasındaki durumu gösterir yani öz kaynağını ortaya çıkarır.

“Tek düzen muhasebe sisteminde bilanço,bir işletmenin belli bir tarihte sahip olduğu varlıkları ve bu varlıkların sağlandığı kaynakları gösteren, mali tablo olarak tanımlanmıştır.” (Yücel, 2010 : 40 )

Bilanço esas itibarı ile bakıldığında varlıklar ve kaynaklar olmak üzere iki temel unsur üzerine oturtulmuştur. Bu unsurlardan bilançonun aktif tarafından varlık kalemleri yer alırken,pasif tarafında ise kaynak hesapları yer alır. “Bilanço İlkelerinin amacı;sermaye sahipleri ile alacaklıların işletmeye sağladıkları kaynaklar ve bunlarla elde edilen varlıkların, muhasebe kayıt, hesap ve tablolarında anlamlı bir şekilde tespit edilmesi ve gösterilmesi yoluyla, belli bir tarihte işletmenin mali durumunun açıklıkla ve ilgililer için gerçeğe uygun olarak yansıtılmasıdır.”(GÖKÇEN, 2013 :113 )

#### **b.Gelir Tablosu**

İşletmelerin belli bir dönemdeki elde ettiği bütün gelirlerini aynı zamanda bu elde etmiş olduğu gelirleri için katlandığı tüm maliyet ve giderler ile işletme net kar/net zarar olarak gösteren mali durum tablosudur. Günümüz yatırımcıları artık yatırım yapacakları işletmenin gelir tablolarını analizini yapmadan karar vermiyorlar çünkü işletmenin analiz karnesi gelir tablolarıdır.”Gelir tablosu, bir işletmenin bir hesap dönemi sonucunda ortaya çıkan kar veya zararın nereden kaynaklandığını gösteren bir tablodur. Diğer bir deyişle,işletmenin gelir tablosuna bakmak suretiyle dönem net kar veya zararının hangi faaliyetlerden kaynaklandığını;

işletmenin risklerini ve işletmeyi etkileyebilecek mevcut belirsizlikleri ve bilançoda yer almayan kaynakları ve yükümlülükleri görmek mümkündür.”(YÜCEL, 2010 : 66 )

### **c.Satışların Maliyeti Tablosu**

İşletmenin dönem içinde stok hareketlerini ve satılan ticari mallar, yarı mamul mallalar, satılan hizmetler ve ilk madde ve malzeme gibi maddelerin maliyetlerini gösteren mali tablodur.

“Gelir tablosunda yer alan bir grubun, gelir tablosuna bağlı ayrı bir tablo olarak düzenlenmesinde temelde iki gaye bulunmaktadır.Bunlardan birincisi dönem faaliyet sonuçları içerisinde dönem karını yahut zararını etkileyen en önemli hesap grubu mahiyetindedir.Gider ve indirimler içerisinde en büyük paya sahip hesap grubudur.İşletmeler,tebliğde de belirtildiği üzere ya ticaret işletmelerinde olduğu şekilde satın alınan malları herhangi bir işleme tabi tutmadan belirli bir kar marjıyla satarak kar elde etmek amacıyla kurulurlar. Daha açık bir ifadeyle işletmelerin varlık sebebi kar amacına dayanmaktadır.Diğer taraftan bu işletmeler ancak kar elde edebilecekleri sürece yaşarlar. İşletmeye yatırım yapanların bu yatırımlarının karşılığını almaları ise yine işletmelerin karlılığına bağlıdır.İşletme için karlılık hayati öneme sahip bir kavramdır. İşletmenin karlılığını etkileyen pek çok unsur mevcuttur. Bunların gerek işletme yöneticileri ve gerekse işletmeyle ilgili üçüncü şahıslar tarafından titizlikle değerlendirilmesi esastır.İşletmelerin karlılığını etkileyen unsurların başında satışların maliyeti gelmektedir.Satış gelirleri içerisinde yer alan en büyük indirim kalemidir.Hatalı yönetim,yanlış işletme politikaları ve kullanılan teknoloji satış maliyetlerini olumsuz yönde etkilerken,satış maliyetlerinde standartların yakalanması yahut standartların altına inilmesi işletmenin başarısı sayılmaktadır.”(Özer, 1997:467-468) İşletmelerin ilgili dönemler içindeki üretim maliyetlerini, stok hareketlerini, satılan mamül ve hizmet maliyetlerini ifade eder.Yani bu tablo bize gelir tablosunda yer alan satış maliyet detaylarını gösterir.

### **ç.Nakit Akım Tablosu**

İşletmelerin belirli bir dönemdeki nakit akışlarını yani giriş çıkışlarını sınıflarına göre sınıflayarak özetleyen tablodur. İşletmelerin nakit akım tablolarını analiz ederken işletmenin nakit ihtiyacını hangi kaynaklardan sağladığını verimliliği nedir işletmeye katkı sağlamış mı nakit akışını doğru alanlarda kullanıp kullanmadığı irdelenir.

“İşletmelerin faaliyetlerini kesintisiz sürdürebilmeleri ve vadesi gelen yükümlülüklerini

karşılatabilmeleri için karlı olmaları kadar, ihtiyaç duydukları nakdi sağlayabilmeleri gerekir. Oldukça karlı ancak yeterince nakit elde edemeyen işletmelerin, faaliyetlerini kesintisiz sürdürmede ve borçlarını ödemede sorunlarla karşılaşacağı açıktır. Bu nedenle, işletmelerin nakit akışı yaratması ve bu nakit akışlarını da özellikle işletme faaliyetlerinden sağlaması önemli bir performans göstergesidir. Ayrıca, işletmenin yeterli düzeyde nakit yaratması, beklenmeyen durumlara (iş fırsatları ya da ödemeler gibi) vereceği tepkiler açısından da önemlidir.”(KARĞIN,AKTAŞ, 2011:2)

Türkiye Muhasebe Standartları 7 (TMS 7) belirtilen Nakit Akım Tablolarının amacı işletmelerin nakit akışlarına ilişkin bilgiler, finansal tablo kullanıcılarına, işletmenin nakit ve nakit benzeri yaratma yeteneğini görmesi açısından ve işletmenin bu nakit akışlarını kullanma ihtiyacını değerlendirebilmelerinde dayanak oluşturması bakımından faydalı olacaktır.İlgili kullanıcıların aldığı ekonomik kararlarda göz önünde bulunduracağı, işletmenin nakit ve nakit benzeri yaratma yeteneğinin ve söz konusu nakit ve nakit benzerlerinin yaratılma zamanlamasının ve kesinliğinin değerlendirilmesini gerektirmektedir.

#### **d.Fon Akım Tablosu**

İşletmenin belirli bir hesap dönemdeki sağladığı fonları kaynakları ile kullanım yerleri ile birlikte gösteren mali tablodur. “Fon kavramı, işletmelerde kullanılan tüm finansman araçlarını ifade etmektedir.Fon Akım Tablosu,işletmenin yatırım ve finansman faaliyetlerinin ve dönem içindeki mali durumundaki değişiklikleri kapsayan bilgilerin sunulması amacıyla düzenlenir. İşletmelerin fon kaynaklarıfaaliyetlerden sağlanan kaynaklar, işletme varlıklarındaki azalışlardan, yabancı kaynaklardaki (borç) artışlardan ve öz kaynaklardaki (sermaye) artışlardan oluşmaktadır.Fon kullanımı ise, olağan faaliyetlerle ilgili fon kullanımları, olağandışı faaliyetlerle ilgili fon kullanımları,ödenen vergiler,ödenen temettüleri (kar payları), işletme varlıklarındaki artışlar, yabancı kaynaklardaki azalışlar ve öz kaynaklardaki ( sermaye ) azalışları kapsamaktadır.” (Gökçen, 2013 : 11-12 )

#### **e.Kar Dağıtım Tablosu**

İşletmelerin dönem karlarını ve dağıtım biçimini gösteren mali tablodur.213 sayılı Vergi Usul Kanununun 175 ve 257’nci maddelerine dayanılarak yayımlanan 1 Sıra Nolu Muhasebe sistemi Uygulama Genel Tebliğinde kar dağıtım tablosunun amacı ve düzenlemesi; Kâr dağıtım

tablolarının düzenlenmesinde öne çıkan konu özellikle sermaye şirketlerinde söz konusu dönem karından, ödenecek vergilerin, ayrılan yedeklerin ve ortaklara dağıtılacak kar paylarının açıkça gösterilmesi ve şirketlerin hisse başına kar ile hisse başına temettü tutarının hesaplanmasıdır.

Kar dağıtım tablosu düzenlenirken göz önünde bulundurulması gereken dönem karından yapılan dağıtımla yedeklerden yapılan dağıtım, ayrı ayrı gösterecek biçimde düzenlenmesi. Kar dağıtım tablosunda ödenecek vergiler ve yasal yedeklerle ilgili ise, ödenecek vergiler ve yasal yükümlülükler, ortaklara ödenecek 1. ve 2. temettüler, ayrılan 1. tertip ve 2. tertip yasal yedeklerle statü yedekleri, olağanüstü yedekler ve kardan ayrılan özel fonlar açıkça gösterilir. Dönem karının dağıtımında paylarla ilgili dikkat edilmesi gereken imtiyazlı payların bulunması halinde, imtiyazlı ve adi hisse senetlerine ödenen kar payları, tabloda belirtilen bölümlerinde ayrı ayrı gösterilmesi. Diğer bir kar dağıtım tablosu konusu katılma intifa senedi, kara iştirakli tahvil ile kar ve zarar ortaklığı belgesi ihraç edilmesi nedeniyle, bu senet sahiplerine mevzuat hükümleri çerçevesinde ödenen paylar, kar dağıtım tablosunda ayrıca gösterilir.

#### **f. Öz Kaynak Dağıtım Tablosu**

İşletmelerin belirli bir dönem de öz kaynaklarında meydana gelen artış ve azalışları gösteren tablodur.

Toplum açısından baktığımızda herhangi bir işletmede çalışmayanlar, bir işletme sahibi olmayanlar veya toplum bireyleri de işletmelerin mali yapısı hakkında bilgi sahibi olma ihtiyacı ve hakları vardır. Çünkü işletmelerin mali yapısı, karlılık durumu, ödedikleri vergiler; toplumun tamamını, ülkenin genel ekonomisini de ilgilendirmektedir. Bu nedenle, Halka açık olan işletmelerin mali durum tabloları, iletişim araçları ile kamuoyuna ilan edilmektedir. (Gökçen, 2013: 6-7 )

Yukarıda da görüleceği gibi bir işletmenin mali yapısı olan tablolar hakkında bilgi sahibi olmak isteyen taraflara, mali tablolar ile işletmenin kaynakları, varlıkları ve faaliyetleri arasındaki durumu yansıtan tabloların analizini yaparak işletmenin ne durumda olduğunu ortaya koyar. Mali analizler işletmenin geçmişi hakkında bilgi verirken aslında geleceği hakkında da ne yapacağını programını da görme fırsatını da sunar.

### **2.1.2.2 Uygunluk Denetimi**

Uygunluk denetimi ilgili işletmede çalışanların veya genel anlamda uygulayıcıların işletme içinde yapmış olduğu ( işletme üst yönetimi ve kamu kurumları gibi ) üst organlarca konulmuş kural ve yöntemlere uyulup uyulmadığını araştırmaktır burada amaç ilgili işletme veya kurum iç denetçileri sonuçlar genelde üst yönetime iletilir. Uygunluk denetimi genelde İç denetçiler ve kamu denetçilerini ilgilendirmesine rağmen, uygunluk denetimi mali tabloların denetimine katkı sağlayarak ışık tutar.(Maliye Hesap Uzmanları, 2013:15 )

Uygunluk denetimi bir otoritenin koymuş olduğu kurallara uyulup uyulmadığının denetimidir. Bu otorite devlet veya işletme üst yönetimi olabilir. Uygunluk denetiminde genelde ortaya çıkan sonuç üst yönetimleri daha çok ilgilendirir.

### **2.1.2.3 Faaliyet Denetimi**

İşletmelerde yürütülen işletme faaliyetlerini mercek altına alarak ne kadar katkı sağladığı işletme açısından verimli, etkili ve ilkeleri doğrultusunda değerlendirmesidir. Faaliyet denetiminde amaç işletme kaynaklarının ne şekilde kullanıldığıdır. Çünkü faaliyet denetimi işletmenin faaliyet ve bütün fonksiyonlarını kapsadığından dolayı çok geniş bir yapıya sahip olduğu kaynakların rasyonel bir şekilde harcanıp harcanmadığı, işletme yönetiminin performansını, işletme politikaları ve stratejileri doğrultusunda amaçlarına ne kadar ulaştığını yöneticilerin başarı durumlarını da araştırma sonucu olarak ortaya çıkarır. İşletmenin, gelir getiren alanlarla pasif veya atıl olan alanları da karşılaştırma olanağı yönetiminde başlayıp sunulan bir denetim türüdür.

Aslında faaliyet denetimi işletmenin finansal denetiminin yanında yönetim, üretim, pazarlama ve çalışanları da kapsayacak şekilde konuları irdeleyerek sonuca ulaşmaya çalışır. Gerçekten günümüz ekonomik koşullarına bakıldığında işletmelerin faaliyet gösterdiği alanlarda diğer rakiplerinin olduğu bölgesel rakiplerin yanında uluslararası alanlardaki rakiplerinin de faaliyetlerinin olduğu bir ortamda faaliyetlerini ne derecede etkileyeceğini görmesi açısından gelecekte yerinin nerede olacağını görmesi olumlu ancak finansal konulardan çok faaliyet konusunda daha etkin olmasıdır.

### **2.1.3 Denetçilerin Statülerine Göre Denetim Türleri**

Statü yönünden denetçiler iki farklı denetim yaparlar bunlar iç denetim ve dış denetim olarak ikiye ayrılır.



### **2.1.3.1 İç Denetim**

“İç denetim, işletme faaliyetlerinin ve uygulayıcıların yaptıkları işlerin uygunluk ve etkinliğinin üretilmiş her türlü bilginin güvenilirliğinin finans, muhasebe ve diğer tüm konulardaki kontrollerin sıhhatinin, yine işletmelerde bu amaçla çalışan kişilerce (iç denetçi ) araştırılıp üst yönetime rapor edilmesini ifade eder.” (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2013:16 )

İç denetim her ne kadar işletme faaliyetlerini ve işlemlerini denetlese de aslında üst yönetimin koyduğu sınırlarla kendisine işletmeyle ilgili bilgi akışını sağlamaya yönelik bir denetim mekanizması olup, işletmeyle ilgili kayıtları ve standartlarını da kontrolünü sağlayarak tedbir alama imkânı sağlamış olur.

Kamuya, kuruma veya özel bir işletmeye ücret akdi ile bağlı olarak çalışan kişilerin yönetim adına yapmış oldukları bir denetim türüdür. İç denetim işletmelerin faaliyetlerinin hedeflerine ulaşmasında üst yönetimin uygulamak istediği politikalarının veya faaliyetlerinin uygulanıp uygulanmadığını denetimini yaparak ortaya koyar.

Burada iç denetim finansal veya finansal olmayan işlerin denetimi ile ilgili kurum veya işletmenin muhasebe kayıtları, finansal tablolar ve belgelerin doğruluğunu, araştırıp hata veya hile olup olmadığını ortaya çıkarmasında yine bir araçtır. İç denetimin iyi yapılması dış denetime de büyük katkı sağlayacaktır.

### **2.1.3.2 Dış Denetim**

Bu denetim türü ise işletme veya kurumun kendi çalışanı olmayan denetçiler tarafından denetlenmesidir. Dışarıdan denetim işlevleri sağlanır bunlar bağımsız dış denetim ve kamu denetimidir.

### **2.1.3.3 Bağımsız Dış Denetim**

Mali (finansal) tabloların ve bilgilerin işletmenin talebi üzerine denetim sözleşmesi ile serbest meslek denetçileri veya serbest meslek denetçilerinin oluşturdukları kuruluşlar tarafından yapılır. Bağımsız dış denetimi gerçekleştiren denetçiler meslek etiği olarak tarafsız ve hiçbir etki altında kalmadan işine başlamalıdır. Finansal tabloların denetimini yaparken önceden belirlenmiş muhasebe standartlarına uygunluğu ve ayrıca uluslararası denetim standartlarına uygunluk kriterlerini göz önünde bulundurarak denetimini yapmalıdır.

“Toplumun gelişip büyümesi, ekonomik yapının karmaşıklık derecesinin artması güvenilir bilgi elde etmenin önemini büyük ölçüde artırmıştır. Çünkü alınacak ekonomik kararlar doğrudan doğruya karar alma sırasında elde bulunan geçerli bilgilere dayandırılır. Şüphesiz, amaçlara uygun ve tutarlı kararlar alabilmek için yararlanılacak bilgilerin geçerli ve güvenilir olması gerekmektedir. Güvenilir olmayan bilgilere dayanılarak alınacak kararlar, kaynakların etkin ve verimli bir şekilde kullanılmasını engelleyerek hem topluma hem de karar alıcıların bizzat kendilerine zarar verir. Bu bakımdan gerek yatırımcılar, gerekse karar alıcılar finansal bilgilerle işletme başarısının ölçülmesinde kullanılan bilgilerde bağımsız bir güvence ararlar.”(Sağlar ve Tuan, 2009:349)

Bağımsız dış denetimde, denetçilerden kişi yada kuruluşların istediği denetimlere bakıldığında, denetçi uluslararası denetim standartlarına göre daha geniş anlamda işletmenin mali kaynaklarının belirtilen kriterlere göre denetler bunun yanında işletmede gerekli görüldüğü bütün araştırmaları delileriyle birlikte ortaya koyarak ve sonuçta işletme hakkında bir kanı oluşturur. Diğer bir denetim yönü ise yalnızca finansal tabloları denetim standartlarına göre yaparak ortaya yalnızca finansal durumuyla bir kanı çıkarır.

“Bağımsız Denetçilerin, finansal tabloların önceden belirlenmiş muhasebe ve raporlama standartlarına uyumlu olarak düzenlenip düzenlenmediği hakkında görüş bildirebilmesi için denetimlerini önceden belirlenmiş denetim standartları uygulayarak bir kanaate ulaşmaları gereklidir. Bu kapsamda denetim standartları, bağımsız denetçilerin bir yol haritası olmaktadır. Denetim sistemini de bu standartlar belirlemektedir.” (Akbulut, 2013 : 386 )

Bağımsız dış denetimde denetlenen işletmelerde mali tablolarının doğruluğu ve dürüstlüğü hakkında kanaat oluşturma sürecidir. Denetçinin görüşü, denetlenen işletmenin mali tablolarının güvenilirliğini arttırmakta, işletmeye güvenilir kurum imajı kazandırmaktadır. Denetçinin görüşü piyasa algılayıcıları açısından da başlı başına bir teminat olarak görülür.(Uzay, 1999: 2)

Bağımsız dış denetim tarafından denetlenen işletme finansal açıdan rakiplerine göre daha prestijli, işletme yönetimi, sahipleri ve işletmeye kredi sağlayanlar, uluslararası ticari arenada son derece güven duyulan yatırım açısından zorluk yaşanmayacak bir ortam sağlayacaktır. Bağımsız denetimden geçmiş bir şirketin finansal tablolarına uluslararası düzeyde geçerlilik kazandırarak uluslararası piyasalardan her zaman fon sağlanmasına olanak sağlar. Uluslararası piyasalarda geçerliliği olan Kredi kurumlarının kredi değerlemelerinde ilk bakışta karşı karşıya buldukları bilgi riskini azaltır.

#### **2.1.3.4 Kamu Denetimi**

Kamu denetimi denince kamunun kendi kurumlarına bağlı olarak çalışan bunlar kamu yararını ön planda tutup yaptıkları denetimler kamu denetimidir. Genel olarak bakarsak Kamu denetimi yapanlar kamu kurum ve kuruluşlarla tüzeli ve özel sektör işletmelerinin kamu tarafından denetlerler. Burada kamu denetçilerinin kamunun denetiminin dışında görevlendirilmeleri halinde özel sektör işletmelerini de denetler.

“Kamu denetçileri kamusal örgütlere bağlı olarak çalışan denetçilerdir. Çeşitli devlet kurumları içerisinde kurulup örgütlendirilmiş olan bu denetim birimleri, kamu ve özel sektör işletmelerinin yasalara yönetmeliklere, devletin ekonomi politikalarına ve kamu yararına bağlılık derecelerini izler ve denetler.” (Başınar, 2005: 42 )

“Kamu yönetimi açısından denetim, yönetimin planlama, örgütleme, yönetme, eşgüdüm fonksiyonlarından biri, belki de en önemlisi kabul edilebilir. Bu anlamda denetim, bir örgütte önceden belirlenen hedef ve ilkelere uyulup uyulmadığı, şayet örgütsel amaçlarından sapılmışsa bunun tekrar sağlanması ve kamu görevlilerinin örgüt içinde uyum ve işbirliği içinde çalışmasına yardımcı olmaktır. Dolayısıyla denetim, devlet ve toplum düzeninin yerine getirilmesi ve sunumu sırasında kamu yönetiminin önemli bir fonksiyonu olarak ortaya çıkmaktadır.”(Önen ve Yıldırım, 2014: 105-106 )

## **BÖLÜM 3. VERGİ DENETİMİ**

### **3.1 VERGİ DENETİMİ**

Vergi denetimi mükelleflerin mali açıdan muhasebe standartlarına kanunlarca belirlenen kriterler doğrultusunda yapmış olduğu mali nitelikli işlerin denetimini, vergi idaresinin kanunların kendine verdiği yetkiler çerçevesinde uygunluğunu, doğruluğunu ve vergisel açıdan tespitini sağlar. “Vergi denetimi; vergi yasaları ile vergiye tabi tutulan mükellef ve işlemlerin tam olarak kavranabilmesine ve vergi idaresi ile mükellefin mevcut vergi sisteminde yeralan ilke ve kurallara uygun davranıp davranmadıklarını belirlemeye yönelik olan ve vergi idaresi tarafından yapılan işlemlerin tümü olarak tanımlanabilir.”( Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2013: 95 ) Devlet vergi koyma yetkisini Anayasaya dayanarak kamu hizmetlerinin ekonomik ve sosyal hizmetlerini yerine getirmek için kullanır. Çıkarılan vergi kanunlarıyla uyumlu olarak mükelleflerin vergi sorumluluklarını yerine getirilip getirilmediğinin; vergi idaresi tarafından vergi denetimiyle yerine getirir. Ancak bunlar yapılırken çağdaş devlet anlayışı gereği vatandaşın haklarını da anayasal kurallar içerisinde gözetmek durumundadır.

### **3.2 VERGİ HUKUKU VE VERGİ DENETİMİ**

Toplumların ve toplumlardaki bireylerin yaşamlarını kişilikli insan onuruna yaraşacak düzeye sahip olması hedeflenir. Yine aynı şekilde çağdaş bir devlet anlayışı olan devletin toplumun tüm bireylerini haklarını koruyan yasal güvenceye alan onları kucaklayan bir anlayışa dayanan toplumun tüm bireylerini Anayasada güvence altına alır. Devlet bunları yerine getirirken bu fonksiyonel görevler için ise çeşitli kurumlarıyla yapar. Bu kurumların görev ve hizmetleri yerine getirmesi içinde belirli ekonomik gereksinimlere ihtiyaç vardır. Ekonomik ihtiyaçlarında bir kısmını vergi gelirleriyle karşılar. Vergi toplamak içinse çağdaş ve hukuk devlet anlayışı olarak kanunlar çerçevesinde vergi kanunlarına dayanarak vergi hukuku içerisinde bu görevini yerine getirir.

“Vergi, devletin kişilere yüklediği en önemli görevlerden biridir. Devlet, toplumu meydana getiren kişilere yüklediği vergi ödevi ile onların mülkiyet hakkına müdahale etmiş olur. Mülkiyet hakkı, Anayasal teminat altına alınmış temel haklardanır. Devlet, vergi toplamakla kişilerin sahip

olduğu iktisadi değerlerin belirli bir miktarını zorla almış olur. Ancak devletin vergi yoluyla kişilerin mal varlığının belli bir bölümünü alması; keyfi ve kuralsız olamaz. Hukuk devletinde, kişilerin temel haklarından olan mülkiyet hakkına müdahale biçiminin ve bu müdahalenin sınırlarının önceden belirlenmiş kuralların, hiç şüphesiz Anayasa'da yer alması gerekir. Bu nedenle, vergilendirmeye ilişkin temel kurallar öncelikle Anayasa'da yer almıştır.”(Pehlivan, 2013 :18 )

Vergi hukuku asıl konusu itibarı devlet ile kişiler arasındaki vergi ilişkilerdir. Kişiler için borç olan vergi, devlet için ise alacaklı gözüktür. Borçlar yada alacaklar, Devlet ile şahısların arasında olan sözleşmelerden veya şahısların haksız fiilden dolayı doğmuş değildir. Vergi alacağı (borcu) asıl kaynağı devletin egemenlik gücüne yani hükümler hakkında bulur. Uygulanan bu ilişkiler ve kurallar ise emredici niteliktedir.(Öner, 2013: 38)

Vergi hukuku konusu itibarı ile bakıldığında kişilerle devlet arasında olan ilişki şekli itibarı ile vergi ilişkisi olarak görülür. Toplum meydana getiren fertler devlete yaptıkları karşılıksız aynı zamanda zorunlu bir ödemedir. Burada devletin bu zorunlu vergi ödemelerinde dolayı kişilerle olan ilişkisinde hukuki bir temele ve kamu düzeni içinde zorunludur. Burada önemli olan husus hukuk devletinin kanunilik ilkesinde yola çıkarak verginin nasıl konulacağı, verginin kimlerden alınacağı vergi borcunun tarih tahsil ve vergilendirmeye alakalı bütün sorunların çözümü gibi konuları kanunlarla düzenlemesi hukuk devletinin kanunilik ilkesi gereğidir.

Vergi hukuku “vergi ilişkisinden doğan hak ve ödevler ile bu ödevlere uygun hareket edilmemesi durumunda ortaya çıkabilecek olan ceza ve uyuşmazlık konularını inceleyen hukuk dalı şeklinde tanımlayabiliriz.”(Bilici, 2013:32 )

Vergi: “sahip olunan maddi varlıkların, kazanç ve iratların bir bölümünün, belli hizmetlerin ifa edilebilmesi amacıyla, karşılıksız olarak devlete aktarılması anlamına gelmektedir.”( Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2013: 95 )

Anayasamızda vergi ödevi bölümünde belirtilen vergi ile ilgili 73. Maddesinde açıkça belirtilen; “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konular, değiştirilir veya kaldırılır.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.”

Burada Anayasadaki 73. Maddesi hükmüne göre herkesin, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlü olduğu belirtilmiştir. Burada devletin hükümranlık gücü ve herhangi bir karşılık beklentisi olmadan zorunlu kılınmış, diğer taraftan vergi, harç, resim gibi mali nitelikteki istisnai ve muaflık, indirim, oran ve kanunun belirttiği alt veya üst sınırlamalarını da değişiklik yapma “Bakanlar Kuruluna verilebilir” ilkeleri ile belirtilmiştir. Devletin kamu hizmetlerini yürütebilmesi için ekonomik kaynaklara ihtiyaç vardır. Bununda en büyük ayağını vergi gelirleri oluşturmakta olup, bunu da Anayasamızın vermiş olduğu yetkiler çerçevesinde adaletli herkesin ekonomik gücüne göre belirlemelidir.

### **3.3 VERGİ DENETİMİ KAVRAMI**

Çağdaş devlet anlayışı olarak benimsenen toplumun eğitim, sağlık, kültür ve sosyal ihtiyaçlarını ve bunları yapmak için altyapı ve yatırım fonksiyonlarını oluşturması için sağlam temellere dayalı duraksamayacak gelirlere sahip olması gerekir. Devletin elinde en güvenilir gelir kaynağı vergi gelirleri oluşturmaktadır. Devletin bu ekonomik gücünü kullanması, yine çağdaş devlet anlayışı olan mükelleflerin kendi vermiş oldukları beyan sistemine dayalı olarak beyan edip ödeyecekleri vergileri, bununda yine devlet otoritesi tarafından vergi idaresi tarafından tespit edilip denetlenmesi esasına dayanmaktadır. Burada mükellefin beyan esasına dayanan bu yöntem biçimi, bazı mükelleflerde vergi konusu bazı gelirlerini beyan dışı bıraktığı için vergi kaçığına sebebiyet vermekte olup, vergi iradesinin denetim yapması gerekliliğini ortaya koymaktadır.

### **3.4 VERGİ DENETİMİNİN AMACI**

Vergi denetimi ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırma, beyanlarının doğruluğunu, beyan edilmeyen vergilerin tespiti ve kayıt dışı vergisel işlemlerin, vergi yasaları çerçevesinde kanunlardan aldığı yetkiyle dayanarak denetimini yaparak yapılan tespitlerle kayıt altına almaktır.

Vergi denetimi ekonomimize en büyük katkılarından biriside kayıt dışı ekonomiyle mücadelesi. Çünkü mükellefler gelirlerinin tamamını vergilendirmek istemeyecektir yani beyan

etmeyecektir kayıt dışına yönelecektir bunun önlenmesinin en etkili yolu vergi denetiminin etkin bir şekilde yürütülerek kayıt dışı ile mücadele etmektir.

### **3.5 VERGİ DENETİMİN HUKUKİ BOYUTU**

Türkiye’de vergi, çağdaş vergi sistemi olarak adlandırılan beyan esasına dayanmaktadır. Beyanların doğruluğunu vergi idaresi kontrol ederek, vergi kaybının söz konusu olup olmadığını araştırmak, denetim veya incelemeyle tespitini yapmak ancak denetim mekanizmasıyla olur. Vergi denetimi 213 sayılı VUK 127-134 maddelerinde açıkça belirtilmiştir. Çünkü mükellefler gelirlerinin hepsini beyan etmeyebilir, peçeleme yoluna da gidebilir, bu tür araştırmaları vergi idaresi kanunun kendisine verdiği yetkiler çerçevesinde araştırma yapıp verginin tarhiyatını sağlar.

Vergi denetim mekanizması, kamu hukukunun bir bölümünü meydana getiren vergi yasalarına dayanılarak yapılmaktadır. Konulmuş olan vergileri gereği gibi uygulamakta devletin gücü, otoritesi ve saygınlığı ile yakından ilgilidir.

Dolayısıyla başkaca bir neden olmasa da devlet, egemenlik haklarını kullanarak getirdiği vergiler üzerinden hiç bir kuşkuyla yol açmayacak şekilde uygulamakla yükümlüdür.

Bunları uygulama aşamasında gerçekleştirmenin yolu ise, etkin bir vergi denetim gerçekleştirmesi ile mümkündür.(Savaş, 2000:1)

Vergi idaresi, hukuk devleti olmanın gereği olarak da vergi kanunlarını uygularken kanunlara uygun olarak herkese eşit şekilde ayrımcılık yapmadan mükellef haklarını da gözeten ve riayet eden bir uygulama içinde olmalıdır.

### **3.6 VERGİ DENETİMİNİN SOSYAL BOYUTU**

Sosyal boyutuyla baktığımızda Anayasamızın siyasi haklar ve ödevler başlık altında yer alan vergi ödevinde açıkça yasa altına alınarak vergilendirilmeler yapılırken uyulması gereken kuralları yasayla güvenceye almıştır. Anayasamızın vergi ile ilgili 73. Maddesinin 2. Fıkrasında sosyal amaç açıkça ortaya konmuş, “Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye

politikasının sosyal amacıdır.” Vergiler konulurken dikkat edilmesi gereken herkesin mali gücüne göre kriterler belirlenmeli sosyal denge ve adalet bozulmamalıdır.

“ Vergi idaresinin etkinliği-adalet ilişkisi, aynı zamanda mükellef psikolojisi çerçevesinde de değerlendirilmelidir. Burada vergi ve gelir politikalarıyla birlikte, devletin harcama politikaları da büyük önem taşımaktadır. Kamusal gelirlerin verimsiz alanlarda harcanması, mükelleflerde, ödedikleri vergilerin kendilerine hizmet olarak dönmediği, israf edildiği izlenimi uyandırmakta ve bu da vergiye gönüllü uyum konusunda tereddütlere sebebiyet vermektedir. Bu tereddüt, oransız vergiler biçiminde mükellefe geri dönerek vergi adaletini olumsuz etkilemektedir.”(Akbey, 2014:72)

Toplum üzerinde büyük bir uzlaşma için herkesin gelirine göre yani çok, kazananın çok az kazananın az vergi alınması gerekir. Yani asıl olan gelir dağılımına göre vergi alınmasıdır. Bunların uygulama esnasında etkin bir şekilde denetlenmesi vergi kayıp ve kaçakların önlenmesi devletin önemli görevleri arasında yer almalıdır. Devletin sosyal ve hukuk kurallarına göre sosyal refah seviyesini de bu gelirlere göre belirlemesi gerekir. Eğer bu denge sağlanamazsa ekonomik düzeni korumak için yeni vergiler konacaktır bu da toplum üzerinde olumsuzluklara neden olur. Nedenlerine gelince bireysel bazda düşündüğümüzde vergiden kaçınan her kayıt dışı kayıplar toplumsal alanda çoğalmakta ve bunlar devletin önüne finansal kayıp olarak yansımaktadır. Devlette finansal kayıpları önlemek için yine vergisini ödeyenlere ek vergilerle telafi yoluna gitmektedir buda toplumunda adalet duygusunu zedeleyecektir.

Vergi muafiyet ve istisnaları koyulurken sosyal adalet ilkelerine göre belirli kriterler konmalıdır. Amaç sosyal dengeyi sağlamaksa vergi yükünün eşit olarak paylaşılması ve kamuoyundan da destek alınması hissedilecek vergi baskısını tabana adil bir şekilde yansıtılması önemli bir olgudur. Bu da toplumda güven duygusunu artıracak, sosyal devlet ilkesi ile bağdaşacak temel yapı taşı olacaktır.

### **3.7VERGİ DENETİMİNİN EKONOMİK BOYUTU**

Devletin ekonomik anlamda temel hizmetlerini sürdürebilmesi için ihtiyacı olan gelirlerin en başında vergi gelirleri gelmektedir. Vergi gelirlerini de tam anlamıyla beyan edilip edilmediğinde ancak vergi denetimiyle mümkündür.

Beyan edilmeyen kayıt dışı kalan gelirler vergi gelirlerin azalmasına yol açacak buda bütçe açığına neden olacak bütçe açıkları, faizin yükselmesi, iç ve dış borçlanma işsizlik ekonomik istikrarsızlık ve haksız rekabet gibi nedenlere yol açacaktır.

Günümüz koşullarında devletler, ekonomik açıdan kalkınma sağlamak ve gelir dağılımının düzeltilmesi gibi amaçlarla vergi politikalarını kullanmaktadırlar. Baktığımızda sadece mali amaçla bir vergi uygulaması bile yükümlülerden karşılıksız olarak alındığından onların gelirlerinde bir azalmaya neden olduğu gibi ekonomik kararlarının da değiştirilmesine yeni kararlar almasında etki edebilir. Yine bunun dışında, devletler, vergi politikası ile yükümlülerin gelir düzeylerinde bir değişiklik amaçlayıp meydana getirmek (geliri yeniden dağıtmak anlamında) ve ekonomik kararlarını olumlu ve olumsuz anlamda etkilemek isteyebilirler. Gerçekleştirilmesi istenilen veya arzulanan bu etkilerin yaratılması ise, vergilerin gereği gibi uygulanması ile mümkündür. Bu da uygulamadaki aksaklıkların giderilmesi ve etkinliğin sağlanmasında da vergi denetiminin önemi çok büyüktür. (Savaş, 2000:1)

Çünkü kayıt dışı kalan ve beyan edilmeyen her gelir topluma yeni vergi olarak yansiyacak, vergisini ödeyen vatandaş etkileyecektir. Çünkü vergisini vermeyen kayıt dışı üretilen ürün veya hizmetler düşük bedelle olacağı için vergisini ödeyen dürüst vatandaş açısından haksız rekabet olup devlet açısından da vergisini vermeyen haksız kazanç sağlamış olacaktır.

Denetim mekanizmasının çalışmadığı işlevsel etkinliğin olmadığı ekonomik yapıda kayıt dışına yönelik kaynak kullanımı vergilendirilmeyecek bazı sektörlerle yöneleceği buda kayıt dışı olarak kalacağından devletin ekonomik resmi verilerine de yansımayaacağı için ekonomik kararlar verilirken bazı sektörlerin olumsuz etkileneceği devlete olan güvenin azalacağı yasa dışı faaliyetlerin artacağı ortamları doğurur.

### **3.8VERGİ DENETİMİNİN İŞLEVLERİ**

Vergi denetimlerinin en büyük işlevi araştırmacı olmak önleyici olmak eğitici olma özelliklerinin yanında Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartlarına da yol gösterecek bir yapısı vardır.

### **3.8.1 Araştırıcı İşlevi**

Vergi denetiminin araştırıcı işlevi mükelleflerin beyan etmiş olduklarının doğruluğunu araştırmaktır. Mükelleflerin faaliyetleri neticesinde yapmış olduğu kayıtlar, defter ve belgeler, finansal tablolarda yapılan yanlışları ve hilelerin tespitini yaparak uygulamadan kaynaklanan sorunları ve yanılmı nedenlerini araştırarak ortaya çıkarmak ve çözüm önerileri getirerek bunları düzeltilmesinde katkı sağlar. Bu konularda hem idare çalışanı hem işletme çalışanı yeniliklere açık olarak yeni çıkan mevzuatları, günü gününe takip edecektir. İşletmelere en büyük katkısı ise yapılan hataları görerek aynı hataları tekrarlamadan baştan önlemlerini alıp işletmelere katkı sağlar. Bu nedenle vergi denetiminin araştırma fonksiyonunu öne çıkartmaktadır. Ortaya çıkan sonuç yapılan vergi incelemesi ile aslında ilgili işletmeler açısından muhasebe kayıtlarının denetlenmesi hesap durumlarının düzelmesine ve hatalı işlemlerin azalmasına ve bir daha böyle hatalarla karşılaşmamak için öncede bahsedilen mevzuatları takip ederek güncel konularda bilgi sahibi olacak kayıtlarına buna göre düzenleyecektir.

### **3.8.2 Önleyici İşlevi**

Mükellefin yapmış olduğu faaliyetler, beyan ve mali tabloları incelenirken önce kanun ve yönetmelikler bazında bir araştırma yapılır. Daha sonra kayıtları standartlara göre gözden geçirilir. Her aşamada titizlikle bir çalışma yapılarak varsa hataları tespit edilerek gerekli önlemler alınır. Vergi denetimleri devamlı olmalıdır ki mükellefler her an denetleneceğini hissederek az hata yapmaya gideceklerdir ve hataların tespit olduğunda da gerekli cezai müeyyideler uygulanmalı ki adalet sağlansın yoksa dürüst mükellef cezalandırılmış olur bu terazi sağlanırsa mükellefler bu tür hata ve hileye başvurmazlar.

### **3.8.3 Eğitici ve Yol Gösterici İşlevi**

Vergi denetiminde, mükellef denetim boyunca bilgilendirilmeli varsa hataları anlatılmıdır. Vergi denetiminde kayıp ve kaçağı tespit ederken önleyici ve eğitici işlevleri vardır. Bu da mükellef bazında olumlu bir etki yaratarak eğitici ve yol gösterici durumu burada ortaya çıkmaktadır. Vergi denetimini yapanlar her ne kadar kamu görevi yapsada görülen hatalarıda tespit ederken aynı hataların tekrarlanmaması için yol gösterici olurlar. Muhasebe kayıtlarının vergi denetim elemanları tarafından denetlenen işletmeler aynı zamanda hataları varsa

düzeltilmesi sağlanır. Yapılan yanlışların muhasebe kayıtların doğru bir şekilde intikalini yapar. İşletme muhasebesi ve finansal tablolara intikali açısından hataların nelerden kaynaklandığını ve sonraki dönemlerden aynı yanlışları tekrar etmeden muhasebe ve finansal tablolarını hazırlarken yol gösterici ve eğitici bir katkı sağlar.

### **3.8.4 Vergi Denetimlerinin Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadelesindeki İşlevi**

Mali işlem olarak fiilen gerçekleşmesine rağmen herhangi bir resmi kayıta girmeyen kamu denetim kurumlarının dışında tutulan veya gizlenen ekonomik faaliyetlerdir. “Kayıt dışı ekonominin kayıtlı (resmî) ekonomi üzerindeki etkileri olumsuz da olabilir olumlu da. Kayıt dışı ekonominin başlıca olumsuz etkileri işsizlik oranı, gelir düzeyi gibi makro ekonomik değişkenlerde belirsiz ve güvenilir olamayan tahminlere neden olmasıdır. Kayıt dışı ekonominin çok yaygın olması halinde bu değişkenler olduğundan daha düşük tahmin edilecek ve bundan dolayı da bu değişkenleri kullanarak oluşturulan ekonomi politikaları yanlış sonuçlara götürecektir. Mikroekonomik düzeyde ise kayıt dışı ekonomi piyasanın rekabetçi yapısını tahrip etmektedir. Kayıt dışı olarak faaliyet gösteren firmalar, daha rekabet edebilir fiyatlara sahip olabileceğinden kayıtlı firmalara göre avantajlı bir konumda bulunacaklardır. Kayıt dışı ekonominin bir diğer olumsuz etkisi ise sosyal güvenlik sistemi üzerinde kendisini göstermektedir. Kayıt dışı ekonomideki çalışanların büyük kısmı düşük ücretle çalışmaktadır ve onların sosyal güvenlikten mahrum olmaları hükümet üzerinde yük oluşturmaktadır. Diğer taraftan kayıt dışı ekonomi vergi gelirlerini azaltacağından hükümet gerekli altyapı, sağlık, eğitim vb. yatırımlarını gerçekleştirme konusunda başarısız olacaktır. Telafi edici önlemler (kamu tarafından üretilen mal ve hizmetlerin fiyatlarının veya vergi oranlarının artırılması) enflasyonist etkiler doğurabilecektir.”(Erkuş ve Karagöz, 2009 : 130 ) Kayıt dışı kalan her kaynak ekonomimize vermiş olduğu zararın yanında geleceğimize etkileyerek ekonomik büyümemizide etkileyecektir.Kayıt dışı kalan kaynaklar tekrar bizlere ekstra bir ek vergi yükü olarak geri gelecektir. O nedenle vergi denetim mekanizmasını iyi çalışması kayıt dışıyla mücadele ederek kayıt dışı kalan kaynakları kayıt altına alarak ekonomiye bir işlerlik kazandıracak ve işletmeler arası rekabetide sağlayarak ülkenin kalkınmasına fayda sağlayacaktır.

İşte burada vergi denetimi kayıt dışı tutulan vergilerin araştırılarak tespit edilmesi bunları kayıt altına alınmasını sağlayarak mükellefleri vergi kanunları ilkeleri doğrultusunda uyum sağlamaları

için katkı sağlar.Burada hem devlet kayıt dışı bırakılan vergilerini ayıt altına alarak vergi geliri elde eder, mükellefler ise eşit şartlarda rekabet etmelerine olanak tanır.

### **3.9 VERGİ DENETİMİ UYGULAMADAKİ ÖZELLİKLERİ**

#### **3.9.1 Tarafsız Olması**

Vergi denetim faaliyetini yapan ve uygulayan her ne kadar kamu görevi yapsa da tarafsız ve adil olmalı. Yasaların verdiği yetkilerin dışına çıkmadan mükellef haklarını da gözeten, tespit edilen hususlar ve verilen görevde ne isteniyorsa o işle ilgili tespitini yapıp tarafsızca açık bir şekilde kanıtlarıyla ortaya koymalıdır.

#### **3.9.2 Yaptırırında Etkin Olması**

Vergi yasalarında belirtilen kurallara uymamanın cezai müeyyideleri açık bir şekilde belirtilmeli ve uygulanmalı her hangi bir imtiyaz olmamalı ki, mükelleflerde eğer vergi yasalarına riayet etmemesi durumunda kendilerinin de cezai durumun uygulanacağını bilmesi vergi yasalarına uyum sağlamada en büyük bir faktör olacağı gibi devletin egemenlik gücünü de ortaya koyacaktır.

#### **3.9.3 Usul ve İçerik Açısından Kanıtlayıcı Olması**

Vergi denetimi yapılırken önce usul yönü ve içeriğinden başlayarak gerçek anlamda denetim amacı olan kayıt ve belgelerin kayıt kurallarına göre tutulup tutulmadığı finansal tabloların gerçek durumu yansıtip yansıtmadığı araştırılması yapılırken kanıtlar toplanmalı kanaatten uzak durmalı belgeyle delillendirilmelidir.

## 3.10 VERGİ DENETİMİNİN HUKUKİ AÇIDAN TÜRLERİ

### 3.10.1 Yoklama

Yoklama, mükellef ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmek, tespit edilen hususları da yoklama neticeleri tutanak mahiyetinde olan yoklama fişi ile tespit edilir. Ayrıca 01/09/2015 tarihi itibarıyla elektronik yoklama sistemide devreye konularak yoklamalar yapılmaktadır.

“Yoklama, vergi idaresinin yetkili memurlarınca; mükelleflerin, mükellefiyetle ilgili maddi olayların, kayıtların ve mevzuların araştırılması ve tespit edilmesidir.”(Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2013: 96) Yoklama sınırlı bir incelemedir üst düzey bir inceleme ve araştırma değildir. Dar kapsamda olup detay ve derinleme bir inceleme gerektirmez.

“Yoklama, vergilendirmeyi etkileyen ve vergi dairesinin bilgisi dışında kalan bütün olguları ortaya çıkarmak suretiyle vergi adaletine ve sosyal adalete katkıda bulunan bir işlemdir. Yoklama bir yandan henüz mükellefiyet tesis ettirmemiş kişilerin ve vergilendirilmeyen kaynakların ortaya çıkarılması bakımından vergi gelirlerini arttırırken, bir yandan da vergi kaıranları saptayıp vergilendirilmelerine aracılık eder.”(SOMUNCU, 2014: 143 )

Yoklamada maksat ve yetki: mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir.(VUK, 128 Madde )

“Yoklama, mükelleflerin işe başlamalarında olduğu gibi hem işe devam ettikleri süre içerisindeki faaliyet ve hareketlerinin tespit edilmesine hem de işini bırakan mükelleflerin zamanında tespit edilerek, vergisel yükümlölüklerinin gecikme olmaksızın yerine getirilmesine imkân verir. Vergi incelemesi ya da arama gibi çeşitli cebri yaptırımlara sahip olmaması bakımından mükellefler nezdindeki etkisi göreceli olarak az olmakla birlikte, diğer denetim araçlarına göre uygulanmasının daha kolay olması ve kendisinden sonra uygulanacak denetim araçlarına gerekli bilgilerin aktarılması açısından büyük önem taşıyan yoklama müessesesi, vergi idaresinin mükelleflerin vergiye olan gönüllü uyumunu sağlayacak politikalar için kullanabileceği önemli araçlardan birisidir.”(KARABOYACI, 2014 :219-220 )

#### 3.10.1.1 Yoklamanın Amacı

Yoklama, vergi mükelleflerinin VUK'ta belirtildiği vergilendirme ile ilgili işlemlerini ve yükümlölüklerinin yerine getirilip getirilmediğini tespit etmektir. Yoklamanın denetim içindeki

yeri sınırlı olması nedeniyle daha çok şekilcilik yönü ve maddi olayların tespitini kapsar. "Vergi idaresinin, vergi mükelleflerini bir anlamda izlemesi ve kontrol etmesi fonksiyonunu görmekte olup, söz konusu kanun kapsamına giren tüm vergi, resim, harçlar açısından geçerli bulunmaktadır."(AKDOĞAN, 2011:98)



### 3.10.1.2 Yoklamaya Yetkililer

Yoklama, mükellef ve mükellefiyet ile ilgili maddi olayların araştırılması, mükellefiyele ilgili konuların ve mevzularının tespiti olduğu bu tespiti yoklamaya yetkili olanlar ise ; (Vergi Usul Kanunu 128. Maddesine göre) Vergi Dairesi Müdürleri, Yoklama memurları, yetkili makamlar tarafından yoklamaişi ile görevlendirenler, Vergi incelemesine yetkili olanlar ve Gelir uzmanları yoklama yapmaya yetkilidirler.

Yoklamanın ne zaman yapılacağı ilgili kişi veya kuruma haber verilmez yoklama her zaman yapılabilir. Yoklama yapanlar yoklama esnasında yoklama yetkilerini gösteren fotoğraflı resmi vesikayı nezdinde yoklama yapılan kimseler kendilerinden sorulmasa bile gösterip öyle yoklamaya başlarlar.

Yoklama yüzeysel bir denetim türüdür. Kısaca vergi kanunlarının uygulanmasında aşağıdaki tespitleri yaparlar (VUK, 127.Madde) ;

- “Maliye ve Gümrük Bakanlığınca belirlenmiş usuller dahilinde özel yetki verilmiş olmak kaydıyla günlük hasılatı tespit etmek,
- 3100 sayılı Kanunun kapsamına girip ödeme kayıt edici cihaz kullanmak mecburiyetinde olanların bu mecburiyete uyup uymadıklarını, bu cihazları belli edilmiş esaslara göre kullanıp kullanmadıklarını ve günlük hasılatı tespit etmek,
- Günü gününe kayıt yapılması zorunlu defterlerin iş yerlerinde bulundurulup bulundurulmadığını, tasdikli olup olmadığını usulüne göre kayıt yapılıp yapılmadığını, vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi icap eden belgelerin usulüne göre düzenlenip düzenlenmediği ile kullanılıp kullanılmadığını, faturasız mal bulunup bulunmadığını, levha asma veya kullanma mecburiyetine uyulup uyulmadığını tespit etmek, kanunî defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden defter, belge ve delillerin tespit edilmesi halinde bunları almak,
- Nakil vasıtalarını, Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın belirleyeceği özel işaretle durdurmak ve taşıtta bulundurulması icap eden taşıt pulu, yolcu listesi, fatura veya sevk irsaliyesi, yolcu bileti ile taşıma irsaliyelerinin muhtevası ile taşınan yolcu ve malların miktar ve mahiyetlerini ölçmek, tartmak, saymak suretiyle tespit etmek,
- Taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi ve faturanın taşıtta bulunmaması halinde bu belgelerin ibrazına kadar nakil vasıtalarını trafikten alıkoymak, taşınan malın sahibi belli değilse tespitine kadar malı bekletmek ve muhafaza altına almak, (Beklemeye ve muhafazaya alınan malların

bozulmaya ve çürümeye maruz mallar olması halinde derhal, diğer mallar ise üç ay sonra Maliye ve Gümrük Bakanlığının belli edeceği esaslar dahilinde tasfiye olunur.) yetkilerine haizdirler.”

- Bunlardan başka 24.12.1994 tarih ve 22151 sayılı Resmî Gazetede yayınlanan vergi daireleri kuruluş ve görev yönetmeliğinde belirtilen sicil servisinin görevleri arasında bulunan mükellefiyetle ilgili olarak vergi dairesi sınırları içerisinde bulunan sürekli mükellefiyet gerektirecek durumun mevcudiyeti durumunda mükellefiyete giriş çıkış değişiklilik ve faaliyet değişikliliği gibi yoklama işlemlerini, yine vergi dairesi içinde vergilendirme, KDV veya diğer birimlerden talep edilen bireysel yoklama taleplerini de kapsamı alanına alır.

### **3.10.2 Yoklama ile Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi**

“3239 sayılı Kanunla Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi ile ilgili yapılan düzenlemelerin KDV’nin 1985 yılı başında uygulanmaya başlaması ile doğrudan bir ilişkisi olduğu söylenebilir. Çünkü Katma Değer Vergisi Kanunu’nun genel gerekçesinde “Malî Nedenler” başlığı altında, KDV’nin kayıt dışılığı belge düzenini sağlayarak önleyeceği ve böylece ekonomide otokontrol sağlayacağı vurgulanmıştır. Ancak belge düzenini sağlamak çok da kolay olmamış, yılların alışkanlıklarını değiştirmek için belge düzenine ilişkin denetimlerin de artırılması ihtiyacı belirmiştir. (Maliye ve Gümrük Bakanlığı, KDV Kanunu Gerekçesi, 1985)”(Somuncu, 2014:152)

Genelde yaygın yoğun vergi denetimlerinde Vergi kaçakçılığının maddi boyutunu kavramaya dönük denetimler “yaygın-yoğun denetim” olarak da adlandırılan sevk irsaliyesi kontrolü, hizmet işletmelerinde hâsılat tespiti, lokanta çıkışlarında fiş kontrolü, stok sayımı gibi fiili tespiti yapmayı gerektiren yöntemlerdir.(Çelik, 2005:2) Yaygın ve yoğun vergi denetimi başlangıçta KDV’nin 1985 yılında uygulanmasıyla belge düzenleme uyum sürecinde yoğun bir şekilde uygulanmış hatta o dönemde kayıt dışılığı önlemek için alış veriş yapılan yerlerden çıkışta hemen fiş kontrolü bile yapılıyor fiş verilmeyen yerlerde hemen kanuni müeyyidesi ne ise anında işlemleri yapılarak anında denetim yapılıyordu buda mükelleflerin kayıt dışına çıkmalarını engelleyerek kayıt dışı çalışmalarına engel oluyor. Ancak bu denetimler yüzeysel bir denetim türü olduğundan küçük çaplı işletmeler için söz konusu büyük ölçekli işletmeler içinse daha etkin derinlemesine bir vergi incelemesi gereklidir. Burada ilgili işletmelerin ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu beyan dışı bırakılıp bırakılmadığı muhasebe hata veya hilesi yapılarak vergi kaçırdığına ancak etkin ve derinlemesine bir vergi denetimi ile mümkündür.

Yaygın ve yoğun vergi denetimi çerçevesinde “ 01/01/2013–31/12/2013 tarihleri arasında yapılan yaygın ve yoğun vergi denetimlerinde; 2.829.606 mükellef denetlenmiş, kayıt dışı çalıştığı tespit edilen 25.367 kişi için yeni mükellefiyet tesis ettirilmiş, 881 işyerinde fiili envanter yapılmış, 15.685 iş yerinde hasılat tespiti yapılmış, 95.589.664 TL usulsüzlük cezası kesilmiştir.

**Tablo 3.1 Yaygın ve Yoğun Vergi Denetim Sonuçları**

Yılı	Denetime Katılan Personel Sayısı*	Denetlenen Mükellef Sayısı	Kesilen Usulsüzlük Cezası (TL)
2009	3.948	3.811.489	153.171.031
2010	3.759	3.753.669	150.326.505
2011	3.802	3.462.338	128.094.973
2012	3.963	4.428.127	150.437.509
2013	2.933	2.829.606	95.589.664

\*Aylık ortalamadır.

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı 2013 Faaliyet Raporu

Yaygın ve yoğun vergi denetiminin önemli bir tarafı da yılbaşı ve bayramlarda yapılan denetimlerdir bu tür özel günlerde özellikle vergi açısından kayıt dışılığın arttığı belge düzenine uyum gösterilmediği tespit edilmiştir.

**Tablo 3.2 Yılbaşı, Ramazan Bayramı ve Kurban Bayramı Suresince Yapılan Yaygın ve Yoğun Vergi Denetim Sonuçları**

	Yılı	Denetlenen Mükellef Sayısı	Mükellefiyeti Yeni Tesis Ettirilen Mükellef Sayısı	Hasılat Tespiti Yapılan İşyeri Sayısı	Tespit Edilen Hasılat Miktarı (TL)	Kesilen Usulsüzlük Cezası (TL)
Yılbaşı Tatili	2012	99.893	961	6.106	61.045.254	3.005.072
	2013	85.127	462	3.807	48.258.636	2.319.302
Kurban Bayramı Tatili	2012	137.670	1.070	3.981	33.143.724	3.247.677
	2013	67.400	490	1.846	31.923.162	1.389.993
Ramazan Bayramı Tatili	2012	145.283	1.545	5.492	59.873.188	4.324.375
	2013	78.474	478	2.956	59.618.877	1.924.608

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı 2013 Faaliyet Raporu

Yaygın ve yoğun vergi denetimlerinin diğer bir özelliği de denetim esnasında kayıt dışı çalıştırılan işçilerin tespit edilmesidir.

**Tablo 3.3 Türkiye Geneline Yapılan Yaygın ve Yoğun Vergi Denetim Çalışmaları Esnasında Tespit Edilen Kayıt Dışı İşçi Sayıları**

Yılı	Ocak - Mart Dönemi	Nisan - Haziran Dönemi	Temmuz - Eylül Dönemi	Ekim - Aralık Dönemi	Genel Toplam
2009	1.220	1.457	1.015	1.241	4.933
2010	618	1.275	579	1.919	4.391
2011	895	1.565	1.854	1.732	6.046
2012	811	2.833	2.101	2.160	7.905
2013	784	865	2.101	993	4.743

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı 2014 Faaliyet Raporu

“2013 yılında akaryakıt istasyonlarında gerçekleştirilen akaryakıt pompalarına bağlı ödeme kaydedici cihazlara (ÖKC) yönelik olarak yapılan aylık ve haftalık denetimlerde 31.066 tutanak düzenlenmiş, akaryakıt istasyonlarında 65.738 denetim gerçekleştirilmiş, ÖKC’ye bağlı olmayan 136 pompa, 337 tabanca tespit edilmiş ve 2.379.829 TL ceza kesilmiştir. (Gelir İdaresi Başkanlığı 2014 Faaliyet Raporu)

Yaygın ve Yoğun Denetimleri “01/01/2014–31/12/2014 tarihleri arasında yapılan yaygın ve yoğun denetimlerde; mükellefler nezdinde 2.321.716 adet denetim yapılmış, kayıt dışı çalıştığı tespit edilen 18.464 kişi için yeni mükellefiyet tesis ettirilmiş, 836 iş yerinde fiili envanter yapılmış, 10.478 iş yerinde hasılat tespiti yapılmış, 78.787.648 TL usulsüzlük cezası kesilmiştir.” (Gelir İdaresi Başkanlığı 2014 Faaliyet Raporu)

“01/01/2015–31/12/2015 tarihleri arasında yapılan yaygın ve yoğun vergi denetimlerinde; mükellefler nezdinde 837.550 adet denetim yapılmış, kayıt dışı çalıştığı tespit edilen 12.497 kişi için yeni mükellefiyet tesis ettirilmiş, 7 iş yerinde fiili envanter yapılmış, 8.356 iş yerinde hasılat tespiti yapılmış, 39.792.298 TL usulsüzlük cezası kesilmiştir” (Gelir İdaresi Başkanlığı 2015 Faaliyet Raporu)

Denetimlerde aslında yoklama ve yaygın ve yoğun vergi denetimlerin çok büyük fonksiyonları vardır özelliklede kayıt dışı faaliyet gösteren küçük çaplı işletme ve kayıt dışı çalıştırılan işçilerin tespitinde önemli bir faktördür.

**Tablo 3.4 Türkiye Geneline Yapılan Yoklama ve Yaygın ve Yoğun Denetim Çalışmaları**

İŞİN NEVİ		2014
Yoklama	İşe Başlama Yoklaması	543.872
	İşi Bırakma Yoklaması	325.873
	Adres Tespiti Yoklaması	99.261
	Şubeler Nezdinde Yapılan Yoklama	196.508
	Mükellef Durum Tespiti Yoklaması	548.680
	Nakil veya Adres Değişikliği Yoklaması	39.013
	<b>Toplam</b>	<b>1.753.207</b>
Yaygın ve Yoğun Denetim	Mükellefler Nezdinde Yapılan Denetim Sayısı	2.321.716
	Kesilen Ceza Tutarı (TL)	78.787.648
	Yaygın Yoğun Denetimlerde Yeni Mükellefiyet Tesis Edilen Kişi Sayısı	18.464

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı 2014 Faaliyet Raporu

**Tablo 3.5 Türkiye Geneline Yapılan Yoklama ve Yaygın ve Yoğun Denetim Çalışmaları  
2015**

<b>İŞİN NEV'İ</b>		<b>Adet</b>
<b>Yoklama</b>	İşe Başlama Yoklaması	561.498
	İşi Bırakma Yoklaması	326.316
	Adres Tespiti Yoklaması	66.532
	Şubeler Nezdinde Yapılan Yoklama	188.193
	Mükellef Durum Tespiti Yoklaması	375.880
	Nakil veya Adres Değişikliği Yoklaması	74.046
<b>Toplam</b>		<b>1.592.465</b>
<b>Yaygın ve Yoğun Denetim</b>	Mükellefler Nezdinde Yapılan Denetim Sayısı	837.550
	Kesilen Ceza Tutarı (TL)	39.792.298
	Yaygın Yoğun Denetimlerde Yeni Mükellefiyet Tesis Edilen Kişi Sayısı	12.497

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı 2015 Faaliyet Raporu

**Tablo 3.6 Türkiye Geneline Yapılan Yaygın ve Yoğun Denetim Çalışmaları Esnasında Tespit Edilen Kayıt Dışı İşçi Sayıları**

<b>Yılı</b>	<b>Ocak - Mart dönemi</b>	<b>Nisan - Haziran Dönemi</b>	<b>Temmuz - Eylül Dönemi</b>	<b>Ekim - Aralık Dönemi</b>	<b>GENEL TOPLAM</b>
<b>2011</b>	895	1.565	1.854	1.732	6.046
<b>2012</b>	811	2.833	2.101	2.160	7.905
<b>2013</b>	784	865	2.101	993	4.743
<b>2014</b>	480	524	705	490	2.199
<b>2015</b>	686	233	539	409	1.867

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı 2015 Faaliyet Raporu

### 3.10.3 Vergi Denetimi ve Vergi İncelemesi

Vergi Denetimi; vergi yasaları ile vergiye tabi tutulan mükellef ve işlemlerin tam olarak kavranabilmesine ve vergi idaresi ile mükelleflerin mevcut vergi sisteminde yer alan ilke ve kurallara uygun davranıp davranmadıklarını belirlemeye yönelik olan ve vergi idaresi tarafından yapılan işlemlerin tümü olarak tanımlanabilir. (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2013:95) Aslında burada kurallar çerçevesi çizilmiş ve bu kurallar dahilinde mükelleflerin bu kurallara göre davranması vergi idaresinin de mükelleflerin bu belirlenen kurallara uyup uymadığını yine yasaların ön gördüğü çerçevede denetler ayrıca uygulamalarda görülen sorunların giderilmesi için öneri sunma işlevi de vardır.

Vergi incelemesi; “Vergi incelemesinin amacı, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Vergi incelemesi gerekli olduğunda yapılacak fiili envanter, yoklama veya arama sonucu ele geçirilecek defter ve belgeler ile araştırma sonucu elde edilecek bilgi ve bulgular da dahil olmak üzere, mükellefin defter, belge, hesap ve kayıtlarının incelenmesi suretiyle mükellef tarafından ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun saptanmasıdır.” (GİB Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, 2007:8)

Vergi incelemesinin amacı mükellefin ödemesi gereken vergilerin doğruluğu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır (VUK,134 Madde) Vergi incelemesinin doğrudan faydası vergi kaçakçılığını önlemek, dolaylı faydası ise yükümlüleri doğru beyana alıştırarak bununla birlikte kaçakçılık arzularından caydırmaktır (Altuğ, 2000: 60). Vergi incelemesinin amacı olarak belirtilen ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu sağlamak, sadece devlet lehine bir amaç olarak anlaşılmamalıdır(Şenyüz ve diğerleri, 2011: 127). Eksik ödenmiş bir vergi tespitinde ikmalen veya resen tarhiyat yapılabileceği gibi verginin fazla tahsil edildiğinin anlaşılması üzerine de fazla ödenen kısmın mükellefe iadesi icap etmektedir (Tosuner ve Arıkan, 2011: 170).(Dumlupınar, Serdar vergialgi. net..20-04-2014)

Vergi Usul Kanunu 'nda yer alan 134. Madde “Vergi incelemesinde maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır.” İşletmelerin vergi denetiminde vergiyi ödemekle yükümlü olan mükelleflerin (kişi ve kurumların) yaptıkları işlemlerin vergi kanunları ile diğer mevzuatlara (tebliğ, genelge, özelge, sirkü vb.) uygun olup olmadığının tespit edilmesi. Yine VUK 127. Maddesi “yoklamadan maksat, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir.”

Vergi incelemesinde VUK'nun 134. maddesinde belirtilen haliyle, vergi inceleme faaliyeti, sadece ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun tespiti ile sınırlı olmayıp, bunun "sağlanması" na yönelik işlemleri de kapsar. Vergi incelemesinin mükellef üzerinde asıl etkilerini inceleme sonucunda ortaya çıkan cezalandırma veya ihtilafların idari aşamamasında da uzlaşma yoluyla çözümünde de kendini gösterir. Ayrıca, vergi kaçakçılığı ile ilgili olarak adli mahkemelerde görülecek yargılamalara ilişkin suç duyurusunda bulunmak, 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre ödenmesi gereken verginin teminat altına alınması ile ilgili ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz işlemlerinin yapılmasını sağlamakla ilgili konularda da vergi inceleme elemanlarına görev yetkiler verilmiştir.(Nas, 2012:1309 )

"Vergi idaresi bazı hallerde mükellefin beyanları ile bu beyanlara dayanak teşkil eden bilgi, belge, defter kayıtları ve envanteri daha etraflıca ve kapsamlı bir biçimde araştırma ihtiyacı görebilir. Bu ihtiyacı gidermek maksadıyla yapılan detaylı araştırmaya "vergi incelemesi" adı verilmektedir."(Kaplan, 2013:4)

Vergi denetimini yapan denetim elemanı yasalar çerçevesinde denetim yapar ve kendi kişisel herhangi bir düşüncesi ve yorumunu raporuna yazamaz. Vergi denetiminde en çok karşılaşılan sorunlardan vergi kanunlarının sık sık değişmesi inceleme elemanı bile zor yetiştiği mevzuat değişiklikleri mükelleflerin değişikliklerde geç haberdar olması anlaşılabilir bir biçimde karmaşık dağınık bir yapıda olması neredeyse her bir kanun maddesinde anlaşılması için bir tebliğ ve yönetmelik yayınlamasına gerek duyulmaktadır. Oysa kanunları günün şartlarına bağlı olarak sadeleştirip herkesin anlayacağı dilde yalın kamuoyuna iyi bir şekilde vergi bilincini yaymak vergi idaresinin görevidir. Vergi incelemesi Daha geniş ve kapsamlı, üst düzey bir araştırma ve incelemedir.

### **3.10.3.1 Vergi İncelemesine Yetkili Olanlar**

İncelemeye yetkili olanlar; vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır.Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi incelemesine haizdirler.(VUK, 135 Madde ) "VUK'nun 75. maddesi uyarınca, takdir komisyonları görevlerini yerine getirirken inceleme yetkisine sahiptir. Ancak bunların inceleme yetkisi mutlak olmayıp komisyona verilmiş bir yetkidir."(Nas, 61 (4) 2012:1313 ) 2011 yılında çıkartılan 646 KHK ile vergi incelemesi Maliye Bakanlığına bağlı olarak Vergi Denetim Kurulu kurularak tek çatı

altında birleştirilmiştir. Gelir İdaresinde ise sadece müdür kadrolarında bulunanlar (VUK 135) inceleme yapabilmektedirler.

“Vergi incelemesi ile ilgili yapılan değişikliklerle,178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin 646 sayılı KHK ile değişik 20'nci maddesine göre Vergi Usul Kanunu ve diğer gelir kanunları kapsamında vergi incelemeleri yapmak görevi Vergi Denetim Kurulu'na tevdi edilmiştir. Ancak 213 sayılı Vergi Usul Kanununun “İncelemeye yetkililer” başlıklı 135 inci maddesinde ise vergi incelemesinin; Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılacağı hükme bağlanmıştır.”(Gelir İdaresi Faliyet Raporu 2014)

Bu kapsamda Gelir İdaresi Başkanlığı vergi dairesi müdürlerince gerçekleştirilen 2013 ,2014 ve 2015 yılına ait inceleme sonuçlarını içermektedir.

Vergi türleri bazında inceleme sonuçlarına bakıldığında incelenecek mükellefler sayıca çoğaldıkça vergi ve matrah farklarının artacağı açıkçası matrah farkından çok denetlenen mükellefler çoğunlukta matrah farkının olduğu bu da vergi denetimlerinin etkin bir şekilde yapılmasını gerekli kıldığıdır.

“Gelir İdaresi Başkanlığının “ 81 İl Vergi Dairesi Müdürlerince 2013 yılında toplam 16.525 rapor düzenlenmiştir. Bu rapordan 15.489'u vergi inceleme raporu, 251'i iade raporu, 84'u vergi tekniği raporu, 118'i vergi suçu raporu, 583'u diğer rapordan oluşmaktadır.

Bu kapsamda yapılan vergi incelemeleriyle diğer denetimlere ilişkin sonuçlar aşağıdaki tablolarda gösterilmiştir.

2013 yılı içerisinde yapılan vergi incelemeleri sonucunda; 12.924 mükellef incelenmiş, 1.234.224.622 TL matrah üzerinden 1.080.420.972 TL matrah farkı bulunmuş ve bulunan matrah farkı üzerinden 74.127.558 TL vergi tarh edilmiştir.” (Gelir İdaresi Başkanlığı 2013 Faaliyet Raporu)

**Tablo 3.7 Vergi Türleri İtibariyle İnceleme Sonuçları**

VERGİ TÜRÜ	İNCELENEN MÜKELLEF SAYISI*	RAPOR SAYISI	BİLDİRİLEN MATRAH (TL)	BULUNAN MATRAH FARKI (TL)	BULUNAN VERGİ FARKI (TL)	TARH EDİLECEK VERGİ (TL)	USULSÜZLÜK (TL)	ÖZEL USULSÜZLÜK (TL)	VERGİ ZİYAI (TL)
Gelir Vergisi	1.425	1.973	19.523.920	18.476.344	4.366.337	5.422.858	73.831	22.636.670	7.055.959
Kurumlar Vergisi	224	272	9.888.342	9.435.351	17.080.413	2.182.977	2.864	2.249.502	78.872.584
Katma Değer Vergisi	2.264	2.939	800.703.515	221.229.335	30.489.428	41.081.554	238.579	259.541.581	76.759.162
ÖTV	53	49	794.968	8.338.744	10.638.595	10.838.064	18.081	66.956	10.862.577
Bank. Sig. Mua. Ver.	14	22	-	668.057	30.462	36.517	445	191.130	36.453
Veraset ve Int. Ver.	2	2	4.770	346.661	29.032	29.032	-	29.231	29.032
Damga Ver.	97	124	12.509.682	48.963.178	564.481	422.170	210	417.017	450.477
Geçici Vergi	2.810	3.409	50.833.831	97.141.519	3.641.701	3.272.855	15.191	1.911.305	4.402.784
Diğerleri	6.145	6.699	339.965.594	675.821.783	10.662.616	10.841.531	453.312	10.332.936	8.074.523
<b>TOPLAM</b>	<b>12.924</b>	<b>15.489</b>	<b>1.234.224.622</b>	<b>1.080.420.972</b>	<b>77.503.065</b>	<b>74.127.558</b>	<b>802.513</b>	<b>297.376.328</b>	<b>186.543.551</b>

\* İncelenen mükellef sayısı vergi türü bazında farklılık gösterebilir.

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı 2013 Faaliyet Raporu

Vergi iade incelemeleri kapsamında; 221 mükellef incelenmiş, 251 adet vergi inceleme raporu düzenlenmiş, 170.935.684 TL matrah üzerinden, 546.865 TL matrah farkı bulunmuş ve bulunan matrah farkı üzerinden, 609.276 TL vergi tarh edilmiştir.

**Tablo 3.8 Vergi Türleri İtibariyle İade İncelemeleri Sonuçları**

VERGİ TÜRÜ	İNCELENEN MÜKELLEF SAYISI	RAPOR SAYISI	İNCELENEN MATRAH (TL)	İADESİ TALEP EDİLEN TOPLAM VERGİ (TL)	İADESİ REDDEDİLEN VERGİ (TL)	BULUNAN MATRAH FARKI (TL)	MATRAH FARKI ÜZERİNDEN TARH EDİLEN VERGİ (TL)
Gelir	100	111	141.004.774	883.680	72.022	269.026	30.626
Kurumlar	3	2	-	587	-	50.109	-
KDV	111	128	29.784.376	4.850.967	40.182	227.730	578.651
Diğerleri	7	10	146.535	63.095	-	-	-
<b>TOPLAM</b>	<b>221</b>	<b>251</b>	<b>170.935.685</b>	<b>5.798.330</b>	<b>112.204</b>	<b>546.865</b>	<b>609.277</b>

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı 2013 yılı Faaliyet Raporları

2014 yılında toplam 13.939 rapor düzenlenmiş olup, bu raporlardan; 13.194’ü vergi inceleme raporu, 96’sı iade raporu, 49’u kabul raporu, 77’si vergi tekniği raporu, 107’si vergi suçu raporu, 416’sı diğer raporlardan oluşmaktadır.

Dönem içinde gerçekleştirilen vergi incelemeleriyle diğer denetimlere ilişkin sonuçlar aşağıdaki tablolarda gösterilmiştir.

“Vergi Dairesi Müdürlerince Yapılan İnceleme Sonuçları Yıl içerisinde yapılan vergi incelemeleri sonucunda; 9.779 mükellef incelenmiş, 13.194 adet vergi inceleme raporu düzenlenmiş, 2.959.296.235 TL matrah üzerinden 712.101.457 TL matrah farkı bulunmuş ve bulunan matrah farkı üzerinden ise 50.770.876 TL vergi tarh edilmiştir.”(Gelir İdaresi Başkanlığı, 2014 Yılı Faaliyet Raporu)

**Tablo 3.9 Vergi Türleri İtibariyle İnceleme Sonuçları**

**Vergi Türleri İtibariyle İnceleme Sonuçları**

Vergi Türü	İncelenen Mükellef Sayısı	Rapor Sayısı	Bildirilen Matrah (TL)	Bulunan Matrah Farkı (TL)	Bulunan Vergi Farkı (TL)	Tarh Edilecek Vergi (TL)	Kesilecek		
							Usulsüzlük Cezası (TL)	Özel Usulsüzlük Cezası (TL)	Vergi Ziyat Cezası (TL)
Gelir Vergisi	1.518	2.164	34.742.733	26.826.589	6.059.074	5.694.573	28.339	22.965.145	7.045.145
Kurumlar Vergisi	214	280	39.222.657	12.231.106	1.847.722	2.187.829	359.460	2.828.470	2.966.646
KDV	1.312	2.638	2.246.873.937	255.122.508	20.334.372	19.688.980	134.119	13.291.853	30.733.574
ÖTV	55	71	15.393.632	1.840.518	9.190.688	9.299.987	1.054	292.577	9.481.391
Bank. Sig. Mua. Ver.	16	22	44.426	92.286	9.384	10.247	-	57.850	9.384
Damga Vergisi	31	42	230.752.575	42.965.977	1.790.792	1.793.840	-	157.551	1.909.939
Geçici Vergi	603	1.635	20.531.171	33.095.214	3.882.591	3.590.764	112.140	2.714.368	5.265.141
Diğerleri	6.030	6.342	371.735.104	339.927.259	138.573.845	8.504.656	50.109	7.076.918	2.880.891
<b>Toplam</b>	<b>9.779</b>	<b>13.194</b>	<b>2.959.296.235</b>	<b>712.101.457</b>	<b>181.688.468</b>	<b>50.770.876</b>	<b>685.221</b>	<b>49.384.732</b>	<b>60.292.111</b>

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, 2014 Yılı Faaliyet Raporu

Vergi iade incelemeleri kapsamında; 84 mükellef incelenmiş, 96 adet vergi inceleme raporu düzenlenmiş, 1.595.206.792 TL matrah üzerinden, 240.741 TL matrah farkı bulunmuş ve bulunan matrah farkı üzerinden, 4.630 TL vergi tarh edilmiştir. (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2014 Yılı Faaliyet Raporu)

**Tablo 3.10 Vergi Türleri İtibariyle İade İnceleme Sonuçları**

Vergi Türü	İncelenen Mükellef Sayısı	Rapor Sayısı	İncelenen Matrah (TL)	İadesi Talep Edilen Toplam Vergi(TL)	İadesi Reddedilen Vergi (TL)	Bulunan Matrah Farkı (TL)	Matrah Farkı Üzerinden Tarh Edilen Vergi (TL)
Gelir V.	31	33	19.146.080	360.826	23.786	240.741	4.275
Kurumlar V.	3	2		170.762	-	-	-
KDV	43	52	9.582.091	1.299.855	12.631	-	355
Diğerleri	7	9	1.566.478.621	459.281	91.385	-	-
<b>OPLAM</b>	<b>84</b>	<b>96</b>	<b>1.595.206.792</b>	<b>2.290.724</b>	<b>127.802</b>	<b>240.741</b>	<b>4.630</b>

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, 2014 Yılı Faaliyet Raporu

2015 yılında toplam 14.961 rapor düzenlenmiştir. Bu raporlardan 13.429'u vergi inceleme raporu, 441'i iade raporu, 153'ü kabul raporu, 236'sı vergi tekniği raporu, 149'u vergi suçu raporu, 553'ü diğer raporlardan oluşmaktadır.

Yıl içerisinde yapılan vergi incelemeleri sonucunda; 9.902 mükellef incelenmiş, 13.429 adet vergi inceleme raporu düzenlenmiş, 1.535.689.146 TL matrah üzerinden 892.151.922 TL matrah farkı bulunmuş ve bulunan matrah farkı üzerinden 92.310.426 TL vergi tarh edilmiştir.

**Tablo 3.11 Vergi Türleri İtibarıyla 2015 Yılı İnceleme Sonuçları**

Vergi Türü	İncelenen Mükellef Sayısı	Rapor Sayısı	Bildirilen Matrah (TL)	Bulunan Matrah Farkı (TL)	Bulunan Vergi Farkı (TL)	Tarh Edilen Vergi (TL)	Kesilen		
							Usulsüzlük Cezası (TL)	Özel Usulsüzlük Cezası (TL)	Vergi Ziyar Cezası (TL)
Gelir Vergisi	1.779	2.745	52.050.730	48.157.004	11.232.368	13.152.999	169.255	39.222.818	15.555.663
Kurumlar Vergisi	491	642	38.045.708	27.709.318	5.189.694	5.528.666	45.421	6.089.965	6.457.892
KDV	2.104	3.202	1.229.173.026	464.869.057	41.538.695	57.312.766	55.958	13.845.042	116.279.275
ÖTV	38	44	3.352.507	754.010	290.398	359.206	154	147.812	434.127
Bank. Sig. Mua. Ver.	13	21	850.860	529.285	11.158	34.032	516	89.040	55.000
Damga Vergisi	44	56	59.353.818	110.598.804	1.870.953	1.888.146	1.200	5.296	2.715.003
Geçici Vergi	1.066	1.966	32.710.729	81.929.681	8.873.544	9.068.935	3.835	1.252.377	11.221.386
Diğerleri	4.367	4.753	120.151.768	157.604.763	4.861.459	4.965.676	36.535	5.715.255	3.224.288
<b>Toplam</b>	<b>9.902</b>	<b>13.429</b>	<b>1.535.689.146</b>	<b>892.151.922</b>	<b>73.868.269</b>	<b>92.310.426</b>	<b>312.874</b>	<b>66.367.605</b>	<b>155.942.634</b>

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, 2015 Yılı Faaliyet Raporu

Vergi iade incelemeleri kapsamında; 280 mükellef incelenmiş, 441 adet vergi inceleme raporu düzenlenmiş, 165.889.367 TL matrah üzerinden, 872.568 TL matrah farkı bulunmuş ve bulunan matrah farkı üzerinden, 243.692 TL vergi tarh edilmiştir.

**Tablo 3.12 Vergi Türleri İtibarıyla İade İnceleme Sonuçları**

Vergi Türü	İncelenen Mükellef Sayısı	Rapor Sayısı	İncelenen Matrah (TL)	İadesi Talep Edilen Toplam Vergi (TL)	İadesi Reddedilen Vergi (TL)	Bulunan Matrah Farkı (TL)	Matrah Farkı Üzerinden Tarh Edilen Vergi (TL)
Gelir V.	30	37	36.305.406	1.949.043	6.317	42.111	3.130
Kurumlar V.	8	11	3.572.349	343.816	119.912	146.255	18.000
KDV	229	368	123.509.690	11.336.785	486.536	666.474	219.903
Diğerleri	13	25	2.501.922	309.169	228.124	17.728	2.659
<b>TOPLAM</b>	<b>280</b>	<b>441</b>	<b>165.889.367</b>	<b>13.938.813</b>	<b>840.889</b>	<b>872.568</b>	<b>243.692</b>

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, 2015 Yılı Faaliyet Raporu

### 3.10.3.2 Vergi İncelemesinde Süre

Vergi hukukundan süreler en önemli unsurdur. Çünkü vergisel sistemin geçerlilik nedeni işlemlerin başlama ve bitmesi açısından kesinlik kazanması anlamı ortaya çıkar. İşlemlerin öngörülen sürelerde yapılması yani sınırlandırılmış zaman diliminde gerçekleşme zorunluluğu vardır.

VUK, 14 maddesinde belirtildiği gibi “Vergi muamelelerinde süreler vergi kanunları ile belirlenir.” Burada kanunilik ilkesine vurgu yapılmıştır.

Sürelerin uygulamasında idarenin yetkilerini kanunlar çerçevesinde sınırlandırmış vergi idaresinin düzenli işlemesi açısından işlemlerin sınırlı zamanlar çerçevesinde yapılması gerekir.

Vergi incelemeleri ile ilgili 31 Ekim 2011 tarihinde yayımlanan vergi incelemelerine uyulacak usul ve esaslar yönetmeliği;

1. Vergi idaresi tarafından vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara, inceleme görevinin verilmesinden itibaren en geç on gün içinde işe başlarlar. Belirtilen müddet içerisinde işe başlanılamaması halinde durumu belirtir gerekçeli bir yazı ile bağlı bulunulan birime bildirilir. Birim, işe başlanılamamasını eğer haklı bir mazeret nedeni görürse en fazla on gün ilave süre verebilir veya başka bir inceleme elemanını görevlendirebilir. Burada keyfiliği ortadan kaldırarak daha ciddi ve işe girişini sağlar.

2. İlgili mükellefin defter ve belgeleri, ilgili rapor değerlendirme komisyonunun rapora ilişkin nihai değerlendirmesinin incelemeyi yapana iletildiği tarihten itibaren en geç on beş gün içerisinde bir tutanak ile iade edilir. Burada da değerlendirme komisyonunun denetiminden geçen Rapordan sonra mükellefin defter ve belgelerinin sürüncemede kalmaması ve mağduriyet yaşanmaması için belirtilen sürelerde mükellefe intikali sağlanır.

3. Vergi incelemeleri mümkün olduğunca en kısa sürede bitirilmelidir. İncelemeye başlanıldığı tarih itibarı ile tam inceleme yapılması halinde en fazla bir yıl, sınırlı inceleme yapılması halinde ise en fazla altı ay içinde incelemenin bitirilmesi esastır.

Yukarıda belirtilen süreler içerisinde incelemenin bitirilemeyeceği anlaşılması halinde, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, gerekçeli bir yazı ile bağlı oldukları birimden, inceleme süresinin bitiminden en geç on gün önce, ek süre talep edebilirler.

İstenilecek ek süre talebi ilgili birim tarafından değerlendirildikten sonra altı ayı geçmemek üzere ek süre verilebilir. Böyle bir durumda, incelemenin bitirilememe nedeni ilgili birim tarafından nezdinde inceleme yapılana yazılı olarak bildirilir.

İnceleme yapılırken, sınırlı incelemenin, sonradan ortaya çıkan durum ile tam incelemeye dönüşmesi halinde, inceleme süresi sınırlı incelemeye başlanılan tarih itibarıyla hesaplanır.

“İnceleme dosyası, ilgili rapor değerlendirme komisyonunun rapora ilişkin nihai değerlendirmesinin incelemeyi yapana iletildiği tarihi takip eden 15 gün içerisinde ilgili inceleme ve denetim birimine iletilir.” Belirtilen süreler denetimin keyfiyetten uzak kanunlar çerçevesinde mümkün olduğunca süratli bir şekilde yapılarak neticelendirilmesi esas alınmıştır.

### **3.10.3.3 Vergi İncelemesinin Yapılma Zamanı**

Vergi incelemesinin 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. (V.U.K, 138 Madde)

### 3.10.3.4 Vergi İnceleme Gereçleri

Risk analizleri elde edilen bilgi belge ve istatistikleri risk analiz sistemi işletme faaliyetleri gruplar ve işletme sektörleri bazında analiz edilerek bunlar arasında mukayeseler yapılarak risk alanları belirlenir. Vergi incelemelerinde risk analizi çok önemli bir faktördür çünkü odaklanılan alan vergi kayıpları açısından risk taşıdığından dolayı diğer bir seçilecek alana göre zaman kaybı ve vergi kaçaklarını önlemede sonuca ulaştırır. Risk analizleri incelemenin unsurlarının derinlemesine kullanılmasına yönlendirir. İncelemeler risk alanların dışında aşağıda belirtilen durumlarda da inceleme yapılabilir. Genel inceleme, karşıt inceleme, sektörel inceleme, kişi veya kurumların şikayet veya ihbarı üzerine inceleme, müfettişinin yapmış olduğu inceleme esnasında görevlendirme isteme talepleri gibi incelemeler sözkonusudur.

“Risk analizi uygulanırken, vergi idaresinin, dosya seçiminde, belirli ezberlerle değil de, şüpheli ve titiz hareket etmesi hayatidir. Özellikle büyük firma yönetimlerindeki değişiklikler iyi takip edilmeli, ayrıca bu firmaların bilançoları sadece yıllık bazda değil, son birkaç yıllık eğilimler bağlamında, bütünlüklü olarak analiz edilmelidir. Yönetim değiştiğinde veya firmanın bilanço gidişatı kötüleşme eğilimi sergilediğinde, küçük hesaplar yapılabilmekte, firma geleneklerine aykırı arayışlar içerisine girilebilmektedir.”(AKBEY, 2014:74)

Analizlere bakıldığında vergi denetim araçları içerisinde aramadan sonra en etkili yöntem olan vergi incelemesinin risk analiz sonuçlarına göre yapılacak olması vergi incelemelerinin verimliliğinin artmasına katkı sağlayacaktır. Ancak burada dikkat edilmesi gereken risk kriterlerinin doğru belirlenmesi ve analiz yöntemlerinin doğru seçilmesi bu aşamada büyük önem taşımaktadır.(KARABOYACI, 2014:227 )

### 3.10.4 Vergi İncelemesi ve Vergi Revizyonu

Revizyon, düzeltme gözden geçirme anlamına gelmektedir. İşletmelerin mali kayıtlarının araştırılarak tekrar gözden geçirilip eksikliklerin eleştirisel boyutuyla tespitidir.

İşletmelerin işlem ve faaliyetlerinin defter kayıtları esas alınarak bunlar üzerinden revizyon denetimine başlanır. Amaç İşletmenin mali yapısını analiz etmektir diğer bir ifadeyle işletmenin karlılık faaliyet verimliliği rakip işletmelerle veya sektör içindeki işletmelerle olan durumunu görme imkânı sağlar.

“Revizyon kavramı sadece işletmenin muhasebe ve kayıtlarını inceleyen, bunların doğruluk ve düzenliliğini araştıran, yapılmış olan hata ve hileleri ortaya çıkaran işlem olmaktan çıkıp, bunların yanı sıra ekonomik ve mali analizlerle işletmenin daha verimli çalışması için gerekli verileri tespit eden, ilgililere nlem almaları için yol gösteren, önerilerde bulunan bir içerik de kazanmış olmaktadır.” (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2013:118 )

#### **3.10.4.1 Vergi Revizyonu**

işletmelerin geçmiş dönem faaliyetleri ile ilgili olarak finansal tabloları ve kayıtlarını kanuni ölçüler ve standartlara hata ve hilesiz bir şekilde aktarılıp aktarılmadığını araştırır. Bunları sıralarsak,

- Hata Revizyonu
- Hile Revizyonu
- Kanuni llere Uygunluk Revizyonu

##### **a.Hata Revizyonu**

Yapılan işlemlerde unutkanlık, dikkatsizlik ya da bilgisizlik gibi nedenlerle muhasebe işlemleri ile ilgili hesap ya da kayıtlarda yapılan yanlışlıkların tespiti ve tespit edilen hataların düzeltilmesini ortaya koyar.

##### **b.Hile Revizyonu**

Burada da işletmelerin kanunlara aykırı olarak yasa dışı bir şekilde menfaat sağlamak amacıyla işletmenin yapmış olduğu muamele kayıt ve hesapları üzerinde muhasebe hilelerini tespit edilerek ortadan kaldırılmasını sağlamaktır.

##### **c.Kanuni llere Uygunluk Revizyonu**

Vergi kanunlarında objektif olarak mükellefler arasından ayrımcılık yapmadan eşitlik sağlamak bağlamında vergi matrahlarının tespiti ile ilgili standartlar ve düzenlemeler konulmuştur. Vergi revizyonu yapılan işlemlerin kanuni ölçülere uygunluğunu araştırıp aykırı olan durumları delilleri ile birlikte tespitini yapıp düzeltilmesi sağlar. Bunlar ise kanunen kabul edilmeyen giderler, indirilecek giderler, istisnalar, muafiyetler, amortismanlar ve değerleme ölçüler gibi bunlara da “kanuni ölçü” denir. Bu ölçülere vergi revizyonu yapılırken dar ama çok derinlemesine işlemleri gözden geçirir.

Vergi revizyonu genel olarak vergi kanunlarına göre ilgili işletmelerin işlem kayıtlarının yani defter ve belgelerini inceleyerek ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu, muhasebe kayıtlarına

intikalleri ve sistemi üzerinden hile, hata ve benzeri kanuni ölçülere aykırı durumlarını tespit eder. Aynı zamanda düzeltmesine ve bu tür hataların tespiti gelecekte de tekrar edilmesini önlemek açısından eleştirisel açılarından yapılan hataları yanlışları düzeltilmesini doğru bir işlerlik kazanmasını amaç olarak ortaya koyar.

Vergi incelemesinde maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Vergi denetiminde. Vergi incelemesi ve vergi revizyonu olarak da geçer ancak vergi incelemesi en geniş ve kapsamlı bir denetim şeklidir revizyon ise dar kapsamda bir incelemedir. Vergi denetiminde her ne kadar vergi sistemimiz beyana dayansa da bu beyanların büyük çoğunluğu eksik veya beyannameye yansıtılmıyor bundan dolayı vergi denetimine ihtiyaç duyulmaktadır. Kayıt altına alınan bilgilerinde doğruluğunu yine vergi incelemeleriyle ancak teyit edebiliriz.

Vergi sistemimizde vergilerin önemli bir kısmı hesap ve kayda dayanmaktadır. Yoklama, beyanname revizyonu (düzetme, yeniden gözden geçirme) gibi faaliyetler idareye mükellef ve mükellefiyetle ilgili sınırlı bilgiler sağlar, kayda dayanan vergilerde vergi matrahının beyan edilip edilmediği ancak defter ve belgeler üzerinden araştırma yapılması kapsamında ise defter ve belgelere bağlı olmayan araştırma yapmak ve gereken hallerde defter kayıtlarının işletmede envanter yapılarak kontrolü ile anlaşılır.(Öner: 2013: 102 )

Vergi incelemesinin aslında iki ayağı var biri revizyon yani kayıtlar defter ve belge, vesika üzerinde yapılır bir diğeri ise biraz daha geniş defter ve belgelere dayanmayan araştırma yapmaktır.

İncelemeye yetkili olanlar tarafından lüzum görüldüğü takdirde inceleme, işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılmasına ve beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurların tetkikinde de teşmil edilebilir. Fiili envanterin yapılmasının gerektirdiği ve incelemeyi yapan tarafından tasdik edilen giderler hazinece mükellefe ödenir.(VUK,134 Madde) İnceleme esnasında defter ve belgeleri ve kayıtları incelenen mükellefler üzerinden ilgili mükellefle ilişkili olarak üçüncü kişilerin hesap ve servetlerini de incelenmesine olanak sağlanmıştır.

## 3.11 VERGİ DENETİM KURULU

Vergi Denetim Kurulu kurulmadan önce, vergi incelemesine yetkili olanlar; kısaca özetlersek Hesap uzmanları, Hesap uzman yardımcıları, ilin en büyük mal memuru, Vergi denetmenleri, vergi denetmen yardımcıları, vergi dairesi müdürleri, Maliye Müfettişleri, Maliye Müfettiş muavinleri, Gelirler Kontrolörleri, Stajyer Gelirler Kontrolörleri, Gelirler Genel Müdürlüğünün merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi incelemesi ile yetkili kılınmıştı.

### 3.11.1 Denetim Birimleri

Denetim birimleri içerisinde dört inceleme birimi olarak maliye müfettişleri, hesap uzmanları gelirler kontrolörleri, vergi denetmenleri yer alırlar.

#### 3.11.1.1 Maliye Müfettişleri

“Maliye Bakanlığı'nın en eski denetim birimini oluşturan Maliye Teftiş Kurulu 1879 yılında kurulmuştur. 178 sayılı KHK 'nin 20'nci maddesine göre Bakanlığın denetim ve danışma birimleri arasında yer almakta olup diğer görev ve yetkilerinin yanında Vergi Usul Kanunu'nun 135/2'nci maddesine göre her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisine haizdirler.”(Tezcan, 2003:141 ) Maliye Bakanlığınanda doğrudan Bakana bağlı denetim ve inceleme yapan Teftiş kurulu, teftiş kurulunda Maliye Baş Müfettişi , Maliye Müfettişi ve Maliye Müfettiş Yardımcıları görev yaparlardı. Denetim ve inceleme olarak ise Ankara, İstanbul ve İzmir Gruplarında devamlı, diğer bazı illerde ya da ilçelerde belirli dönemde inceleme yapıyorlardı.

#### 3.11.1.2 Hesap Uzmanları

Maliye Bakanlığına bağlı olan Hesap Uzmanları Kurulunun, kuruluşuna dair 4709 sayılı kanun 28.03.1945 tarihinde kabul edilerek 5 Nisan 1945 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanmış ve 29 Mayıs 1945 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Hesap uzmanları inceleme yetkisine haizdirler. (05.04.1945 Tarih ve 5974 Sayılı Resmi Gazete 'de Yayınlanmıştır)

“HUK doğrudan Maliye Bakanı'na bağlı danışma ve denetim birimi olup bu kurulun mensubu Hesap Uzmanları, Bakan adına büyük işletmelerin vergi denetimini yapmaktadırlar”(Sarılı,

2004:71) Hesap Uzmanları Kurulu olarak doğrudan Bakana bağlı merkezi denetim birimi olarak görev yaparlardı. Kurulda görev yapanlar Baş Hesap Uzmanı, Hesap Uzmanı ve Hesap Uzman Yardımcısı olarak görev yaparlardı. Denetim ve inceleme olarak ise Ankara, İstanbul ve İzmir Gruplarında devamlı, diğer bazı illerde ya da ilçelerde belirli dönemde inceleme yapıyorlardı.

### **3.11.1.3 Gelirler Kontrolörleri**

Gelirler Kontrolörlüğü 29.05.1936 tarih ve 2996 sayılı Maliye Vekâleti Teşkilatı ve Vazifeleri Hakkında Kanunla Resmi Gazetenin Tarihi 7.7.1936, No: 3349 yayınlanmış Varidat umum müdürlüğü olarak kurulmuştur.

“Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı 29.05.1946 tarih ve 4910 sayılı kanunla Vasıtasız ve Vasıtalı Vergiler Umum Müdürlükleri, "Gelirler Umum Müdürlüğü" adı altında birleştirilmiştir. Anılan kanunla "Gelirler Kontrolörü", "Gelirler Kontrolör Yardımcısı" ve "Tahsilat Kontrolörü" kadroları ihdas edilmiştir. 24.03.1950 tarih ve 5655 sayılı kanunla Tahsilat ve Gelirler Umum Müdürlükleri, GGM adı altında birleştirilmiştir. Bu kanunla. Varidat ve Tahsilat Kontrolörleri, Gelirler Kontrolörü kadrolarına aktarılmıştır. 1945 yılında uygulamaya konulan bir talimatname ile Kontrolörlük sınavla girilebilen bir meslek haline getirilmiştir. 1970 yılına kadar 19 olan Gelirler Kontrolörü sayısı; gerçekleştirilen vergi reformları nedeniyle ülke genelinde ortaya çıkan etkin bir denetim ihtiyacını karşılamak amacıyla artırılmıştır. 'Gelirler Kontrolörleri, uzunca süre, esas olarak yönetim teftişi ile uğraşmışlar; 1970 yılından sonra sayılarının artırılması ile birlikte vergi incelemesi de yapmaya başlamışlardır” (SARILI 2004: 78 )

### **3.11.1.4 Vergi Denetmenleri**

Vergi Denetmenleri, Maliye Bakanlığı'na bağlı GGM'nün taşra teşkilatında çalışan denetim elemanlarıdır. 16.09.1993 tarihine kadar unvanları "Vergi Kontrol Memurluğu" olan vergi denetmenleri, faaliyete geçen 6 GBM'ne bağlı olan illerde (52 ilde) Bölge Müdürüne tabi olarak Vergi Denetmenleri Ekip Başkanlıklarında; GBM'nin faal olarak kurulmadığı merkezlere bağlı olan illerde (29 ilde) Defterdara tabi olarak Vergi Denetmenleri Büro Başkanlıklarında görev yapmaktadırlar. Vergi Denetmenleri doğrudan vergi denetimi ile görevli olup; bölge düzeyinde vergi incelemesine yetkilidirler. Vergi Denetmenlerinin bölge düzeyinde vergi inceleme yetkilerinin yanı sıra Gelir İdaresinin taşra teşkilatının teftişi ve bu idarede çalışan personeli

soruşturma yetkileri de vardır. 'Bunun yanı sıra vergi denetmenlerinin bir kısmı, üç büyük ilde kurulan 16 adet vergi dairesi başkanlıklarında da görevlendirme usulüyle vergi incelemelerini yürütmektedirler'(SARILI, 2004: 84 )

Ayrıca ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri, Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında yapanlar inceleme yetkisine sahiptir.

Yukarıda da anlaşılaçağı gibi vergi incelemelerinde farklı unvanlarda olan inceleme yetkilileri farklı birimlerde dağınık bir sistem olması düzensiz bir yapı mevcut oluşu, denetim birimleri hiyerarşik bir şekilde kendi içinde farklı denetim birimleri ana denetim birimlerinde merkezi denetim birimler farklı bölgesel denetim birimler farklı olduğunda bazen aynı mükellefi farklı denetim birimleri incelemeye alıyordu buda bir kargaşa ve aynı zamanda mükellefler tarafında da tedirginlik yaşanmasına neden olmasına yol açıyordu. Belirtilen denetim birimlerine mesleğe alınışta ve yetiştirilme yapısından yeterliliğe kadar farklı bir yapının olması kendi aralarında bile bir kargaşaya neden olmuş denetim işlevlerinde de kısır bir döngüye neden olmuştur. O yüzden Maliye Bakanlığı yeni bir yapılanmaya gitmiştir

### **3.11.2 Güncel Vergi Denetim Kurulu**

Yukarıda belirtilen dağınık yapının tek çatı altında birleştirilmesi gereksinimini ortaya çıkarmıştır. Ancak ne kadar adil ya da yeterlidir.

Vergi denetim kurulu kurulurken Maliye Bakanlığına bağlı köklü denetim birimleri Maliye Teftiş Kurulu, Hesap Uzmanları Kurulu, Gelir İdaresine bağlı Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı ve Vergi Denetmenleri Büro Başkanlığı kapatılarak yerine Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 27990 sayılı resmi gazete 10.07.2011 tarihinde 646 sayılı Kanun hükmünde kararnameyle yayınlanmıştır.

Maliye Bakanlığı'nda hizmet birimi olarak Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının kurulması ile bazı kanun ve kanun hükmünde kararnamelerde değışiklik yapılması; Doğrudan Bakanaya bağılı olarak kurulan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, Başkan, Başkan Yardımcıları, Grup Başkanları ve Vergi Müfettişleri (Vergi Başmüfettişi, Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcısı)'nden oluşur.

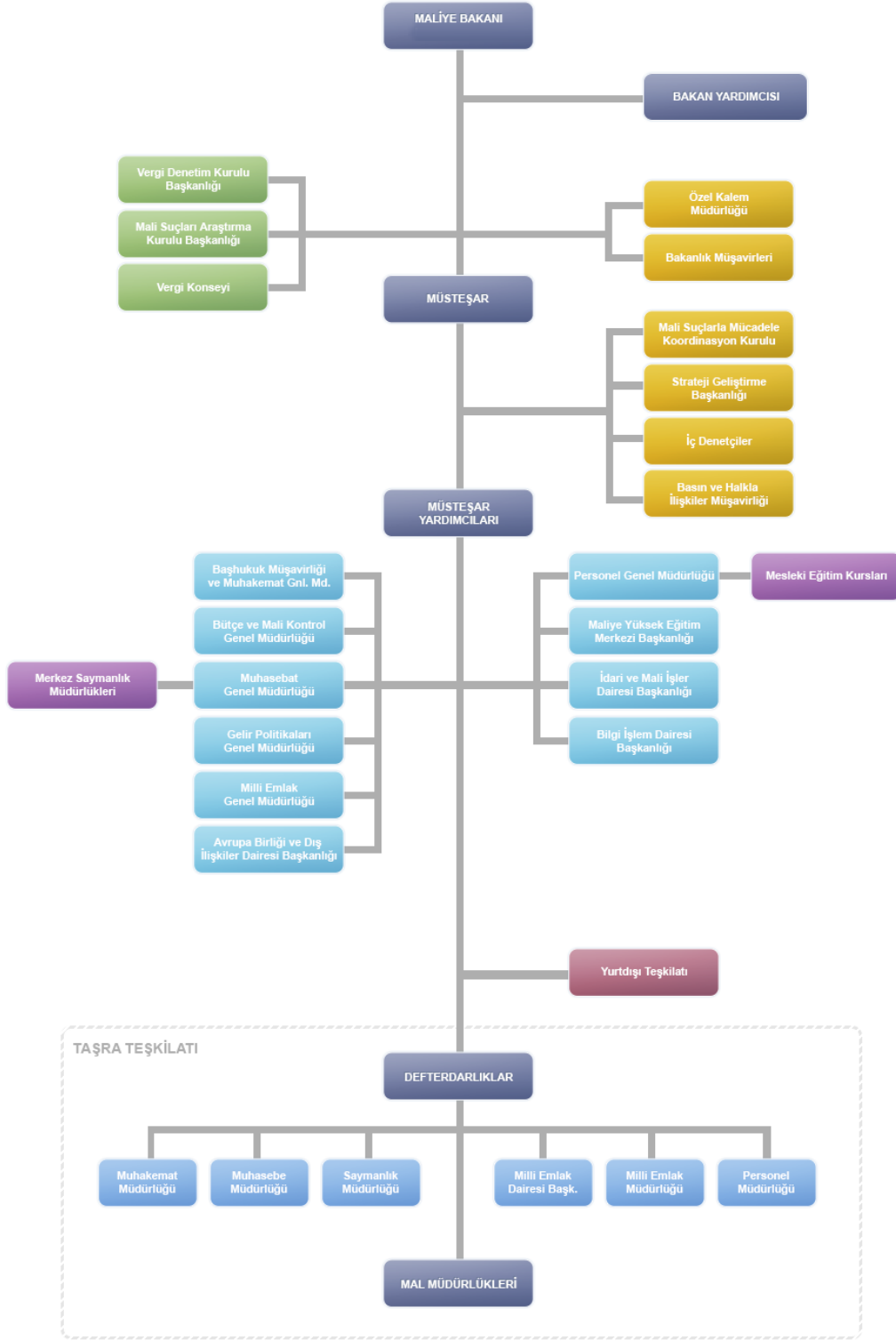
Burada uzmanlaşma ve hiyareşik yapıda belirli kriterler koymada kurul tek başına karar mekanizması olmayıp, kurula verilen görevlerin yerine getirilmesinde, uzmanlaşma ve

işbölümünün sağlanması amacıyla uygun görülen yerlerde Bakan onayı ile doğrudan Başkanlığa bağlı olmak üzere aşağıdaki grup başkanlıkları kurulabilir.

- a) Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı,
- a) Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı,
- c) Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlığı,

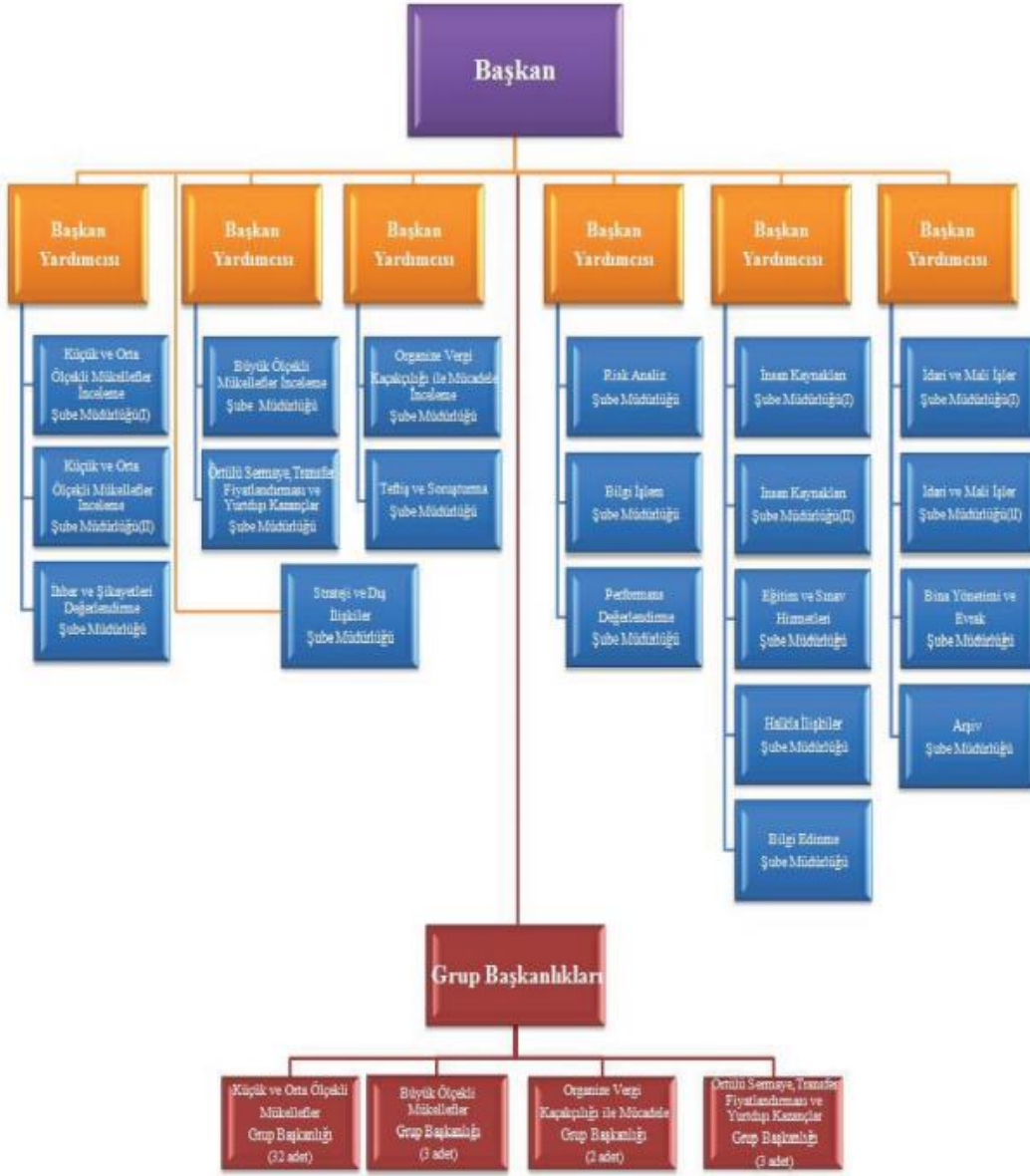
ç) Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığı şeklinde örgütlenmiştir. Vergi Denetim Kurulunda Çalışan personelin vergi denetim kuruluna başvuru şartlarından başlayıp belirli kriterlerden geçerek başlayacağı mesleklerine belirli mesleki eğitimlerden geçtikten sonra belirli bir hiyareşik yapıda yukarıda belirtilen grup başkanlıklarından başlayarak görevlendirilir ancak burada çalışırken eğitim ve kriterler ve Uzmanlaşmanın kendi arasında yeterliliklerinin sonuna kadar devam eder.

**Şekil 3.1 Maliye Bakanlığı Organizasyon Şeması**



Kaynak: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2014 Faaliyet Raporu

**Şekil 3.2 Vergi Denetim Kurulu Organizasyon Şeması**



Kaynak: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2014 Faaliyet Raporu

### 3.11.3 Vergi Denetim Kurulunun Görev Yetkileri

Maliye Bakanlığı tarafından 31 Ekim 2011 tarihli 28101 sayılı resmi gazete yayınlanan vergi denetim kurulu yönetmeliği ile belirtilmiştir bunlar;

İncelemeye yetkililer başlığıyla 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve diğer gelir kanunlar kapsamında belirtilen vergi incelemelerini yapmak.

Gerektiğinde faydalanmak veri oluşturmak kaydıyla Her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak suretiyle oluşturulacak Risk Analiz Sistemi üzerinden mükelleflerin faaliyetlerini gruplar ve sektörler itibarıyla analiz etmek, suretiyle mukayeseler yapmak ve bu suretle risk alanlarını tespit etmek.

- Vergi yükümlülüklerine ilişkin gelen ihbar ve şikâyetleri değerlendirmek.
- Vergi incelemelerinde vergi idaresinin diğer bir ayağı olan Gelir İdaresi Başkanlığı ile gerekli eşgüdümü ve işbirliğini sağlamak.
- Vergi inceleme ve denetim sonuçlarını izlemek, değerlendirmek ve istatistikler oluşturmak.
- Vergi denetim ve incelemelerinin yöntemler ile raporlamaya ilişkin standart, ilke, yöntem kural ve teknikleri geliştirmek, inceleme ve denetim rehberleri hazırlamak, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların uyacakları etik kuralları belirlemek.
- Vergi Müfettişlerinin mesleki ve kariyerlerinde yeterlik ve yetkinliklerinin sağlanması ve artırılması için gerekli çalışmaları yapmak, bu amaca katkı sağlamak üzere Kalite Güvence Sistemini geliştirerek uygulamak.
- Çalışmalarında verimliliği artırmak, Performans Değerlendirme Sistemi oluşturmak ve Vergi Müfettişlerinin performansını bu sisteme göre değerlendirmek.
- Önceden tedbirler alarak, vergi kaçırma ve vergiden kaçınma alanındaki gelişmeler ile bunların ortaya çıkarılması ve önlenmesine yönelik yöntemler konusunda araştırmalar yapmak.
- Katkı sağlayacağı eksiklikleri gidereceği ve vergi mevzuatı ile ilgili görüş ve önerilerde bulunmak. Vergi mevzuatı sık sık değiştiğinden dolayı görülen eksiklikler asıl işi uygulayıcıları olarak görülen aksaklıkları tespit edip kanun koyuculara kendi mevzuatları ile ilgili görüş ve önerilerde bulunmak.

- Vergi Denetim Kurulu doğrudan bakana bağlı olduğundan Bakan tarafından verilen teftiş, inceleme, denetim ve soruşturmaları yapmak. Yine Bakan tarafından verilen buna benzeri görevleri yapmak.

### **3.12 İNCELEMESİNE TABİ OLANLAR**

Vergi Usul Kanun veya diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzelkişiler vergi incelemelerine tabidirler.(VUK,138 Madde ) Açıkça belirtildiği gibi herangi bir ayırım yapmadan kanunlarda belirtilen defter ve hesap tutan, evrak ve evrakları ibraz etme zorunluluğu bulunan kişi veya tüzel kurumların ayırt edilmeden en küçük esnaftan en büyük kuruma kadar incelemenin yapılacağı net bir şekilde belirtilmiştir. Kimseye hiçbir ayrıcalık tanınmayacağı kişi veya kurum belirtilmeden incelemenin yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

### **3.13 İNCELEME ZAMANI**

Vergi incelemelerinde incelemenin ne zaman yapılacağı önceden haber verilmesi mecburi değildir. Ancak nezdinde inceleme yapılacak olan mükellefler tarafından inceleme hazırlığının yapılması, incelemenin gerçekleştirileceği ortamın ve mekânın sağlanması gibi nedenlerle ve önceden haber verilmesinde sakınca yoksa nezdinde inceleme yapılacak kişiye haber verilebilir.(AKDOĞAN, 2011:103 )

Vergi incelemesi neticesi alınmamış hesap dönemleri de dahil olmak üzere, tarh zaman aşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabilir.

Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilemeyen vergiler zaman aşımına uğrar.(VUK, 114 Madde ) Dolayısıyla bu süreden sonrada vergi incelemesi yapılması söz konusu değildir.

### 3.14 İNCELEMENİN YAPILACAĞI YER

Vergi incelemeleri esas itibarıyla incelemeye tabi olanların iş yerlerinde yapılır. Ancak işyerlerinin müsait olmaması, işin terk edilmesi, ölüm gibi nedenlerle incelemenin yapılması imkânsız olur veya mükellef ve vergi sorumlusu isterse inceleme dairede de yapılabilir.

Bu durumda incelemeye tabi olanın lüzumlu defter ve vesikalarını daireye getirmesi kendisinden yazılı olarak istenir.

### 3.15 İNCELEMEDE UYULACAK ESASLAR

Vergi incelemesi yapanların vergi incelemesi yaparken ilgililerin yasalarda belirtilen yükümlülüklerini yerine getirip getirmediğini denetlerken denetlenenlerin hakları ve hukuklarının da gözetilmesi gerekir. Vergi incelemesi yapanların incelemeye başlarken tarafsız, objektif, hiç bir etkenin altında kalmadan işlemlerinde bağımsız ve mesleğinin etik kurallarında belirtilen standartlar çerçevesinde önyargısız olmalıdır. Ayrıca incelemede uyulacak esaslarla ilgili VUK 140 Madde ve yönetmeliklerce açıkça belirtilmiştir.

Vergi incelemesi yapanlar, yaptıkları inceleme sırasında aşağıdaki esaslara uymaya mecburdurlar.

İncelemeye tabi olanlara bunun vergi inceleme elemanlarından incelemenin mevzuu hakkında incelemeye başlamadan önce kendilerine açıklama yapılmasını kendilerinden isteyebilir. İlgili mükellef inceleme elemanından incelemeyle ilgili olarak konusu hesap dönemleri veya hangi vergilerle alakalı olarak inceleme yapılacağını kendisinden isteyebilir

Vergi incelemesine başlandığı durumunu bir tutanağa bağlayıp tutanağın bir örneğini de nezdinde inceleme yapılabilecek tutanakların birer örneğini bağlı olduğu birime, bir örneğini de ilgili vergi dairesine gönderir.

Nezdinde vergi incelemesi yapılacak olanların muvafakati olmadıkça resmi çalışma saatleri haricinde inceleme yapamazlar. Ancak tutanak düzenlenmesi, inceleme ile ilgili güvenlik tedbirlerinin alınması bu hükmün dışı da değerlendirilir. Bütün bunlar yapılırken incelemelerin yapıldığı yerdeki faaliyetleri sekteye uğratmamalıdır. İnceleme bitince, bunun yapıldığını gösteren bir vesikayı nezdinde inceleme yapılabilecek tutanaklara verilir.

İnceleme yapanların, vergi kanunları ile ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı olarak vergi inceleme raporu düzenleyemezler. Bu düzenlemelerin vergi kanunlarına aykırı olduğu kanaatine varılması halinde bu durum bağlı oldukları birimler aracılığıyla Gelir İdaresi Başkanlığına düzenleyecekleri bir raporla bildirirler.

Burada VUK 425 sıra numaralı genel tebliği; diğer taraftan, mezkûr maddenin ikinci fıkrasında “Vergi Müfettişleri ile Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları, işleme konulmak üzere ilgili vergi dairesine tevdi edilmeden önce, meslekte on yılını tamamlamış en az üç Vergi Müfettişinden oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonları tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir. İncelemeyi yapanla komisyon arasında uyuşmazlık oluşması halinde uyuşmazlığa konu vergi inceleme raporları üst değerlendirme mercii olarak, Maliye Bakanlığınca belirlenen tutarları aşan tarhiyat önerisi içeren vergi inceleme raporları ise doğrudan, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde bir Başkan Yardımcısının başkanlığında dört grup başkanından oluşan beş kişilik merkezi rapor değerlendirme komisyonu tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir. İncelemeyi yapanlar, bu komisyon tarafından yapılacak değerlendirmeye uygun olarak düzenleyecekleri vergi inceleme raporlarını işleme konulmak üzere bağlı oldukları birime tevdi ederler.” hükmü, dördüncü fıkrasında ise “Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu ile diğer rapor değerlendirme komisyonları yaptıkları değerlendirme sırasında, verilmiş bir özelgenin 369 uncu maddenin birinci fıkrası kapsamında olduğu kanaatine varmaları halinde, söz konusu özelge, Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonundan üç üye ile 413 üncü maddeye göre oluşturulan komisyondan iki üyenin katılımıyla oluşturulacak beş kişilik bir komisyon tarafından değerlendirilir. Bu komisyonca verilen kararlar, ilgili rapor değerlendirme komisyonu ile incelemeye yetkili olanı bağlar.” hükmü yer almaktadır.

Bu tebliğe göre sonuç; “Yukarıda yer verilen hükümlerden de anlaşılacağı üzere, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar inceleme neticesinde tanzim edecekleri raporlarda vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı hususlara yer veremeyecekler, dolayısıyla da bu düzenlemelere aykırı olarak tarhiyat öneremeyeceklerdir. Ancak, bu raporların intikal ettirildiği Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu ile diğer rapor

değerlendirme komisyonları, raporları değerlendirirken yukarıda zikredilen mevzuata ilave olarak Gelir İdaresi Başkanlığınca verilmiş olan özelgelere uygunluk kıstasını da tatbik edeceklerdir.

Rapor değerlendirme komisyonları raporları özelgelere uygunluk yönünden değerlendirirken eleştiri konusu yapılan hususla ilgili olan ve Gelir İdaresi Başkanlığınca verilmiş özeldeleri dikkate alacak ve varsa adına rapor düzenlenen mükellefe verilmiş özelge ile sınırlı kalmayacaktır. Raporda, özeldede yer alan görüş aksine bir tenkit varsa rapor olumsuz değerlendirmeye konu edilecek ve 31/10/2011 tarihli ve 28101 sayılı Resmî Gazete 'de yayımlanan Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelikle ilgili hükümlerine göre işlem yapılacaktır. Olumsuz değerlendirmenin yapılabilmesi için özeldede yer alan görüşün tam olarak raporda tenkit edilen konuyla ilgili olması diğer bir ifadeyle verilen izahatın aynı durumda olan tüm mükellefler bakımından uygulanabilir olması gereklidir. Ayrıca, rapor değerlendirme komisyonunun dikkate alacağı özeldenin ilgili konuda Gelir İdaresi Başkanlığınca verilmiş en güncel özelge olması gerektiği tabiidir.

Diğer taraftan rapor değerlendirme komisyonlarının bir özeldenin 369 uncu maddenin birinci fıkrası kapsamında olduğu kanaatine varmaları hâlinde özeldenin değerlendirilmesi amacıyla 140. maddenin dördüncü fıkrasında yer alan komisyon teşkil edilecek ve değerlendirme neticesinde verilen karar ilgili rapor değerlendirme komisyonu ile incelemeye yetkili olanı bağlayacaktır.”

İncelemeye başlandığı tarih itibariyle inceleme türlerinden tam inceleme yapılması durumunda en fazla bir yıl, sınırlı inceleme yapılması durumunda en fazla altı ayı içinde incelemeleri bitirmeleri esastır. Ancak bu süreler zarfında inceleme bitirilememesi durumunda ek süre talep edilebilir. Bu süre talebi vergi incelemesine yetkili kılınmış olanların bağlı olduğu birim tarafından incelemenin bitirilememe nedenleri yazılı olarak nezdinde inceleme yapılana bildirilir. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların bağlı oldukları birimler vergi incelemelerinin öngörüldüğü süre zarfında bitirilmesi için gerekli tedbirleri alırlar.

### **3.16 İNCELEMESİNE TABİ OLANLARIN UYMASI GEREKEN KURALLAR**

Mükelleflerin tutmak ve kanunların istediği kurallar çerçevesinde tasdik ettirmek ve kayıt yapmak zorunda oldukları belge ve vesikaları takip eden yıldan başlamak üzere beş yıl muhafaza etmek zorundalar. Muhafaza ettikleri defter ve belgeleri belirtilen muhafaza süresi içerisinde yetkili memurlar ve kurumların talebi üzerine ibrazı veya inceleme için arz etmek zorundalar. (VUK 220,226, 171, 219, 227, 253, 256 Madde )

### **3.17 BİLGİ TOPLAMA**

Vergi incelemesi yapılırken ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek olduğuna göre inceleme esnasında vergiyi doğuran olayların ve bu olaylarla ilgili muamelelerin doğru mahiyetlerini araştırmak için gerekli bilgilerin kanunlar çerçevesinde toplanmasıdır.

“Bilgi toplama pasif bir işlev olmayıp, belirli bir amaca yönelmiş aktif bir çalışmadır. Bu çalışmada da esas olarak bilginin toplanması, sınıflandırılması, yorumlanması, saklanması ve kullanıma sunulması işlevleri görülmektedir. Ülkemizde idarenin değişik bilgi toplama yöntemleri bulunmaktadır. Bunlar özel bilgi toplama yöntemleri (ortalama kar haddi, asgari gayri safi hasılat esası, asgari zirai kazanç esası, asgari zirai vergi esası) genel bilgi toplama yöntemleri (yoklama, vergi incelemesi, arama bilgi toplama) şeklinde sınıflandırılabilir.”( Çakır, 1999:29 )

Kamu harcamalarının temel finansman kaynağını oluşturan vergilerin sağlıklı bir şekilde toplanamaması ekonomik kalkınma ile gelir dağılımı üzerinde de olumsuz etkiler yaratabilmektedir. Dolayısıyla; gerek mükelleflerin, gerekse beyan edilen vergi matrahlarının incelenmesi ve bunlarla ilgili bilgilerin toplanması, daha çok bilgi toplamanın işlevine bağlıdır. Vergi kaçakçılığını kontrol altına alma düşüncesi, vergi idarelerinin vergi mükelleflerinden mali veya ticari uğraşlarına ilişkin sürekli olarak yeni tip bilgiler talep etmesine yol açmaktadır.(GÜMÜŞ, 2013)

Kamu idaresi ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflere muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzelkişiler, Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar. Bilgiler yazı veya sözlü istenilir. Sözle istenilen

bilgileri vermeyenlere keyfiyet yazıyla tekit ve cevap vermeleri için kendilerine belirli bir zaman verilir. Bilgi istenmek üzere ilgililer zorla vergi dairesine getirilemez. Memleket dışı imtiyazlarından faydalanan yabancı Devlet memurları bilgi verme mecburiyetine tabi tutulamazlar. (VUK, 148 Madde )

Yine VUK 149 maddesi gereği kamu idare ve müesseseleri ile gerçek ve tüzel kişiler vergilendirmeye ilişkin olaylarla ilgili olarak Maliye Bakanlığı ve vergi dairesince kendilerinden yazı ile istenecek bilgileri belli fasılalarla ve devamlı olarak yazı ile vermeye mecburdurlar.

### **3.18 BİLGİ VERMEKTEN İMTİNA EDEMEMEK**

Kendilerinden bilgi istenilen gerçek ve tüzel kişiler, özel kanunlarda yazılı mahremiyet hükümlerini ileri sürerek, bilgi vermektan imtina edemezler. Ancak istisnaları aşağıdakiler gibidir:

1. Posta, Telgraf ve Telefon İdaresinin muhabereleer hakkında tutmaya mecbur olduğu mahremiyet saklıdır.

2. Hekimlerden, diş hekimlerinden, dişçilerden ve sağlık memurlarından hastaların hastalıklarının nevine müteallik bilgiler istenemez.

3. Avukatlardan ve dava vekillerinden kendilerine tevdi olunan işler veya görevleri dolayısıyla muttali oldukları ahval ve hususların bildirilmesi istenemez; şu kadar ki doğrudan doğruya vergi ile ilgili olmak üzere, bu gibi evraka müsteniden doğan borçların miktarlarına ve alacakların adlarına ait bilgiler istenebilir.

Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununun 88'nci maddesi gereğince gösterilmesi veya teslimi caiz olmayan evrakın muhteviyatı hakkında bilgi istenemez. şu kadarki doğrudan doğruya vergi ile ilgili olmak üzere, bu gibi evraka müsteniden doğan borçların miktarlarına ve alacaklıların adlarına ait bilgiler istenebilir. (VUK 149) Toplanan bilgiler istihbarat arşivinde gizli olarak saklanır. Bu bilgilerde kimlerin faydalanacağı Maliye Bakanlığınca tespit olunur (VUK 152)

### 3.19 VERGİ MAHREMİYETİ

Vergi mahremiyetinde vergi incelemesi yapanlar nezdinde de inceleme yapılan mükelleflerin haklarına korumaya yönelik ( VUK, 5 Madde ) güvence altına alınmıştır. “Aşağıda yazılı kimseler görevleri dolayısıyla, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine servetlerine veya mesleklerine müteallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması gelen diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nefine kullanamazlar.

1. Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar;
2. Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay’da görevli olanlar;
3. Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler;
4. Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler.

Bu yasak, yukarıda yazılı kimseler, bu görevlerinden ayrılışları dahi devam eder.”

### 3.20 VERGİ İHLALİ SAYILMAYACAK HALLER

Kanun bu vergi mahremiyeti ihlal yasaklarına bazı istisnalar getirmiştir. VUK.5 maddesinde belirtilen aşağıda belirtilen durumlar vergi ihlali sayılmayacaktır: “Vergi güvenliğini sağlamak amacıyla Gelir Vergisi mükelleflerinin yıllık Gelir Vergisi, sermaye şirketlerinin Kurumlar Vergisi beyannamelerinde gösterdikleri matrahları (zarar dahil) ve beyanları üzerinden tarh olunan Gelir ve Kurumlar Vergileri ile mükelleflerin ad ve unvanları, bağlı oldukları vergi dairelerince beyannamelerinin verildiği yıl içinde dairenin münasip yerlerine asılacak cetvellerle ilan olunur. Mükellefin bağlı bulunduğu teşekkül varsa, bu ilan orada da yapılır.

Mükelleflerin vergi tarhına esas olan beyanları, kesinleşen vergi ve cezaları ile vadesi geçtiği halde ödenmemiş bulunan vergi ve ceza miktarları Maliye Bakanlığınca açıklanabilir. Maliye Bakanlığı bu yetkisini mahalline devredebilir. Ayrıca, kamu görevlilerince yapılan adli ve idari soruşturmalar ile ilgili olarak talep edilen bilgi ve belgeler ile bankalara, yapacakları vergi tahsiline yönelik bilgiler verilebilir. Bu bilgilerin verilmesine ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir. Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunanların, kanunla kurulmuş mesleki kuruluşlarına ve 3568 sayılı Kanunla kurulan birlik ve meslek odalarına bildirilmesi vergi mahremiyetini ihlal

sayılmaz. Bu takdirde kendilerine bilgi verilen kişi ve kurumlar da bu maddede yazılı yasaklara uymak zorundadırlar. Maliye Bakanlığı bilgilerin açıklanmasıyla ilgili usulleri belirlemeye yetkilidir.

Gelir Vergisi mükellefleri (Kazancı basit usulde tespit edilenler dahil) ile sermaye şirketleri her yıl Mayıs ayının son gününe kadar vergi tarhına esas olan kazanç tutarları ile bunlara isabet eden vergi miktarlarını gösteren levhayı almak zorundadırlar. İlan ve levhalara ilişkin diğer hususlar Maliye Bakanlığınca belli edilir.”

### **3.21 VERGİ İNCELEME TÜRLERİ**

Vergi incelemeleri belirli kriterlere göre çeşitli ayrımlara tabi tutulabilir. Olaya bu çerçevede bakarsak kapsamı, kaynağı ve yöntemi kriterlerine göre inceleme çeşitleri. (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2013:98 )

#### **3.21.1 İncelemenin Kapsamı Açısından**

##### **3.21.1.1 Tam İnceleme**

İnceleme yapılacak mükellef hakkında, bir veya birden fazla vergi türü bir veya daha fazla vergilendirme dönemine ilişkin her türlü iş ve işlemlerinin bütün matrah unsurlarını içerecek şekilde, yapılan vergi incelemesi tam inceleme konusunu kapsar. Tam incelemede nezdinde inceleme yapılacak olan mükellefin tabi olduğu herhangi bir vergi türüyle ilgili olarak vergilendirme dönem bazında bütün faaliyetleri ve işlemlerin yasalara uygunluğuna matrah unsurlarını bir bütün olarak incelenmesi ve ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu tespiti olarak söylenebilir.

##### **3.21.1.2 Sınırlı İnceleme**

Tam inceleme dışında kalan vergi incelemesini ifade eder. Sınırlı incelemede belirli bir dönemdeki hesap ve işlemlerinin yine belirlenen bir kaç konuyla sınırlı olarak incelenerek ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırır. Dar kapsamlı olduğundan dolayı inceleme alanı sınırlı tutulmuştur.

**Tablo 3.13 İnceleme Türüne Göre Dağılım**

YILLAR	SINIRLI İNCELEME	TAM İNCELEME	TOPLAM İNCELEME SAYISI
2012	88.737	17.024	105.761
2013	130.546	32.821	163.367
2014	111.692	37.355	149.047

\* Toplam inceleme sayısı bulunurken bir mükellefin birden fazla dönemi incelenmişse her bir dönem ayrı bir inceleme olarak dikkate alınmıştır.

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporu 2014

### 3.21.2 İncelemenin Kaynağı Açısından

#### 3.21.2.1 Olağan İnceleme

Normal sürecinde yani herhangi bir şikâyet veya ihbar olmadan önceden belirlenmiş kural ve kriterlere göre yapılan inceleme söz konusudur. Olağan incelemelerde belirli olan normal sürecinde belirli bir planlama gereği olan herhangi bir nedeni olmadan belirli aralıklarla yapılan normal sürecinde incelemelerdir. Olağan incelemelerde vergilemedeki süreç açısından inceleme yaparak gözetim altında tutmaktadır.

#### 3.21.2.2 Olağandışı İnceleme

İsminden de anlaşılacağı gibi olağandışı hakkında ihbar, şikâyet, vergi kaçırdığına dair herhangi bir şekilde bulgu bulunması ilgili mükellefler hakkında yapılan incelemelerdir. İncelemenin içeriği önceden belirlenmiş risk veya kriterlere göre seçilmemiş olup mükellef hakkında ihbar, şikâyet veya olağandışı herhangi bir özel durumla normal mecrasının dışında yapılan bir inceleme türüdür.

#### 3.21.2.3 Karşıt İnceleme

Yürütülmekte olan vergi incelemeleri sırasında gerek duyulan belli konularda başka mükellefler nezdinde yapılan incelemelerdir. (Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, 2007:10 )

Burada yürütülmekte olan bir inceleme esnasında incelenen mükellefle ilişkisi olduğu herhangi bir tereddüt veya incelemeyle ilişkili olduğu düşünülen mükellefler hakkında da inceleme talep edilebilir.

### 3.21.3 İnceleme Yöntemi Açısından

#### 3.21.3.1 Normal Vergi İncelemesi

Normal incelemelerde incelemeyi yapanlar ilgili mükelleflerden bilgi, belge isteyerek veya temin ederek normal incelemeye başlanır.

“Genellikle, vergi incelemeleri ile ilgili defter ve belgeler mükelleften istenir, mükellef de istenilenleri inceleme elemanının incelemesine sunar.” (Öner, 2013:105 ) Normal incelemelerde mükelleflerin katkısında olup burada normal inceleme elemanın yaptığı rutin bir incelemedir. Çünkü inceleme yapılacak defter ve belgeler ilgili mükelleften istenip temin edilerek süreç başlar hata bu süreç incelemenin bitiş aşamasına kadar mükelleften bilgi istenebilir.

#### 3.21.3.2 Aramalı Vergi İncelemesi

İhbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilir.

“Vergi incelemesinin amacı olan, ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak için, vergi mükelleflerinin veya vergiyi doğuran olayla ilgili kişi ve kuruluşların işyerlerinde, evlerinde ve üzerlerinde yapılan ve vergi kaçırmaya delil teşkil eden her türlü belge ve bilgiye el konulmasına yönelik olarak yapılan uygulamaya “arama” denir. Vergi incelemesinin kanunda öngörülen amacına ulaşmanın en önemli vasıtası, doğru ve hızlı bilgi ve belge temin edebilmektir. Bilgi ve belgeler, ilgili mükelleften yazılı veya sözlü olarak istenebilir. Ancak, bazı hallerde bilgi ve belgelerin kısmen veya tamamen inceleme elemanına ulaşmadan ortadan kaldırılarak yok edilmesi tehlikesi bulunmaktadır. İşte bu noktada bir bilgi ve belge temin etme yolu olarak “arama” vergi incelemesinin amacına ulaşmasında oldukça önemli katkı sağlamaktadır. Bu nedenle, aramalı vergi incelemesi, gerek aramanın mükellef veya diğer ilgili kişiler üzerinde yaratacağı etkiler, gerekse aramayı yapacak kişiler ve uyacakları usul şartları açısından özel önemi bulunan bir beyan kontrol aracı olduğundan, Vergi Usul Kanunu’nun 142-147. Maddelerinde ayrıntılı olarak düzenlenmiş bulunmaktadır.” (Koçak, 1999:1) Aramalı vergi incelemesi yapılabilmesi için aşağıdakilerin yerine getirilmesi gerekmektedir:

1. Gereksinim duyulduğunda vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların buna lüzum göstermesi ve gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından bunu istemesi;

2. Bu durumda Sulh yargıcının istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi şarttır. İrtibatları sebebiyle muhtelif şahıslar nezdinde ve mahallerde yapılmasına lüzum gösterilen aramalardan birine karar vermeye yetkili sulh yargıcı bunlardan diğer sulh yargıçlarının salahiyetine dahil bulunanlar hakkında da karar vermeye yetkilidir.

İhbar üzerine yapılan aramada ihbar sabit olmazsa nezdinde arama yapılan kimse muhbirin adının bildirilmesini isteyebilir, bu takdirde vergi dairesi muhbirin ismini bildirmeye mecburdur. (VUK 142 Madde) Aramalı inceleme yapılırken yapılan arama esnasında mükellef haklarına riayet edilmelidir. Aramalı incelemelerde iki ayrı durum söz konusudur. Bunlardan bir tanesi İncelemer esnasında vergi kaçırıldığına dair herhangi bir bilgi belge veya kanaat oluşturacak emareler varsa aramalı inceleme istenir. Diğer bir aramalı inceleme nedeni ise herhangi bir kurum veya kişilerin ihbarı sonucu aramalı incelemeye gereksinim duyulma nedenidir. Burada dikkat edilmesi gereken ihbarın içeriği ve güvenilirliğidir. İhbar mutlaka değerlendirmeli ve araştırmalı gerekçelerini iyi analiz etmek gerekir. Aksi takdirde hem zaman kaybı hemde ihbar sonucu nezdinde aramalı inceleme yapılacak mükellefin ihbarda belirtilen durumların bulunmaması halinde ilgili mükellef incelemeye gereksinim duyan kurumdaki ihbar edenlerin kimler olduğunu isteyebilir.

#### **3.21.4 Aramada Bulunan Defter ve Vesikalar**

İlk yapılması gereken başlangıçta aramada bulunan incelemesine lüzum görülen defter ve vesikalar müfredatlı olarak bir tutanakla tespit olunur. Arama yapıldığı sırada zaman müsaadesizliği ve sair sebeplerle bu tutanağın tanzimi mümkün olmazsa, bulunan ve incelemesine lüzum görülen defter ve vesikalar, mükellef nezdinde emin bir yere konur veya kablarda daireye nakledilir. Bu defter ve vesikaların konulduğu yerlerin veya kablaların aramayı yapan tarafından mühürlenmesi ve mümkün olan ahvalde mükellefin mührünün de vaz'ı şarttır. Bilahare, mükellefin huzuriyle kablarda ve yerler açılarak müfredatlı tutanaklar tanzim olunur. Mühürleme ve mührün fekki halleri de birer tutanakla tespit edilir ve müfredatlı tutanağın bir nüshası da defter ve vesikaların sahibine veya adamına verilir. Bu işler aşağıdaki şekillerde tamamlanır:

a) Mükellefin, aramada hazır bulunmakta veya mühür vaz'ından imtinai hallerinde aramada hazır bulunanlar marifetiyle;

b) Mükellefin, mühürün fekki veya tutanağın tanzimi sırasında hazır bulunmaktan imtina hallerinde de aramayı yapan tarafından iki memurla birlikte;

Tamamlanır.

Aramada bulunup mükellef nezdinde emin bir yere konulmuş veya kablarda içinde daireye nakledilmiş olan ve incelemesine lüzum görülen defter ve vesikalar, arama kararında açıkça yazılmamış olsa bile, inceleme yapanın çalıştığı yere sevk veya celp edilebilir.

Yukardaki hükümlere göre alınan defter ve vesikaların iyi saklanması şarttır.

Bunların iyi saklanmamasından doğacak zararı idare tazmine mecburdur.(VUK, 143 Madde )

### **3.21.5 Aramalı İncelemede Usul ve İncelemenin Bitmesi**

Konusu itibarı ile önem arz ettiğinden dolayı Aramalı incelemede her işten önce ve çabukça yapılır yine inceleme en geç üç ay içerisinde bitirilerek tutanakla sahibine geri verilir. İncelemelerin haklı sebeplere binaen üç ay içinde bitirilmesine imkân olmayan hallerde sulh yargıcının vereceği karar üzerine bu süre uzatılabilir. Defter ve vesikaların incelenmesi sırasında kanuna aykırı görülen olaylar ve hesap durumları tutanakla tespit olunur. Mükellef bu tutanakları imzadan çekindiği takdirde, bahis mevzu olayları ve hesap durumlarını ihtiva eden defter veya vesikalar aramanın mevzuu ile ilgili vergi ve cezalar kesinleşinceye kadar kendisine geri verilmez. İlgililer tutanaklara diledikleri itiraz ve mülahazaları kaydedebilirler. İlgililer bu tutanakları her zaman imzalayarak defter ve vesikalarını geri alabilirler. Ancak, bu defter ve vesikaların suç delili teşkil etmemesi şarttır. İnceleme sırasında vergi ile ilgisi olmayan şahsi ve özel mektup ve diğer evrak makbuz karşılığında sahiplerine geri verilir.

Mükellef, ilgili memurun huzuriyle, bu defterler ve vesikalar üzerinde incelemeler yapmaya ve bunlardan suret ve kayıtlar çıkarmaya yetkilidir. Defter ve vesikaların muhafaza altına alınmış olması, süresi gelen vergi beyannamelerinin verilmesi ödevini kaldırmaz. Mükellef beyannamesini tanzim için gerekli bilgileri defter ve vesikalardan yukarıdaki fıkra hükmü dairesinde çıkarabilir. Mükellefin bu husustaki yazılı isteği yetkililerce derhal yerine getirilir. Şu kadar ki, defter ve vesikaların muhafaza altına alındığı tarihten vergi beyannamesinin verileceği tarihe kadar olan süre bir aydan az ise beyanname verme süresi kendiliğinden bir ay uzar ve ek süre bu müddetin sonundan başlar (VUK 144,145 Madde )

### 3.21.6 Kayıtların İşlenmesi

Arama neticesinde bulunan defter ve vesikaların muhafaza altına alınması sebebiyle VUK 219'uncu maddeye göre yapılamayan kayıtların defterin geri verilmesinden sonra idare ile mükellef arasında kararlaştırılan münasip bir süre içinde ikmal edilir. Bu süre bir aydan az olamaz.

Mükellef dilerse defterlerinin muhafaza altına alındığında işlemlerini yeniden tasdik ettireceği defterlere kayıt ve iadesi halinde iade edilen defterlere intikal ettirebilir. Burada mükellefe kayıt kolaylığı getirerek mükellefe tercih hakkı tanınmıştır.

## 3.22 VERGİ İNCELEMESİNE BAŞLAMA

Esas itibarıyla vergi incelemesi geniş anlamda araştırma ve derinlemesine revizyon aşamasından oluşur. Birincisi vergi, Türkiye'de çağdaş ülkelerde olduğu gibi beyan esasına dayanmaktadır. Beyanların doğru olup olmadığını araştırmak, ikincisi revizyondur. Revizyon aşaması nezdinde inceleme yapılan işletmenin kayıtlarını ve ekonomik faaliyetlerin sistemli bir şekilde incelenmesi ve eleştirisel yaklaşımıyla da gözden geçirme doğruluğunu sorgular.

Vergi incelemesine araştırmayla başlayan geniş kapsamlı inceleme olup belli bir planlamayla başlanmalı her aşama titizlikle belgelenmeli rapor aşamasına kadar detaylandırılmalı hiç bir kuşkuya mahal verilmelidir. "Vergi incelemesi, üst düzeyde gerçekleştirilen bir vergi denetim uygulamasıdır." (Akdoğan, 2011:101)

Vergi incelemesi ile ilgili bazı detaylar 28101 sayılı Resmi Gazete 'de 31 Ekim 2011 'de yayımlanan "Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar" yönetmeliğinde aşağıdaki şekilde belirtilmiştir:

### 3.22.1 Vergi İnceleme Görevinin Verilmesi

Vergi incelemesine başlanmadan önce incelemenin içeriği ile ilgili olarak;

"1. Vergi incelemeye yetkili olanlara vergi inceleme görevi yazı ile verilir. İnceleme görevi yazılarında; nezdinde inceleme yapılacak olan mükellef ve konulara ilişkin bilgilere, incelemenin türüne, gerekçesine, dönemine ve süresi ile ilgili hususlara yer verilir.

2. Yapılacak olan inceleme, bir veya birden fazla vergi türüne ilişkin olarak yaptırılabilir. Herhangi bir kısıtlama yoktur. İnceleme yetkisi görevini verenler, tam veya sınırlı inceleme olarak yapmış oldukları görevlendirmenin mahiyetini değiştirmeye yetkilidir. Ancak incelemenin mahiyetinin değiştirilme nedenini de nezdinde inceleme yapılacak olanlara bildirirler. Çünkü

nezdinde inceleme yapılacak olanlar kendilerinden ne istendiğinden ve incelemenin tam inceleme ya da sınırlı incelememi, incelemenin mahiyeti ve konusunu bilme hakları da vardır.

3. “Yürütülmekte olan incelemeler sırasında, görevlendirme yazısında yer alan inceleme konusu veya döneminden farklı bir konu veya döneme ilişkin eleştiriyi gerektiren hususların tespiti durumunda, incelemeyi yapanın yazılı talebi üzerine bu konu veya dönemle ilgili olarak da görevlendirme yapılabilir. Görevlendirme yazısında yer alan inceleme konusuna giren tespitlerin, bu yazıda yer almayan farklı vergi türlerine ilişkin olarak da rapor yazılmasını gerektirmesi durumunda, bu husus yeni bir görevlendirme gerektirmez.

4. Yürütülmekte olan incelemeler sırasında farklı bir mükellef nezdinde inceleme yapılma ihtiyacı duyulduğunda durum gerekçeleri ile birlikte bağlı olunan birime bildirilir.

5. Başkanlık, belirlenen inceleme hedeflerini gerçekleştirmek maksadıyla, Vergi Müfettişlerinin iş yoğunluğunu da göz önünde bulundurarak, yapılan işin mahiyetini değiştirebileceği gibi, Vergi Müfettişleri tarafından aynı anda yürütülecek inceleme görevi sayısını artırabilir, incelemenin münferit veya ekip halinde yürütülmesine karar verebilir.”

### **3.22.2 İşe Başlama ve İncelemeye Hazırlık**

Vergi incelemesi yetkisi verildikten sonraki süreç aşağıdaki gibidir:

1. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, inceleme görevinin verilmesinden itibaren en geç on gün içinde işe başlarlar. Bu süre içinde işe başlanılamaması halinde durum gerekçeli bir yazı ile bağlı bulunulan birime bildirilir. İlgili birim, işe başlanılamamasını haklı kılan bir mazeretin varlığı halinde en fazla on gün ilave süre verebileceği gibi inceleme görevini başka bir inceleme elemanına da verebilir.

2. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından mükellefin kendisine veya bulunduğu sektöre yönelik olarak yapılan her türlü araştırma, inceleme, bilgi isteme ve yazışma gibi faaliyetler işe başlandığını gösterir.

3. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, incelemeye başlamadan önce, nezdinde inceleme yapacakları kişilere ve konulara ilişkin olarak görev yazısı ekinde verilen belgeler ile ilgililerin vergi dairesindeki dosyalarını tetkik ederler. Ayrıca, gerekirse harici araştırmalar da yapmak suretiyle bunların faaliyetleri, iş ve iş kolları ile çalışma şekilleri hakkında bilgi edinirler.

Burada incelemeye yetkili olanların çok iyi bir şekilde hazırlanma süreci yani yapacağı inceleme konusu ve işin detayları hakkında bilgileri toplayıp ön hazırlık yapması yapacağı incelemede kendisine kolaylık sağlayacaktır.

### **3.22.3 İnceleme Dosyası**

Yetki sahipleri incelemeye başlamadan önce çeşitli hazırlıklar yaparlar. Bu hazırlıkların başında inceleme dosyasının oluşturulması vardır. İnceleme dosyası ile ilgili açıklamalar aşağıda yapılmıştır:

- 3.11 Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, işe başlama ve incelemeye hazırlık evresi dâhil, inceleme görevi sırasında tespit ettikleri hususları ihtiva eden bir inceleme dosyası oluştururlar.
- 3.12 İnceleme dosyasında; görevlendirme yazısı, işe başlama ve incelemeye hazırlık evresinde tespit edilen hususlar, mükellefin vergi incelemesi kapsamında incelenen hesapları, harici olarak yapılan araştırmalarda tespit edilen konular, mevzuata aykırı işlemleri, bulunan matrah farkı, vergi farkı ve bunların hesaplanma yöntemlerine ilişkin bilgiler ile bu kapsamda yapılan yazışmalar, düzenlenen tutanaklar ve ilgili diğer belgeler yer alır. Bütün bilgilerin oluşturulduğu dosyadır.
- 3.13 Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca görevin devredilmesi gerektiği durumlarda inceleme dosyası da devredilir. Burada devralan inceleme elemanı dosyada tespit edilen hususlarda dahil incelemenin başından itibaren süreçte de bilgi sahibi olur.
- 3.14 İnceleme dosyasında yer alacak bilgilerin kısmen veya tamamen elektronik ortamda tutulması mümkündür
- 3.15 İnceleme dosyası, ilgili rapor değerlendirme komisyonunun rapora ilişkin nihai değerlendirmesinin incelemeyi yapana iletiildiği tarihi takip eden 15 gün içerisinde ilgili inceleme ve denetim birimine iletilir.

### **3.22.4 İncelemeye Başlama**

Tüm hazırlıklar tamamlandıktan sonra vergi incelemesine başlanır. Vergi incelemesini ilk süreci aşağıdaki şekildedir:

1. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, inceleme görevinin verilmesinden itibaren en geç otuz gün içinde incelemeye başlarlar. Bu süre içinde incelemeye başlanılamaması halinde durum

gerekçeli bir yazı ile bağılı bulunulan birime bildirilir. İlgili birim, incelemeye başlanılamamasını haklı kılan bir mazeretin varlığı halinde en fazla on beş gün ilave süre verebileceğı gibi inceleme görevini başka bir inceleme elemanına da verebilir.

2. Vergi incelemesine, incelemeye tabi olan nezdinde düzenlenecek “İncelemeye Başlama Tutanağı” ile başlanır. Düzenlenen tutanağın bir örneğı nezdinde inceleme yapılanına teslim edilir. Tutanağın bir örneğı vergi incelemesi yapmaya yetkili olanın bağılı bulunduğu inceleme ve denetim birimine, bir örneğı ise mükellefin bağılı olduğı vergi dairesine gönderilir.

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

4. Ölüm, gaiplik, işin veya memleketin terki gibi nedenlerle, nezdinde inceleme yapılacak olanla temas kurulamaması veya ilgili ile temas kurulmasına rağmen verilen sürede defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, incelemeye başlama tutanağının imzadan imtina edilmesi gibi hallerde inceleme, ilgilinin vergi dairesindeki dosyasında yer alan belgeler ve diğere kaynaklardan elde edilen her türlü bilgi ve belgeler ile varsa Başkanlığın risk analizi sonuçlarına dayalı olarak yürütülür.

5. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun aramaya ilişkin hükümleri saklıdır.

6. Vergi incelemesine başlanılmasına ilişkin diğere hususlar, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların bağılı buldukları birimler tarafından belirlenir.

### **3.22.5 İnceleme Tutanakları**

İnceleme tutanaklarında bulunması gerekenlerle ilgili Vergi Usul Kanunu 141 maddesinde açıkça belirtilen; “İnceleme elemanları inceleme esnasında lüzum görülen hallerde, vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumları ayrıca tutanaklar ile tespit ve teşvik olunabilir. İlgililerin itiraz ve mülahazaları varsa bunlar da tutanağa geçirilir. Bu suretle düzenlenen tutanakların birer nüshasının mükellefe veya nezdinde inceleme yapılan kimseye bırakılması mecburidir.

İlgililer tutanakları imzalamaktan çekindikleri takdirde tutanakla bahis konusu edilen olaylar ve hesap durumlarını ihtiva eden defter veya vesikalar, nezdinde inceleme yapılandıan 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.”

Hukuki açıdan nezdinde inceleme yapılan mükellefe, tutanakta yer alan hususların vergi kanunları karşısında yapılması muhtemel işlemler bakımından ispatlama vasıtası olduğunun, tutanağın düzenlenmesinden önce bildirildiği hususu, yer alır.

Vergi inceleme tutanakları incelemede ortaya çıkan vergilendirmeye kaynak teşkil edecek hesap durumları, delil niteliği defter ve belgelerdeki bilgiler ve varsa mükellefin itirazları da tutanağa geçirilmelidir. Çünkü inceleme tutanakları inceleme esnasında tespit edilen vergi cezasını gerektirecek durumların raporda gösterilmesi inceleme esnasında kanıt ve delillerin kaybolma ihtimalleri de göz önünde bulundurarak bunları tutanak altına alır.

Vergi İncelemeleri esnasında lüzum görülen hallerde, vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumları belgelenecek ayrıca tutanaklar ile tespit ve tevsik olunabilir. Belirtilen konularla İlgililerin itiraz ve mülahazaları varsa bunlar da tutanağa geçirilir. Mükelleflerin de dinleyerek varasa itirazları tutanağa geçirilerek idaalarını da dikkate alıp tutanağını düzenler. Tesbit edilen ve bu suretle düzenlenen tutanakların birer nüshasının mükellefe veya nezdinde inceleme yapılan kimseye bırakılması mecburidir.

Hazırlanan tutanaklar ilgililerde imzalatılır ancak ilgililer tutanakları imzalamaktan 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 vesikaları geri alabilirler. Ancak bu defterlerin suç delili olmaması şarttır. Aramada bulunan defter ve belgelerde yani 143'üncü madde hükmü, yukardaki şekilde alınan defter ve vesikalar hakkında da uygulanır. 144'üncü maddenin dördüncü ve son fıkraları hükümleri yukardaki şekilde defter ve vesikaları alınan mükellefler hakkında da caridir.(VUK,141 Madde)

-Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, inceleme esnasında gerekli görülen hallerde, vergilendirme ile ilgili olayları ve hesap durumlarını ayrıca tutanaklar ile tespit ve tevsik edebilirler.

-İlgililerin itiraz ve mülahazaları varsa bunlar da tutanağa geçirilir. Tutanaklarda incelemeyi yapmanın kanaatini belirten yorum, hüküm ve ifadelere yer verilmez.

-Düzenlenen tutanakların birer nüshasının tutanakları imza edenlere verilmesi zorunludur.

-Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, ilgilileri tutanakları imzalamaları için zorlayamazlar. İlgililer tutanakları imzalamaktan çekindikleri takdirde tutanakta bahis konusu edilen olaylar ve hesap durumlarını ihtiva eden defter ve belgeler, nezdinde inceleme yapılandır rızasına bakılmaksızın alınır ve inceleme neticesinde tarh edilen vergiler ve kesilen cezalar kesinleşinceye kadar geri verilmez. İlgililer her zaman bu tutanakları imzalayarak defter ve belgeleri geri alabilirler.

-Suç delili olan defter ve belgeler mükellefin rızasına bakılmaksızın alıkonulur.

-Alıkonulan defter ve belgeler yazı ile mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine gönderilerek muhafazası sağlanır. Vergi dairesi, kendisine gönderilen defter ve belgelerin muhafazası için gerekli tedbirleri alır.

### **3.22.6 İnceleme Tutanaklarında Yer Alacak Unsurlar**

Vergi incelemesi ile ilgili düzenlenecek tutanaklarda olması gerekenler aşağıda listelenmiştir:

- a) Tutanağın düzenlenme yeri ve tarihi
- b) İlgililerin adı, soyadı ve unvanları, vergi kimlik numaraları ile imzaları
- c) Vergilendirme ile ilgili olaylar ve/veya hesap durumları
- ç) Varsa, ilgililerin itiraz ve mülahazaları ile ibraz ettikleri özelgeleri
- d) Tutanakta belirtilen hususların ilgililer tarafından okunduğunu ve doğruluğunun anlaşıldığını belirten ifade
- e) Nezdinde inceleme yapılan mükellefe, tutanakta yer alan hususların vergi kanunları karşısında yapılması muhtemel işlemler bakımından ispatlama vasıtası olduğunun, tutanağın düzenlenmesinden önce bildirildiği hususu

### **3.22.7 Raporların Mevzuata Uygun Olması**

Vergi inceleme raporları aşağıdaki kurallara uygun olmalıdır:

1. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, yapacakları inceleme ve sonunda düzenleyecekleri raporları vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı bir şekilde vergi inceleme raporu düzenleyemezler.

2. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, yaptıkları inceleme sırasında, vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülerin vergi kanunlarına aykırı olduğu

kanaatine varırlarsa, bu hususu bağı oldukları birim aracılığıyla Gelir İdaresi Başkanlığına bir rapor ile bildirirler.

3. Gelir İdaresi Başkanlığı belirtilen hususlar hakkında en geç yirmi iş günü içerisinde görüşünü ilgili birime yazılı olarak bildirir.

### **3.22.8 Vergi İnceleme Raporlarının Düzenlenmesi**

Vergi inceleme raporları aşağıda belirtilen şekilde düzenlenmelidir:

1. Vergi inceleme raporları, vergi türü ve dönemi itibarıyla ayrı ayrı düzenlenir. Vergilendirme dönemi bir yıldan daha kısa olan vergilere ilişkin vergi inceleme raporları, her bir döneme ilişkin matrah ve/veya vergi farkları ayrı ayrı gösterilmek suretiyle ve takvim yılı aşılmamak koşuluyla tek bir rapor olarak düzenlenebilir.

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

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

4. Vergi kanunlarına göre yapılan incelemeler sonunda eleştiri gerektiren bir hususa rastlanmaması halinde bu durum, incelemeyi yapan tarafından düzenlenecek bir rapor ile nezdinde inceleme yapıldığı bildirilir.

5. Vergi inceleme raporları, Başkanlığın bilgi işlem sistemi ile uyumlu olacak şekilde düzenlenir ve bir örneği elektronik ortamda Başkanlığa gönderilir.

### **3.22.9 Vergi İnceleme Raporlarının İlgili Komisyona Gönderilmesi**

Vergi inceleme raporları tamamlandıktan sonra aşağıda belirtilen kurallara uygun komisyonlara gönderilir:

1. İnceleme raporları, Vergi Müfettişleri tarafından düzenlenmiş ise ilgili rapor değerlendirme komisyonuna, bağı olunan grup veya ekip başkanlığı aracılığıyla; Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonuna gönderilmesi gereken vergi inceleme raporları ise söz konusu Komisyona iletilmek üzere ilgili Grup Başkanlığı tarafından Başkanlığa gönderilir. Raporların elektronik ortamda

gönderilmesi halinde durum rapor değerlendirme komisyonu tarafından bir tutanakla tespit olunur.

2. Diğer vergi incelemesi yapmaya yetkili kılınan memurlar tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları, Gelir İdaresi Başkanlığı merkez ve taşra birimlerinde oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonlarına gönderilir.

“Vergi incelemeleriyle ilgili temel olan 134. maddede bir değişiklik yapılmamıştır, ancak inceleme de uygulanacak esaslarla ilgili 140. maddeye ekleme yapılarak, inceleme raporlarının inceleme elemanınca işlem (tarhiyat) yapılmak üzere doğrudan vergi dairelerine gönderilmesi bir süzgeç usulüne bağlanmıştır. Buna göre vergi inceleme raporları öncelikle Kurul’da oluşturulacak komisyon tarafından okunarak değerlendirilecek ve onaylandıktan sonra işleme konu edilecektir. (md: 4 / b)” (GÖREN, 2012:422)

Vergi inceleme raporu yazıldıktan sonra nezdinde inceleme yapılanın vergilerin tarh edilmesi için hemen ilgilinin bağlı olduğu vergi dairesine gönderilmiyor. “Vergi Müfettişleri ile Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları, işleme konulmak üzere ilgili vergi dairesine tevdi edilmeden önce, meslekte on yılını tamamlamış en az üç Vergi Müfettişinden oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonları tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir. İncelemeyi yapanla komisyon arasında uyuşmazlık oluşması halinde uyuşmazlığa konu vergi inceleme raporları üst değerlendirme mercii olarak, Maliye Bakanlığınca belirlenen tutarları aşan tarhiyat önerisi içeren vergi inceleme raporları ise doğrudan, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde bir Başkan Yardımcısının başkanlığında dört grup başkanından oluşan beş kişilik merkezi rapor değerlendirme komisyonu tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir. İncelemeyi yapanlar, bu komisyon tarafından yapılacak değerlendirmeye uygun olarak düzenleyecekleri vergi inceleme raporlarını işleme konulmak üzere bağlı oldukları birime tevdi ederler.

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

Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu ile diğer rapor değerlendirme komisyonları yaptıkları değerlendirme sırasında, verilmiş bir özelgenin 369 uncu maddenin birinci fıkrası kapsamında olduğu kanaatine varmaları halinde, söz konusu özelge, Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonundan üç üye ile 413 üncü maddeye göre oluşturulan komisyondan iki üyenin katılımıyla oluşturulacak beş kişilik bir komisyon tarafından değerlendirilir. Bu komisyonca verilen kararlar, ilgili rapor değerlendirme komisyonu ile incelemeye yetkili olanı bağlar.” (VUK,140 Madde )



**Tablo 3.14 İnceleme Türüne Göre Dağılım**

Yıllar	Sınırlı İnceleme	Tam İnceleme	Toplam İnceleme Sayısı*
2013	130.546	32.821	163.367
2014	111.692	37.355	149.047
2015	129.209	30.291	159.500

\* Toplam inceleme sayısı bulunurken bir mükellefin birden fazla dönemi incelenmişse her bir dönem ayrı bir inceleme olarak dikkate alınmıştır.

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporu 2015

2012 yılında toplam incelemelerin yaklaşık %16'sı, 2013 yılında yaklaşık %20'si tam inceleme iken 2014 yılında yapılan incelemelerin yaklaşık %25'i tam incelemelerden oluşmaktadır.(Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporu 2014 )

2013 yılında toplam incelemelerin yaklaşık %20' si, 2014 yılında yaklaşık %25' i tam inceleme iken 2015 yılında yapılan incelemelerin yaklaşık %19' u tam incelemelerden oluşmaktadır.

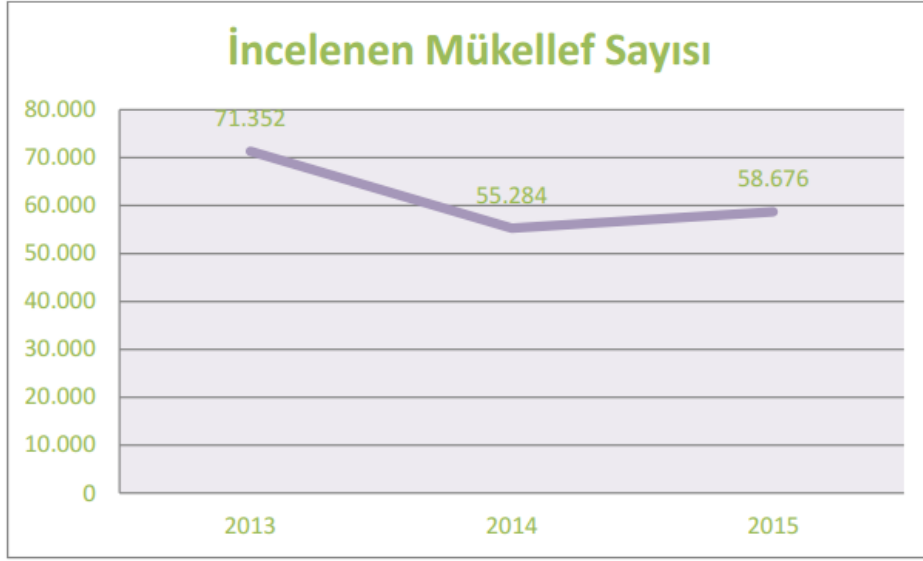
**Tablo 3.15 Yıllar İtibarıyla Vergi İnceleme Sonuçları**

Yıllar	İncelenen Mükellef Sayısı	Tarhı İstenilen Vergi Tutarı ( TL )	Kesilmesi Önerilen Ceza* ( TL )
2013	71.352	8.561.313.250	19.086.884.477
2014	55.284	7.939.389.423	16.582.633.968
2015	58.676	9.803.999.983	18.843.082.627

\* Bu tutarlar, VUK uyarınca kesilmesi istenilen vergi ziyat cezası, usulsüzlük cezası ve özel usulsüzlük cezalarının toplamından oluşmaktadır.

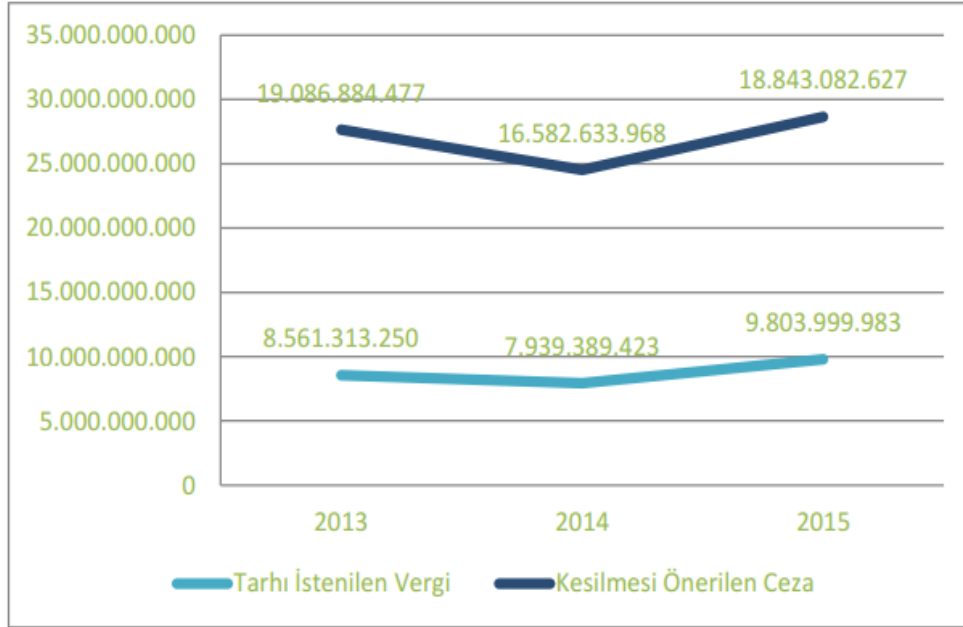
Kaynak: Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporu 2015

**Şekil 3.3 İncelenen Mükellef Sayısı**



Kaynak: Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporu 2015

**Şekil 3.4 Tarhı İstenilen Vergi, Kesilmesi Önerilen Ceza**



Kaynak: Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporu 2015

Yukarıdaki tablo ve grafiklerden de görüleceği üzere 2015 yılında incelenen mükellef sayısı, tarhi istenilen vergi tutarı ve kesilmesi önerilen ceza tutarı bir önceki yıla göre artmıştır. Yine 2015 yılında mükellef başına tarhi istenilen vergi tutarı ve kesilmesi önerilen ceza tutarı bir önceki yıla göre sırasıyla %16,34 ve %7,06 artmıştır.

**Tablo 3.16 Mükellef Başına İnceleme Sonuçları**

Yıllar	Mükellef Başına Tarhi İstenilen Vergi Tutarı (TL)	Mükellef Başına Kesilmesi Önerilen Ceza (TL)	Mükellef Başına Toplam Ceza ve Vergi (TL)
2013	119.987	267.503	387.490
2014	143.610	299.953	443.563
2015	167.087	321.138	488.225

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporu 2015

Aşağıdaki tablodan görüleceği üzere 2014 yılında Gelir Vergisi (GMSİ hariç) ve Kurumlar Vergisi mükelleflerinin %2,24'ü incelemeye tabi tutulurken bu oran 2015 yılında %2,32 olmuştur.

**Tablo 3.17 Türkiye Genelindeki Mükelleflerin İnceleme Oranları**

Yıllar	Mükellef Sayısı*	İncelenen Mükellef Sayısı	İnceleme Oranı
2013	2.460.281	71.352	2,90%
2014	2.472.658	55.284	2,24%
2015	2.527.084	58.676	2,32%

\* Gelir İdaresi Başkanlığının Resmi İnternet Sayfasından alınmıştır. Faal Gelir Vergisi Mükellef Sayıları ile Faal Kurumlar Vergisi Mükellef Sayıları toplamından oluşmaktadır.

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporu 2015

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'e göre belirlenen Büyük Ölçekli Mükelleflerin incelenme oranını gösteren tablo aşağıda yer almaktadır.

**Tablo 3.18 Büyük Ölçekli Mükelleflerin İnceleme Oranları**

	Büyük Ölçekli Mükellef Sayısı	İncelenen Mükellef Sayısı	İnceleme Oranı
2012	13.288	589	4,43%
2013	13.774	2.111	15,33%
2014	15.591	1.811	11,62%

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporu 2014

2014 yılında Vergi Müfettişleri tarafından yürütülen vergi incelemelerinin vergi türleri itibarıyla sonuçları, aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

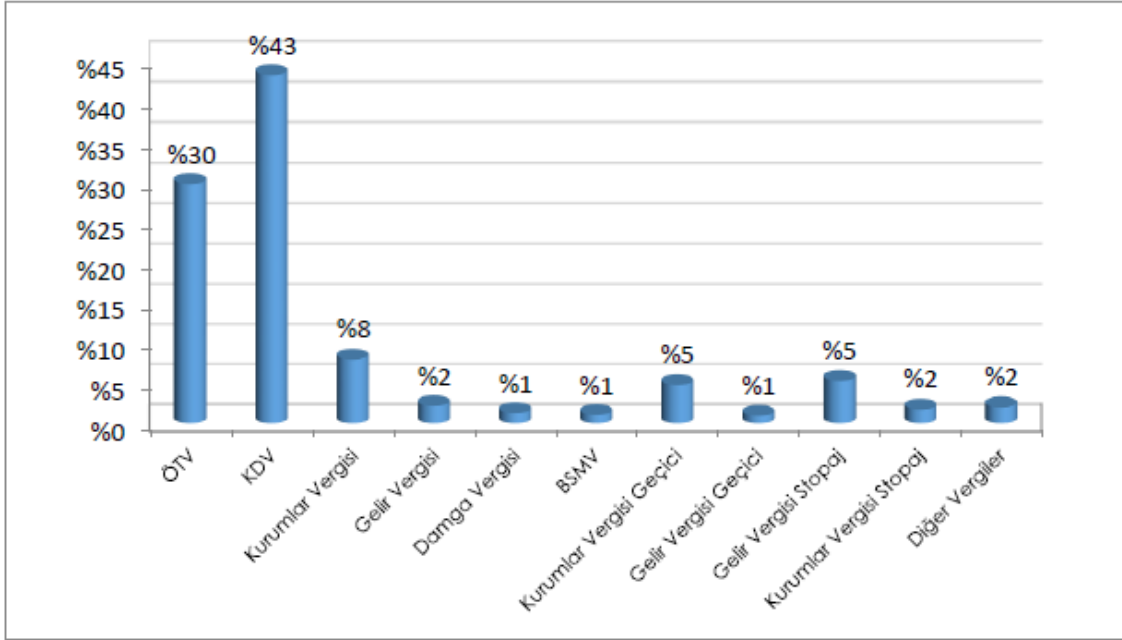
**Tablo 3.19 Vergi Türleri İtibarıyla İnceleme Sonuçları**

<b>VERGİ TÜRÜ</b>	<b>BULUNAN MATRAH FARKI</b>	<b>TARHI İSTENİLEN VERGİ TUTARI</b>	<b>KESİLMESİ İSTENİLEN CEZA</b>
Kurumlar Vergisi	3.675.766.919	633.908.319	1.092.567.113
Kurumlar Geçici Vergisi	4.313.861.951	377.447.355	609.163.092
Gelir Vergisi	537.119.617	170.145.501	328.447.023
Gelir geçici vergi	922.915.140	71.641.484	112.583.366
Katma değer vergisi	7.050.405.486	3.429.807.653	7.674.086.062
Banka ve sigorta muamele vergisi	1.595.078.722	80.171.573	108.393.472
Özel tüketim vergisi	508.331.314	2.362.032.751	5.465.777.374
Damga vergisi	14.811.966.155	98.439.505	109.224.889
Gelir vergisi stopaj	2.874.367.175	421.845.607	560.828.423
Kurumlar vergisi stopaj	1.175.435.066	421.845.607	138.273.523
Diğer vergiler	1.912.756.947	157.758.600	383.289.632
<b>TOPLAM</b>	<b>39.378.004.491</b>	<b>7.939.389.423</b>	<b>16.582.633.968</b>

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporu 2014

2014 yılında yapılan vergi incelemeleri sonucunda tarhi önerilen toplam 7.939.389.423 TL verginin oransal dağılımı aşağıdaki grafikte gösterilmiştir

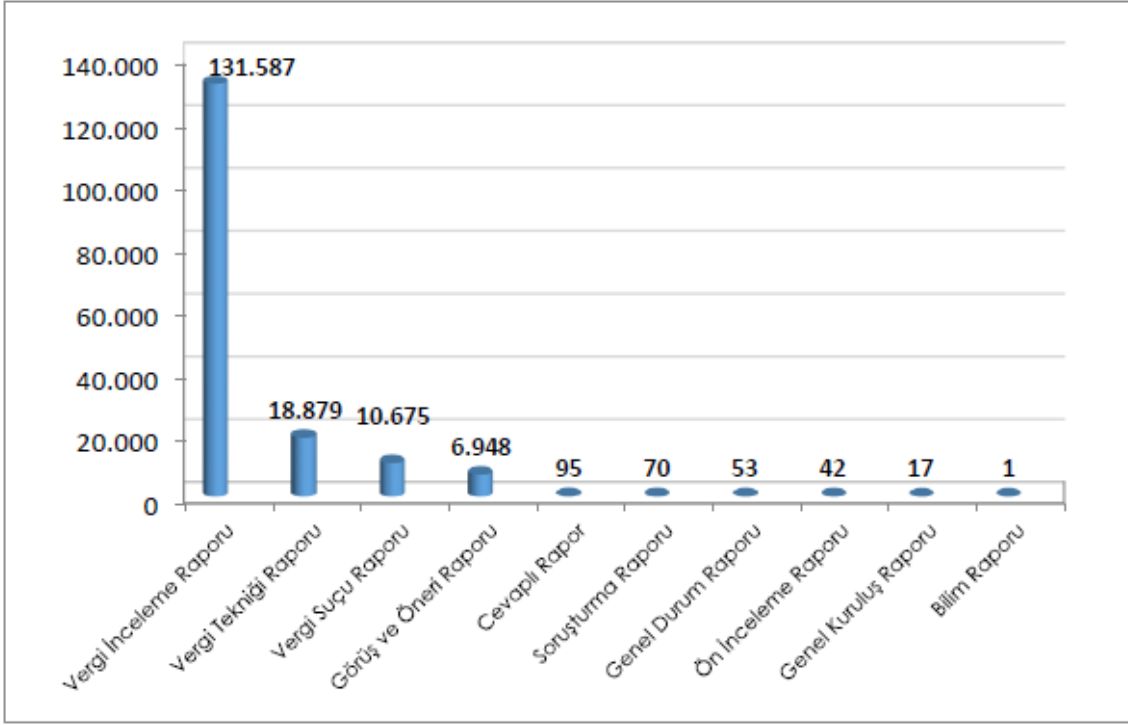
### Şekil 3.5 İnceleme Sonuçlarının Tarhi İstenilen Vergi Bazında Oransal Dağılımı



Kaynak: Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporu 2014

2014 Yılında Vergi Müfettişlerince yürütülen vergi incelemeleri sonucunda 168.367 adet rapor düzenlenmiştir. Bu raporlardan iade ve kabul raporları dahil 131.587 adedi vergi inceleme raporu (VİR), (sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ve/veya kullanma incelemeleri de dahil olmak üzere) 18.879 adedi vergi tekniği raporu, 10.675 adedi vergi suçu raporu, 6.948 adedi görüş ve öneri raporu, 278 adedi ise diğer raporlardan oluşmaktadır.

**Şekil 3.6 2014 Yılında Düzenlenen Raporların Türleri İtibarıyla Dağılımı**



Kaynak: Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporu 2014

2014 yılında yapılan incelemelere ilişkin veriler aşağıdaki tablolarda gösterilmiştir.

**Tablo 3.20 Vergi Türlerine Göre İnceleme Verileri (Matrah Farkları)**

VERGİ	ADET		MATRAH FARKI	
	RAPOR	MÜKELLEF*	İKMALEN	RESEN
Kurumlar Vergisi	13.592	10.254	571.990.507	3.103.776.413
Kurumlar Vergisi Geçici	6.438	4.234	300.239.586	4.013.622.364
Gelir Vergisi	7.264	4.640	813.234	536.306.383
Gelir Vergisi Geçici	5.172	2.948	2.875.545	920.039.596
Katma Değer Vergisi	79.241	42.362	335.734.207	6.714.671.279
Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi	2.158	1.146	925.545.055	669.533.667
Özel Tüketim Vergisi	2.508	1.449	21.279.121	487.052.192
Damga Vergisi	2.629	1.295	8.404.446.226	6.407.519.929
Gelir Vergisi Stopaj	7.197	4.253	232.504.550	2.641.862.625
Kurumlar Vergisi Stopaj	307	213	297.635.319	877.799.747
Diğer Vergiler	5.081	4.316	609.296.112	1.303.460.835
<b>TOPLAM</b>	<b>131.587</b>	<b>77.110</b>	<b>11.702.359.461</b>	<b>27.675.645.030</b>

\* Bir mükellef birden fazla vergi türünden incelenebildiği için, bu sayı mükerrer kayıtlar içerebilmektedir.

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporu 2014

**Tablo 3.21 Vergi Türlerine Göre İnceleme Verileri (Tarih İstenen Vergi/Kesilen Cezalar)**

VERGİ	TARHI İSTENEN VERGİ		TARHI İSTENİLEN VERGİ TOPLAMLARI	CEZALAR			KESİLMESİ ÖNERİLEN CEZA TOPLAMLARI
	İKMALEN	RESEN		VERGİ ZİYAI	USULSÜZLÜK	ÖZEL USULSÜZLÜK	
Kurumlar Vergisi	101.999.526	531.908.793	633.908.319	878.451.613	552.306	213.563.194	1.092.567.113
Kurumlar Vergisi Geçici	21.840.065	355.607.290	377.447.355	604.550.582	100.123	4.512.386	609.163.092
Gelir Vergisi	96.750	170.048.751	170.145.501	246.727.121	175.752	81.544.150	328.447.023
Gelir Vergisi Geçici	152.745	71.488.739	71.641.484	108.957.710	21.252	3.604.404	112.583.366
Katma Değer Vergisi	101.755.999	3.328.051.654	3.429.807.653	7.078.845.419	693.624	594.547.019	7.674.086.062
Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi	48.554.143	31.617.430	80.171.573	95.919.132	95.770	12.378.569	108.393.472
Özel Tüketim Vergisi	79.058.593	2.282.974.158	2.362.032.751	5.451.022.275	3.295	14.751.804	5.465.777.374
Damga Vergisi	45.063.092	53.376.413	98.439.505	108.717.544	7.469	499.876	109.224.889
Gelir Vergisi Stopaj	69.487.812	352.357.795	421.845.607	551.785.789	4.580	9.038.054	560.828.423
Kurumlar Vergisi Stopaj	31.842.166	104.348.909	136.191.075	138.095.740	288	177.495	138.273.523
Diğer Vergiler	129.224.100	28.534.500	157.758.600	330.593.297	251.162	52.445.173	383.289.632
<b>TOPLAM</b>	<b>629.074.990</b>	<b>7.310.314.433</b>	<b>7.939.389.423</b>	<b>15.593.666.223</b>	<b>1.905.622</b>	<b>987.062.124</b>	<b>16.582.633.968</b>

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporu 2014

2015 yılında Vergi Müfettişleri tarafından yürütülen vergi incelemelerinin vergi türleri itibarıyla sonuçları, aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

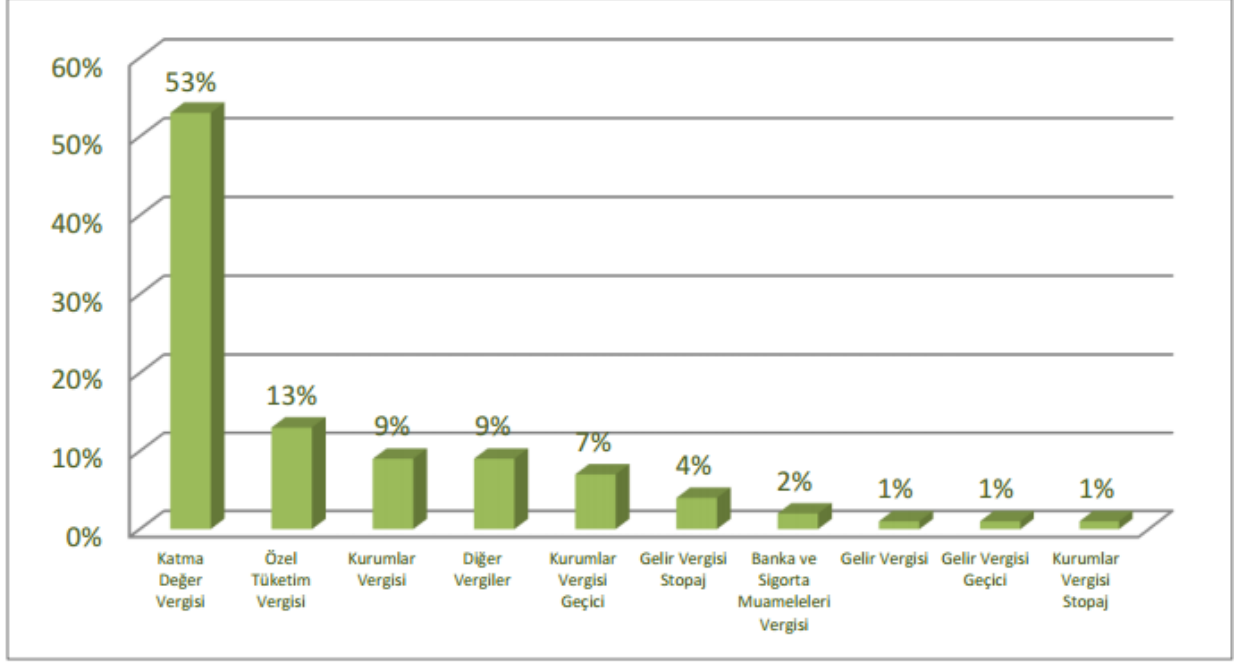
**Tablo 3.22 Vergi Türleri İtibarıyla İnceleme Sonuçları**

Vergi Türü	Bulunan Matrah Farkı	Tarhi İstenilen Vergi Tutarı	Kesilmesi Önerilen Ceza
Kurumlar Vergisi	5.721.126.309	882.807.654	1.539.588.634
Kurumlar Vergisi Geçici	8.247.413.332	688.885.406	988.481.872
Gelir Vergisi	477.830.515	146.704.285	267.338.801
Gelir Vergisi Geçici	728.880.855	59.758.994	83.018.947
Katma Değer Vergisi	7.277.771.008	5.227.813.584	11.601.867.902
Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi	3.060.606.206	155.262.020	185.344.151
Özel Tüketim Vergisi	361.759.435	1.261.294.944	2.584.748.238
Damga Vergisi	11.158.719.400	46.451.701	48.127.689
Gelir Vergisi Stopaj	3.594.105.473	418.115.608	475.060.192
Kurumlar Vergisi Stopaj	570.998.366	63.369.042	92.038.347
Diğer Vergiler	5.550.770.223	853.536.745	977.467.856
<b>TOPLAM</b>	<b>46.749.981.122</b>	<b>9.803.999.983</b>	<b>18.843.082.627</b>

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporu 2015

2015 yılında yapılan vergi incelemeleri sonucunda tarhi istenilen toplam 9.803.999.983 TL tutarındaki verginin oransal dağılımı aşağıdaki grafikte gösterilmiştir.

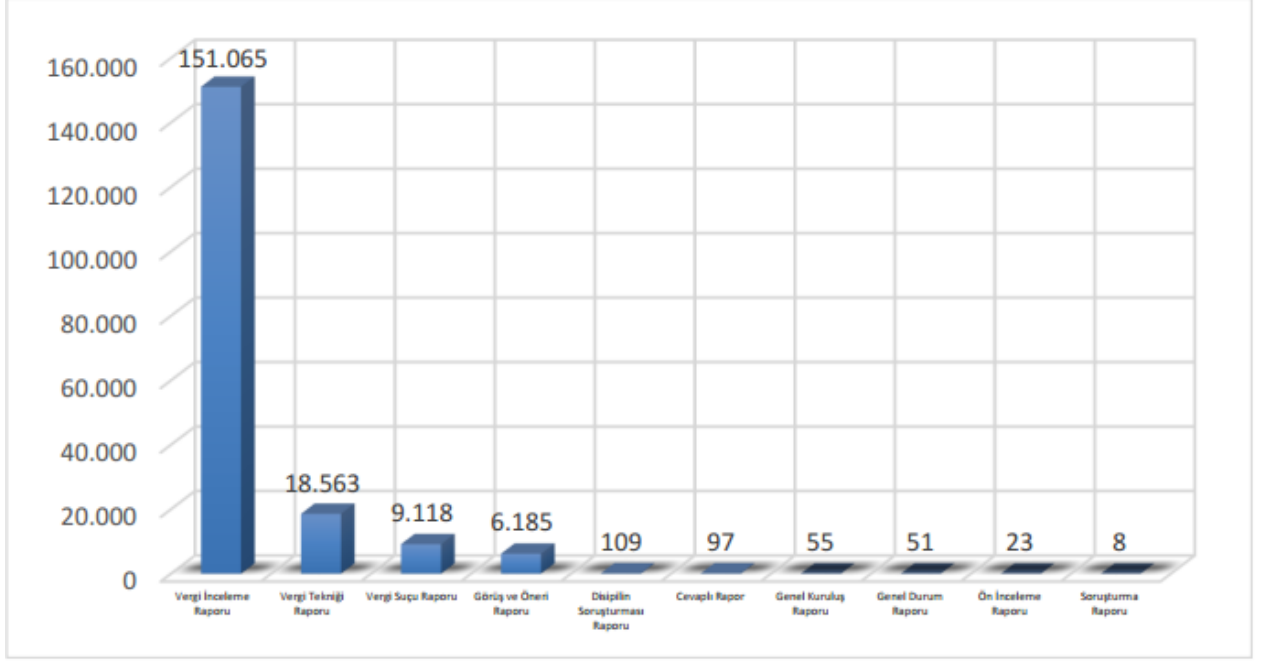
**Şekil 3.7 2015 Yılında Düzenlenen Raporların Türleri İtibarıyla Sayısı**



Kaynak: Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporu 2015

2015 Yılında Vergi Müfettişlerince yürütülen vergi incelemeleri sonucunda 185.274 adet rapor düzenlenmiştir. Bu raporlardan iade ve kabul raporları dahil 151.065 adedi vergi inceleme raporu (VİR), (sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ve/veya kullanma incelemeleri de dahil olmak üzere) 18.563 adedi vergi tekniği raporu, 9.118 adedi vergi suçu raporu, 6.185 adedi görüş ve öneri raporu, 343 adedi ise diğer raporlardan oluşmaktadır.

### Şekil 3.8 2015 Yılında Düzenlenen Raporların Türleri İtibarıyla Sayısı



Kaynak: Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporu 2015

2015 yılında yapılan incelemelere ilişkin veriler aşağıdaki tablolarda gösterilmiştir.

**Tablo 3.23 Vergi Türlerine Göre İnceleme Verileri (Matrah Farkları)**

Vergi	ADET		MATRAH FARKI	
	Rapor	Mükellef*	İkmalen	Resen
Kurumlar Vergisi	19.550	13.979	1.808.006.001	3.913.120.309
Kurumlar Vergisi Geçici	10.825	7.202	3.084.269.887	5.163.143.445
Gelir Vergisi	5.709	3.508	1.487.118	476.343.397
Gelir Vergisi Geçici	4.009	2.269	3.374.065	725.506.791
Katma Değer Vergisi	92.609	46.719	504.571.774	6.773.199.234
Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi	1.192	666	1.345.098.296	1.715.507.910
Özel Tüketim Vergisi	2.356	1.246	1.974.005	359.785.430
Damga Vergisi	1.020	468	8.225.214.383	2.933.505.018
Gelir Vergisi Stopaj	8.412	5.299	387.296.922	3.206.808.552
Kurumlar Vergisi Stopaj	321	209	213.740.015	357.258.351
Diğer Vergiler	5.062	4.363	649.727.216	4.901.043.008
<b>TOPLAM</b>	<b>151.065</b>	<b>85.928</b>	<b>16.224.759.682</b>	<b>30.525.221.445</b>

\* Bir mükellef birden fazla vergi türünden incelenebildiği için, bu sayı mükerrer kayıtlar içerebilmektedir.

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporu 2015

**Tablo 3.24 Vergi Türlerine Göre İnceleme Verileri (Tarhi İstenilen Vergi/Kesilen Cezalar)**

Vergi	TARHI İSTENEN VERGİ		TARHI İSTENİLEN VERGİ TOPLAMLARI	Vergi Ziyatı	CEZALAR		Kesilmesi Önerilen Ceza Toplamları
	İkmalen	Resen			Usulsüzlük	Özel Usulsüzlük	
Kurumlar Vergisi	232.457.199	650.350.455	882.807.654	1.159.160.257	762.602	379.665.775	1.539.588.634
Kurumlar Vergisi Geçici	180.946.494	507.938.912	688.885.406	976.095.976	69.718	12.316.178	988.481.872
Gelir Vergisi	324.532	146.379.754	146.704.285	196.008.874	179.437	71.150.490	267.338.801
Gelir Vergisi Geçici	131.088	59.627.906	59.758.994	82.143.777	2.371	872.799	83.018.947
Katma Değer Vergisi	88.274.454	5.139.539.130	5.227.813.584	10.749.542.898	11.347.124	840.977.881	11.601.867.902
Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi	68.928.384	86.333.636	155.262.020	181.724.933	17.236	3.601.982	185.344.151
Özel Tüketim Vergisi	114.064.645	1.147.230.299	1.261.294.944	2.577.811.582	880	6.935.776	2.584.748.238
Damga Vergisi	18.887.726	27.563.975	46.451.701	46.610.820	1.033.258	483.611	48.127.689
Gelir Vergisi Stopaj	104.480.362	313.635.246	418.115.608	465.179.810	74.501	9.805.881	475.060.192
Kurumlar Vergisi Stopaj	21.477.613	41.891.428	63.369.042	91.993.227	0	45.120	92.038.347
Diğer Vergiler	144.389.112	709.147.633	853.536.745	904.406.066	106.902	72.954.888	977.467.856
<b>TOPLAM</b>	<b>974.361.609</b>	<b>8.829.638.374</b>	<b>9.803.999.983</b>	<b>17.430.678.220</b>	<b>13.594.029</b>	<b>1.398.810.381</b>	<b>18.843.082.629</b>

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporu 2015

### 3.23 VERGİ İNCELEMESİNDE MÜKELLEF HAKLARI

Son dönemlerde vergi idaresi olarak, çağdaş vergi sistemleri şeffaf mükellef haklarına riayet ve bildirgeler tespit ederek vergi mükelleflerinin idareye olan güvenini ve inceleme esnasında kendilerinin de hukuk önünde haklarının olduğunu hukuk çerçevesinde güvenceye alarak belirli düzenlemelere gidilmiştir. Kurum kendini devamlı yenileyerek mükellefle daha iyi bir iletişim kurarak etkin verimli ve mükellefi bilgilendirerek idare ile arasındaki uyumunu sağlamak için kendi içinde bildirgeler yayınlamıştır.

Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hakları Bildirgesi: “Bu bildirge Türk Gelir İdaresinin mükellef odaklı, kaliteli hizmet sunma anlayışı içerisinde, saygılı ve dürüst olma temel ilkesiyle çalışmaya, vergi ödemenin sadece bir yükümlülük değil vatandaş olma ve sorgulama hakkı olma bilinciyle kendisinden hizmet alan herkesi memnun etmeye ve sorunlarını çözmeye olan bağlılığını onaylar.

Bu nedenle; açık, güvenilir, zamanında ve yeterli bilgi ile hizmet vereceğiz. Bilgi Edinme Hakkı Kanunu çerçevesinde öğrenmek istediğiniz her bilgi için doğru insanlarla temasa geçmeniz konusunda sizleri yönlendireceğiz.

Vergi konusundaki gelişmeleri sürekli güncellenen internet sayfamızla ve basılı yayımlarla sizlere en kısa zamanda duyuracağız.

Ücretsiz e-posta sistemimize kaydolmanız durumunda vergisel gelişmeleri kaynağından ve anında öğrenmiş olacaksınız.

Şahsi ve gizli bilgilerinize saygılıyız. Bu bilgileri Vergi Usul Kanunu'nun öngördüğü haller dışında açıklamayacağız ve kullanmayacağız.

Vergi ile ilgili yükümlülüklerinizin yerine getirilmesinde sizlere her türlü kolaylığı sağlayacağız. Yaptığımız işlemlerde ve gerçekleştirdiğimiz düzenlemelerde vergi kanunlarının adil, hukuksal, tarafsız ve rekabeti koruyucu bir şekilde uygulanmasını esas alacağız.

Vergi incelemelerinde kanunları doğru, tarafsız ve tutarlı bir şekilde uygulayacağız. İncelemenin her aşamasında sizi bilgilendireceğiz.

Şikâyetlerinizi gerçek kimlik ve iletişim bilgilerinizle iletmeniz halinde, en kısa sürede sonuç ile beraber size döneceğiz.” Gelir İdaresi Başkanlığı mükellef odaklı anlayışını benimsediğinden dolayı mükellefle daha kolay ve etkin bir iletişim kurmak için mükellefle arasında olan bazı engelleri kaldırarak kısa sürede kendilerine dönüş yapıp bilgilendireceği haklarını da koruruyacağını kendisine iyi bir hizmet sunarak, çözüm odaklı bir anlayışla yaklaşacağı bildirgeler yayınlamıştır.

# BÖLÜM 4 UZLAŞMA

## 4.1 UZLAŞMA

Uzlaşma ülkemizde 1963 yılında VUK' eklenen ek maddeyle vergi sistemine girmiştir.

“Uzlaşma, mükelleflerin adlarına yapılan tarhiyatı yargıya intikal ettirmeden önce, vergi idaresi ile tahakkuk edecek vergi ve ceza hususunda anlaşmak için başvurabilecekleri idari bir çözüm yoludur. Kamu alacağının kısa sürede tahsilini sağlayan uzlaşma yolu, aynı zamanda mükellefin yargı sürecinde katlanacağı maliyetleri ve bürokratik işlemleri de ortadan kaldırmaktadır.” (Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı 2007)

Açıkçası uzlaşma, idare ile mükellefi yargıya gitmeden önce karşılıklı uyumsuzluk konusu vergi ve cezaları üzerinde bir uzlaşmaya varmaları için anlaşma zemini aranacağı bir çözüm yoludur.

“Uzlaşma, kavram olarak, bir sorun üzerinde mutabakat sağlamak ve karşılıklı tavizleşerek anlaşma anlamına gelmektedir. Vergi hukukundaki uzlaşmanın da amacı, genel bütçe ile il özel idareleri ve belediyelere ait ikmalen, re ‘sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunların cezalarının tahakkuk edecek miktarları konusunda mükellef ile idarenin bir anlaşmaya varması ve sorunun yargıya gitmeden çözmesidir.(ÖNER, 2013:208 )

## 4.2 UZLAŞMANIN ORTAYA ÇIKIŞ AMACI

Uzlaşma, mükellefe tarh edecek veya tarh edilen vergi ve cezaları ile ilgili vergi idaresi ile görüşerek verginin veya cezanın üzerinde bir uzlaşma sağlanmasıdır. Mükellefi vergi yargısına gitmeden alternatif seri bir yol ile yargı organlarının işlerini de çoğaltmadan ödenecek vergileri de bir an evvel anlaşarak devletin kasasına intikalini sağlamak amacıyla ortaya çıkmıştır.

Vergi sistemimizde uzlaşma tarhiyat öncesi uzlaşma ve tarhiyat sonrası uzlaşma olmak iki şekilde düzenlenmiştir.

### 4.3 UZLAŞMANIN KONUSU

“İlgili mükellefler tarafından, ikmalen, re ‘sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyayı cezalarının tahakkuk edecek miktarları konusunda vergi ziyasına sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten ya da 369 uncu maddede yazılı yanılmadan kaynaklandığının yani ilgili makamların ilgili mükelleflere yazı ile yanlış bir izahat neticesi ya da “hükümün uygulanma” şekline bir içtihadın değişmesinden dolayı veya bu Kanunun 116, vergi hatası “ vergiye müteallik” hesaplarında ya da vergilendirmelerle ilgili yapılan hatalardan dolayı haksız bir şekilde vergi istenmesi veya alınmış olması 117 maddesi, hesap hataları (matrah hataları, vergi miktarlarında hata, verginin mükerrer olması) vergilendirme hataları(mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata, mevzuda hata, vergilendirme veya muafiyet döneminde hata) ve 118 inci maddelerinde yazılı vergi hataları vergilendirme hataları(mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata, mevzuda hata, vergilendirme veya muafiyet döneminde hata) ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunduğu veya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi durumunda, idare bu bölümde yer alan hükümler çerçevesinde mükellefler ile uzlaşabilir.” (VUK ek madde.1)

(VUK 359 uncu maddede yazılı Vergi Kaçakçılığı fiillerle vergi ziyasına neden olmuş ve tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen ceza hariç) Uzlaşma matrah farkları itibarı kısmi içinde uzlaşılabilir. Bu durumda uzlaşma sadece matrah farkının bu bölümüne eden kısmına uzlaşma talep edebilir.

### 4.4 UZLAŞMADA BAŞVURU SÜRESİ

Vergi ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde yapılır. Uzlaşma eğer vaki olmazsa veya uzlaşma temin edilemese yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz. Uzlaşmanın vaki olmaması durumunda uzlaşmanın olmadığına dair tutanağa idarenin nihai teklifi yazılır. Mükellef dava açma süresi sonuna kadar eğer teklif edilen vergi ve cezayı kabul ettiğini yazılı olarak bildirirse bu takdirde uzlaşma sağlanmış sayılır. Mükellef, istemesi durumunda uzlaşma görüşmelerinde, bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 3568 sayılı Kanuna göre kurulan

meslek odasından bir meslek mensubu bulundurabilir.( VUK ek madde.1) Burada mükellefe dava açma süresinin son gününe kadar uzlaşma için düşünme fırsatı da tanınmıştır.

#### **4.5 UZLAŞMADA ŞEKİL VE USUL BELİRLEME**

Uzlaşmalarda “Sürekli, geçici ve merkezi uzlaşma komisyonlarının teşkili, uzlaşmaya müracaat etmeye yetkili olanların belirlenmesi, uzlaşmanın şekli, uzlaşmaya konu edilebilecek vergi, resim ve harçların belirlenmesi, uzlaşma komisyonlarının yetkileri, uzlaşmanın yapılmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca çıkarılacak bir yönetmelikle düzenlenir. İl özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar için bu yönetmelik İçişleri Bakanlığınca hazırlanır.” (VUK Ek Madde.1)

#### **4.6 UZLAŞMA TUTANAKLARININ KESİNLİĞİ**

Uzlaşma komisyonlarının tutacakları uzlaşma tutanakları kesin olup gereğini vergi daireleri derhal yerine getirir. İlgili Mükellef veya adına ceza kesilen bu tarihten sonra üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlar hakkında dava açamaz ve hiçbir mercie şikâyette bulunamaz.( VUK Ek Madde.1)

Süresi içerisinde uzlaşmak için talepte bulunan mükellef veya cezaya muhatap olanlar uzlaşmak için talep edilen vergi veya ceza için uzlaşma vaki olmazsa yani sağlanamazsa dava açma yoluna gidebilir.

#### **4.7 UZLAŞMANIN ÖNEMİ**

Süresi içerisinde uzlaşma talebinde bulunan mükellef veya ceza muhatabı uzlaşma talep ettiği vergi veya ceza için, ancak uzlaşma vaki olmadığı takdirde dava açma yoluna gidebilir. (VUK Ek Madde.7)

Vergi ve cezalar için uzlaşma talebinden önce dava açılmışsa vergi mahkemelerince dava incelenmez, uzlaşma sonucu beklenir herhangi bir sebeple incelenir ve karara bağlanırsa bu karar

hükümsüz sayılır. Ancak uzlaşmanın vaki olmaması durumunda durdurulmuş olan davanın devam olunur.

Uzlaşmaya varılması halinde mükellef, üzerinde uzlaşılan vergi ve cezalar (“bunlardan birisi üzerinde uzlaşılmış olsa dahi her ikisine”); adına yalnızca ceza kesilmiş bulunan, üzerinde uzlaşılan işbu cezaya karşı dava açamaz. Mükellefler veya ceza muhatabı olanlar aynı vergi veya cezalar için uzlaşmanın vaki olmaması halinde uzlaşma tutanağının kendisine tebliğinden itibaren “genel hükümler dairesinde” yetkili mahkemelere dava açabilir ancak dava açma süresi bitmiş veya 15 günden az bir süre ise bu süre tutanağın tebliğ tarihinden itibaren 15 gün uzar.

#### **4.8 UZLAŞMA KONUSU YAPILAN VERGİ VE CEZALARDA ÖDEME SÜRESİ**

Uzlaşma vaki olduğunda, uzlaşma tutanağında belirtilen vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce ilgiliye tebliğ edilmişse kanuni ödeme sürelerinde ödenir. Ancak ödeme süreleri kısmen veya tamamen geçtikten sonra tebliğ edilmişse ödeme süreleri geçmiş olanlar uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren bir ay içinde ödenir.

“Uzlaşma vaki olmadığı takdirde, bu kanunun 112 ve 368'inci maddeleri hükümleri ile 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 27'nci maddesinin 8 numaralı bendi hükmü dairesinde ödenir.”(VUK Ek Madde 8)

Merkezi Uzlaşma Komisyonu ve Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu sonuçları aşağıdaki tabloda verilmiştir.

**Tablo 4.1 Merkezi Uzlaşma Komisyonu ve Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu Sonuçları**

	Başvurulan Dosya Sayısı	Uzlaşılan Dosya Sayısı	Uzlaşmaya Konu Olan Vergi (TL)	Uzlaşma Sonucu Vergi (TL)	Uzlaşmaya Konu Olan Ceza (TL)	Uzlaşma Sonucu Ceza (TL)
Merkezi Uzlaşma Komisyonu	14	4	78.348.091	10.183.607	111.038.800	1.100.000
Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu	92	64	57.960.840	34.956.924	80.481.794	2.474.932
<b>Toplam</b>	<b>106</b>	<b>68</b>	<b>136.308.931</b>	<b>45.140.531</b>	<b>191.520.594</b>	<b>3.574.932</b>

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı 2013 Faaliyet Raporu

Bu bölüm uyarınca üzerinde uzlaşılan vergi ve cezalar hakkında 376'ncı madde hükümleri; hakkında 376'ncı madde hükümleri uygulanan vergi ve cezalar için bu bölüm hükümleri uygulanmaz. Ancak, ceza muhatabının, uzlaşma tutanağını imzalayınca kadar uzlaşma talebinden vazgeçtiğini beyanla hadiseye 376'ncı maddenin uygulanmasını istemek hakkı mahfuzdur. (205 sayılı Kanunun 22'nci maddesiyle eklenen madde)

2013 yılı Türkiye geneli tarhiyat sonrası uzlaşma sonuçları bilgilerini içeren tablolar aşağıda yer almaktadır.

**Tablo 4.2 Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları (I)**

	Dosya Adedi		Vergi Tutarı (TL)		Ceza Tutarı (TL)	
	Başvurulan	Uzlaşılan	Uzlaşmaya Konu Olan	Uzlaşma Sonucu	Uzlaşmaya Konu Olan	Uzlaşma Sonucu
Adana	2.141	1.829	2.353.075	1.721.585	6.460.984	488.873
Adıyaman	186	186	164.925	130.411	362.893	34.595
Afyonkarahisar	1.340	1.099	852.724	611.692	1.569.155	134.820
Ağrı	-	-	-	-	-	-
Amasya	926	876	1.172.267	1.113.288	789.100	86.061
Ankara	8.830	8.540	31.456.181	24.145.000	51.509.998	3.800.863
Antalya	2.846	2.645	4.592.860	4.205.964	9.925.001	783.105
Artvin	173	113	70.560	45.802	97.838	27.293
Aydın	1.716	1.671	1.444.193	1.415.771	3.002.093	243.124
Balıkesir	1.652	1.509	1.427.838	1.365.765	2.649.549	285.301
Bilecik	443	440	417.175	408.562	1.115.498	107.850
Bingöl	95	95	104.142	106.804	156.542	15.039
Bitlis	58	58	1.350	9.190	39.180	3.590
Bolu	2.295	1.262	662.827	506.997	852.163	80.510
Burdur	254	225	412.955	332.153	560.073	47.199
Bursa	2.249	2.164	4.157.752	3.810.657	8.892.492	733.747
Çanakkale	340	333	359.056	359.056	2.611.007	306.147
Çankırı	190	190	303.129	249.814	311.916	30.603
Çorum	2.472	2.415	1.508.362	1.140.094	1.021.886	55.680
Denizli	772	746	1.241.911	1.137.373	2.282.976	209.763
Diyarbakır	894	848	1.641.229	1.376.121	2.801.334	298.845
Edirne	488	480	679.220	626.916	1.161.715	61.535
Elazığ	400	398	184.889	184.598	594.626	59.072
Erzincan	198	155	328.839	131.861	431.631	32.200
Erzurum	301	295	552.098	518.247	1.121.146	111.086
Eskişehir	1.718	1.364	1.804.980	1.328.129	2.545.587	155.389
Gaziantep	1.124	1.079	1.176.357	1.070.086	3.011.076	262.304
Giresun	1.169	1.152	1.160.726	986.682	691.926	44.201
Gümüşhane	43	42	259.086	140.292	397.941	30.265
Hakkari	104	98	198.589	146.357	492.356	31.881
Hatay	1.744	1.691	3.078.954	2.938.063	4.090.693	307.168
Isparta	386	384	156.984	156.964	392.113	38.098

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı 2013 Faaliyet Raporu

**Tablo 4.3 Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları (II)**

	Dosya Adedi		Vergi Tutarı (TL)		Ceza Tutarı (TL)	
	Başvurulan	Uzlaşılan	Uzlaşmaya Konu Olan	Uzlaşma Sonucu	Uzlaşmaya Konu Olan	Uzlaşma Sonucu
Mersin	3.935	3.747	3.110.989	2.454.786	4.623.901	432.722
İstanbul	16.605	16.002	182.924.204	131.775.599	159.942.182	7.729.990
İzmir	9.738	7.973	21.944.350	17.935.999	45.821.915	4.252.101
Kars	384	373	283.579	253.561	498.547	61.087
Kastamonu	326	324	493.293	209.165	720.421	44.730
Kayseri	903	838	1.480.530	1.478.594	1.774.224	172.777
Kırklareli	387	383	502.325	497.915	817.674	58.730
Kırşehir	248	245	446.586	228.538	701.170	35.156
Kocaeli	1.770	1.678	5.142.592	4.367.617	11.648.204	604.211
Konya	1.527	1.489	6.777.095	5.753.080	11.841.524	761.558
Kütahya	622	615	207.149	198.564	579.678	50.957
Malatya	631	575	856.409	662.964	1.322.407	86.504
Manisa	2.773	2.271	2.685.523	2.093.150	4.900.847	331.694
K.Maraş	1.004	994	761.799	728.417	2.126.632	176.134
Mardin	636	636	1.002.187	875.587	1.540.198	116.071
Muğla	1.792	1.765	2.144.637	1.999.908	4.360.535	395.597
Muş	25	25	6.339	2.082	60.407	5.315
Nevşehir	322	237	402.134	381.567	350.793	31.325
Niğde	116	114	172.316	146.215	456.541	41.345
Ordu	609	601	408.751	369.719	867.662	84.044
Rize	381	379	172.679	171.598	521.575	47.844
Sakarya	1.324	1.268	927.891	886.077	1.592.865	136.808
Samsun	1.397	1.373	4.087.996	1.647.055	5.410.472	243.936
Siirt	787	787	649.235	499.628	361.640	31.589
Sinop	256	263	117.150	104.572	271.515	46.192
Sivas	376	373	401.953	339.229	904.961	59.101
Tekirdağ	1.440	1.433	4.645.124	2.697.093	7.465.869	293.330
Tokat	1.069	1.004	833.049	831.323	796.301	68.933
Trabzon	648	629	804.133	661.208	1.616.325	60.751
Tunceli	105	104	43.621	4.509	81.132	22.667
Şanlıurfa	533	526	1.764.629	1.056.252	3.248.708	241.506
Uşak	809	802	1.509.579	1.504.164	1.046.997	59.669

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı 2013 Faaliyet Raporu

**Tablo 4.4 Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları (III)**

	Dosya Adedi		Vergi Tutarı (TL)		Ceza Tutarı (TL)	
	Başvurulan	Uzlaşılan	Uzlaşmaya Konu Olan	Uzlaşma Sonucu	Uzlaşmaya Konu Olan	Uzlaşma Sonucu
Van	58	58	185.869	176.831	647.424	27.659
Yozgat	499	496	393.051	337.168	818.755	72.832
Zonguldak	967	955	844.564	731.347	1.662.723	150.748
Aksaray	371	367	1.260.698	1.184.514	1.119.070	96.919
Bayburt	63	63	47.339	38.257	70.850	6.525
Karaman	88	87	626.241	605.033	490.887	39.534
Kırıkkale	388	240	344.458	311.344	160.144	13.019
Batman	117	116	311.826	224.899	540.468	40.972
Şırnak	-	-	-	-	-	-
Bartın	146	143	108.045	108.045	222.682	23.796
Ardahan	-	-	-	-	-	-
İğdir	141	141	192.903	173.013	325.800	26.831
Yalova	156	165	480.963	397.205	761.921	32.145
Karabük	417	362	209.710	193.081	318.022	33.087
Kilis	23	23	6.028	5.900	15.227	1.550
Osmaniye	120	88	181.450	171.451	298.411	26.750
Düzce	406	393	573.873	568.618	999.625	90.255
Büyük Mük.VDB.	141	119	40.535.305	30.013.334	62.147.571	654.468
<b>TOPLAM</b>	<b>95.126</b>	<b>88.024</b>	<b>357.937.380</b>	<b>270.476.069</b>	<b>460.815.890</b>	<b>27.027.669</b>

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı 2013 Faaliyet Raporu

**Tablo 4.5 Merkezi Uzlaşma Komisyonu ve Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu sonuçları aşağıdaki tabloda verilmiştir**

Yıllar	Dosya Adedi			Vergi Tutarı* (TL)				Ceza Tutarı* (TL)			
	Başvuru	Uzlaşılan Dosya Sayısı	Uzlaşılmayan Dosya Sayısı	Uzlaşma Başvurusuna Konu Olan Vergi Tutarı	Uzlaşılmayan Vergi	Uzlaşmaya Konu Olan Vergi	Uzlaşma Sonucu Vergi	Uzlaşma Başvurusuna Konu Olan Ceza Tutarı	Uzlaşılmayan Ceza	Uzlaşmaya Konu Olan Ceza	Uzlaşma Sonucu Ceza
2011	37	27	10	1.041.598.979	234.866.117	806.732.862	54.634.707	1.445.058.312	328.477.478	1.116.580.834	270.000
2012	12	7	5	191.936.154	89.444.390	102.491.764	35.748.387	301.755.076	160.523.165	141.231.911	18.684.773
2013	14	4	10	646.462.186	568.114.095	78.348.091	10.183.607	885.182.400	774.143.599	111.038.801	1.100.000
2014	34	14	20	1.095.031.346	682.959.684	412.071.662	169.501.397	1.512.975.737	1.033.593.536	479.382.201	5.184.714
2015	22	16	6	1.536.207.290	258.106.296	1.278.100.994	403.600.579	1.874.076.087	396.223.807	1.477.852.281	6.993.907
<b>VERGİ DAİRELERİ KOORDİNASYON UZLAŞMA KOMİSYONU</b>											
2011	72	58	14	258.446.194	37.427.077	221.019.117	28.674.410	352.919.121	41.199.215	311.719.905	863.700
2012	62	56	6	38.039.043	4.569.130	35.160.578	15.337.151	55.296.268	4.970.564	52.219.636	1.586.210
2013	92	64	28	134.201.824	76.240.983	57.960.840	34.956.924	155.703.256	75.221.461	80.481.794	2.474.932
2014	158	131	27	212.499.783	53.479.507	159.020.276	56.030.702	293.927.540	62.914.380	231.013.160	6.135.589
2015	191	143	48	189.077.422	101.854.353	87.223.068	51.457.065	247.413.099	120.526.059	126.887.041	3.892.464

\*Uzlaşmaya konu vergi ve ceza tutarına, geçici vergi aslı ve buna ilişkin ceza dahildir. Ayrıca uzlaşılan bu tutarlara; normal vade tarihinden uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için hesaplanan gecikme faizi tutarları dahil değildir.

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı 2015 Faaliyet Raporu

**Tablo 4.6 2014 yılı Türkiye Geneli Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları (I)**

		Dosya Adedi		Vergi Tutarı (TL)		Ceza Tutarı (TL)	
		Başvuru	Uzlaşılan	Uzlaşmaya Konu Olan	Uzlaşma Sonucu	Uzlaşmaya Konu Olan	Uzlaşma Sonucu
1	Adana	2.098	1.990	9.844.936	5.958.905	15.846.790	864.849
2	Adıyaman	455	452	1.053.799	1.024.616	817.224	71.614
3	Afyonkarahisar	1.340	968	906.717	801.772	1.568.553	135.806
4	Ağrı	0	0	0	0	0	0
5	Amasya	2.349	2.090	3.634.148	3.587.706	1.941.008	176.693
6	Ankara	18.231	16.873	45.212.769	35.414.008	65.963.551	3.698.636
7	Antalya	6.024	5.302	9.749.975	5.815.033	10.613.510	722.200
8	Artvin	268	259	359.734	346.462	492.871	84.267
9	Aydın	2.088	1.940	2.255.378	2.197.958	4.564.625	319.999
10	Balıkesir	2.278	1.700	2.634.863	2.542.010	5.424.572	477.193
11	Bilecik	462	383	307.785	304.425	692.924	66.273
12	Bingöl	75	75	134.809	133.431	166.485	18.156
13	Bitlis	23	22	3.027	1.915	11.523	1.117
14	Bolu	2.149	1.009	329.406	275.369	920.324	80.117
15	Burdur	645	335	500.095	438.867	821.562	60.949
16	Bursa	4.623	4.333	8.388.822	6.720.294	11.675.492	923.282
17	Çanakkale	385	363	409.973	375.803	651.762	150.003
18	Çankırı	385	385	609.731	536.019	772.569	66.567
19	Çorum	2.468	2.371	2.366.198	1.982.229	2.235.165	157.254
20	Denizli	1.652	1.518	1.766.100	1.587.808	3.455.011	331.353
21	Diyarbakır	1.477	1.193	1.474.571	1.294.860	2.492.438	269.661
22	Edirne	1.570	1.347	1.330.777	1.233.484	1.073.196	82.172
23	Elazığ	579	570	371.375	371.375	946.360	102.903
24	Erzincan	183	175	393.446	275.132	531.525	32.428
25	Erzurum	604	296	613.888	612.072	943.389	75.573
26	Eskişehir	1.782	1.438	1.018.286	763.526	2.320.964	151.875
27	Gaziantep	625	592	1.424.980	1.111.480	2.991.770	537.171
28	Giresun	1.365	1.362	1.444.507	1.087.868	758.700	31.957
29	Gümüşhane	9	9	3.371	3.305	5.543	585
30	Hakkari	89	81	91.525	90.449	150.669	37.085
31	Hatay	1.825	1.686	1.884.244	1.797.541	3.390.301	326.061
32	Isparta	793	641	356.293	353.312	640.259	175.606
33	Mersin	4.037	3.587	4.844.806	4.449.531	6.591.835	1.030.952
34	İstanbul	25.579	22.887	142.668.815	60.975.074	258.100.181	8.005.200
35	İzmir	13.060	7.560	27.398.411	18.104.821	64.545.951	4.182.166
36	Kars	341	341	338.082	336.743	635.852	92.265
37	Kastamonu	506	468	595.016	480.835	780.536	72.083
38	Kayseri	3.931	3.430	5.227.845	4.830.941	5.259.038	391.365
39	Kırklareli	268	263	478.392	477.459	659.920	66.850
40	Kırşehir	869	863	752.991	734.981	464.810	36.041
41	Kocaeli	2.018	1.618	5.207.719	4.892.123	11.930.184	829.475

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı 2014 Faaliyet Raporu

**Tablo 4.7 2014 yılı Türkiye Geneli Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları (II)**

42	Konya	1.511	1.413	5.665.994	4.843.266	8.034.792	714.965
43	Kütahya	1.182	987	552.662	550.031	1.096.043	100.648
44	Malatya	671	649	1.108.898	1.065.117	1.930.895	208.193
45	Manisa	2.696	2.413	1.994.126	1.711.465	6.750.337	527.221
46	Kahramanmaraş	918	893	1.423.428	1.284.719	2.969.590	253.713
47	Mardin	792	788	1.121.347	863.322	1.646.649	100.343
48	Muğla	2.739	2.440	2.701.390	2.535.882	5.850.020	581.309
49	Muş	54	53	174.515	125.628	366.339	23.750
50	Nevşehir	372	342	383.676	383.396	973.519	494.552
51	Niğde	165	158	139.366	136.945	364.406	33.566
52	Ordu	736	684	422.520	414.487	798.562	93.316
53	Rize	1.148	1.132	1.137.783	1.130.063	941.035	84.000
54	Sakarya	2.009	1.581	1.743.991	1.707.986	2.254.009	193.312
55	Samsun	2.280	2.108	7.584.842	2.781.509	8.884.256	372.855
56	Silivri	650	650	449.418	325.745	288.270	27.275
57	Sinop	611	606	430.808	333.806	1.234.514	34.624
58	Sivas	316	308	496.773	362.255	737.773	65.846
59	Tekirdağ	2.324	2.199	3.705.847	2.924.239	3.847.344	302.830
60	Tokat	2.422	2.257	3.051.991	3.036.492	1.671.361	181.248
61	Trabzon	1.046	951	1.046.620	898.096	1.679.756	107.777
62	Tunceli	326	325	751.707	743.754	263.385	3.745
63	Şanlıurfa	601	580	1.075.131	867.054	3.017.492	258.005
64	Uşak	582	563	780.944	772.172	799.971	51.327
65	Van	136	130	977.641	970.809	826.130	90.736
66	Yozgat	711	625	1.526.053	1.512.420	931.639	95.120
67	Zonguldak	1.032	824	720.839	573.237	1.740.876	145.592
68	Aksaray	369	360	1.518.072	1.454.860	1.416.494	129.158
69	Bayburt	46	43	11.524	10.402	33.718	3.038
70	Karaman	69	67	126.138	119.204	386.779	23.463
71	Kırkkale	435	429	601.223	582.476	599.201	47.693
72	Batman	106	106	186.609	156.349	348.625	35.545
73	Şirnak	0	0	0	0	0	0
74	Bartın	174	172	115.355	115.355	220.256	20.258
75	Ardahan	0	0	0	0	0	0
76	Iğdır	218	214	220.863	181.352	263.922	24.439
77	Yalova	342	246	432.990	425.850	647.443	55.456
78	Karabük	780	499	350.570	303.207	495.559	45.540
79	Kilis	13	25	12.259	1.757	40.542	1.935
80	Osmaniye	159	141	188.030	141.466	354.826	30.436
81	Düzce	327	247	195.065	195.065	804.933	70.783
82	Büyük Mük. VDB.	175	154	26.865.308	20.721.950	44.021.972	989.864
	<b>Genel Toplam</b>	<b>140.751</b>	<b>121.137</b>	<b>360.379.921</b>	<b>231.584.730</b>	<b>603.382.175</b>	<b>31.559.278</b>

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı 2014 Faaliyet Raporu

**Tablo 4.8 2015 Yılı Türkiye Geneli Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları**

	Dosya Adedi		Vergi Tutarı (TL)		Ceza Tutarı (TL)	
	Başvuru	Uzlaşan	Uzlaşmaya Konu Olan	Uzlaşma Sonucu	Uzlaşmaya Konu Olan	Uzlaşma Sonucu
Adana	2.424	2.392	10.635.081	6.274.015	15.993.218	827.136
Adıyaman	368	367	346.178	344.432	689.097	48.700
Afyonkarahisar	1.126	1.185	762.820	750.864	1.439.438	135.013
Ağrı	86	86	63.726	63.726	85.784	7.142
Amasya	1.676	1.646	2.093.516	2.076.627	1.378.080	135.801
Ankara	30.276	29.845	71.093.842	54.276.371	94.658.090	5.041.334
Antalya	8.189	7.327	8.403.144	7.536.204	15.310.923	1.113.432
Artvin	218	213	45.386.502	42.787.879	18.512.055	99.510
Aydın	1.986	1.868	1.669.409	1.645.947	3.431.277	310.064
Bahçeşehir	2.015	1.866	3.014.599	2.965.312	5.590.715	466.766
Bilecik	394	388	293.538	283.159	518.192	49.560
Bingöl	130	117	118.152	107.249	74.613	8.887
Bitlis	192	181	67.146	71.112	29.709	31.036
Bolu	781	460	435.590	395.372	833.398	75.429
Burdur	446	440	713.727	620.475	1.138.169	57.595
Bursa	10.138	10.026	15.166.973	13.545.805	16.835.551	1.171.852
Çanakkale	576	558	727.605	705.549	918.433	136.804
Çankırı	212	212	344.941	319.642	468.589	39.331
Çorum	1.086	1.059	816.872	721.875	1.384.827	141.890
Denizli	2.448	2.343	2.734.087	2.475.018	5.282.686	491.743
Diyarbakır	1.635	1.534	4.819.710	3.163.722	6.844.212	488.229
Edirne	1.235	1.189	1.556.830	1.519.559	2.490.500	229.602
Elazığ	805	773	1.019.325	1.019.299	2.064.389	204.998
Erzincan	441	436	1.070.755	1.070.755	752.034	70.621
Erzurum	853	843	2.084.419	1.964.762	1.825.030	167.114
Eskişehir	2.060	1.205	1.850.960	1.280.699	3.755.332	493.295
Gaziantep	636	596	2.292.182	2.268.826	4.118.060	375.187
Giresun	1.980	1.907	2.140.415	1.605.201	1.330.827	73.956
Gümüşhane	29	29	8.731	8.731	14.084	2.349
Hakkari	103	95	213.076	208.093	424.167	36.701
Hatay	2.336	2.128	2.941.155	2.712.444	6.180.708	505.407
Isparta	595	586	168.063	114.004	354.558	30.491
Mersin	3.406	3.286	4.408.390	4.075.840	10.216.494	1.198.882
İstanbul	12.208	10.671	95.052.581	65.789.596	135.763.342	8.472.127
İzmir	10.679	9.301	28.887.779	20.201.744	56.305.853	4.584.476
Kars	259	259	649.646	593.845	749.517	74.346
Kastamonu	409	409	455.709	426.052	890.137	80.844
Kayseri	4.124	4.054	7.221.804	6.964.701	6.761.134	520.780
Kırklareli	268	259	438.558	374.925	959.183	97.430

Kuşehir	1.635	1.630	2.153.560	2.080.913	1.288.009	112.531
Kocaeli	2.096	1.823	4.544.792	3.733.568	9.684.672	647.562
Konya	1.605	1.573	4.941.756	4.766.144	8.370.079	770.515
Kütahya	1.292	1.254	871.695	868.194	1.093.489	91.639
Malatya	2.396	2.381	4.398.495	4.021.380	3.772.195	385.356
Manisa	2.588	2.418	2.753.577	2.277.528	5.949.936	443.039
Kahramanmaraş	1.022	1.000	2.248.339	1.843.877	4.185.660	309.605
Mardin	344	342	1.449.722	1.425.115	2.028.519	201.607
Muğla	3.075	3.022	2.783.894	2.764.515	6.671.273	620.466
Muş	23	21	152.453	134.621	277.613	20.510
Neveşehir	561	525	534.308	469.666	882.416	94.402
Niğde	381	375	1.186.248	1.180.934	830.393	83.594
Ordu	1.390	1.364	1.517.991	1.200.793	2.398.062	235.257
Rize	1.096	1.085	1.501.513	1.495.795	1.208.234	106.802
Sakarya	1.388	1.340	1.272.367	1.257.843	2.574.806	223.939
Samsun	3.020	2.993	3.582.590	2.698.509	5.625.524	331.165
Siirt	664	664	927.516	630.712	653.186	59.868
Sinop	320	320	161.336	154.023	341.841	34.521
Sivas	398	389	954.371	802.938	1.630.424	131.062
Tekirdağ	2.157	1.994	3.401.448	2.567.713	4.575.442	352.419
Tokat	2.371	2.329	2.231.261	1.865.648	1.736.011	201.902
Trabzon	2.190	2.020	3.472.766	3.464.338	2.790.094	184.919
Tunceli	376	376	604.542	537.436	215.033	2.130
Şanlıurfa	692	677	2.087.473	1.932.220	5.753.590	407.720
Uşak	474	470	706.304	680.312	914.407	52.890
Van	255	251	1.004.216	1.004.216	1.036.154	119.029
Yozgat	529	526	977.732	967.627	1.130.517	112.563
Zonguldak	1.184	1.016	1.558.885	1.244.011	3.872.354	272.964
Aksaray	487	474	1.789.467	1.742.776	1.325.701	132.017
Bayburt	88	87	43.734	41.341	145.130	10.216
Karaman	142	141	1.025.718	781.563	1.117.027	62.100
Kırıkkale	583	575	665.930	573.452	740.616	31.753
Batman	171	163	595.858	506.745	861.309	76.615
Şırnak	-	-	-	-	-	-
Bartın	273	273	195.064	173.110	176.893	22.163
Ardahan	55	55	-	52.000	24.177	11.323
Iğdır	124	124	157.328	139.075	271.209	23.857
Yalova	369	396	365.116	353.417	927.600	70.397
Karabük	813	691	723.922	636.726	665.641	63.183
Kilis	-	-	-	-	-	-
Osmaniye	81	75	745.155	272.986	939.431	45.226
Düzce	311	304	329.736	252.596	1.060.398	81.402
Büyük Mük.VDB.	166	153	54.528.816	37.659.201	94.479.218	6.224.043
<b>Toplam</b>	<b>148.013</b>	<b>139.828</b>	<b>437.314.530</b>	<b>344.585.008</b>	<b>610.596.688</b>	<b>41.560.131</b>

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı 2015 Faaliyet Raporu

## 4.9 TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA

Tarhiyat öncesi uzlaşma, 28101 sayılı Resmi Gazete ‘de 31 Ekim 2011 tarihli yönetmelikte açıklanmıştır. “Maliye Bakanlığı, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerle kesilecek cezalarda (359 uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyana sebebiyet verilmesi halinde tarh edilecek vergi ve kesilecek ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilecek ceza hariç) tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir.”(VUK Ek Madde 11)

Tarhiyat öncesi uzlaşma esas itibarı ile vergi incelemesine istinaden tarh edecek vergi ve kesilecek cezalarda tarhiyat öncesi uzlaşma talep edilen haktır. Yalnız burada VUK,359 uncu yazılı fiillere vergi ziyana neden olmuş bir durum mevcut ise bununla alakalı olarak tarh edilecek vergi ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen ceza hariç tutulmuştur.

“Vergi incelemesine yetkililer tarafından yapılan vergi incelemesi sonrasında; tarhı öngörülecek vergi ve kesilecek cezalarla ilgili olarak mükellefin tarhiyat öncesi uzlaşma isteyip istemediği sorusu üzerine mükellefin tarhiyat öncesi uzlaşma istemesi halinde, idare mükellefe tarhiyat öncesi uzlaşma için bir gün belirler ve o gün idare ile mükellef arasında yapılan uzlaşma görüşmeleri sonrasında uzlaşma sağlanırsa, uzlaşılan vergi ve cezalar uzlaşma tutanağına bağlanır. Uzlaşılan bu vergi ve cezalar için hata dışında her hangi bir nedenden dolayı idare ve mükellef hiçbir mercie başvuramaz ve dava açamaz.” (Kavak, 2013: 83 )

Tarhiyat öncesi uzlaşma tahriyattan önce mükellefin faydalanacağı bir hak olup,ilgilinin hakkında vergi incelemesi başlanmış ancak daha henüz tahriyata başlanmadan nezdinde inceleme yapılanın kullanacağı haktır. Bu kapsamda vergi incelemesi neticesi bulunan matrah ve matrah farkları üzerinde tarh edilecek vergi, resim, harç ve kesilecek cezalarda tahriyat öncesi kapsamına girer.

Ancak kaçakçılık suçu ve cezalarından dolayı vergi ziyana neden olunması durumu varsa vergi ve kesilecek ceza uzlaşma kapsamı dışındadır. 2014 yılına ilişkin tarhiyat öncesi uzlaşma (TÖU) sonuçları aşağıdaki gibidir.

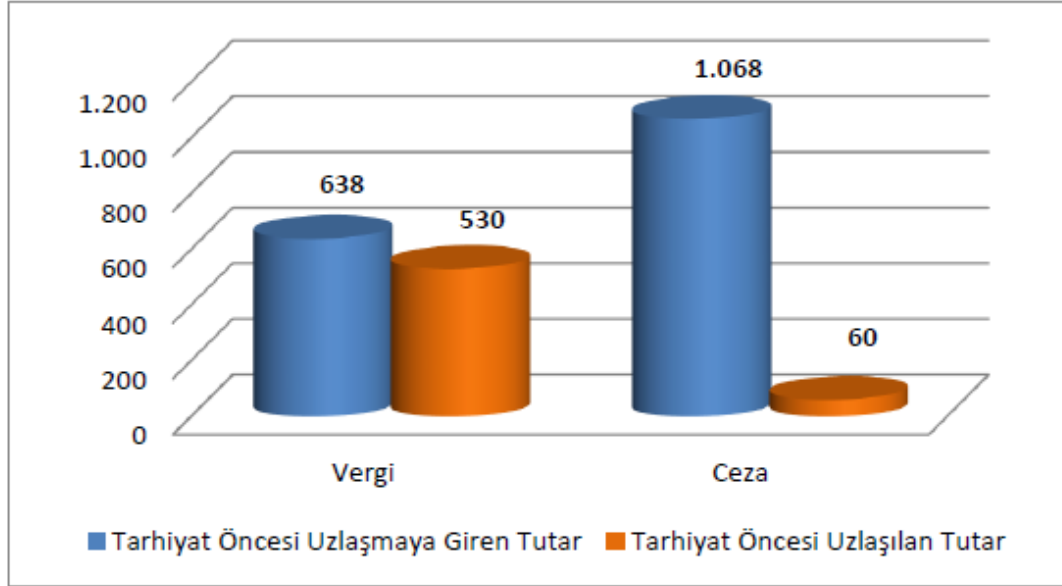
**Tablo 4.9 Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları**

	VERGİ	CEZA
Uzlaşmaya Konu Olan Toplam (a=b+c+d)	1.742.391.255	1.841.132.397
Uzlaşma Temin Edilemeyen (b)	209.437.822	266.926.235
Uzlaşma Vaki Olmayan (c)	364.784.934	446.138.358
Uzlaşmaya Giren (d)	638.430.109	1.067.833.387
Uzlaşılan (e)	529.738.390	60.234.417

Kaynak: VDK 2014 Faaliyet Raporu

TÖU Komisyonlarına yapılan başvurular sonucunda; toplamda tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu olan 1.742.391.255 TL vergiden 638.430.109 TL'lik kısmı uzlaşmaya girmiş ve bu tutarın 529.738.390 TL'lik kısmında uzlaşma sağlanmıştır. Diğer taraftan, TÖU'ya konu olan 1.841.132.397 TL ceza tutarının 1.067.833.387 TL'lik kısmı uzlaşmaya girmiş ve bu tutarın 60.234.417 TL'lik kısmında uzlaşma sağlanmıştır.

**Şekil 4.1 Tarhiyat Öncesi Uzlaşmaya Konu Olan ve Uzlaşılan Toplam Vergi Tutarları (Milyon TL)**



Kaynak: VDK 2014 Faaliyet Raporu

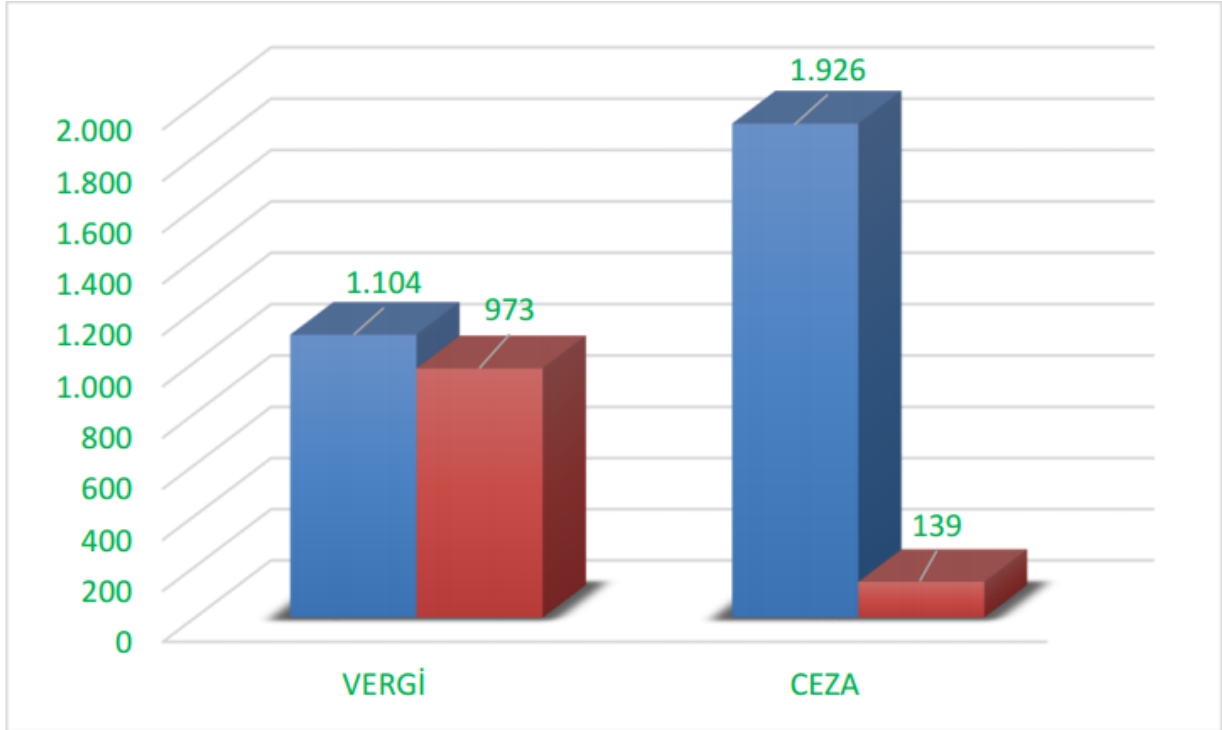
**Tablo 4.10 2015 Yılı Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları**

	Vergi	Ceza
<b>Uzlaşmaya Konu Olan Toplam (a=b+c+d)</b>	<b>2.464.222.476</b>	<b>3.563.887.588</b>
Uzlaşma Temin Edilemeyen (b)	305.616.009	422.846.727
Uzlaşma Vaki Olmayan (c)	1.054.842.709	1.215.020.864
Uzlaşmaya Giren (d)	1.103.763.758	1.926.019.997
<b>Uzlaşılan (e)</b>	<b>973.203.569</b>	<b>138.749.157</b>

Kaynak: VDK 2015 Faaliyet Raporu

TÖU Komisyonlarına yapılan başvurular sonucunda; toplamda tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu olan 2.464.222.476 TL tutarındaki vergiden 1.103.763.758 TL'lik kısmı uzlaşmaya girmiş ve bu tutarın 973.203.569 TL'lik kısmında uzlaşma sağlanmıştır. Diğer taraftan, TÖU' ya konu olan 3.563.887.588 TL ceza tutarının 1.926.019.997 TL'lik kısmı uzlaşmaya girmiş ve bu tutarın 138.749.157 TL'lik kısmında uzlaşma sağlanmıştır.

**Şekil 4.2 Tarhiyat Öncesi Uzlaşmaya Konu Olan ve Uzlaşılan Toplam Vergi Tutarları (Milyon TL)**



Kaynak: VDK 2015 Faaliyet Raporu

## **4.10 KOMİSYONLARIN OLUŞUMU**

Komasyonların oluşumuyla ilgili Maliye Bakanlığı tarafından 31 Ekim 2011 tarih resmi gazetede yayımlanan yönetmelikle aşağıda belirtilmiştir.

### **4.10.1 Vergi Müfettişlerince Yapılacak Vergi İncelemelerinde Komisyonların Oluşumu**

Vergi müfettişlerince yapılacak vergi inceleme komisyonlarının oluşumu ile tahriyat öncesi yönetmeliği detaylar aşa ęıda belirtilmiştir:

“1. Vergi Müfettişlerince, Grup Başkanlıkları bulunan yerlerde yapılan vergi incelemeleri için oluşturulacak uzlaşma komisyonu, Başkanlıkça belirlenecek biri başkan olmak üzere üç Vergi Müfettişinden oluşur.

2. Başkanlık, Grup Başkanlıklarında oluşturulacak uzlaşma komisyonlarında görev alacak Vergi Müfettişlerinin belirlenmesi yetkisini Grup Başkanlıklarına devredebilir.

3. Grup Başkanlıklarında, gerektiğinde birden fazla komisyon oluşturulabilir.

4. Vergi Müfettişlerinin geçici çalışma yerlerinde yapılan incelemelerde komisyon; ekip başkanının başkanlığında, başkan dâhil  Vergi Müfettişinden oluşur. Komisyonun  Vergi Müfettişinden oluşmasının mümkün olmadığı hallerde komisyon, iki Vergi Müfettişi ile ilgili vergi dairesi müdüründen (bağlı vergi dairelerinde malmdr) oluşur.

5. İncelemeyi yapanın ekip başkanı olması halinde, komisyona bir başka Vergi Müfettişi seçilir. Komisyon yelerinden en kıdemli Vergi Müfettişi, komisyon başkanı olur.

6. İncelemeyi yapanlar bu maddeye göre oluşacak komisyona ye olamazlar. Ancak komisyon toplantısına açıklamalarda bulunmak üzere iştirak edebilirler.

7. Gerektiğinde ekip başkanı, Başkanlıktan komisyona katılmak üzere Vergi Müfettişi talep edebilir.

8. Ayrıca, incelemenin bir ekip tarafından yapılması halinde, incelemeyi yapan ekip başkanı ve diğer üyeler komisyona ye olamazlar.

### **4.10.2 İncelemeye Yetkili Diğer Memurlarca Yapılacak Vergi İncelemelerinde Komisyonların Oluşumu**

İncelemeye yetkili diğer memurlarca yapılacak vergi inceleme komisyonlarının oluşumu ile ilgili detaylar aşağıda belirtilmiştir:

1. Vergi Dairesi Başkanlığı kurulan yerlerde, incelemeye yetkili diğer memurlarca yapılan vergi incelemelerinde komisyon; Vergi Dairesi Başkanı veya tevkil edeceği grup müdürünün başkanlığında, Vergi Dairesi Başkanı tarafından belirlenen müdürler ve/veya vergi dairesi müdürlerinden oluşur.

2. Vergi Dairesi Başkanlığı kurulmayan yerlerde, incelemeye yetkili diğer memurlarca yapılan incelemelerde komisyon; Defterdarın veya tevkil edeceği Defterdar Yardımcısının başkanlığında, ilgili vergi dairesi müdürü ile Gelir Müdürlüğü görevini ifa eden müdürden oluşur. İncelemeyi yapanın ilgili vergi dairesi müdürü olması halinde Defterdar, ilgili vergi dairesi müdürü yerine bir başka vergi dairesi müdürünü komisyon üyesi olarak belirler.

3. Bu madde kapsamındaki komisyonlar üç kişiden oluşur.

4. Gerekliğinde yukarıda belirtilen kriterler çerçevesinde birden fazla komisyon oluşturulabilir.

5. İncelemeyi yapanlar, komisyon üyesi olamazlar. Ancak açıklamalarda bulunmak üzere uzlaşma komisyonu toplantısına iştirak edebilirler.

6. Komisyon başkan ve üyelerinin herhangi bir nedenle görevlerinin başında bulunamamaları hâlinde, bunlara vekâlet edenler komisyonda görev yaparlar.

7. Vergi Dairesi Başkanlığı kurulmayan yerlerde incelemeye yetkili diğer memurlarca yapılan incelemelere ilişkin olarak tarhiyat öncesi koordinasyon uzlaşma komisyonları kurulabilir. Bu komisyonların kurulacağı yerler, yetki alanları, kimlerden oluşacağı ve sekretarya hizmetlerinin kimler tarafından yürütüleceği Gelir İdaresi Başkanlığınca belirlenir.

#### **4.10.3 Bölgesel Uzlaşma Komisyonlarının Oluşumu**

Bölgesel uzlaşma komisyonlarının oluşumu ilgili durum aşağıda anlatılmıştır:

1. Başkanlık, gerek gördüğü hallerde uzlaşmayı bölgesel düzeyde yaptırabilir.

2. Bölgesel düzeyde yapılacak uzlaşmalarda, komisyon üyeleri Başkanlıkça veya yetki verilmesi halinde ilgili Grup Başkanlığınca belirlenir.”

#### **4.11 UZLAŞMAYA VARILMASI DURUMUNDA YAPILACAKLAR**

Uzlaşmaya varılırsa uzlaşma tutanağı düzenlenir tutanakta tespit edilen bu hususlar hakkında herhangi bir yere şikayette bulunamaz, dava açamaz ve uzlaşılan hususlar kesindir. Uzlaşma tutanağının düzenlendiği tarihten itibaren üzerinde uzlaşılan vergi ve cezalar bir ay içerisinde ödenir.

Uzlaşılan vergi miktar üzerinden ilgili vergi dairesi gerekli işlemleri yapar. VUK 112 maddesine göre gecikme faizi verginin ödenmesi gereken vadesinden uzlaşma tutanağının tanzim tarihine kadar gecikme faizini hesaplar. Burada ay kesri dikkate alınmaz.

#### **4.12 UZLAŞMAYA VARILAMAMASI DURUMUNDA YAPILACAKLAR**

Uzlaşmaya varılamaması durumunda Vergi Usul Kanunu Ek Madde 11 belirtildiği gibi İlgililerin Tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunup uzlaşmanın temin edilememiş veya uzlaşma müzakeresinde uzlaşmaya varılamamış olması durumunda mükellefler veya ceza muhatabı olanlar verginin tarhından ve cezanın kesilmesinden sonra artık uzlaşma talep edemezler.

Tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunulmuş ancak uzlaşma vaki olmamışsa bu takdirde düzenlenen inceleme raporu ilgilinin vergi dairesine gönderilir ilgili vergi dairesi de raporda belirtilen vergi ve cezalar vergi ceza ihbarnamesi düzenleyerek mükellef veya muhatabına tebliğ eder.

Burada en önemli konulardan biriside tarhiyat öncesi uzlaşmaya varılması durumunda tutanakta tespit edilen bu hususlar hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikâyette bulunması söz konusu değildir.

#### **4.13 BU DURUMDA MÜKELLEFİN YAPACAKLARI**

Mükellefin vergi ceza ihbarnamelerini tebliğ aldığı günden itibaren otuz günlük yasal hakları vardır ancak bundan sonra uzlaşma talep edemez yasal haklarına gelince Vergi mahkemesine dava açabilir, VUK 376 maddesi gereği ceza indirimlerinde faydalanması için talepte bulunabilir yukarıda belirtilen yasal haklarını kullanmazsa otuz günün bitiminde itibaren vergi ve cezalar kesinleşir. Tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin esas ve usuller Yönetmelikte belirtilir.

## BÖLÜM 5. SONUÇ VE ÖNERİ

Vergi denetim kurulu, yapısal değişikliği ile aslında modern çağın denetim sistemi göz önünde bulundurularak ihtiyaçlara cevap verecek şekilde adaletli ve etkin bir denetim mekanizması olarak kurulmuştur. Aynı zamanda mükellef odaklı, şeffaf ve daha çabuk sonuca ulaşabilen, süre yönünde de sınırlama yaparak en hızlı şekilde denetim süreci tamamlayan, objektif olan, mükellef haklarını da gözetken, nezdinde denetim yapılanları denetim süreci ile ilgili bilgilendiren bir yapı olmuştur. Vergi denetim kurulu vergi inceleme raporlarını; kanunlar, kararnameler, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere göre değerlendirip, belirtilen kurallara göre raporlarını düzenler. Vergi idaresi, uygulamada bir bütünlük sağlamalıdır. Denetim yapılırken; etkin, verimli, tabana yayılan kamu yararının yanında hukukun üstünlüğü ilkesi asla göz ardı edilmemelidir. Vergi idaresi de vergi denetimlerinde görevini yaparken ilgililerin haklarını gözetiminden sorumlu olmalıdır. Toplumun vergi adaleti açısından devlete olan güveninin sarsılmaması için denetimler belirtilen süreler çerçevesinde süratli, adil ve net bir şekilde olmalıdır. Gereksiz bürokrasilerden kaçınmalı, gecikmelerden dolayı mağduriyetler yaşanmadan varsa beyan edilmeyen matrah farkları gerekli tedbirler süratli bir şekilde alınarak kayıt altına alınması sağlanmalıdır. Eğer herhangi bir vergi kaçırma ve matrah farkı yoksa da süratli bir şekilde denetim süreci bitirilip sonuçlanmalı ve tarafların hak ve yükümlülükleri çerçevesinde olmalıdır.

Vergi denetiminde göz ardı edilen en büyük sorun inceleme elemanının bağımsızlığını sınırlayan bir yapının oluşumudur. İnceleme elemanının aynı zamanda kamu görevinin dışında sosyal bir misyonu da olmalıdır. Bu misyonun hem işletme hem devlet hem sosyal çevre ve işletmeye iştirak edenlerin hem de ülkemiz ve uluslararası finans çevrelerinin güvenine katkı sağlayacağı unutulmamalıdır. Vergi denetimi görmüş bir işletmenin; finansal tabloları denetlenmiş olması, o işletmenin işletme yönünden işlemlerinin denetlendiği, iç denetiminin ilgili kanunlar ve ölçülerde denetlendiği anlaşılır. Ayrıca işletme yönetiminin karar alırken avantaj ve dezavantajlarını görebilir. Çalışanlar da denetim gören bir işletmede daha güvenle çalışırlar. Devlet açısından da vergi gelirlerinin kayıt altına alınacağı için kayıt dışılığın önleneceği barizdir. İşletmeye sermaye koyanların yani yatırımcıların, finansal tabloları vergi denetiminden geçmiş işletmeye daha rahat yatırım yapabilir. Uluslararası yatırımcıların yine yukarıda belirtilen nedenlerle yatırım yaparken bunları göz önünde bulunduracağı aşikârdır. Yatırımcılar, denetimin

yapılmayan bir sisteme kuşkuyla yaklaşır çünkü devletin denetim güvencesi finansal yatırımlarda eşitsizliği ortadan kaldırır. Ayrıca haksız rekabeti önler ve yatırım yapılan sektörlere güvence sağlayarak ekonomiyi güçlendirir, işletmelere olan güveni de artırır. Vergi denetimi yapılan işletmenin diğer mali denetimlere hazır olacağı, iç denetimine önem vereceği, kayıtlarını daha düzgün uluslararası muhasebe standartlara göre tutacağı ve bütün bunların diğer bir denetim türü olan bağımsız dış denetime katkı sağlayarak yol gösterici misyonun varlığı aşikârdır.

Vergi incelemesinin asıl amacı ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun tespiti ve araştırılmasıdır. İnceleme elemanının mensubu bulunduğu kurum kimliğine riayet ederken mesleğinin etik kurallarına da uymalı davranışlarıyla örnek olmalıdır. Ayrıca yaptığı iş ile ilgili yanlı olmamalı, tarafsız yasaların koyduğu kriterlere uymalı, şeffaf, hesap verebilirliği ön planda tutmalı, kamu yararını gözetirken eğer ilgililer lehine düzeltilmesi gereken durumlar mevcut ise bunları da düzeltilmesini sağlamalıdır. Tabi bütün bunları hazırlarken tarafsız ve görevleri dolayısıyla veya inceleme yaptıkları mükellefin ve mükellefle ilgili kişilerin şahıslarına, hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine, mesleklerine ilişkin bilgileri ve öğrendikleri sırları veya gizli kalması gereken diğer hususları ifşa edemezler. Kendilerine veya üçüncü şahısların nef'ine kullanamazlar. VUK, 5 Madde gereği vergi mahremiyetine de uyması gerekir.

Vergi incelemesi denince mükelleflerde bir tedirginlik söz konusudur. Çünkü öteden beri devam eden gelen genelde yalnızca vergi kaçırانların denetleniyor olması gibi bir algı oluşmuştur. Oysa vergi denetimi belirli riskler önlemede yardımcı bir etkidir. Vergi idaresi önceden tedbirler alırken her mükellefin kendisinin her an denetlenebileceğini bilmesini sağlar. Ayrıca kayıt dışına herhangi bir sebebiyet vermemek için idarenin, gerekli uyumu ve altyapıyı oluşturması, daha çok elektronik verilere yönelmesi, oto kontrol sistemini devreye koyması ve elektronik erişimi teşvik etmesi gereklidir. Vergi Denetim Kurulu ve Gelir İdaresi Başkanlığı arasında entegrasyon sağlanmalı çünkü; Gelir İdaresi bünyesinde bulunan uzmanlardan faydalanmalıdır. Vergi Denetim Kurulu ve Gelir İdaresi arasında bir üst kurul oluşturularak vergi denetim ve incelemelerin içerik ve şekil açısından bir elden organize edilmelidir. Uluslararası vergi denetim ve inceleme metodları ile vergi yargı sistemleri devamlı takip edilmeli yenilikler hakkında inceleme ve denetim birimleri bilgilendirilmeli ve altyapı oluşturulmalıdır. İnceleme raporlarının çoğunluğu tahriyat aşamasında veya tahriyat aşamasından sonra yargıya taşınmakta ve büyük bir bölümü Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri, Danıştay ve temyiz aşamasındaki davalarda kayıp edilmektedir. Buda vergi dairelerinin iş yükünü çoğaltmakta ve

yapılan onca emek boşa harcanmaktadır. bu kurulun yapılan hataların neler olduğunu yargıda neden kayıp ettiğimizi yapılan hataların nedenlerini araştırmalı ve aynı hataların yapılmaması için çalışmalar yapmalı ve klavuzlar hazırlamalıdır.

Mükelleflerle diyalogların yapıcı, yol gösterici, eğitici, onları vergi konusunda bilinçlendiren, uyumlu hale gelmeleri için çaba sarf eden bir konumu olmalıdır. Mükellefin idareye ulaşmada, iletişim sağlamada idare en etkin ve süratli bir şekilde ulaşması için teknolojik altyapıyı sağlamalıdır. Elektronik altyapı oluşturarak mükellefi çabuk ve süratli bir şekilde idareyle buluşmasını sağlayıp bürokratik engelleri ve mükellefteki o tedirginliği ortadan kaldırmış olacaktır. Aynı zamanda elektronik ortamda gerekli altyapıyı oluşturarak veri almada etkin, süratli ve anında denetim ve tedbirler alarak müdahale edebilecektir. Nakit harcamalarda bankalarla gerekli görüşmeler yapılarak harcamalarda kayıtdışılığın önlenmesi ve denetimin daha etkili olması için kartlarla yapılan ödemelerin hem kullanan hem satış veya hizmeti yapanı avantajlı hale getirmek için gerekli düzenlemeler sağlanmalıdır. Bunun için sosyal medya da kullanılmalıdır. Bütün bunlar yapılırken aynı zamanda etkin, adaletli ve kayıt dışı ekonomiyle mücadeledeki sorumluluk unutulmamalıdır. Bunun en önemli yolu etkin bir vergi denetiminin sağlanmasıdır. Eğer çocuklarımız geleceğimiz diyorsak o zaman vergiyi gelecek nesillerimize temelden eğitim vererek ilkokuldan başlayarak sevdirmeliyiz.

Vergi denetiminin dezavantajları; Vergi denetiminde daha çok vergi kaçağı başladıktan sonra denetimler veya incelemeler başlamaktadır. Yani daha çok sahtecilik ve kayıtdışı faaliyetler başlayıp veya bittikten sonra denetim ve inceleme gereksinimi başlamakta, oysa kaynağında anında tedbirler alınmalı belirli rehberlik ve klavuzlar hazırlanmalı her ekonomik olayın risk konusu belirlenmelidir. Oluşan risk analizleri veri ambarında anında değerlendirilmelidir, elektronik ortamda bütün verilere ulaşılabilir yazışmalara mahal vermeden anında müdahale edilmeli gereksiz ve zaman kaybını önleyen bürokrasiyi ortadan kaldırarak anında ekonomik olaylarla ilgili olarak yasalar çerçevesinde elektronik ortamda ilgili kurumların istenilen bilgilere anında ulaşılabilir. Vergi kanunlarının mevzuat yönünde çok karışık atıflarla desteklenmiş eski kelimeler kullanılması, sürekli geçici maddeler eklenmesi, sık sık mevzuatın değişmesi, tutarsızlık, mevzuat değişikliğinde uygulamadaki personelin yeterince eğitim ve bilgilendirilmeden doğrudan uygulamaya geçişlerde konuya vakıf olamaması nedeniyle sorunlar yaşanması, teknolojik verilere entegrasyona geç başlanması gibi konulardır.

Vergide mükellefin gönüllü uyumu desteklenmeli. Mükellefin bir müşteri gibi ne istediğine odaklanılmalı ve taleplerini iyi irdeleyip çözüm üretilmesi sağlanmalıdır. Kolay ulaşım için teknoloji erişim kolaylığı sağlamak sorunları dinlemek tedbirler almak gereklidir.

Vergi incelemeye yetkili olanların bilgi birikimi üst seviyede olmalı çünkü ülkemizde çok uluslu şirketler, uluslararası düzeyde şirketler mevcuttur. Bunları denetleyecek ve inceleyecek inceleme yetkilisi de uluslararası bilgi birikime sahip olmalıdır. Burada kriterler çok üst düzeydedir. Çeşitli eğitimler ile kalifiye kişiler yetiştirilmelidir.

Vergi inceleme elemanlarının farklı alanlarda uzmanlaşmaları ve her sektör hakkında araştırma yapma bilgi ve tecrübe sahibi olmaları gerekir. Kazandığı tecrübeleri de yeni gelecek inceleme elemanlarına aktarmalıdır. Böylece denetimler; incelemelerde yenilikleri de bırakmadan, sektörler belirlenerek, uzmanlaşmış inceleme elemanlarından yararlanarak daha verimli olacaktır. Bu yüzden yetişmiş ve tecrübeli elemanlardan faydalanması en büyük avantaj olacaktır.

Vergi denetimlerinde mükelleflerin vergisel açıdan sorumluluklarını gerçek anlamda yerine getirme çabası vergi etkinliğini artırır. Uygulanması anlamında vergi kanunlarında belirtilen vergi kaçırmanın, belirtilen yasalara uymayanların hiç bir şekilde cezasız kalmayacağı, yorum gerektirmeyecek net olacak şekilde şeffaf ve vergi kaçırmanın suç ve cezasının iyi belirtilmesi af kapsamına alınmaması gerektiği net olmalıdır. Vergi kaynağında ve anında tarh ve tahsil edilmelidir. Sürümceimde kalmamalı en kısa sürede devletin kasasına intikal ettirmelidir. Vergi idaresinin konusunda etkin güvenilir tarafsız personelinin işinde uzman ve uygulama esnsında görevinin bilincinde olmalıdır. Mükelleflere iletişimini üst seviyede tutacak gerektiğinde yol gösterici ve önleyici tedbirler alacak idare ile köprü görevi sağlayacaktır. Vergi kaçırmanın topluma maliyeti yine vergi olacağından dürüst vatandaşın korunması, vergi veren dürüst vatandaşla vergi vermeyen veya kaçırın mükellefler ayrılarak vergi kaçırın cezasız kalmamalıdır. Vergisini ödeyen ise bir şekilde takdir ve onure edilmelidir. Burada denetimin yine büyük fonksiyonu olduğu unutulmamalıdır. Denetim, iyi uygulanırsa mükellefleri de doğru ve uyumlu beyana yönlendirecektir.

# KAYNAKLAR

## Kitaplar:

- [1] AKBULUN A., (2013), “Finansal Tabloları Bağımsız Denetime Hazırlama Kılavuzu HUD”
- [2] AKDOĞAN A., (2013), “Vergi Hukuku Ve Türk Vergi Sistemi”
- [3] BİLİCİ N., (2013), “Vergi Hukuku”
- [4] GÖKÇEN G., (2013), “Genel Muhasebe” ,4. Baskı
- [5] Maliye Hesap Uzmanları Derneği, (2013), “Denetim İlke Ve Esasları”
- [6] ÖNER E., (2013), “Vergi Hukuku Ve Türk Vergi Sistemi”, 2. Baskı
- [7] ÖZER M, (1997), “Mali Tablolar Ve Finansal Analiz”
- [8] PEHLİVAN O., (2013), “Vergi Hukuku”, Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi
- [9] YÜCEL A.T., (2010) “Genel Muhasebe Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulamaları”

## Makaleler:

- [1] AKBAY F., (2014), “Türkiye’de Vergi Denetimi Ve Gelirleri Üzerine Bir İnceleme” , İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Cilt:29, Sayı:1, S. 63-103
- [2] BAŞPINAR A., (2005), “Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, Maliye Dergisi, (Ocak-Nisan 2005), Sayı: 148
- [3] ÇELİK C., (2005), “Vergi Kaçakçılığı İle Mücadelede Alınması Gereken Önemli Tedbirler”, Vergi Dünyası Dergisi, Nisan, Sayı: 284
- [4] ERKUŞ H., KARAGÖZ K., (2009), “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Kaybının Tahmini”, Maliye Dergisi
- [5] GÖREN Ö., (2012), “Vergi İncelemesi Hukukunda Yenilikler”, Ankara Barosu Dergisi S: 422
- [6] GÜMÜŞ E., (2013), “Vergi Hukukunda Bilgi Toplama Ve Kayıt Dışı Ekonomiyi Önlemedeki Rolü”, LYY Mevzuat Dergisi, (Mayıs 2013)

- [7] KAPLAN R., (2013), “Mükellefçe Gösterilen Kişi Beyanlarının Vergi İnceleme Tutanaklarındaki Yeri”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Yıldırım Beyazıt Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Maliye Bölümü, 17. Cilt
- [8] KAVAK A., (2013), “İnceleme Sonucunda Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talep Edilmesi İle Vergi Ve Ceza İhbarnamesinin Tebliği Sonrasında Mükellefin Yapması Gerekenler“, Mali Çözüm Dergisi, İSMMMO, Sayı 117
- [9] KOÇAK H., (1999), “Aramalı Vergi İncelemesi Ve Karşılaşılan Bir Sorun”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 213
- [10] NAS A., (2012), “Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Sayı:4 Cilt:61
- [11] ÖNEN M., YILDIRIM A., (2012), “Kamu Yönetiminde Etik Denetimi: OECD Ülkeleri Örneği”, Akademik Yaklaşımlar Dergisi, (Bahar 2014), Cilt: 5 Sayı:1
- [12] KARABOYACI A., “Vergi Denetimi Açısından Beyan Edilen Gelirin Doğruluğunun Tespit Yöntemleri”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Sayı:115
- [13] UZAY Ş., (2004), “Türkiye’de Denetçi Bağımsızlığı”, Erciyes Üniversitesi İktisat Ve İdari Bilimler Fakültesi
- [14] SAĞLAR J., TUAN K., (2009), “İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonunun Bağımsız Dış Denetim Maliyeti Üzerindeki Etkileri”, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 18, Sayı 1
- [15] SARILI M. A., (2004),”Türkiye’de Gelir İdaresi İle Vergi Denetiminin Sorunları, Çözüm Önerileri Ve Yeniden Yapılandırılması”, İTO – İstanbul S.71 İstanbul Ticaret Odası Yayın No: 2003-41
- [16] SAVAŞ H. H., (2000), “Vergi Gelirlerinin Denetimi Ve Denetimde Etkenlik Kavramı”, Mevzuat Dergisi, Yıl: 3 Sayı: 36
- [17] SOMUNCU A., (2014), “Yaygın Ve Yoğun Vergi Denetimi: Hukukî Yapı Ve Uygulamanın Değerlendirilmesi”, Erciyes Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı: 43, S. 133-173
- [18] TEZCAN K., (2003), “Türk Vergi İdaresinin Tarihsel Gelişimi Ve Bu Süreçte Geçirdiği Aşamaların Etkinlik Açısından Değerlendirilmesi”, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, S. 141

- [19] KARĞIN M. , AKTAŞ R., (2011) , “Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Raporlanmış Nakit Akış Tablosu ve Analizi”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Ekim/2011

**Kanun, Rapor ve Yönetmelikler:**

- [1] 2013 Yılı Faaliyet Raporu, (2013), Gelir İdaresi Başkanlığı
- [2] 2014 Yılı Faaliyet Raporu, (2014), Gelir İdaresi Başkanlığı
- [3] 2015 Yılı Faaliyet Raporu, (2015), Gelir İdaresi Başkanlığı
- [4] 31 Ekim 2011 Pazartesi Vergi İncelemesinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik 28101 Resmi Gazete
- [5] Tüm Yönleriyle Vergi İncelemesi, (2007), Gelir İdaresi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No: 50, Kasım 2007
- [6] Vergi Usul Kanunu
- [7] Vergi Uyuşmazlıklarının İdare İle Çözümünde Uzlaşma, (2007), Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, 2. Baskı: 2007
- [8] Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporu, (2014)
- [9] Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporu, (2015)
- [10] VUK 425 Sıra No.lu Genel Tebliğ, (2013)
- [11] Nakit Akış Tabloları, (2005) , Türkiye Muhasebe Standartı 7
- [12] 1 Sıra No' Lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, (1992), Resmi Gazete No 21447 (M), Resmi Gazete Tarihi 26/12/1992
- [13] Türkiye Cumhuriyeti Anayasası