

**T.C.**  
**MANİSA CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**  
**MALİYE ANABİLİM DALI**  
**MALİ HUKUK PROGRAMI**

**VERGİ ALACAĞININ TESPİT EDİLMESİNDE VERGİ**  
**DENETİMİNİN ROLÜ: VERGİ POLİSİ ÖRNEĞİ**

**Aydın TENEŞ**

**Danışman**

**Dr. Öğretim Üyesi Adnan ERDAL**

**MANİSA-2019**

|                                                                                   |                                                                                                                                               |                   |              |
|-----------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------|--------------|
|  | T.C.<br>MANİSA CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ SOSYAL<br>BİLİMLER ENSTİTÜSÜ<br><br>YÜKSEK LİSANS EĞİTİMİ FORMLARI<br><br>Tez Savunma Sınavı Tutanağı | Doküman Kodu      | FRYL-031     |
|                                                                                   |                                                                                                                                               | Yayınlanma Tarihi | 26/03/2018   |
|                                                                                   |                                                                                                                                               | Revizyon No/Tarih | 2/23/03/2018 |
|                                                                                   |                                                                                                                                               | Sayfa             | 1/1          |

### TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI

Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü 20.08.2019 tarih ve 30/Ek3 sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz tarafından Manisa Celal Bayar Üniversitesi Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliği'nin 9. Maddesi gereğince Enstitümüz Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Tezli Yüksek Lisans Programı öğrencisi Aydın TENEŞ'in "**Vergi Alacağının Tespit Edilmesinde Vergi Denetiminin Rolü: Vergi Polisi Örneği**" konulu tezi incelenmiş ve aday 20.08.2019 tarihinde saat 16:00'da jüri önünde tez savunmasına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini savunmasından sonra 60... dakikalık süre içinde gerek tez konusu, gerekse tezin dayanağı olan anabilim dallarından jüri üyelerine sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin,

BAŞARILI olduğuna



OY BİRLİĞİ



DÜZELTME yapılmasına



OY ÇOKLUĞU



RED edilmesine



ile karar verilmiştir.

Doç. Dr. Ufuk GENÇEL  
ÜYE  
Ufuk Gençel

BAŞKAN  
Dr. Alihan Toprak

ÜYE  
Dr. Öğr. Üyesi  
Ömer ALP

Evet

Hayır

Tez, burs, ödül veya Teşvik programına (Tüba, Fullbright vb.) aday olabilir.



Tez, mutlaka basılmalıdır.



Tez, mevcut haliyle basılmalıdır.



Tez, gözden geçirildikten sonra basılmalıdır.



Tez, basımı gereksizdir.



\* Bu halde adaya 3 ay süre verilir. İkinci tez savunma sınavında da başarısız olan öğrencinin Enstitü ile ilişkisi kesilir.

\*\* Bu halde adayın Enstitü ile ilişkisi kesilir.

Hazırlayan  
Enstitü Sekreteri

Onaylayan  
Enstitü Müdürü

## YEMİN METNİ

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “**Vergi Alacağının Tespit Edilmesinde Vergi Denetiminin Rolü: Vergi Polisi Örneği**” adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlâk ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin bibliyografyada gösterilen eserlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

Tarih

20./02/2019

Adı Soyadı

Aydın TENEŞ

## ÖZET

### VERGİ ALACAĞININ TESPİT EDİLMESİNDE VERGİ DENETİMİNİN ROLÜ: VERGİ POLİSİ ÖRNEĞİ

Vergi alacağını oluşturan gelirlerin, doğru beyan edilip edilmediğini ortaya çıkarmak üzere mükellef faaliyetlerinin vergi denetimi ile takip edilmesi gerekmektedir. Çalışmanın temel amacı; vergi alacağının doğru tespit edilmesinde hükümetlerin, gelir idarelerini yeniden yapılandırma süreçlerinde son yıllarda önemi artan vergi polisi kavramını irdelemektir. Yapılan yasal düzenlemeler ile mükelleflerin, ülkelerine ait vergi mevzuatlarına uyarak gelirlerini beyan etmeleri amaçlanmaktadır. Denetim faaliyetlerinin amacı ise, mükelleflerin belli bir dönemde elde ettikleri gelirleri beyan edip etmediklerini veya Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen kurallara göre faaliyet gösterip göstermediklerini ortaya çıkarmaktır. Bunun için birçok ülkede farklı denetim modelleri uygulanmaktadır. Çalışmada üzerinde durulan model, mevcut vergi denetim elemanlarının yanı sıra, vergi denetim görevini gerçekleştirmek üzere oluşturulan vergi polisi müessesesidir. Vergi polisi müessesesi; adli yetkilerle donatılan vergi memurlarından oluşan, gelişmekte olan ve vergi kaçakçılığının yüksek olduğu ülkelerde uygulanması, kayıp ve kaçakçılığı önlemede etkili bir formül olarak düşünülmektedir.

Çalışma, iki bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde; vergi denetiminin önemi, amaçları, kapsam ve fonksiyonları üzerinde durulmuştur. Vergi denetim yöntemlerinin neler olduğu, Türkiye Cumhuriyeti Hazine ve Maliye Bakanlığının teşkilat yapısı, Vergi Denetim Kurulunun oluşumu hakkında açıklamalar yapılmıştır. İkinci bölümde ise; vergi polisi uygulamasının görüldüğü ülkelerden İtalya ve Rusya Federasyonu örnekleri incelenmiş; her iki devletin vergi polisi müessesesinin gelişim süreci, organizasyon yapısı ve vergi denetim faaliyetlerindeki önemi vurgulanmıştır.

Sonuç olarak vergi polisi müessesesi; gözaltı, arama, telefon dinlemeleri, delil toplama yetkileri ile uluslararası vergi kaçakçılığı, zararlı vergi rekabeti, vergi cennetleri ve kıyı (off-shore) bankacılığıyla mücadelede; mükelleflerin vergi mevzuatlarına uygun olarak faaliyet göstermelerini sağlamada etkin bir uygulama modelidir.

**Anahtar Sözcükler:** Vergi Denetimi, Vergi Kaçakçılığı, Vergi Polisi, Arama, Yoklama, Bilgi Toplama, Vergi İncelemesi

## **ABSTRACT**

### **THE ROLE OF TAX AUDIT IN DETERMINING TAX CLAIM: THE CASE OF TAX POLICE ESTABLISHMENT**

It is necessary to monitor taxpayers activities throughout tax auditing, in order to find out whether incomes would be incurred correctly. The aim of the study is, examining the concept of tax police establishment, which has gained importance in recent years, when governments have been restructuring their revenue administration in order to the correct determination of tax claim. Legal arrangements have been made to ensure that taxpayers declare tax income in accordance with the tax legislation of their own countries. Also the audit activities aim to reveal whether the taxpayers declare the income they have earned in a certain period or to reveal whether the taxpayers operate in accordance with the rules set out in the tax procedural law. To do this, different audit models are applied in many countries. The model introduced in the study is the tax police establishment, an agency appointed to perform the audit task in recent years, as well as other tax audit staff. Due to the fact that the tax police establishment is made up of tax officers equipped with judicial authorities, it can be considered as an effective formula to prevent tax loss and tax evasion. Therefore, it is a model that can be beneficial in developing countries where tax evasion is high.

The study consists of two parts: In the first part, the importance, purposes, scope and functions of tax audit are explained. This part also explains what tax audit methods are and explains the structure of the Ministry of Finance and the establishment of the Tax Audit Board in Turkey. The second part mainly focuses on the countries where the tax police apply, Italy and the Russian Federation. The development process of the tax police establishment in Italy and Russian Federation, its organizational structure and the importance of this establishment in tax audit activities is emphasized.

The successes of the tax police and its activities in the countries where tax police is in charge is examined.

As a result, the tax police establishment is an effective model for ensuring that taxpayers operate in accordance with tax legislation. Tax policing is an effective model that can be used to fight against international tax evasion, harmful tax competition, tax havens and off-shore banking because tax police is made up of a unit of tax officials who use judicial powers. Detention, search, telephone listening are basically methods of its obtaining evidence.

**Key Words:** Tax Audit, Tax Evasion, Tax Police, Tax Search, Inspection, Information Gathering, Tax Inspection

## TEŞEKKÜR

Çalışmanın her aşamasında bana destek olan, bilgi ve deneyimleri ile yol gösteren danışman hocam Sayın Dr. Öğr. Üyesi Adnan ERDAL 'a ve öğrenim hayatım boyunca beni maddi ve manevi olarak destekleyen ve hep yanımda olan aileme ve çalışmamda bana yardımcı olan arkadaşım Av. Adem TANRIKULU 'ya yürekten teşekkür ederim.

Aydın TENEŞ

Manisa, 2019



## İÇİNDEKİLER

|                                      |     |
|--------------------------------------|-----|
| İÇİNDEKİLER .....                    | ix  |
| SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ ..... | xii |
| ŞEKİLLER ve TABLOLAR LİSTESİ .....   | xiv |
| GİRİŞ .....                          | 1   |

### BİRİNCİ BÖLÜM

#### VERGİ DENETİMİ KAVRAMI, AMAÇLARI, FONKSİYONLARI, BİÇİMSEL VE TARİHSEL GELİŞİM SÜRECİ

|                                                                            |    |
|----------------------------------------------------------------------------|----|
| 1.1. VERGİ DENETİMİ KAVRAMI.....                                           | 3  |
| 1.2. VERGİ DENETİMİNİN AMAÇLARI .....                                      | 7  |
| 1.2.1. Mali Amaçlar.....                                                   | 8  |
| 1.2.2. Sosyal Amaçlar.....                                                 | 9  |
| 1.2.3. Hukuki Amaçlar .....                                                | 9  |
| 1.2.4. Ekonomik Amaçlar.....                                               | 11 |
| 1.3. VERGİ DENETİMİNİN ÖZELLİKLERİ .....                                   | 11 |
| 1.3.1. Hukukilik.....                                                      | 11 |
| 1.3.2. Tarafsızlık.....                                                    | 12 |
| 1.3.3. Yaptırım.....                                                       | 13 |
| 1.3.4. Bağımsız Dış Denetim .....                                          | 13 |
| 1.4. VERGİ DENETİMİNİN FONKSİYONLARI.....                                  | 14 |
| 1.4.1. Araştırma Fonksiyonu.....                                           | 15 |
| 1.4.2. Önleme Fonksiyonu .....                                             | 15 |
| 1.4.3. Düzeltme Fonksiyonu .....                                           | 16 |
| 1.5. TÜRK VERGİ HUKUKU'NDA VERGİ DENETİMİNİ GERÇEKLEŞTİRME BİÇİMLERİ ..... | 18 |
| 1.5.1. Vergi İnceleme Süreci.....                                          | 19 |
| 1.5.2. Vergi Denetiminde Yoklama.....                                      | 19 |
| 1.5.3. Vergi İncelemesi.....                                               | 22 |
| 1.5.3.1. Vergi İncelemesinin Amacı ve Kapsamı .....                        | 23 |
| 1.5.3.2. Vergi İncelemesine Yetkili Olanlar .....                          | 24 |
| 1.5.3.3. Vergi İncelemesine Tabi Olanlar.....                              | 26 |
| 1.5.3.4. İncelemeye Başlama ve İnceleme Tutanağı Alınması .....            | 27 |
| 1.5.3.5. Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer.....                           | 29 |
| 1.5.3.6. Vergi İncelemesinin Sona Ermesi.....                              | 31 |

|                                                                                       |           |
|---------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| 1.5.4. Arama .....                                                                    | 32        |
| 1.5.5. Bilgi Toplama .....                                                            | 34        |
| <b>1.6. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE VERGİ DENETİMİ İLE İLGİLİ KURULUŞLAR...</b>             | <b>36</b> |
| 1.6.1. Gelir İdaresi Başkanlığı.....                                                  | 37        |
| 1.6.2. Vergi Denetim Kurulunun Kurulması İle Birlikte Kaldırılan Denetim Birimleri.   | 38        |
| 1.6.2.1. Hesap Uzmanları Kurulu Başkanlığı .....                                      | 38        |
| 1.6.2.2. Maliye Teftiş Kurulu Başkanlığı .....                                        | 40        |
| 1.6.2.3. Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı.....                                       | 40        |
| 1.6.2.4. Vergi Denetmenleri Büro Başkanlığı .....                                     | 41        |
| 1.6.3. Türk Gelir İdaresinde Yaşanan Sorunlar ve Yeniden Yapılanma Faaliyetleri ..... | 42        |
| 1.6.3.1. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı.....                                         | 43        |
| 1.6.3.1.1. Vergi Denetim Kurulunun Yapısı .....                                       | 44        |
| 1.6.3.1.2. Vergi Denetim Kurulunun Görev ve Yetkileri.....                            | 45        |
| 1.6.3.1.3. Vergi Denetim Kurulunun Organizasyon Yapısı.....                           | 46        |
| 1.6.3.2. Gelir İdaresi Başkanlığı .....                                               | 46        |
| 1.6.3.2.1. Gelir İdaresi Başkanlığının Kurulması.....                                 | 47        |
| 1.6.3.2.2. Gelir İdaresi Başkanlığının Görev ve Yetkileri.....                        | 48        |
| 1.6.3.2.3. Gelir İdaresi Başkanlığına Bağlı Denetim Birimleri .....                   | 49        |

## İKİNCİ BÖLÜM

### VERGİ ALACAĞININ TESPİT EDİLMESİNDE VERGİ DENETİMİNİN ROLÜ: VERGİ POLİSİ ÖRNEĞİ

|                                                                                                                      |           |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>2.1. VERGİ POLİSİ (GUARDIA DI FINANZA) MÜESESESİNİN İTALYA'DA<br/>TARİHSEL GELİŞİM SÜRECİ .....</b>               | <b>53</b> |
| 2.1.1. İtalya'da Vergi Polisinin Kökeni ve Gelişim Süreci .....                                                      | 53        |
| 2.1.2. Vergi Polisinin Görev ve Yetkileri.....                                                                       | 54        |
| 2.1.3. Vergi Polisinin Organizasyonel Yapısı.....                                                                    | 57        |
| <b>2.2. GUARDIA DI FINANZA'NIN ORTAYA ÇIKIŞ NEDENLERİ .....</b>                                                      | <b>59</b> |
| 2.2.1. Ekonomik ve Finansal Polis Olarak Guardia di Finanza'nın Görevleri .....                                      | 60        |
| 2.2.2. Gümrük Kontrollerinin Sağlanması .....                                                                        | 60        |
| 2.2.3. Çevrenin Korunması ve Çevre Kirliliği ile Mücadele .....                                                      | 61        |
| 2.2.4. Sanatsal ve Arkeolojik Mirasın Korunması .....                                                                | 61        |
| 2.2.5. İşçilerin Sömürülmesi ile Mücadele .....                                                                      | 62        |
| 2.2.6. Bahis ve Yasa Dışı Şans Oyunlarıyla Mücadele.....                                                             | 64        |
| 2.2.7. Ürün Güvenliği, Marka, Patent ve Telif Haklarının Korunmasının Sağlanması ve<br>Sahte Ürünlerle Mücadele..... | 64        |

|                                                                                                         |           |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| 2.2.8. Gelir Kayıpları ve Gelir Kayıplarının Kamu Harcamaları Üzerindeki Etkilerinin İncelenmesi .....  | 65        |
| 2.2.9. Fiyat Kontrolleri ve Yüksek Yaşam Maliyetleriyle Mücadele.....                                   | 66        |
| <b>2.3. GUARDIA Dİ FINANZA’NIN DİĞER POLİS GÜCÜ OLARAK YÜRÜTTÜĞÜ FAALİYETLER.....</b>                   | <b>66</b> |
| 2.3.1. Ülke Sınırlarını Koruma ve Yasa Dışı Göç ile Mücadele .....                                      | 66        |
| 2.3.2. Adli Polis Görevleri .....                                                                       | 67        |
| 2.3.3. Uyuşturucu Kaçakçılığı İle Mücadele.....                                                         | 67        |
| 2.3.4. ‘117’ Kamu Hizmeti Yardım Hattı .....                                                            | 68        |
| 2.3.5. Kamu Düzenini Koruma .....                                                                       | 69        |
| 2.3.6. Deniz ve Dağ Arama Kurtarma Faaliyetleri .....                                                   | 70        |
| <b>2.4. RUSYA FEDARASYONUNDA VERGİ POLİSİ UYGULAMASI .....</b>                                          | <b>70</b> |
| 2.4.1. Vergi Polisi Müessesesinin Kurulması .....                                                       | 74        |
| 2.4.2. Vergi Polisinin Organizasyonel Yapısı.....                                                       | 76        |
| <b>2.5. VERGİ POLİSİNİN VERGİ DENETİM FAALİYETLERİ İÇERİSİNDEKİ ROLÜ VE ORTAYA ÇIKIŞ NEDENLERİ.....</b> | <b>81</b> |
| 2.5.1. Vergi Kaçakçılığı İle Mücadele.....                                                              | 81        |
| 2.5.2. Kayıt Dışı Ekonomi ve Kara Para Aklama İle Mücadele .....                                        | 84        |
| 2.5.3. Kıyı Bankacılığı ve Vergi Cennetleri İle İlgili Vergi Kaçakçılıklarıyla Mücadele. 87             |           |
| <b>2.6. VERGİ POLİSİ MÜESSESESİNİN YARATTIĞI OLUMSUZLUKLAR .....</b>                                    | <b>89</b> |
| 2.6.1. Vergi Polisi Uygulamasının Ülkeden Ülkeye Gösterdiği Farklılıklar .....                          | 89        |
| 2.6.2. Mükellef Haklarının Korunamaması ve Yeterli Düzeyde Geliştirilmemesi.....                        | 90        |
| 2.6.3. Vergi Polisinin Hukuk Kuralları Dışına Çıkararak Delil Elde Etme Olasılığı.....                  | 91        |
| <b>SONUÇ.....</b>                                                                                       | <b>92</b> |
| <b>KAYNAKÇA .....</b>                                                                                   | <b>96</b> |

## SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ

|              |                                      |
|--------------|--------------------------------------|
| <b>AB</b>    | Avrupa Birliği                       |
| <b>ABD</b>   | Amerika Birleşik Devletleri          |
| <b>Agmd.</b> | Adı Geçen Madde                      |
| <b>AİHS</b>  | Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi      |
| <b>BSMV</b>  | Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi |
| <b>BNRDF</b> | Fransa Vergi Polisi                  |
| <b>CMUK</b>  | Ceza Muhakemesi Kanunu               |
| <b>GDF</b>   | İtalya Vergi Polisi                  |
| <b>GGM</b>   | Gelirler Genel Müdürlüğü             |
| <b>GİB</b>   | Gelir İdaresi Başkanlığı             |
| <b>GSMH</b>  | Gayri Safi Milli Hasıla              |
| <b>IMF</b>   | Uluslararası Para Fonu               |
| <b>MASAK</b> | Mali Suçları Araştırma Kurulu        |
| <b>INPS</b>  | İtalya Sosyal Güvenlik Kurumu        |
| <b>ISTAT</b> | İtalya Devlet İstatistik Enstitüsü   |
| <b>KDV</b>   | Katma Değer Vergisi                  |
| <b>KHK</b>   | Kanun Hükmünde Kararname             |
| <b>md.</b>   | Madde                                |
| <b>OLAF</b>  | Avrupa Kaçakçılıkla Mücadele Ofisi   |
| <b>ÖTV</b>   | Özel Tüketim Vergisi                 |

|              |                                          |
|--------------|------------------------------------------|
| <b>SMMM</b>  | Serbest Muhasebeci Mali Müşavir          |
| <b>SECIT</b> | İtalya Vergi Müfettişleri Merkez Servisi |
| <b>RF</b>    | Rusya Federasyonu                        |
| <b>s.</b>    | Sayfa                                    |
| <b>ss.</b>   | Sayfa sayısı                             |
| <b>SAGF</b>  | Alp Arama Kurtarma Birimi                |
| <b>TOBB</b>  | Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği       |
| <b>vb.</b>   | ve benzeri                               |
| <b>VDK</b>   | Vergi Denetim Kurulu                     |
| <b>VİMER</b> | Vergi İletişim Merkezi                   |
| <b>VUK</b>   | Vergi Usul Kanunu                        |
| <b>VİMER</b> | Vergi İletişim Merkezi                   |
| <b>YMM</b>   | Yeminli Mali Müşavir                     |

## ŞEKİLLER ve TABLOLAR LİSTESİ

|                                                                                                            |    |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| <b>Şekil 1:</b> Federal Vergi Polisi ve Organları .....                                                    | 78 |
| <b>Şekil 2:</b> Federal Vergi Polisinin Organizasyonel Yapısı.....                                         | 78 |
| <b>Tablo 1:</b> Vergi Polisi Tarafından Tespit Edilen Vergi Suçları ve Başlatılan Vergi Ceza Davaları..... | 83 |



## GİRİŞ

Devletler, çeşitli kamu harcamalarının finansmanını sağlamak amacıyla, özel kesimden kamu bütçesine aktarma suretiyle en garantili gelir kaynağı olan vergilerin, eksiksiz ve enflasyon kaybına uğramadan zamanında tahsil edilebilmesi için çalışmalar yürütmektedirler. Türk Vergi Sisteminde de diğer birçok vergi sisteminde olduğu gibi beyan esası geçerlidir. Vergi kültürü ve bilincinin yeterince gelişmemiş olduğu toplumlarda vergi mükellefleri, verginin konusunu oluşturan unsuru gizlemeye çalışırlar. Ayrıca eksik ve yanıltıcı beyan, hatta beyanname düzenleme gibi çeşitli yolları seçebilirler. Dolayısıyla mükelleflerin, vergi kanunlarına uyarak faaliyetlerde bulunup bulunmadıklarının, eksik ve yanlış beyan verip vermediklerinin kontrol edilebilmesi için etkili bir vergi denetim sistemine ihtiyaç vardır. Her ülke, vergi mükelleflerinin vergi mevzuatına uyarak ekonomik faaliyet göstermeleri için çalışmalar yürütür. Vergi mükelleflerinin, vergi kanunlarına uymayarak faaliyet göstermesi halinde; vergi kabahatlerinin yanı sıra vergi kaçakçılığı suçu da işlenebilmektedir. Vergi kayıp ve kaçakçılığını önlemenin ve mükelleflerin vergi idaresine bildirmiş oldukları beyanların doğruluğunu tespit etmenin temel yolu, etkin bir vergi denetimidir. Mükellefler, denetleneceklerini bildikleri ve vergi mevzuatına ilişkin kanunlara uyulmadığı takdirde para cezası; vergi kaçakçılığı suçu işlemeleri halinde ise hürriyeti bağlayıcı hapis cezası ve para cezasına hükmolunacaklarını bildikleri için kurallara uymaya çalışırlar.

Çalışmanın birinci bölümünde; vergi denetimi kavramı ve gelişim sürecinden bahsedildikten sonra, vergi denetiminin amaçları, kapsamı, fonksiyonları ve önemi incelenmiştir. Ayrıca vergi denetim yöntemleri; yoklama, arama, bilgi toplama ve vergi incelemesi süreçleri açıklanmıştır. Türkiye’de vergi denetim sisteminin gelişimi ile birlikte, 2011 yılında Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı Vergi Denetim Kurulunun kurulması ve yapılan değişiklikler de ele alınmıştır.

İkinci bölümde ise; Rusya Federasyonu başta olmak üzere birçok Avrupa Birliğine üye ülkede, Amerika Birleşik Devletleri ve Çin Halk Cumhuriyeti’nde uygulanmaya başlanan, vergi denetim faaliyetlerinde yeni bir model olan vergi polisi müessesesi incelenmiştir. Vergi polisi, vergi kayıp ve kaçakçılığını önlemede, adli yetkilerle donatılmış bir müessesenin caydırıcı olacağı öngörüsüyle kurulmuştur. Dolayısıyla vergi polisleri, telefon dinlemeleri, arama, gözaltına alma, el koyma yetkisine sahiptir. Çalışmada, vergi polisi uygulamasının en iyi modelleri; İtalya ve

Rusya örnekleri üzerinde durulmuştur. Vergi polisinin kökeni İtalya’da çok eskilere dayanmakta olup geniş yetkileri bulunmaktadır. Vergi polisi Rusya’da ise vergi mükelleflerinin vergi borcunu ödemeye karşı olan direncini kırmak için kurulmuştur. Rus vergi polisi uzun yıllar boyunca vergi borcunun ödenmesi için etkili bir şekilde mücadele etmektedir. Vergi polisinin ateşli silah kullanma, baskınlar yapma ve gözaltına alma yetkileri olması, vergi kaçakçılığında caydırıcı etkiler yaratmıştır. Vergi polisi, vergi denetiminin yanı sıra gümrük kontrolleri, organize suçlarla mücadele, kara para aklanmasını önleme, sınır ve gümrük kontrollerini gerçekleştirmekle de görevlendirilmiş bir organizasyon yapısıdır. Vergi polisinin bu görev ve yetkileri, mükellef haklarının korunması açısından tartışma konusu da olmaktadır.

Çalışmada, artan vergi kayıp ve kaçakçılığını önlemek amacıyla son yıllarda uygulama alanı genişletilen ve mükellef hakları açısından da tartışmalara konu olan vergi polisi müessesesi incelenmiştir.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### VERGİ DENETİMİ KAVRAMI, AMAÇLARI, FONKSİYONLARI, BİÇİMSEL VE TARİHSEL GELİŞİM SÜRECİ

Çalışmanın birinci bölümünde; denetim ve vergi denetimi kavramları, vergi denetiminin, mükellefleri doğru beyanda bulunmaya teşvik edici ve vergi kayıp ve kaçakçılığı önleyici rolü üzerinde durulmuştur. Ayrıca Türk Vergi Sisteminde vergi denetimini gerçekleştirme biçimleri; yoklama, arama, bilgi toplama ve vergi incelemesi açıklanmıştır. Gelir İdaresi Başkanlığının (GİB) kuruluşundan, 2011 yılında Vergi Denetim Kurulunun (VDK) kurulmasına kadar geçen süreç ile birlikte, vergi denetimini gerçekleştirmekle yetkili çeşitli unvanların tek çatı altında birleştirilme nedenleri ve söz konusu unvanların birleştirilmesinden sonraki durum ele alınmıştır.

#### 1.1. VERGİ DENETİMİ KAVRAMI

Denetim çok farklı tanımlarla da ifade edilebileceği gibi, Türk Dil Kurumuna göre; “kamu 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” olarak da tanımlanabilir<sup>1</sup>.

Vergi denetimi; ekonomik birimlerin faaliyet ve işlemlerinin önceden belirlenmiş, genel kabul görmüş kurallara; muhasebe, denetim ilke ve standartlarına uygun olup olmadığı konusunda, açıklanan ve açıklanacak bilgilerin, önceden belirlenmiş olan kıstaslara uygunluğunu belirlemek amacıyla, kanıtların toplanması ve tarafsızca değerlendirilerek sonuçlarının ilgili taraflara raporlanması sürecidir<sup>2</sup>.

Vergi; devletin kamu harcamalarını finanse etmek amacıyla hukuku zor kullanma yetkisine dayalı olarak kişi ve kurumlardan karşılıksız olarak aldığı ayni ve nakdi ödemelerdir<sup>3</sup>. Kamusal finansmanın ekonomik yapısını teşkil eden vergiler, kamu ihtiyaçlarının karşılanması için özel ekonomilerden kamu ekonomisine, hukuki cebir altında karşılıksız olarak aktarılan ekonomik değerlerdir. Vergiler, devlet veya kendisine yetki devredilmiş diğer kamu hukuku tüzel kişilerince bireylerden, özel hukuk

<sup>1</sup> Türk Dil Kurumu Sözlüğü, [http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.575c4fba330225.22444401](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.575c4fba330225.22444401), (10.05.2015).

<sup>2</sup> Sedat Akbıyık, **Vergi Uygulamaları Yönüyle; “Denetim ve Raporlama”**, Ekin Kitabevi, Ankara, 2005, s. 38.

<sup>3</sup> Ayşegül Mutlu ve Mustafa Çelen, Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Türk Mali Sistemi İçerisindeki Yeri; Siyasal, Sosyal ve Ekonomik Sonuçları, **Türkiye Sanayici İş Adamları Derneği Yayını**, Ekim 2012, Yayın No:532, İstanbul, s. 13.

tüzel kişilerinden, hatta tüzel kişiliğe sahip olmayan bazı kurumlardan cebri olarak alınan ve karşılığında doğrudan mal veya hizmet vaat edilmeyen iktisadi değerlerden oluşmaktadır. Bu iktisadi değer günümüzde para olarak ifadesini bulurken, cebir unsuru da, anayasal ve hukuki cebirden oluşmaktadır. Kaynağı ise milli gelir ve servetten oluşan bir özelliğe sahiptir. Verginin özelliklerinin başında, cebri ve karşılıksız oluşu gelmektedir<sup>4</sup>. Devletin gerçekleştirmiş olduğu yatırımların, sunmuş olduğu tam kamusal veya yarı kamusal mal ve hizmetlerin finansmanını sağlayan en risksiz gelir kaynağını vergiler oluşturmaktadır. Devlet bütçesine aktarılan dolaylı (vasıtalı) vergiler; Katma Değer Vergisi (KDV), Özel Tüketim Vergisi (ÖTV), Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (BSMV), Damga Vergisi, Gümrük Vergisi, Şans Oyunları Vergisi, Belediye Vergileri ve Harçlardan oluşmaktadır. Ayrıca dolaysız (vasıtasız) vergiler; Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Motorlu Taşıtlar Vergisi, Veraset ve İntikal Vergisi ve Emlak Vergisinden oluşmaktadır. Dolaylı ve dolaysız vergilerde vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi, etkin bir vergi denetimi ile sağlanabilir. Türk Vergi Sistemi de diğer birçok vergi sistemi gibi beyan esasına dayanan bir vergi sistemi olup, vergi mükelleflerinin beyan etmiş oldukları gelir hasılatı üzerine, Cumhurbaşkanı tarafından belirlenmiş olan bir vergi oranının, beyan edilen vergi matrahına uygulanarak tarh işlemi gerçekleştirilmektedir. Beyan usulünün geçerli olduğu vergi sistemlerinde, mükelleflerin yanlış, fazla veya eksik beyanları; devlet bütçesine aktarılacak vergi gelirlerinde artma veya azalmalara sebep olur.

“Güçlü bir bütçe, güçlü bir vergi sisteminden; güçlü bir vergi sistemi ise, etkin ve verimli bir denetim sisteminden geçer”<sup>5</sup>. Dolayısıyla, devlet bütçesini zarara uğratabilecek olası vergi kayıp ve kaçaklarını önlemek için etkin ve çağın gereksinimlerine cevap verebilen modern vergi sistemine sahip olmak gereklidir.

Modern vergiciliğin gelişmesi ile birlikte, vergilemede temel ilke olarak beyanname usulü benimsenmiştir. Beyan usulünde vergi mükellefleri veya vergi sorumluları, kanunda belirtilen ilkeleri dikkate alarak kendileri, vergi matrahını hesapladıktan sonra bir beyanname ile vergi dairesine bildirirler. Aynı zamanda mükellefler veya vergi sorumluları, vergi matrahlarına kanunda belirtilen vergi oranlarını da uygulayarak ödenecek vergi miktarını da beyannamelerinde

<sup>4</sup> Naci B. Muter, A. Kemal Çelebi, Süreyya Sakınç, **Kamu Maliyesi**, Gözden Geçirilmiş 3. Baskı, Emek Matbaası, Manisa, 2008, s. 104.

<sup>5</sup> Zuhale Ergen ve Leman Kılınçkaya, “Türkiye’de Vergi Denetim Sistemi ve Sistemin Aksaklıklarının Değerlendirilmesi”, **Sosyo Ekonomi Dergisi**, Sayı:1, Haziran-Temmuz 2014, s. 281.

belirtmektedirler<sup>6</sup>. Beyan usulüne dayanan vergilendirmede, yanıltıcı veya eksik düzenlenen beyannamelerden kaynaklanan olası vergi kayıp ve kaçaklarının önüne geçebilmek için etkili bir vergi denetim sistemine sahip olmak gereklidir.

Beyan esasına sahip vergi sistemlerinde, vergi idaresinin vergi denetimi yapması kaçınılmaz bir olgudur. Çünkü beyanname usulünde vergisini doğru beyan eden mükellefler ile eksik veya fazla beyan eden mükellefler arasında haksız rekabet yaşanabilmektedir. Çağdaş hukuk devletlerinde denetim, gerçek ve tüzel kişilerin hukuk kurallarına uygun hareket edip etmediklerinin tespit edilmesi açısından kaçınılmaz bir gereklilik oluşturur<sup>7</sup>.

Türkiye’de vergilemede beyan esasının geçerli olması, mükelleflerin vergiye gönüllü uyum sağlamalarında sorun yaşanmasına sebebiyet vermektedir. Devletin bu noktada; vergilemede etkinliği sağlayabilmesi için caydırıcı önlemler alması gereklidir. Bu caydırıcı uygulamaların en önemlisi ise vergi denetimidir<sup>8</sup>. Vergi denetiminin yetersiz olması, mükelleflerin bu durumdan istifade ederek vergi kayıp ve kaçakçılıklarına yönelmelerine neden olabilir. Bu nedenle, yapılacak olan vergi denetimleri sayesinde mükelleflerin yanıltıcı matrah belirlemelerinin önüne geçilir<sup>9</sup>. Etkin bir vergi denetimine sahip olan ekonomilerde vergi mükellefleri, denetim sonucunda, vergi kanunlarına aykırı bir matrah belirleme faaliyetine giriştiklerinin tespit edileceğini bildikleri için vergi kanunları dışına çıkmamaya özen göstereceklerdir.

Vergi incelemesini de kapsayan vergi denetimi ise, devletin yetkili uzman personeli tarafından kamu gücü kullanılarak gerçekleştirilen, ödenecek verginin zamanında, eksiksiz ödenmesini; vergi güvenliğini sağlamaya yönelik çeşitli tedbirler ile teknikleri içeren, devamlılık özelliği olan idari işlemlerin tümüdür. Başka bir ifadeyle vergi denetimi, idare ve yükümlülerin vergi mevzuatına uygun hareket edip etmediklerinin anayasa ve yasalarla belirlenen ilkeler çerçevesinde araştırılması, saptanması ve sağlanmasıdır<sup>10</sup>.

Vergi ilişkisinin bir boyutunu da vergi denetimi teşkil etmektedir. Mükellefe ve idareye yönelik bir takım yükümlülük ve etkiler yaratan bu sürecin, kimler tarafından, hangi araçlarla, ne şekilde gerçekleştirileceğinin vergi ilişkisinde keyfilik yaratılmamak

---

<sup>6</sup> Muter ve diğerleri, s. 150.

<sup>7</sup> Ahmet Erol, Vergi İncelemesi & Mükellef Hakları, **İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası Yayınları**, Yayın No: 133, İstanbul, 2010, s. 7.

<sup>8</sup> Ergen ve Kılınçkaya, s. 295.

<sup>9</sup> Hande Emiroğlu, **Teori ve Uygulamada Vergi İncelemesinde Mükellef Hakları**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa, 2011, s. 4.

<sup>10</sup> Fazıl Tekin, Ali Çelikkaya, **Vergi Denetimi**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2014, ss. 70- 71.

üzere yasalarla düzenlenmesi gerekir<sup>11</sup>. Aynı zamanda vergi incelemesi ile mükellefin gelirini doğru beyan etmesinin yanı sıra öğretici fonksiyon görevini de üstlenmiş olur. Bu nedenle vergi inceleme sürecinin tam olarak bilinmesi, doğru bir vergi incelemesi için gelir idaresi ile mükellef arasındaki iletişimin gelişmesi sonucuna ulaşılmış olur<sup>12</sup>.

Vergi denetimi kavramını ayrıca, dar ve geniş anlamda vergi denetimi olarak ele almak mümkündür. Dar anlamda vergi denetimi; “mükelleflerin verdiği beyannamelerin incelenerek matrahın, ne ölçüde vergi yasalarına uygun belirlendiğinin saptanmasıdır. Geniş anlamda vergi denetimi ise; beyannamenin dayandığı muhasebe kayıtlarının ve belgelerin ayrıntılı olarak incelenmesi ve bu inceleme sonunda, yürürlükte olan tüm mali mevzuata göre bulunan matrahın, beyannamedeki matrahla karşılaştırılmasıdır. Başka bir deyişle geniş anlamda vergi denetimi, “revizyon, kontrol ve teftişi içeren çok yönlü bir kavram”dır<sup>13</sup>.

Vergi denetimi, kamu hukuku içinde, kamusal denetim kapsamında gerçekleştirilen bir denetimdir. Vergi denetimi yapısı itibariyle bir tür kamusal dış denetimdir. Bir başka deyişle, egemenliği elinde bulunduran devlet, kamu harcamalarını karşılamak üzere kaynak (vergi) veren yurttaşlarının (vergi mükellefi veya vergi sorumlusu), vergisel ödevlerini yerine getirip getirmediğini; hesapların ve kayıtların doğruluğunu yansıtıp yansıtmadığını vergi denetimi yoluyla araştırır. Vergi denetimi, devletin vergi mükelleflerine yönelik denetimidir. Bu anlamda çok etkili bir kamusal yetki, kullanım alanıdır<sup>14</sup>.

Vergi denetimi ile devlet bütçesine aktarılması hedeflenen vergi gelirinin güvenliği teminat altına alınmaya çalışılır. Vergi denetimi ile vergi idaresinin ve aynı zamanda vergi mükelleflerinin, vergi kanunlarına uygun hareket edip etmediklerinin kontrolü sağlanmış olur<sup>15</sup>. Dolayısıyla vergi denetimi ile vergi mükelleflerinin ve aynı zamanda vergi idaresinin, vergi mevzuatına uyması sağlanmış olur. Vergi denetimi sonucunda, mevcut hatalar, vergisel kabahatler ve vergi suçları ortaya çıkarılır. Daha sonra tespit edilen hata ve hilelere yönelik, Hazine ve Maliye Bakanlığının, üretici fiyat endeksi ve yeniden değerlendirme oranındaki değişime bağlı olarak her yıl belirlediği

---

<sup>11</sup> Tahir Erdem, **6009 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler Sonrasında Vergi İncelemesi**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2011, s. 47.

<sup>12</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, **Tüm Yönleriyle Vergi İncelemesi**, Yayın No:50, Ankara, Kasım 2007, s. 4.

<sup>13</sup> Onur Uman, “Vergi Denetiminin Türk Muhasebe Uygulamalarına Etkisi”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:45, 2010, s. 193.

<sup>14</sup> Erol, s. 32.

<sup>15</sup> Erdem, s. 48.

cezalar uygulanır. Şekle ilişkin yanlışlıklar, vergisel kabahatler ve vergi ziyayı için para cezası uygulanırken, vergi kaçakçılığı tespit edilen suçlarda ise hürriyeti bağlayıcı hapis cezası öngörülmüştür.

## 1.2. VERGİ DENETİMİNİN AMAÇLARI

Vergi denetimi ile mükelleflerin, vergi kayıp ve kaçakçılığına sebebiyet vermelerini engellemek amaçlanmaktadır. 1982 Anayasası md.73 ile mükelleflerin ödevleri düzenlenmiş olup bunlara uyum sağlanması beklenmektedir.

Vergi ödevine ilişkin temel ilkeler, 1982 Anayasası'nın "vergi ödevi" başlıklı 73. maddesinde düzenlenmiştir. Bu kapsamda:

- Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür.
- Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.
- Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.

"Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin; muaflık, istisnalar ve indirim oranlarına ilişkin hükümlerinde, kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi Cumhurbaşkanı'na aittir<sup>16</sup>." Dolayısıyla vergi denetiminin temel amacı; devletin sunmuş olduğu tam, yarı kamusal mal ve hizmetleri vergi gelirleriyle finanse etmektir. Ancak bazı vergi mükellefleri veya vergi sorumluları vergiyi ödemeye karşı direnç göstermektedirler. Ortaya çıkan bu direnç, vergi denetimi ile önlenmeye ve vergiye gönüllü uyum sağlanmaya çalışılmaktadır. Kamu hizmetine sunulan tüm kamusal mal ve hizmetlerin önemi mükellefe kavratılarak; vergi bilinci ve kültürü oluşturulabilir. Ayrıca vergi denetimi müessesesi aracılığıyla, oluşacak vergi kayıp ve kaçakçılıklarının da önüne geçmek temel amaç olarak kabul edilir.

Vergi denetimi ile mükelleflerin vergi kanunlarına uygun hareket edip etmedikleri kontrol edilir. Bu kapsamda, Türkiye'de vergi ilişkisi içinde beyan esası temel eksen olmakla birlikte; vergi idaresinin yükümlüyü kontrol etme ve denetlemesi açısından çeşitli unsur ve araçlar öngörülmüştür. Bunlar; yoklama (VUK, md.127-133), bilgi isteme (VUK, md.142-147), muhafaza ve ibraz (VUK, md.253- 256) ile izahat

---

<sup>16</sup> Erdem, ss. 51-52.

isteme ve işyerini gezip görmedir (VUK, md. 257)<sup>17</sup>. Vergi denetimini gerektiren nedenlere bakıldığında; mali, ekonomik, sosyal ve hukuki nedenler olarak karşımıza çıkmaktadır.

Vergi denetimlerinin yetersiz; etkin olmaması, vergiye gönüllü uyum sağlayan vergi mükelleflerinin de zamanla vergi kanunları dışına çıkarak vergi kaybına sebebiyet vermelerine, vergi kaçırmaya eğilimli olan kesimlerin ise doğrudan vergi kaçırmalarına sebebiyet vermektedir. Vergi denetimleri; eksik, fazla veya yanlış beyan edilmiş beyanların, hiç vergi konusu dahi edilmemiş, ancak gelir elde edilen faaliyetlerin tespit edilerek vergilendirilmesi ve vergilerin kanunda belirtilen sürelerde ödenmesi için oldukça önemli bir faaliyettir<sup>18</sup>.

### 1.2.1. Mali Amaçlar

Devletlerin, klasik devlet anlayışından uzaklaşması ile birlikte sunmuş oldukları sosyal, güvenlik, sağlık harcamalarında ciddi oranda artışlar ortaya çıkmıştır. Devletler, ortaya çıkan bu kamu harcamalarının finansmanını sağlamak amacıyla daha fazla kamu gelirine ihtiyaç duymaktadır. İhtiyaç duyulan bu kamu gelirlerini arttırmanın önemli bir yolu, vergi kayıp ve kaçakçılığının önüne geçmektir. Vergi kayıp ve kaçakçılığı nedeni ile zayi olan vergilerin bütçeye aktarılması, bütçe gelirlerinde artış sağlamış olacaktır.

Devletler ihtiyaç duydukları “bu finansmanı en çok vergi gelirleri ile karşıladıkları için, vergi oranlarını arttırarak, vergi tabanını genişleterek ve vergi kaçakçılığını önleyerek gelirlerini arttırmaya” çalışırlar. Bu yöntemler içerisinde en az tepki gören ve devletin en yaygın olarak başvurması gereken yöntem, vergi kayıp ve kaçaklarının ortadan kaldırılmasıdır. Bu şekilde denetlenen mükelleflerden alınan ceza ve vergiler, bütçe finansmanı için ek bir gelir kaynağıdır. Vergi denetimlerinin en önemli etkisi, vergi kayıp ve kaçakçılığına sebebiyet vermeyi düşünen mükelleflerin caydırılmasıdır. Vergi kaçakçılığı ya da vergi kaybına uğratma, diğer mükellefleri de olumsuz etkileyeceği için vergi denetimi, vergi kaybını önlemede oldukça önemlidir<sup>19</sup>. Tahakkuk eden vergi ile tahsil edilen vergi arasındaki fark, vergi denetimi ile en aza indirilmeye çalışılır.

---

<sup>17</sup> Erdem, s. 55.

<sup>18</sup> Fatih Yardımcıoğlu ve Serdar Dumlupınar, “Vergi Denetimlerinin Kayıt Dışı Ekonomi Üzerine Etkisi: Trabzon İli Örneği”, **Maliye Araştırmaları Dergisi**, Cilt:1, Sayı:1, Yıl:1, s. 4.

<sup>19</sup> Cihan Mert, **Bilgisayar İnternet Teknolojisinin Vergi Denetimi Üzerine Etkisi**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Aydın, 2009, s. 6.

Vergi denetimi ile devletin gerçekleştirdiği kamu harcamalarının finansmanı amaçlanmaktadır. Aynı zamanda vergi mükelleflerinin vergi kanunlarına uymaları ve bununla birlikte vergi gelirlerinde bir artış sağlanması da hedeflenmektedir<sup>20</sup>. Vergi tahsilatında artış sağlamanın en önemli yolu; vergileri tabana yayma ve vergiye gönüllü uyumu sağlamaktan geçer. Hazine ve Maliye Bakanlığının yürüteceği projelerle vergiye gönüllü uyum sağlanmaya çalışılmalı, mükellefe rağmen değil; mükellef ile birlikte vergi tahsilatının yapılabilmesi hedeflenmelidir.

### 1.2.2. Sosyal Amaçlar

“Günümüzde vergi, ekonomik ve mali fonksiyonu yanında önemli bir sosyal fonksiyon da göstermektedir. Günümüzde serbest piyasa ekonomisinin sağladığı avantaj; kalkınma, istikrar, gelir dağılımı ve kaynak kullanımı gibi hedeflerin kamu yararı ile bağdaştırılması avantajı ile uyumlaştırılarak, bir arada ele alınmaya ve gerçekleştirilmeye çalışılmaktadır. Ekonomik ve sosyal refah hedefi gözetken bu yaklaşım, “sosyal piyasa ekonomisi” işleyişini ifade etmektedir. Bu açıdan bakıldığında, bütün faaliyet ve hareketlerin sosyalleştirilmesi gibi bir durum ortaya çıkmaktadır. Bu amaç için vergi de kullanılacağına göre, verginin sosyal fonksiyonu geniş kapsamı içinde bütün bu amaçları gözetken bir nitelik kazanmaktadır<sup>21</sup>.”

Sosyal ve ekonomik refahın istenilen düzeyde olabilmesi için bir ekonomideki herkesin belli bir gelir düzeyinde olması gerekmektedir. Vergi oranları, sahip oldukları özellikler sayesinde gelir dağılımının dengeli ve adaletli olarak gerçekleştirilmesini sağlamaktadır. Vergi denetim faaliyetleri ile vergi kaçırma amacına sahip mükellefler engellenmiş olur. Dolayısıyla vergi kayıp ve kaçakları önlenmiş olacağı için vergilemede sosyal adalet sağlanmış olacaktır. Daha çok kazanç elde eden mükellefler ile az kazanç elde eden mükellefler arasında adaletli vergileme sağlanmış olur<sup>22</sup>.

### 1.2.3. Hukuki Amaçlar

1982 Anayasası’nda düzenlenmiş olan vergi kanunlarına, vergi mükellef veya sorumluları tarafından uyulup uyulmadığının tespit edilebilmesi için vergi denetim kurulu tarafından vergi denetiminin yapılması gerekir.

---

<sup>20</sup> İbrahim Attila Acar ve Mehmet Emin Merter, “Türkiye’de 1990 Sonrası Dönemde Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu”, **Maliye Dergisi**, Sayı:147, 2004, s. 21.

<sup>21</sup> Verginin Fonksiyonları, [https://www.ekodialog.com/kamu\\_maliyesi/verginin\\_fonksiyonlari.html](https://www.ekodialog.com/kamu_maliyesi/verginin_fonksiyonlari.html) (21.10.2015).

<sup>22</sup> Vergi Denetmenleri Derneği, **Kamu Giderlerinin Finansmanı Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Denetimi**, Sayı:167, No:14, 2007, Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayınları Serisi, s. 20.

Vergi denetiminin bir diğerk amacı; vergi, resim, harç, şerefiye vb. parafiskal gelirlerin en kısa zamanda eksiksiz olarak ve Olivera- Tanzi etkisine uğramadan devlet bütçesine aktarılmasını sağlamaktır. Vergi vb. mali yükümlölükler 1982 Anayasası'nda belirtildiğı üzere kanunla konulup kanunla kaldırılır ve kanunla değıştirilir; kanunlarda belirtilen usullerde tahsil edilir. Bu durum, vergi denetiminin hukuki dayanağı oluşturur. Ayrıca vergi denetiminin ne zaman, nasıl yapılacağı, vergi denetiminde riayet edilen usullerin neler olduğı önceden vergi kanunlarında açıkça belirtilmiştir. Dolayısıyla gerek vergi mükellefleri gerekse de vergi denetimi görevi ile yetkili kılınmış denetim elemanlarının belirtilen kanunlara uymaları gerekmektedir<sup>23</sup>.

Yukarıda da değinildiğı üzere vergi denetiminin hukukilik amacı, 1982 Anayasası'nın 73. maddesinde açıklandığı üzere vergi, resim, harçlara ilişkin mali yükümlölükler kanunla konulur ve değıştirilir şeklinde hükme bağlanmıştır. Vergi denetiminin hukuki amacı ise, kanunlarla konulmuş olan kurallara vergi sorumluları veya mükellefleri tarafından uyulup uyulmadığını kontrol etmektir.

Vergi mevzuatlarının karmaşık olması veya çok sık değışiyor olması; vergi mükelleflerinin isteyerek veya istenmeden de olsa mevzuata uymadan hareket etmelerine sebebiyet vermektedir. Bu durumun önüne geçebilmek için vergi kanunlarının, her mükellef tarafından anlaşılabilceğı gibi sade, uygulanabilir olması gerekmektedir. Vergi kanunlarının karmaşık olması; konunun uzmanlarının ya da söz konusu olabilecek vergi uyuşmazlıkları esnasında da yargı organlarının, konuyu çözüme kavuşturmalarında olumuz bir etki yaratmaktadır. Vergi kanunları basitleştirilmeli ve çağın gereklerine uygun olmalı; gerek görüldüğünde güncellenmelidir. Aksi takdirde düşük miktardaki bir beyan farkını tespit edip ortaya çıkarmak ve cezalandırmak zorlaşmaktadır<sup>24</sup>.

“Vergi mevzuatında çok sık yapılan değışiklikler nedeniyle konunun uzmanları dahi mevzuata bakmadan konuşamaz hale gelmişlerdir. Yapılan değışikliklere örnek vermek gerekirse; KDV yürütme maddesi dâhil olmak üzere 6 maddeden oluşurken, uygulamaya ilişkin olarak yayımlanan tebliğ sayısı 91'dir. Buna benzer örnekleri çoğaltmak mümkündür. Bu kadar sıklıkla değışen vergi mevzuatı, bir yandan denetim birimlerinin özellikle de mükelleflerin işini zorlaştırmaktadır<sup>25</sup>.”

<sup>23</sup> Burak Alihan Tecim, **Kayıt Dışı Ekonomide Vergi Denetiminin Rolü**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2008, s. 60.

<sup>24</sup> Burcu Gediz Oral, “Mali Yolsuzlukla Mücadele Stratejileri: Türk Vergi Sistemi”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt:16, Sayı:3, 2011, s. 406.

<sup>25</sup> Acar ve Merter, ss. 8- 9.

#### **1.2.4. Ekonomik Amaçlar**

Vergi denetiminin ekonomik amacı; devletin, sosyal adaleti sağlama, gelir dağılımını adaletli bir şekilde gerçekleştirme, dengeli kalkınma ve ekonomik büyümeyi sağlamak için etkin, vergi kayıp ve kaçaklarını önleyecek bir vergi sistemini oluşturmaktır. Devletin, tüm bu faaliyetlerin gerçekleştirilmesi için kayıt dışı ekonomi ile mücadele etmesi gerekir. Kayıt dışı faaliyetler sonucu vergilendirme dışı kalan gelirler, haksız rekabete neden olmakta ve vergiye gönüllü uyum sağlayan mükellefler üzerindeki vergi yükünü de arttırmaktadır.

Vergi kayıp ve kaçakçılığı nedeni ile devlet hazinesine aktarılması öngörülen vergi hasılatının elde edilememesi sonucu hükümetler, emisyon ve borçlanma gibi yollara başvurmak zorunda kalmaktadırlar. Borçlanma sonucunda bütçe açıkları, hatta ikiz açıklar; emisyon sonucunda ise enflasyon veya ekonomik resesyon durumları yaşanabilmektedir. Bu tür nedenlerden dolayı, vergi denetiminin ekonomik istikrarsızlıklara yol açmaması için vergi kaçaklarının önlenmesi gerekmektedir<sup>26</sup>. Dolayısıyla vergi kayıp ve kaçakçılığının neden olabileceği bütçe açıkları; hükümeti vergi oranlarını veya vergi denetimi sayılarını arttırmaya yöneltebilir. Bunun sonucunda, sürekli denetlenen mükelleflerin ekonomik faaliyetlerinin engellenmesine neden olabilir.

### **1.3. VERGİ DENETİMİNİN ÖZELLİKLERİ**

Vergi denetiminin çok sayıda özelliği olmakla birlikte başlıca özelliklerini sıralamak gerekirse; hukukilik, tarafsızlık, yaptırım, dış denetim ve hesap denetimidir.

#### **1.3.1. Hukukilik**

Vergi denetimi, kanuni yetkilere dayanılarak yapılır. Türkiye Anayasası ve diğer kanunlarda vergi, resim, harç ve benzeri diğer mali sorumlulukların konulması, değiştirilmesi, kaldırılması ve uygulamasının nasıl yapılması gerektiği hakkında düzenlemeler yapılmıştır. Verginin yasal bir yetkiye dayanması, kanunlarda belirtilen esas ve usuller çerçevesinde uygulamaya konulması, mali ve cezai sonuçlar içermesi vergi denetiminin hukuki özelliğinin göstergesidir<sup>27</sup>.

---

<sup>26</sup> Ayşe Şaan, **Türkiye’de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Denetiminin Etkinliği**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne, Mayıs 2008, s. 41.

<sup>27</sup> Tecim, s. 61.

Vergi alanında devletin yurttaşı denetlerken çok duyarlı, çok özenli ve hukuka uygun olarak davranması gerekir. Çağdaş hukuk devletinde verilmemiş yetki kullanılamaz. Görevin, yetkinin veya unvanın ne olduğuna bakılmaksızın; hukukun tanımadığı bir yetki, çağdaş hukuk devleti normları benimsenmiş bir ülkede kullanılamaz. Böylesine bir keyfilik ve lüks kimseye tanınmamıştır. Çağdaş hukuk devletinde, vergi alanında ve özellikle de çok hassas bir süreç olan vergi denetiminde, hukuken olmayan yetki ya da yetkiler kullanılamamaktadır<sup>28</sup>.

Çağdaş ve demokratik bir hukuk devletinde hukukun vermediği yetkilerin kullanılması, özellikle vergi hukuku alanında verilen yetkilerin dışına çıkılması ya da vergi denetiminde hukuk normlarına uyulmaması; yurttaş nezdinde devlete olan güveni onarılmayacak biçimde sarsmaktadır. Bu sarsıntı, çağdaş ve demokratik hukuk devleti açısından taşınamaz sonuçlara yol açar. Vergi denetiminde, belirtilmiş olan hukuk kuralları dışında kurallar belirlenip uygulanamaz. Bir hukuk devletinde denetim kavramı, her alanda olduğu gibi vergi alanında da önemli bir noktadır<sup>29</sup>.

### **1.3.2. Tarafsızlık**

Vergi kanunlarının tarafsız olduğu ölçütte, mükelleflerin ekonomik bağımsızlıkları korunmuş olmakta ve mükellefler de bu sayede ekonomik faaliyetlerini sürdürmektedirler. Ancak vergi sisteminin karmaşıklığı, sorunlar teşkil edip tarafsızlık ilkesinin ihlaline de yol açmaktadır.

Vergilendirme sürecinin amacı sadece bütçeye gelir sağlamak olmamalıdır. Mükellefler ve kamu açısından adaletli olmalı; vergi kanunları tarafsız bir şekilde uygulanmalıdır. Mükelleften fazla tahsil edilmiş olan vergi gelirlerinin iadesi ve vergi borçlarının terkinde kolaylıklar sağlanmalıdır<sup>30</sup>. Vergi denetimini gerçekleştirmekle yetkili vergi inceleme elemanları, mükellef veya kamu lehine ya da aleyhine değil; mevcut kanunun doğru bir şekilde tarafsız olarak uygulayıcısı olmalıdır.

Vergi sisteminin karmaşıklığı, vergi yetkilileri içerisindeki yolsuzluk için çok önemli bir faktör olabilmektedir. Vergi müfettişleri, zorla rüşvet almak için açık olmayan mevzuat, kurallar ve prosedürleri suistimal ederek, sahip oldukları takdir

---

<sup>28</sup> Erol, s. 27.

<sup>29</sup> Erol, s. 28.

<sup>30</sup> Tecim, s. 62.

yetkisini kötüye kullanabilmektedir. Vergi kaçıran mükellefler de ortaya çıkarılmaları söz konusu olduğunda rüşvet verebilmektedir<sup>31</sup>.

### 1.3.3. Yaptırım

Devlet, egemenlik gücüne dayanarak mükelleflerden bazı ödevleri yerine getirmelerini, vergi kanunlarında belirtilen hükümlere uymalarını istemektedir. Mükellefler, kanunlarda belirtilen görevleri yerine getirmedikleri takdirde çeşitli yaptırımlara maruz kalmaktadırlar<sup>32</sup>. Vergi mükellef ve vergi sorumlularının, vergi kanunlarınca konulmuş olan kurallara uymaları beklenir. Söz konusu kurallara uyulmadığı takdirde çeşitli müeyyidelerle karşılaşılır.

VUK' ta belirtilen hükümlere uyulmadığı takdirde, mükelleflerin tekrar benzer hata ve hileleri gerçekleştirmelerini önlemek amacıyla çeşitli vergi cezaları öngörülmüştür. Temel amaç; vergi kayıp ve kaçakçılığında caydırıcı önlemler almaktır. Uygulanan yaptırımlar; vergi kabahatlerinde adli para cezası olarak uygulanırken, vergi kaçakçılığında ise hürriyeti bağlayıcı hapis cezası olarak uygulanmaktadır.

### 1.3.4. Bağımsız Dış Denetim

Dış denetim; denetim faaliyetlerini gerçekleştirme yetkisine sahip olanların, işletmeye bağlı olmamasından dolayı bağımsız dış denetim olarak adlandırılabilir. Bağımsız dış denetim; işletmeye bağlı olmayan serbest muhasebeci mali müşavirler (SMMM), yeminli mali müşavirler (YMM) tarafından gerçekleştirilen vergi inceleme faaliyetlerini ifade eder.

Bağımsız denetim, bir işletmenin mali tablolarının ve finansal bilgilerinin önceden belirlenmiş olan kriterlere uygunluğunun incelenmesidir. Muhasebe yöntem ve kayıtlarında yapılmış olan birçok hata veya hile olabilir. Bu hata ve hileler, mevcut yolsuzlukları saklamak; işletmenin ortak veya kredi verenlerine, gerçekleşmemiş mali nitelikteki bir durumu gerçekleştirmiş gibi göstermek ya da gerçekleşen bir durumu gizleyerek yatırımcıların kararlarında olumsuz etki yaratmamak amacıyla yapılmış olabilmektedir<sup>33</sup>.

---

<sup>31</sup> Burcu Gediz Oral, Ferhan Sayın, “Mali Yolsuzluğun Yansımaları: Türkiye İçin Eş Bütünleşme Analizi”, **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Kitabı**, İstanbul, 52. Seri, 2009, s. 148.

<sup>32</sup> Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku Temel Kavramlar İlkeler ve Kurumlar**, 11. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ekim 1999, Ankara, s. 35.

<sup>33</sup> Murat Erdoğan, “Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği”, **Doğuş Üniversitesi Dergisi**, Sayı:5, 2002, s. 55.

‘Serbest Muhasebecilik (SM), SMMM ve YMM Kanunu’ adını; ‘SMMM ve YMM Kanunu’ olarak değiştiren, serbest muhasebeciliği kaldırarak bu unvanı alanlara “serbest muhasebeci mali müşavirliğe” geçiş hakkı tanıyan yasa, Resmi Gazete’nin 31 Temmuz 2008 tarihli sayısında yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Yasa ile “SMMM ve YMM Kanunu” metninden, ‘Serbest Muhasebecilik’ ibaresi çıkarılmıştır<sup>34</sup>.

“3568 sayılı SM, SMMM ve YMM Kanunu’nun 2. maddesinde; gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin mali tablolarının denetimi yapma yetkisi, serbest muhasebeci mali müşavirlere ve yeminli mali müşavirlere verilmiştir. Ayrıca anılan Kanun’un 12. maddesi yeminli mali müşavirlere; gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs veya işletmelerinin mali tablolarının veya beyannamelerinin mevzuat hükümlerine, muhasebe ilkeleri ve standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik etme yetkisi vermiştir. SMMM ve YMM, Kanun’un 2. maddesinde belirtilen işleri yaparken, faaliyet denetimi ve uygunluk denetimini de yürütebilirler. Ancak bağımsız denetçi olarak asıl fonksiyonları, mali tabloların denetimidir. Bağımsız denetim denilince, bu kişiler tarafından yapılan mali tabloların denetimi anlaşılır<sup>35</sup>.” VDK tarafından yetkili kılınmış vergi inceleme elemanlarınca yapılan vergi denetimi de dış denetim olarak nitelendirilebilir; ancak devlete bağlı olduğu için bağımsız dış denetim değildir<sup>36</sup>.”

#### 1.4. VERGİ DENETİMİNİN FONKSİYONLARI

Vergi denetimi, çağdaş vergicilik yapan ülkelerde kamunun elindeki en güçlü kamusal dış denetim tekniğidir. Bu denetim, etkin ve hukuki kullanıldığında vergi kaçırmayı önleyen inanılmaz ürkütücü, caydırıcı bir yasal silahtır. Yerli yersiz kullanılmaması, kullanırken gerekliliğinin hukuki olarak kesin ve tartışmasız olması ve aşırı bir özenle kullanılması zorunludur. Aksi takdirde, devlet ile yurttaş arasındaki kutsal güven sözleşmesi onarılamayacak biçimde yara alır. Ayrıca vergi inceleme silahının etkisini, gücünü ve hissedilen caydırıcılık sihrini ortadan kaldıracak hoyratlıkta ve sıklıkta kullanılmaması gerekmektedir<sup>37</sup>.

<sup>34</sup> Serbest Muhasebecilik Mesleği Resmen Bitti, [http://www.cagdaskirsehir.com/HD158296\\_serbest-muhasebecilik-resmen-bitti.html](http://www.cagdaskirsehir.com/HD158296_serbest-muhasebecilik-resmen-bitti.html), (26.10.2015).

<sup>35</sup> Nail Şanlı, Vergi Denetimi Karşısında Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Mesleği, [https://www.google.com.tr/?gws\\_rd=ssl#q=nail+sanli%C4%B1+vergi+denetimi+kar%C5%9F%C4%B1s%C4%B1nd](https://www.google.com.tr/?gws_rd=ssl#q=nail+sanli%C4%B1+vergi+denetimi+kar%C5%9F%C4%B1s%C4%B1nd), (26.10.2015).

<sup>36</sup> Tecim, s. 63.

<sup>37</sup> Erol, s. 33.

VUK, md. 134/12’de vergi incelemesinden maksat; ‘ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak’ olduğu açıkça belirtilmiştir. Bu hüküm, vergi denetiminin en etkin müessesesi olarak vergi incelemesine çok önemli bazı işlevler yüklemiştir<sup>38</sup>.

Yapılan vergi denetimi ile yükümlülüklerini yerine getirmeyen vergi sorumlu veya mükellefleri cezai yaptırıma tabi tutulabilmektedir. Vergi denetiminin işlevleri; araştırma, önleme ve düzeltme olarak sınıflandırılır. Günümüzde, etkin bir vergi denetiminin olabilmesi için mükellef odaklı; vergiye gönüllü uyumu hedefleyen bir vergileme sisteminin olması gerekir. Gelir İdaresi ile mükellef arasında işbirliği sağlanmalıdır. Yapılan vergi denetimleri ile verginin araştırıcı, bulucu, önleyici ve eğitici fonksiyonları da gerçekleştirilir.

#### **1.4.1. Araştırma Fonksiyonu**

Araştırma fonksiyonu, mükelleflerin gerçekleştirmiş oldukları hata veya hileleri araştırır ve belirler. Saptanan hatalar tespit edildikten sonra, yapılan hataların tekrarlanmaması için vergi kanunlarında belirtilen vergi cezaları uygulanır<sup>39</sup>. Uygulanan bu cezalar ile vergi hasılatını azaltacak vergisel hata ve yanlışlarda caydırıcılık amaçlanır.

Mükellefin nezdinde ve gıyabında yapılan incelemenin temel hedefi, inceleme konusunu oluşturan ve vergiyi doğuran olayın gerçek yapısını öğrenmektir. Verginin konusuna ilişkin objektif delillere ulaşılmalıdır. VUK, md. 3’de belirtildiği üzere; serbest delil sistemiyle vergilendirmeyi doğuran eylemin, yemin hariç, her türlü delil ile iddia edilebileceği belirtilmiştir. Fakat vergiyi doğuran olayla ilgisi tabi ve açık olmayan kişilerin ifadelerinin ise, şahit ifadesi olarak nitelik taşımayacağı da belirtilmiştir<sup>40</sup>.

#### **1.4.2. Önleme Fonksiyonu**

Araştırma fonksiyonunda, yapılan vergi kabahatleri tespit edilip cezalandırma yoluna gidilirken; önleme fonksiyonunda ise amaç, mükelleflerin vergi kayıp ve kaçakçılığa sebebiyet veren hata ve yanlışlardan uzak durmasını sağlamaktır. Mükelleflerin bilerek yapabilecekleri hata ve hilelerin önüne geçmek hedeflenir.

---

<sup>38</sup> Sevil Şin, **Avrupa Birliği ve Türkiye’de Vergi Yapısı Denetimi ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları**, İstanbul Ticaret Odası Yayını, Yayın No:17, 2005, s. 85.

<sup>39</sup> Şin, s. 87.

<sup>40</sup> Erdem, s. 102.

Önleme fonksiyonunun gerçekleştirilebilmesi için mükelleflerin sık sık denetlenmeleri gerekir. Tarh zaman aşımı süresi içerisinde tüm mükelleflerin, faaliyet alanları önemli olmaksızın, inceleme olasılıklarının yüksek olması gerekmektedir. Mükelleflerin, tarh zaman aşımı süresi içerisinde birden çok kez denetleneceklerini bilmeleri, gerçek beyanlarda bulunmalarını sağlayacaktır. Aksi takdirde yaptırımlarla karşılaşacaklarını bilirler. Bu nedenle; bildirim esasına dayanan vergi sistemimizde, mükelleflerin sık denetlenmesi ile vergi denetiminin, vergi kayıp ve kaçagını önleme fonksiyonu o derece sağlanmış olmaktadır. Vergi denetiminin sık gerçekleştirilebilmesi için mevcut olan denetim elemanı sayısının mükellef sayısı ile ilişkili olması gerekir. Vergi inceleme elemanı sayısının yeterli düzeyde olmadığı bir ekonomide, etkin vergi incelemelerinden de bahsedilemez<sup>41</sup>.

“Vergi, üretilen mal ve hizmetler içerisinde önemli bir maliyet unsurudur. Faaliyetlerine kayıtlı bir şekilde devam ederek vergisini ödeyen mükellefler, ciddi bir vergi maliyetiyle karşı karşıya kalırken; kayıt dışı faaliyet gösterenler ise, bu ciddi maliyetten kurtulmuş bir şekilde üretim yapmaktadırlar. Dolayısıyla, kayıt dışı kalan mükellefin, çok ciddi bir avantaj elde ederek rekabet gücü artmaktadır. Bunun aksine; vergi maliyetlerine katlanmak zorunda kalan kayıtlı mükellefin ise, rekabet gücü azalmaktadır<sup>42</sup>.” Vergi denetim sayısı ve etkinliği arttıkça; vergi mükellef ve sorumlularının da denetlenecekleri bilincini arttıracak için vergi denetimi ile önleyici fonksiyon sağlanmış olacaktır.

Etkin ve önleyici vergi denetiminin yanı sıra, vergi inceleme faaliyetlerinin bütçeye gider olarak yansması ve bir maliyet unsuru oluşturması nedeniyle; bir vergi sisteminde mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun sağlanabilmesi, verginin tabana yayılarak tüm mükelleflerden tahsil edilmesi gerekmektedir.

#### **1.4.3. Düzeltme Fonksiyonu**

Vergi incelemesi sırasında mükelleflerin çeşitli hakları vardır. Vergi incelemesi ile birlikte mükelleflerin de eğitilmesi, düzeltici fonksiyonu oluşturur. İnceleme elemanları, mükelleflerin yapmış oldukları hataların neler olduğunu, hataların düzeltilme yollarını gösterir ve hataların tekrarlanmaması için önerilerde bulunurlar. Bu da, vergi denetiminin düzeltici fonksiyonunu oluşturmaktadır. Dolayısıyla vergi

---

<sup>41</sup> Şin, s. 88.

<sup>42</sup> Cemil Rakıcı, “Vergi Denetiminin Yeni Yapısı ve Denetimin Kayıt Dışılığı Önleme Fonksiyonu”, *Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt:7, Sayı:14, 2011, s. 356.

mükelleflerinin, her vergi denetimi sonrasında yapmış oldukları hataların tekrarlanmaması için vergi inceleme elemanlarından doğru olanı öğrenmeleri gerekir.

Vergi incelemesi etkileri itibari ile birçok farklı fonksiyonun gerçekleşmesini sağlamaktadır. Düzeltme fonksiyonunda amaç; mükelleflerin bilmeyerek, yanlış anlamış oldukları veya anlamadan gerçekleştirdikleri hataları düzeltmektir. Mükellefe yapmış oldukları hatalar gösterilerek düzeltilir ve olması gereken doğru sonuçları anlaması sağlanır. Bu sayede mükellefler farkına varmadan gerçekleştirmiş oldukları hataların tekrarlanmaması konusunda tecrübe kazanmış olacaklardır. Ayrıca mükellefler, bundan sonraki beyan dönemlerinde daha çok dikkat ederek doğru beyan çabası göstereceklerdir. Böylece vergiye gönüllü uyum sağlama konusunda başarı elde edilmiş olunur. Düzeltme fonksiyonu sayesinde vergi denetimine de etkinlik sağlanmış olmaktadır<sup>43</sup>.

“Uzmanlık gerektiren teknik bir süreç olması nedeniyle incelemenin her aşamasında, mükellefe yeterli düzeyde bilgi ve açıklama yapılarak konuyu anlaması sağlanmalı ve meslek mensubu, avukat ya da yasal temsilci bulundurmasına olanak tanınmalıdır. Ayrıca açıklama, itiraz ve savunma imkânı verilerek incelemeye ilişkin olarak dile getirilen görüş ve itirazlar da inceleme tutanağına aktarılmalıdır<sup>44</sup>.” Düzeltme fonksiyonu aracılığıyla vergi inceleme elemanları, mükellefin yapmış olduğu hata ve hileleri göstererek uyarırlar. Vergi inceleme elemanları, verginin kutsal bir değer olduğunu mükelleflere anlatarak aynı zamanda vergi kültür ve bilincinin önemine de değinmiş olurlar.

Düzeltme fonksiyonu temel olarak mükellefi cezalandırmayı hedef almaz. Çünkü cezalandırma amacı güden vergi sistemlerinde mükellefler, sadece denetlendikleri anda kayıt dışı ekonomiden uzaklaşmış olurlar. Denetim faaliyetlerinin olmadığı dönemlerde mükellefler, yanıltıcı beyanlar ile gelirlerinin büyük bir kısmını vergi dışı tutabilirler. Bu durum, vergi hasılatlarının bütçe içindeki payının azalmasına neden olur. Buna karşın hükümetler, vergi oranlarını arttırarak veya yeni vergiler koyarak vergi gelirlerini arttırmaya çalışabilirler. Ancak vergi oranlarının artışı veya yeni vergilerin konulması, vergi bilincine sahip olan mükelleflerin geri çekilmelerine neden olacaktır. Dolayısıyla mükelleflere vergi kültürü ve bilincini aşmak;

---

<sup>43</sup> Erdem, s. 56.

<sup>44</sup> Erdem, s. 348.

mükelleflerin doğru beyanda bulunmalarını sağlayacaktır. Bu sayede topluma faydalı bireyler kazandırılmış olmaktadır<sup>45</sup>.

Vergi incelemesi esnasında inceleme yetkisine sahip olan denetim elemanlarınca, mükelleflerin yapmış oldukları hatalar kendilerine gösterilerek mükelleflerin sebep olabileceği vergi kayıp ve kaçaklarından uzak durmaları sağlanır. Vergi mükellefleri ile vergi denetim elemanları arasındaki bu eğitici fonksiyon sayesinde vergiye gönüllü uyum sağlanmaya çalışılır.

## **1.5. TÜRK VERGİ HUKUKU'NDA VERGİ DENETİMİNİ GERÇEKLEŞTİRME BİÇİMLERİ**

Birçok vergi sisteminde olduğu gibi Türk Vergi Sisteminde de beyan esası geçerlidir. Mükellefler düzenlemiş oldukları beyannameler ile ödeyecekleri vergi miktarını tarh ederek vergi dairesine bildirirler. Her ne kadar vergiye gönüllü uyum sağlanmaya çalışılsa da, mükelleflerin kanunlarda belirtilen kurallara uyarak beyanname verip vermediklerini tespit etmek için vergi denetim faaliyetinin gerçekleştirilmesi gerekir.

Gelir üzerinden alınan vergilerde beyan usulü ülkemizde oldukça önemlidir. Mükellefler, kârlarını arttırma amacı güderek belli bir faaliyet döneminde elde etmiş oldukları gelirlerinin bir kısmını, beyannamede belirtmek yerine çeşitli yöntemlerle gizleme yolunu seçmektedirler. Beyan dışı bırakılan bu gelirlerin bir kısmı hukuk tarafından korunurken, bir kısmının ise beyan edilmesi oldukça önemlidir. Bu noktada en önemli görevlerinden bir tanesi, beyan dışı bırakılan bu gelirleri tespit etmek olan vergi idaresi; yoklama, vergi incelemesi, arama ve bilgi toplama gibi farklı yöntemlerle mükellefler tarafından beyan edilen gelirin doğruluğunu tespit etme yoluna gitmektedir<sup>46</sup>.

VUK' ta ise vergi denetim yolları; “yoklama, arama, bilgi toplama ve vergi incelemesi olarak sayılmıştır. Bu müesseselerle ilgili düzenlemeler adı geçen Kanun'un 127 ile 152. maddeleri arasında yer almaktadır<sup>47</sup>.”

<sup>45</sup> İbrahim Halil Sugözü, **Kayıt Dışı Ekonomi ve Türkiye Kayıt Dışı Ekonomi Vergi Politikaları ve Önlemler**, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, Haziran 2010, s. 101.

<sup>46</sup> Abdullah Karaboyacı, “Vergi Denetimi Açısından Beyan Edilen Gelirin Doğruluğunun Tespit Yöntemleri”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı:115, 2014, s. 212.

<sup>47</sup> Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, 31. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013, s. 101.

### 1.5.1. Vergi İnceleme Süreci

Türkiye’de Vergi Denetimi ve İnceleme Sürecine İlişkin Usul ve Esaslar, VUK’ un ilgili ilk kitabını teşkil eden vergilendirmenin “yoklama ve inceleme” başlıklı 7. kitabında açıklanmıştır. Bu kısımda, vergi denetiminin amaçlarının neler olduğu; “yoklama” (md. 127-133), “vergi incelemesi” (md. 134- 141), “arama” (md. 142- 147), “bilgi toplama” ( md. 148- 152) maddelerinde ayrıntılı bölümler halinde yer verilmiştir<sup>48</sup>.

Yukarıda da değinmiş olduğumuz üzere vergi idaresi mükellefi denetlemek amacıyla; yoklama, vergi incelemesi, arama ve bilgi toplama yöntemlerini kullanmaktadır. Bu yöntemlerin kendine ait farklı özellikleri mevcut olup bir yöntemden alınan başarı, diğer yöntemi de büyük ölçüde etkilemektedir. Bu yöntemler asıl olarak birbiriyle koordineli olarak kullanıldığında istenilen amaca ulaşılır<sup>49</sup>.

### 1.5.2. Vergi Denetiminde Yoklama

Yoklama müessesesi, VUK’ un ilgili 127 ila 133. maddelerinde açıkça düzenlenmiştir. Yoklamanın amacı; mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili olarak kayıtları, olayları, mevzuları inceleyerek, tespit etmektir.

“Uygulamada her zaman olaylar vergi kanunlarında belirtildiği gibi cereyan etmemektedir. Mükelleflerce, kendilerine mükellefiyet yükleyecek bazı olaylar bildirilmemekte ya da eksik bildirilmektedir. Örneğin; ilk kez ticari faaliyete başlayan kişi, işe başladığını vergi dairesine bildirmemektedir. Yanında çalıştırdığı personel hakkında bilgi vermemektedir. Mükellefin, götürülük şartlarını taşıyıp taşımadığı, vergiden muaf olup olmadığı hakkında sağlıklı bilgiler edinilememektedir. Bu takdirde vergi idaresi, bizzat kendisi mükellefiyete ilişkin bu maddi olayları saptamaya çalışmaktadır ki; buna, yoklama denilmektedir<sup>50</sup>.” Yoklama müessesesinde amaç, sadece mükellefin işe başlama veya iş değişikliği ile ilgili bilgilerini tespit etmekle sınırlı değildir. Yoklama ile mükellefiyetini onaylatmamış mükellefleri veya beyan dışı bırakılmış olan vergi konularını ortaya çıkarmak da amaç edinilmiştir. Dolayısıyla vergi dışı bırakılmış vergi konularının ve mükellefiyeti tesis ettirmemiş mükelleflerin, vergilendirme sürecine kazandırılması vergi gelirlerinin artışını da sağlayacaktır. Ayrıca yoklama müessesesi ile vergi konusunu oluşturan, ancak gizlenmiş olup

<sup>48</sup> Erdem, s. 73.

<sup>49</sup> Karaboyacı, s. 213.

<sup>50</sup> Kırbaş, s. 164.

vergilendirilmeyen kaynakların ortaya çıkarılması; vergi kaçakçılığı, peçeleme, muvazaa (danışıklık) yöntemleri başta olmak üzere çeşitli yöntemler kullanarak vergi gelirlerinin azalmasına sebebiyet veren mükellefler de tespit edilmiş olunur. Bu sayede, ticari faaliyetlerde haksız rekabetin önlenmesi ve sosyal adaletin elde edilmesi amaçlanır<sup>51</sup>.

VUK' un yoklama müessesesi ile ilgili 127. maddesinde, yoklamanın tanım ve amaçları açıkça belirtilmiştir;

“Yoklamada maksat ve yetki, VUK, md. 127 (3239 sayılı Kanun, md. 12 ile değişen madde); yoklamadan maksat; mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir. Yoklamaya yetkili memurlar, ayrıca vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili olarak;

➤ Gümrük, Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenmiş usuller dahilinde, özel yetki verilmiş olmak kaydıyla günlük hasılatı tespit etmek,

➤ 3100 sayılı Kanun kapsamına girip ödeme kaydedici 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 olan defterlerin iş yerlerinde bulundurulup bulundurulmadığını, tasdikli olup olmadığını, usulüne göre kayıt yapılıp yapılmadığını; vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi icap eden belgelerin usulüne göre düzenlenip düzenlenmediği ve kullanılıp kullanılmadığını; faturasız mal bulunup bulunmadığını; levha asma veya kullanma mecburiyetine uyulup uyulmadığını tespit etmek. Ayrıca kanuni belge ve defterler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden defter, belge ve delillerin tespit edilmesi halinde bunları almak,

➤ Nakil vasıtalarını; Gümrük, Hazine ve Maliye Bakanlığının belirleyeceği özel işaretle durdurmak ve taşıtta bulundurulması icap eden taşıt pulu, yolcu listesi, fatura veya sevk irsaliyesi, yolcu bileti ile taşıma irsaliyelerinin muhtevası ile taşınan yolcu ve malların miktar ve mahiyetlerini ölçmek, tartmak 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

---

<sup>51</sup> Ergen ve Kılınçkaya, s. 284.

olması halinde derhal; diğer mallar ise üç ay sonra Gümrük, Hazine ve Maliye Bakanlığının belirlediği esaslara göre tasfiye olunur.) yetkisine haizdirler<sup>52</sup>.”

213 sayılı VUK’ un, yoklama müessesesi ve inceleme başlıklı bölümünde yer alan md.128’de ise, vergi denetiminde yoklama yapmaya yetkili olanlar açıkça belirtilmiştir. Yoklama yapmaya yetkileri olanlar; vergi dairesi müdürleri, yoklama memurları, vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar ve gelir uzmanlarıdır<sup>53</sup>. Yoklama yapmakla görevlendirilmiş olan görevliler, yoklamaya başlamadan önce kendilerinden istenmese dahi fotoğraflı resmi kimliklerini göstermek zorundadırlar.

Yoklamada esas olan, defter ve belgelerin yasalara uygun olarak tutulmaması, işyerinde bulunmaması ve diğer maddi yükümlülükler aykırı bir biçimde hareket edilmesi gibi usulsüzlük cezası gerektiren fiillerin ortaya çıkarılmasıdır. Genellikle günlük olarak yapılması gereken, usule ve şekle yönelik işlemleri içeren bir denetim şeklidir<sup>54</sup>.

“Yoklama işlemi her zaman yapılabilir. İşin özelliği, yoklamanın gece de yapılmasını gerektirebilir. Yoklamanın sağlığı yönünden, yoklamanın ne zaman yapılacağı ilgiliye haber verilmez (VUK, md. 130)<sup>55</sup>.” Kanun maddesinden de anlaşılacağı gibi yoklama, yılın herhangi bir günü, mevsimi, dönemi, ayı saptanmaksızın yapılabilir. Hatta bazen yoklamanın sona ermediği hallerde, veri ve mevcut belge kaybına imkân vermemek için gece de devam edilebilir. Yapılan yoklama faaliyeti ile mükellefin, bağlı bulunduğu vergi dairesine bildirmiş olduğu iş faaliyeti ile gerçekleştirmiş olduğu faaliyetin doğrulunun tespit edilmesi de sağlanmış olur. “Örneğin; resmi kayıtlarda reklamcı olarak görünen bir işletmeye ait herhangi bir baskı makinesi ya da çalışan bulunmadığı tespiti, yoklama sayesinde yapılmakta ve bu veri, mükellefi sahte belge düzenleyicisi olarak ilan ederken vergi inceleme elemanlarına da önemli bir kanıt oluşturmaktadır. Bu yönüyle yoklama, vergi incelemelerini de kolaylaştırmaktadır<sup>56</sup>.

Yapılmış olan yoklamaya ilişkin sonuç ve tutanakların, yoklama fişine kaydedilmesi gerekir. Yoklama fişlerine ilişkin esaslar yine VUK, md. 131’de

<sup>52</sup> 213 Sayılı VUK Md. 127, <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>, (04.11.2015).

<sup>53</sup> 213 Sayılı VUK Md. 128, <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>, (04.11.2015).

<sup>54</sup> Akbıyık, s. 98.

<sup>55</sup> Kırbaş, s. 165.

<sup>56</sup> Ergen ve Kılınçkaya, s. 284.

açıklanmıştır. Buna göre; “Bu fişler, yoklama yerinde iki nüsha tanzim olarak tarihlenir; bunlar nezdinde yoklama yapılan veya yetkili kişisine imza ettirilir; bunlar bulunmaz veya imzadan çekinilirse keyfiyet fişe yazılır ve yoklama fişi polis, jandarma, muhtar ve ihtiyar meclisi üyelerinden birine imzalatılır<sup>57</sup>.” Yoklama uygulanan kişi, yoklama anında yoklama yapılan yerde bulunmuyorsa bu nüsha yedi gün içinde posta yoluyla ilgilinin adresine gönderilir<sup>58</sup>.”

### 1.5.3. Vergi İncelemesi

“Vergi idaresi, vergi alacağını sağlıklı bir biçimde saptayıp tahsil edebilmek için mükellefiyetle ilgili daha ayrıntılı bir araştırma yapma gereği duyabilir ki; buna, vergi incelemesi denilmektedir.” Vergi incelemesi diğer vergi inceleme yöntemlerine göre daha ayrıntılı bir faaliyettir. Vergi idaresi, mükellefin ödemesi gereken vergilerin doğruluğunu saptamak ve ortaya çıkarmak gibi birçok farklı faaliyete girişebilmektedir. Sadece defter ve belgelerde yer alan kayıtların, doğru düzenlenip düzenlenmediği araştırmasının yanı sıra daha ayrıntılı olan “tanık ifadesi”, “istihbarat arşivi bilgileri”, “maddi kontroller gibi” faaliyetler de vergi incelemesi faaliyeti olarak kabul edilir. Ayrıca işletmelerde, üretim faaliyeti için kullanılması amaçlanan ekonomik değerlerin incelenerek randıman analizi yöntemine başvurulabilir. Randıman analizi ile üretime sevk edilmesi planlanan ham madde mamullerden yola çıkılarak; ne kadar nihai ürün elde edilmesi gerektiği hesaplanır. Daha sonra bu nihai mal ve hizmetten elde edilebilecek gelirden maliyet vb. unsurlar düşülüp beyan edilmesi gereken vergi miktarına ulaşılmış olunur<sup>59</sup>.

Yukarıda da belirtildiği üzere vergi incelemesinde sadece defter ve belgelerden değil, VUK’ un öngördüğü tüm delil serbestisinden faydalanmak, temel esas olarak kabul edilir<sup>60</sup>.

“VUK’ a göre veya diğer kanunlara göre; defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler, vergi incelemesine tabidir<sup>61</sup>.”

VUK’ da vergi incelemesinin amacı; “ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak” şeklinde ifade edilmiştir<sup>62</sup>. Türk Vergi

<sup>57</sup> 213 Sayılı VUK Md. 131, <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>, (04.11.2015).

<sup>58</sup> Mert, s. 10.

<sup>59</sup> Kırbaş, s. 166.

<sup>60</sup> Tekin ve Çelikkaya, s. 159.

<sup>61</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, **Tüm Yönleriyle Vergi İncelemesi**, Yayın No:50, Ankara, Kasım 2007, s. 9.

Sisteminin, beyana dayalı bir vergi sistemi olması nedeni ile beyan edilen verginin doğruluğunu araştırma; vergi kayıp ve kaçaklarını önlemede önemli bir role sahiptir.

Bu; vergi incelemesinin, bağımsız denetimden ayıran en önemli özelliğidir. Çünkü vergi incelemesinin asıl amacı; ödenmesi gereken vergi borcunun ödenmesini sağlamaktır. Buna karşılık bağımsız denetimde ise amaç; mali tabloların gerçeği yansıtip yansıtmadığının ve muhasebe ilkelerine uyulup uyulmadığının araştırılmasıdır<sup>63</sup>.

Vergi incelemesinin ne zaman yapılacağına önceden haber verilmesine gerek yoktur. İnceleme neticesi alınmamış hesap dönemi dahil olmak üzere, tarh zaman aşımı süresinin sonuna kadar yapılabilir. Daha önce inceleme yapılmış veya matrahın re'sen takdir edilmiş olmasının, incelemenin yeniden yapılmasına ve gerekirse ikmalen tarhiyat yapılmasına bir etkisi yoktur<sup>64</sup>. Vergi incelemesi, 5 yıllık tarh zaman aşımı süresinin sonuna kadar, önceden bildirilmeksizin her zaman yapılabilir. Ayrıca daha önce inceleme yapılmış ve matrahın re'sen takdir edilmiş olması, yeniden inceleme yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline mani değildir. Düzenleme kapsamında, incelemenin başlangıcı açısından yükümlüye haber verme zorunluluğu bulunmadığı; neticesi alınmamış (cari) hesap dönemleri de dahil olmak üzere, tarh zaman aşımı süresi dolmamış tüm hesap dönemlerinin incelenebileceği hükme bağlanmıştır<sup>65</sup>.

#### 1.5.3.1. Vergi İncelemesinin Amacı ve Kapsamı

Vergi incelemesinin amacı, mükellefin gerçek borcunu belirlemektir. İncelemenin kalitesinden maksat; mükellefin defter ve belgelerinin, konuyla ilgili gerçeklerden hareketle gereken derinlikte, yürürlükteki vergi yasalarının gerçek anlamlarını yorumlayarak ve konuyla ilgili diğer yasaları doğru bir şekilde uygulayarak incelemektir<sup>66</sup>.

Vergi incelemesine ilişkin hususlar, VUK, md. 134-141 ile düzenlenmiştir. Vergi kanunlarında vergi incelemesinin bir tanımı bulunmamaktadır. VUK, md. 134'de yer alan vergi incelemesinden maksadın, ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğunu belirten hüküm, amaç yönünden yapılan

---

<sup>62</sup> Tekin ve Çelikkaya, s. 160.

<sup>63</sup> Tekin ve Çelikkaya, s. 162.

<sup>64</sup> Recep Kaplan, "Mükellefçe Gösterilen Kişi Beyanlarının Vergi İnceleme Tutanaklarındaki Yeri", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:17, Sayı:4, 2013, s. 157.

<sup>65</sup> Erdem, s. 128.

<sup>66</sup> Nazmi Karyağdı, **Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresinde Vergi İncelemesi**, Türkiye Cumhuriyeti Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ümit Ofset Matbaacılık, Ankara, Kasım 2006, ss. 48-49.

bir belirlemedir<sup>67</sup>. Yukarıda da belirtildiği üzere vergi incelemesinin kesin olarak bir tanımını bulunmamaktadır. Ancak Gelir İdaresinin yapmış olduğu bir tanıma göre; “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<sup>68</sup>.”

Modern vergileme özünde beyan esasına dayanır. Bir başka anlatımla; vergi hukukunu mükellef kendi için ve de kendisi uygular. Bu uygulama sonuçlarını da ilgili yasaya göre beyan eder. Bu aşamada vergi hukuku, sonuçları itibariyle devlet açısından bir bilinmezlik içindedir<sup>69</sup>.

Bunun hukuken açığa çıkartılması VUK, md. 134 vergi incelemesinin tanımında değil, amacında aranmış ve ‘vergi incelemesinde maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve ödenmesini sağlamaktır’ hükmü devamındaki (13) madde ile 1961 yılından bu yana uygulama görmüştür<sup>70</sup>.

Vergi incelemesi boyunca, karşıt inceleme yoluyla mükellefin iş ilişkisinde bulunduğu kişiler incelemeye alınmaktadır<sup>71</sup>. Ayrıca “çapraz denetim uygulamasında ise mükellefin, faaliyet gösterdiği sektördeki benzer durumdaki işletmelerin hasılatlarına bakılarak; düşük gelir beyan eden mükelleflerin incelemeye alınması amaçlanmaktadır<sup>72</sup>.”

### 1.5.3.2. Vergi İncelemesine Yetkili Olanlar

213 sayılı VUK, md. 134’de vergi incelemesinin mahiyeti, md. 135’de ise incelemenin kimler tarafından yapılacağı ve incelemeye yetkili olanlar açıklanmıştır<sup>73</sup>.

10 Temmuz 2011 tarihli Resmi Gazete’ de yayımlanarak yürürlüğe giren, 646 sayılı KHK ile Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının kurulması ve bu kapsamda diğer denetim kurulları ile Maliye Teftiş Kurulu, Hesap Uzmanları Kurulu ve Gelir

---

<sup>67</sup> Erdem, s. 49.

<sup>68</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, **Tüm Yönleriyle Vergi İncelemesi**, Ankara, 2007, s. 7.

<sup>69</sup> Ömer Gören, “Vergi İncelemesi Hukukunda Yenilikler”, **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı:3, 2012, s. 418.

<sup>70</sup> Gören, s. 418.

<sup>71</sup> Bilici, s. 103.

<sup>72</sup> Bilici, s. 103.

<sup>73</sup> İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü, **213 Sayılı Vergi Usul Kanunu İle İlgili Olarak Uygulama Birliğinin Sağlanması Amacıyla Daha Önce Yapılan Tamimlerin Güncellenmesi Ve Birleştirilmesi**, 2012, s. 29.

Kontrolörlerinin fiilen hükmü şahsiyetleri son bulmuştur<sup>74</sup>. Bundan sonraki süreçte maliye müfettişleri, hesap uzmanları ve gelirler kontrolörleri, ‘vergi müfettişi’ unvanı olarak Vergi Denetim Kurulu Başkanlığına bağlı olarak görev yapmaya devam etmişlerdir.

646 sayılı KHK sonrasında VUK’un İncelemeye Yetkili Olanlar başlıklı 135. maddesi aşağıdaki şeklini almıştır. Madde metnine dikkat edildiğinde, ilin en büyük mal memuru ve vergi dairesi müdürleri, Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrosunda görev yapanlara verilen inceleme yetkisi, bunların üstlenmiş oldukları görevleri sebebi ile kendilerine verilmiş bir inceleme yetkisidir<sup>75</sup>.

Bunların dışında yer alan vergi müfettiş ve müfettiş yardımcıları, sadece görevleri ve unvanları sebebiyle inceleme yetkisine haiz bulunmamakta, özellikle inceleme görevi yapmaları için yetkilendirilmişlerdir<sup>76</sup>.

VUK, md. 135 vergi incelemesine yetkili olanlar; vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleridir.

“Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar, her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisine haizdir<sup>77</sup>” şeklinde düzenlenme de bulunmaktadır.

Vergi incelemesine yetkili olanlar dışında bazı denetim elemanları (adalet müfettişleri, gümrük müfettişleri ve kontrolörleri, iş müfettişleri, Sayıştay denetçileri vb.) tarafından düzenlenen raporlara istinaden, vergi dairelerince tarhiyatlar yapıldığı da anlaşılmaktadır<sup>78</sup>.

1991/ 1 Seri No’lu Uygulama İç Genelgesi’nde; ‘Muhtelif kurum ve kuruluşlar adına görev yapan denetim elemanları ile murakıplar tarafından vergi dairelerine intikal ettirilen raporlar, ilgili vergi dairelerince ihbar telakki edilmesi gereken belge niteliğini taşımakta olup, bu raporlar üzerinde tarhiyat yapılması yasalara aykırı bulunmaktadır<sup>79</sup>, denilmektedir.

Bu nedenle, ilgili Kanun’larda (213 VUK ve 5411 sayılı KHK) sayılanların dışında kalan denetim elemanları tarafından düzenlenen raporlar üzerine, mükellefler

<sup>74</sup> Mustafa Alpaslan, **Vergi İnceleme Sürecinde Mükellef Hakları ve Püf Noktaları**, s. 1, [http:// www.vmhk.org.tr/wp-content/uploads/2012/01/Mustafa-Alpaslan-Vergi-%C4%B0ncelemesi-S%C3%BCrecin-de-M%C3%BCkellef-Haklar%C4%B1-Ve-P%C3%BCf-Noktalar%C4%B1.pdf](http://www.vmhk.org.tr/wp-content/uploads/2012/01/Mustafa-Alpaslan-Vergi-%C4%B0ncelemesi-S%C3%BCrecin-de-M%C3%BCkellef-Haklar%C4%B1-Ve-P%C3%BCf-Noktalar%C4%B1.pdf), (24.11.2015).

<sup>75</sup> Hakan Erkuş, Arslan Can Ünal, “Yeni Vergi Denetimine Genel Bir Bakış: Uyulması Gereken İlkeler ve İşleyişi”, **Akademik Yaklaşımlar Dergisi**, Cilt.5, Sayı 1, 2014, s. 86.

<sup>76</sup> Hakan Erkuş ve Arslan Can Ünal, ss. 86-87.

<sup>77</sup> Hakan Erkuş ve Arslan Can Ünal, s. 87.

<sup>78</sup> İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü, s. 29.

<sup>79</sup> İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü, s. 29.

adına kesinlikle tarhiyat yapılmaması; ancak vergi dairelerine intikal eden bu raporların ihbar telakki edilerek, ilgili mükelleflerin Kanun’da yazılı olan prosedüre göre incelemeye sevk edilmesi gerekmektedir’ açıklaması yer almaktadır<sup>80</sup>.

Öte yandan, vergisel işlemlerin yürütülmesinde yönetici görevinde olup, aynı zamanda vergi incelemesinde görevli olanlar; ilin en büyük mal memuru (defterdar), vergi dairesi müdürleri, Gelirler Genel Müdürlüğünün (GGM) merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlardır. Ancak, gerek defterdarların gerekse vergi dairesi müdürlerinin yoğun bir iş yükü altında bulundukları göz önünde tutulursa, söz konusu inceleme yetkilerini kullanmaları pek mümkün olmamaktadır. Dolayısıyla uygulamada vergi incelemesi, çoğunlukla vergi denetimi ile görevli olanlar tarafından yapılmaktadır<sup>81</sup>.

Vergi inceleme yetkisinin coğrafi bakımdan sınırlarının belirlenmesinde de fayda vardır. Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı denetim elemanları (vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları), ülke genelinde vergi incelemesine yetkili bulunmaktadır. Bunların dışında kalan ve VUK, md. 135 ile belirtilen diğer görevliler, vergi incelemesini prensip itibarıyla sorumlu oldukları yerde yapabileceklerdir<sup>82</sup>.

#### 1.5.3.3. Vergi İncelemesine Tabi Olanlar

Vergi incelemesi; usul kuralları bakımından ne şekilde ve kimler tarafından yürütüleceği ile kimleri kapsayacağı, VUK çerçevesinde belirlenmiş olan idari bir faaliyettir<sup>83</sup>.

VUK’ da vergi incelemesine tabi olanlar oldukça geniş tutulmuştur. Anılan Kanun’un 137. maddesinde; ‘‘Bu Kanun’a veya diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler vergi incelemelerine tabidir’’ hükmüne yer verilmiştir. Anılan madde hükmüne göre vergi incelemesine tabi olanlar; defter tutmak ve vergisel işlemlerle ilgili belgeleri muhafaza ve ibraz etmek zorunda olan gerçek ve tüzel kişilerdir. Defter tutmak zorunda olan gerçek ve tüzel kişiler VUK, md. 172’de sayılmıştır. Bu madde

<sup>80</sup> İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü, s. 30.

<sup>81</sup> Mustafa Ali Sarılı, Türkiye’de Gelir İdaresi ile Vergi Denetiminin Sorunları, Çözüm Önerileri ve Yeniden Yapılandırılması, **İstanbul Ticaret Odası Yayını**, Yayın No: 41, 2003, s. 96.

<sup>82</sup> Adil Nas, ‘‘Türk Vergi Hukuku’nda Vergi İncelemesi’’, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:61, Sayı:4, 2012, s. 1317.

<sup>83</sup> Erdem, s. 62.

hükmüne göre aşağıdaki gerçek ve tüzel kişiler, Kanun esaslarına göre defter tutmaya mecburdurlar<sup>84</sup>:

- Ticaret ve sanat erbabı,
- Ticaret şirketleri,
- İktisadi kamu müesseseleri,
- Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler
- Serbest meslek erbabı,
- Çiftçiler.

VUK, md. 137’de vergi denetimine tabi tutulacaklar genel olarak tespit edilmiştir. İnceleme kapsamında bulunulan mükellef ve sorumluların hangilerinin öncelikle inceleme kapsamına alınacağı ile ilgili VUK’ da bir belirleme yapılmamıştır. Ancak Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının kurulması amacıyla, bazı kanun ve KHK’de değişiklik yapılmasına dair, vergi incelemesinin kapsamı ile ilgili bir takım düzenlemeler yer almaktadır. Adı geçen Kararname’nin 1. maddesinde; vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından yapılacak tam ve sınırlı incelemelerin kapsamı; birinci sınıf tüccarların yıllık iş hacimleri ve öz sermaye büyüklükleri esas alınarak gruplara ayrılması; yapılacak gruplamaya bağlı olarak vergi incelemesine alınmaya asgari süreler getirilmesi ve hususlara dair diğer usul ve esaslar belirlenmiştir. Vergi incelemesine tabi olanların belirli süreler içinde her hal ve takdirde incelemeye alınması, vergi denetiminde eşitlik ve adaletin sağlanması bakımından önemlidir. Bu yönetime başvurulması halinde; bir taraftan mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu teşvik edilirken, diğer taraftan da vergisel yükümlülüklerini tam ve zamanında yerine getirmeyenler için önemli bir caydırıcılık etkisi de yaratılmış olacaktır. Bunun için de birinci sınıf tüccarların, belli aralıklarla vergi incelemesine tabi tutulması yerinde bir uygulamadır. Ancak bu konuda yapılacak düzenlemelerin, verginin yasallığı ilkesi gereğince; yönetmenlikle değil, yasa ile yapılması daha uygun olacaktır<sup>85</sup>.

#### **1.5.3.4. İncelemeye Başlama ve İnceleme Tutanağı Alınması**

İnceleme elemanı, inceleyeceği işletme/yükümlü hakkındaki bilgileri yükümlünün bağlı bulunduğu vergi dairesinden temin edebilir. Yükümlünün vergi dairesindeki dosyasından; inceleme dönemine ilişkin olarak vermiş olduğu beyanname ve ekleri, bilanço, kar/zarar gibi tabloları ve bunlarda herhangi bir maddi hata olup

---

<sup>84</sup> Sarılı, s. 98.

<sup>85</sup> Nas, ss. 1317-1318.

olmadığı, yükümlünün daha önce incelenip incelenmediği, incelenmişse hakkında düzenlenmiş raporları, bu raporlara karşı yükümlünün tutumu, yargıya intikal etmişse yargı sonuçları, yükümlünün vergi dairesi ile ilişkileri gibi konularda bilgi sahibi olunacaktır<sup>86</sup>.

Vergi incelemesine yetkili olanların, inceleme görevinin verilmesinden itibaren en geç on gün içinde (haklı mazeret halinde bu süre en fazla on gün uzayabilir) işe başlamaları ve en geç otuz gün içinde (haklı mazeret halinde bu süre en fazla on beş gün uzayabilir) incelemeye başlamaları gerekmektedir<sup>87</sup>.

Vergi incelemesinin ne zaman yapılacağına önceden bildirilmesi zorunlu değildir. Nedeni ise; mükellefin defter ve belgelerinin doğru kabul edilmesi karinesine karşılık, mükellefin idarenin denetiminden çekinecek bir durumunun olmadığı ve denetime her an hazır olduğu düşüncesidir<sup>88</sup>.

6009 sayılı Kanun’la getirilen hükmün içeriğine bakıldığında; vergi incelemesi yapanların incelemeye başladığı tarihten itibaren, tam inceleme yapılması halinde en fazla bir yıl, sınırlı inceleme yapılması halinde ise en fazla altı ay içinde incelemeleri bitirmeleri esastır<sup>89</sup>.

Tam incelemeler; vergi incelemesinin en gelişmiş ve en akılcı şekli olup, bir işletmenin geçmiş bir hesap dönemine ait kayıt ve hesaplarının her türlü vergi bakımından incelenmesidir. Bütün vergi inceleme safhalarını ve matrah unsurlarını kapsar<sup>90</sup>.

Vergi İncelemelerinde Uygulanacak Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik’te tam inceleme; “bir mükellef hakkında, bir vergi türü itibarıyla bir veya birden fazla vergilendirme dönemine ilişkin, her türlü iş ve işlemlerinin bütün matrah unsurlarını içerecek şekilde yapılan vergi incelemesi” şeklinde tanımlanmıştır<sup>91</sup>.

Sınırlı incelemeler, bir vergilendirme döneminde bir vergi türüne ilişkin olmak üzere, matrah unsurlarından sadece belirli bir kısmına ilişkin ve belli bir konu ile inceleme yapılmasıdır. Vergi İncelemelerinde Uygulanacak Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik’te sınırlı inceleme; “tam inceleme dışında kalan vergi incelemesi” şeklinde tanımlanmıştır<sup>92</sup>.

---

<sup>86</sup> Şin, s. 125.

<sup>87</sup> Çelikkaya ve Tekin, s. 186.

<sup>88</sup> Alpaslan, s. 1.

<sup>89</sup> Erdem, s. 132.

<sup>90</sup> Çelikkaya ve Tekin, s. 171.

<sup>91</sup> Çelikkaya ve Tekin, s. 171.

<sup>92</sup> Çelikkaya ve Tekin, s. 172.

Vergi inceleme sürecinin en başında, incelemeye yetkili olanların kendilerini mükellefe tanıtımları Kanun'dan doğan bir gerekliliktir<sup>93</sup>. Mükellefin ve işletmenin faaliyetlerinin sınırlandırılmaması amacı ile vergi denetiminin en kısa zamanda kurallara uyularak yapılması gerekir. Tam incelemenin bir yıl, sınırlı incelemenin ise altı aylık bir süre zarfında tamamlanması öngörülür. Belirtilen süreler içerisinde incelemenin bitirilemeyeceğinin 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. Ek süre, ilgili birim tarafından değerlendirildikten sonra altı ayı geçmemek üzere verilebilir. İnceleme görevinin başka bir inceleme elemanına devredilmesi gerektiği hallerde; inceleme, kalan süre içerisinde tamamlanmalıdır<sup>94</sup>.

#### **1.5.3.5. Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer**

Vergi incelemesi yoluyla mükelleflerin defterleri, belgeleri vb. incelenerek kurallara uygun tutulup tutulmadıkları ve gerçek durumu yansıtıp yansıtmadıkları araştırılmaktadır<sup>95</sup>. Vergi incelemeleri, esas itibariyle incelemeye tabi olanın 'iş yerinde' yapılır<sup>96</sup>.

VUK, md. 156 ile iş yerinin tanımı yapılmıştır. Bu madde hükmüne göre; “ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette iş yeri; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane, şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri; dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir.” Tanımdan da anlaşılacağı üzere, iş yerinin tanımı oldukça geniş tutulmuştur. Vergi incelemesinin iş yerinde yapılmasının temel amacı; inceleme elemanının iş yerini ve sahibini yakından tanınması, işin türü, niteliği ve genişliği hakkında bilgi sahibi olarak daha gerçekçi bir inceleme yapılmasını sağlamaktır. Vergi incelemesinin iş yerinde yapılmasının diğer bir amacı ise, mükellef veya sorumlunun inceleme sırasında defter ve belge ibrazı konusunda büyük zahmetlere katlanmasını önlemektir<sup>97</sup>.

---

<sup>93</sup> Erdem, s. 94.

<sup>94</sup> Erkuş ve Ünal, s. 98.

<sup>95</sup> Bilici, s. 103.

<sup>96</sup> Tekin ve Çelikkaya, s. 182.

<sup>97</sup> Sarılı, s. 100.

İnceleme sırasında ortaya çıkacak tereddütlerin, anında mükelleften sorulmak suretiyle giderilmesi; kesin sonuçlar alınabilmesi; verimli olması, iş yerinde yapılan denetim türünün olumlu yönleridir<sup>98</sup>.

Mükelleflerin defter, kayıt, belge ve işlemlerinden yararlanmak suretiyle yapılan bu denetim, envanter denetimini kapsamaktadır. İş yerinde yapılan denetimle, denetim sırasında ortaya çıkan bir problemin o an mükellefe sorulmak suretiyle giderilmesi, bu denetim türünün olumlu tarafını ortaya koymaktadır<sup>99</sup>.

Her vergi incelemesi; inceleme elemanın, görev yaptığı birimdeki yetkililer tarafından düzenlenen görevlendirme yazısıyla başlar<sup>100</sup>.

Vergi incelemeleri kural olarak incelemeye tabi olanın iş yerinde yapılır. İş yerinin müsait olmaması, ölüm veya işin terk edilmesi gibi zorunlu sebeplerle incelemenin iş yerinde yapılmasının imkânsızlığı veya mükellefin bu yönde isteği ve bunun inceleme elemanınca uygun görülmesi durumunda, inceleme dairede yapılabilir. Bu takdirde inceleme elemanı, belirli bir gün ve saati içeren bir yazı ile<sup>101</sup> mükellefe gerekli talimatı verir.

İncelemenin iş yeri dışında yapılması durumunda, incelemeye tabi olandan yazılı olarak gerekli defter ve belgeleri daireye getirmesi istenir. İncelemenin dairede yapılması halinde istenen defter ve belgeleri, verilen sürede mazeretsiz olarak getirmeyenler bunları ibraz etmemiş sayılırlar. Haklı bir mazeret gösterenlere, defter ve belgelerini daireye getirmesi için ek bir süre verilir<sup>102</sup>.

Vergi incelemesinin iş yerinde yapılmasının, VUK, md. 139 uyarınca istisnaları vardır<sup>103</sup>:

- İş yerinin müsait olmaması,
- Ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin yerinde yapılmasının imkânsız olması,
- Mükellef, vergi sorumlularının istemesi halinde inceleme dairede yapılabilir.

İnceleme elemanlarının, incelemenin yapılacağı yerle ilgili kanunda belirtilen hükümlere uymadan defter ve belgelerin daireye getirilmesini istemesi üzerine;

---

<sup>98</sup> Şaan, s. 45.

<sup>99</sup> Şaan, s. 45.

<sup>100</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, s. 10.

<sup>101</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, s. 10.

<sup>102</sup> Kaplan, s. 157.

<sup>103</sup> Nas, s. 1320.

mükelleflerin, defter ve belgeleri ibraz etmemeleri halinde mükellefler aleyhine herhangi bir işlem yapılamaz ve re'sen takdir yoluyla vergi salınamaz<sup>104</sup>.

İnceleme, iş yerinde değil de dairede (inceleme elemanın iş yerinde) yapılacak ise; bunun nedeni açık ve net olarak bildirilmelidir.

Vergi incelemesinin iş yerinde değil de inceleme elemanının bürosunda yapılması durumunda, mükellefler defter ve belgelerini, vergi inceleme elemanına on beş günlük süre içerisinde ibraz etmek zorundadırlar<sup>105</sup>. On beş günlük süre içerisinde istenilen belgeleri ibraz etmeyen mükellefler adına, özel usulsüzlük cezası kesilir. Aksi takdirde bu durum, Danıştay tarafından bir karar bozma nedeni olarak kabul edilmektedir<sup>106</sup>.

#### **1.5.3.6. Vergi İncelemesinin Sona Ermesi**

Vergi inceleme süresinin uzaması ile birlikte; hem vergi dairesinin incelenen işletme üzerindeki maliyeti artacak, hem de vergi inceleme elemanlarının daha az vergi mükellefi incelemesine neden olup, vergi dairesi üzerinde de maddi külfet oluşturacaktır.

Bir mükellef için vergi kaçakçısı zannı altında ve tüm personelin gözleri önünde inceleme geçirmek arzu edilecek bir durum değildir<sup>107</sup>. Yapılmış olan vergi incelemesinin bir hüküm doğurabilmesi için inceleme tutanakları ile durumun sonlandırılması gerekir. “İnceleme tutanakları, her iki taraf açısından da bağlayıcı olup taraflar arasındaki anlaşmazlığın temelini oluşturur<sup>108</sup>.”

VUK, md. 141'e göre; inceleme esnasında lüzum görülen hallerde, vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumları, tutanaklar ile tespit ve tevsik olunabilir. Görüldüğü gibi her vergi incelemesi sırasında inceleme tutanağı düzenleme zorunluluğu yoktur. Maddede geçen 'lüzum görülen hallerde' ifadesi; inceleme elemanının, inceleme tutanağı düzenleyip düzenlememekte takdir yetkisine sahip olduğunu göstermektedir. Tutanağın düzenlenmesi, incelemeyi yapanın buna gerek görmesine bağlıdır<sup>109</sup>.

---

<sup>104</sup> Sarılı, s. 101.

<sup>105</sup> Sarılı, s. 10.

<sup>106</sup> Tekin ve Çelikkaya, s. 184.

<sup>107</sup> Çelikkaya ve Tekin, s. 184.

<sup>108</sup> Çelikkaya ve Tekin, s. 187.

<sup>109</sup> Nas, s. 1325.

“İnceleme sürecinde dahili ve harici tüm belgeler incelendikten sonra inceleme elemanı<sup>110</sup>” tarafından vergi incelemesi, bir rapora bağlanarak sona erdirilecektir. VUK, md. 140 uyarınca; vergi inceleme elemanları, vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı inceleme raporu düzenleyemezler. Ancak, bu düzenlemelerin vergi kanunlarına aykırı olduğu kanaatine varılırsa, bağlı oldukları birim aracılığıyla Gelir İdaresi Başkanlığına düzenlenecek bir rapor ile bildirilirler. Gelir İdaresi Başkanlığı, kendisine ulaşmış olan raporla ilgili görüşünü en geç yirmi iş günü içerisinde açıklar<sup>111</sup>.

Vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcıları tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları, işleme konulmak üzere vergi dairesine tevdi edilmeden önce; meslekte on yılını tamamlamış, en az üç vergi müfettişinden oluşturulacak bir rapor değerlendirme komisyonu tarafından, vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmenlik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu değerlendirilir<sup>112</sup>.

Vergi incelemesi, mükellefin lehine veya aleyhine olmak üzere iki farklı şekilde tamamlanabilir. Vergi incelemesi sonunda, incelemeye alınan vergi mükellefi hakkında herhangi uygunsuzluk görülmediği takdirde inceleme raporu, mükellefin vergi dairesindeki dosyasına konularak kaldırılır. Ancak, vergi incelemesi mükellefin aleyhine sonuçlanması durumunda, mükellefin vergi borcu re’sen veya ikmalen vergi tarhiyatına gidilerek tekrar tarh edilmesi yoluna başvurulabilir.

#### **1.5.4. Arama**

Vergi denetiminin amacına ulaşabilmesinde önemli olan bilgi ve belgelerin, inceleme elemanlarına ulaşmadan önce yok edilme tehlikesi göz önünde bulundurularak 213 sayılı VUK kapsamında, vergi incelemesi yanında aramalı incelemeye de yer verilmiştir<sup>113</sup>.

Türk Vergi Mevzuatı’nın beyana dayanan bir vergi sistemi olmasından dolayı; aramalı vergi incelemesi, belge ve faturaların tespit edilmesinde bir güvence olarak kabul edilir. Vergi idaresi, vergisel olaylara ilişkin belgeleri yazılı veya sözlü olarak da mükelleflerden talep edebilir. Ancak, bu bilgi ve belgelerin yok edilebileceği şüphesi veya ihbarı üzerine arama müessesesine başvurma yoluna gidilebilir.

<sup>110</sup> Tüm Yönleriyle Vergi İncelemesi, ss. 12- 13.

<sup>111</sup> Nas, s. 1329.

<sup>112</sup> Nas, s. 1330.

<sup>113</sup> Tekin ve Çelikkaya, s. 212.

Beyan doğruluğunu araştırma ve tespit etme yollarından biri olan ve mükellef açısından en ağır ve incitici inceleme yöntemi; aramalı vergi incelemesidir. Özellikle, bilgi ve belgelerin inceleme elemanına ulaşmadan yok edilme tehlikesi halinde aramalı vergi incelemesine başvurulur<sup>114</sup>.

Vergi incelemesi ile arzulanan amaca ulaşmak üzere, vergi mükelleflerinin veya vergiyi doğuran olayla ilgili kişi ve kuruluşların; iş yerlerinde, evlerinde ve üzerlerinde yapılan vergi kaçırmaya delil teşkil edecek her türlü belge ve bilgiye el konulmasına yönelik olan incelemeye “aramalı inceleme” denir<sup>115</sup>.

VUK, md. 142 vergisel arama ile ilgili düzenlenmiş olup arama yapılabilen haller belirtilmiştir. İlgili Kanun’da; “ihbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilir<sup>116</sup>”.

Buna göre, ‘mükellef dışındaki diğer kişiler’ nezdinde arama yapılabilmesi için bu kişilerin kaçakçılıkla ilgilerinin bulunması gerekir<sup>117</sup>.

Aramanın yapılabilmesi için;

- Vergi incelemesi yapanların buna lüzum görmesi ve gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından bunu istemesi gerekir.
- Sulh yargıcının istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi gerekir.
- İrtibatları sebebiyle muhtelif şahıslar nezdinde ve mahallerde yapılmasına lüzum görülen aramalardan birine karar vermeye yetkili sulh yargıcı, diğer sulh yargıçlarının selahiyetine 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<sup>118</sup>.

VUK, md. 142’de belirtildiği üzere arama yapılabilmesi için sulh ceza yargıcının izni alınması gerekmektedir. Türkiye Cumhuriyeti Anayasası’nda da temel hak ve özgürlüklerle ilgili çeşitli düzenlemeler mevcuttur. Dolayısıyla arama faaliyetinin, 1982

---

<sup>114</sup> Sarılı, s. 107.

<sup>115</sup> Tekin ve Çelikkaya, s. 212.

<sup>116</sup> 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Md. 142, <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat/>, (03.12.2015).

<sup>117</sup> Tekin ve Çelikkaya, s. 214.

<sup>118</sup> 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Md.142.

Anayasası'nda belirtilen kuralların zedelenerek uygulanması, kişi hak ve özgürlüklerinin korunmadığını gösterir.

Türkiye'de, temel hak ve özgürlüklere yönelik müdahale niteliği taşıyan aramaya ilişkin hükümlere, iç hukuk kaynakları arasında öncelikle en üst derecede 1982 Anayasası'nda yer verilmiştir. Anayasa'nın 13. maddesi temel hak ve özgürlüklerin, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasa'nın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve kanunla sınırlanabileceği, bu sınırlamanın Anayasa'nın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamayacağı belirtilmiştir<sup>119</sup>.

213 sayılı VUK' ta vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların, arama yapmaya da yetkili oldukları belirtilmiştir. Ancak, “dirençle karşılaşma ihtimalinin yüksek olduğu arama faaliyetlerinde, inceleme elemanlarına yardımcı olmak üzere güvenlik güçlerinin bulundurulması bir zorunluluktur<sup>120</sup>.”

Aramanın ne zaman yapılacağı hakkında kesin bir hüküm mevcut değildir. Normal mesai saatleri içinde başlanılan bir arama faaliyeti, mesai saatleri içerisinde sona ermeyebilir. Bu durumda mevcut bilgi ve kanıtların ortadan kaldırılacağı, değiştirileceği şüphesi ile arama faaliyetine gece de devam edilebilir. Arama sonucunda gerekli görülen belgeler bir tutanağa geçilerek teslim alınır. Eğer bir tutanak tutma imkânı yoksa mühürlü kutu ve dosyalarda tutulmak koşuluyla teslim alınır. Kural olarak üç ay içerisinde defter ve belgeler mükellefe teslim edilir. Ancak, suç unsuru olan belge ve evraklar ceza kesilinceye kadar verilmeyebilir<sup>121</sup>.

Gelir İdaresi Başkanlığına bağlı olarak faaliyet gösteren Vergi İletişim Merkezine (VİMER) mükelleflerin vergi kaçırdığına dair ihbarlar yapılabilir. “İllerde faaliyet gösteren ‘Alo Maliye 189’ hattı ile alınan ihbar bildirimlerinin, tek merkezden VİMER aracılığıyla alınarak ilgili yerlere gönderilmesi ve kontrolünün sağlanmasına yönelik çalışmalar devam etmektedir<sup>122</sup>”.

#### **1.5.5. Bilgi Toplama**

Günümüz vergi sistemlerinin temel ilkelerinden biri, vergilendirmenin yükümlülerin vereceği bilgilere göre yapılmasıdır. Vergi idaresinin vergilendirmeye ilişkin olaylar ve işlemleri gerçekleştirebilmesi için bilgiye ve istihbarata ihtiyacı vardır.

<sup>119</sup> Erdem, s. 154.

<sup>120</sup> Tekin ve Çelikkaya, s. 218.

<sup>121</sup> Mert, s. 14.

<sup>122</sup> Tekin ve Çelikkaya, s. 215.

İdarenin bu bilgi ve istihbarat ihtiyacı, beyana dayanan tarh sisteminde ne kadar önemliyse, diğer usuller için de en az o kadar önemlidir. Bunun için beyanların idare tarafından incelenmesi ve denetlenmesi gerekmektedir. Beyan yönteminin başarılı olabilmesi, yükümlülerin vergilendirme ile ilgili bilgi ve belgeleri zamanında ve eksiksiz olarak vergi idaresine vermelerine bağlıdır<sup>123</sup>.

VUK’ ta bilgi toplamayla ilgili düzenlemeler, dördüncü bölümde bilgi toplama adıyla düzenlenen 148. maddede açıklanmıştır. İlgili maddede; ‘‘kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelelerde bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Hazine ve Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar. Bilgiler sözlü veya yazı ile istenilir. Sözlü istenilen bilgileri vermeyenlere keyfiyet yazı ile cevap vermeleri için kendilerine münasip bir mühlet tayin olunur. Ancak, bilgi istenmek üzere ilgililer vergi dairesine zorla getirilemez<sup>124</sup>.’’

213 sayılı VUK’ un bilgi verme ile ilgili düzenlenmiş md. 148’e göre ek olarak; ‘‘memleket dışı imtiyazlardan faydalanan yabancı devlet memurları, bilgi verme mecburiyetine zorlanamazlar<sup>125</sup>.’’

VUK’ un ilgili 149. maddesi, devamlı bilgi verme ile ilgili olarak düzenlenmiştir. VUK, md. 149 (3229 sayılı Kanun, md. 14 ile değişen madde); kamu idare ve müesseseleri ( kamu hizmeti ifa eden kurum ve kuruluşlar dahil) ile gerçek ve tüzel kişiler, vergilendirmeye ilişkin olaylarla ilgili olarak Gümrük, Hazine ve Maliye Bakanlığı ve vergi dairesince kendilerinden yazı ile istenecek bilgileri belli fasıllarla ve devamlı olarak yazı ile vermeye mecburdurlar.’’<sup>126</sup> şeklinde düzenlenmiştir.

VUK, md. 150 ölüm vakaları ve intikallerini bildirme ile ilgili olarak düzenlenmiştir: ‘‘Sulh yargıçları, icra nüfus ve tapu memurları, yabancı memleketlerdeki Türk konsolosları veya konsolosluk görevini yapanlar (memur oldukları yerde ölen Türk tebaasının soyadı, adı ve sıfatları ile Türkiye’deki ikametgâhlarını, Hazine ve Maliye Bakanlığına bildirirler), mahalle ve köy muhtarları (kendi mahalle ve köylerinde ölenleri bildirirler), banka, banker ve şirketler ile emanet kabul eden gerçek ve tüzel kişiler (mevzuat, şirket hissesi, emanet para ve eşya vb.

<sup>123</sup> Mehmet Ali Çakır, ‘‘Vergilemede Bilgi Toplama’’, **Sayıştay Dergisi**, Sayı:32, Ocak- Mart 1999, s.29.

<sup>124</sup> 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Md. 148, <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>, (03.12.2015).

<sup>125</sup> 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Md. 148.

<sup>126</sup> 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu Md. 149, <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>, (03.12.2015).

suretle alacak sahiplerinden birinin ölümü halinde, ölenin soyadını, adını, alacağının nev'ini ve miktarını belirler).’’<sup>127</sup>

VUK, md. 151’e göre ise kendilerinden bilgi istenilen gerçek ve tüzel kişiler, özel kanunlarda yazılı mahremiyet hükümlerini ileri sürerek, bilgi vermekten imtina edemezler. Ancak posta, telgraf ve telefon idaresinin muharebeler hakkında tutmaya mecbur olduğu mahremiyet saklıdır; hekimlerden, diş hekimlerinden, ebelerden, sağlık memurlarından hastaların hastalıklarının nev’ine müteallik bilgiler istenemez.

Avukatlardan ve dava vekillerinden kendilerine tevdi olunan işler veya görevleri dolayısıyla muttali oldukları ahval ve hususların bildirilmesi istenemez. Müvekkil adlarıyla vekâlet ücretlerine ve giderlerine (6487 sayılı Kanun, md. 8’e eklenen ibare yürürlük; 11.06.2013) ayrıca avukatlık veya vekilliği sıfatı dışındaki sıfatları dolayısıyla muttali oldukları ahval ve hususlara şamil değildir. Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu (CMUK) md. 88 gereğince gösterilmesi veya teslimi caiz olmayan evrakın muhteviyatı hakkında bilgi istenemez<sup>128</sup>.

VUK’ un istihbarat arşivi adı altında düzenlenmiş olan md. 150’de, “150. maddedekiler hariç olmak üzere; bu bölümde yazılı kaynaklardan toplanacak bilgiler, istihbarat arşivlerinde gizli olarak saklanır. Bu arşivlerden kimlerin, ne suretle faydalanabileceği Hazine ve Maliye Bakanlığınca tespit olunur<sup>129</sup>” denilmektedir.

Vergi idaresi, rutin ve sürekli olarak bilgi toplayabileceği gibi bilgi toplama müessesesine, özellikle vergi incelemelerinin “araştırma” safhasında da başvurulabilmektedir<sup>130</sup>.

Vergi idaresi; ticaret sicil kayıtları, tapu sicil kayıtları, Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası (TCMB) kayıtları ve bankaların kayıtlarını talep ederek bilgi toplayabilir. Kitle iletişim araçlarındaki bilgilerden yararlanabilir. Ülkedeki meslek örgütlerinden veya uluslararası anlaşmalar yaptığı başka ülkelerden bilgi isteyebilir<sup>131</sup>.

## **1.6. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE VERGİ DENETİMİ İLE İLGİLİ KURULUŞLAR**

Türk Vergi Sistemi, yukarıda değindiğimiz üzere beyan usulüne dayanan bir vergi sistemine dayanmaktadır. Beyan sistemine dayanan vergilerde mükelleflerin

<sup>127</sup> 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu Md. 150, <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>, (03.12.2015).

<sup>128</sup> 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu Md. 151, <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>, (03.12.2015).

<sup>131</sup> 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu Md. 152, <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>, (03.12.2015).

<sup>130</sup> Başar Soydan, **Vergi Denetimi Mevzuatı**, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Mevzuat Serisi, Tor Ofset, İstanbul, 2015, ss. 8- 9.

<sup>131</sup> Bilici, s. 102.

beyan etmiş oldukları gelirler eksik, fazla veya yanlış olabilir. Eksik, fazla veya yanlış olan bu beyanları denetleyen Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı çeşitli denetim birimleri kurulmuştur.

### 1.6.1. Gelir İdaresi Başkanlığı

Osmanlı İmparatorluğu'nda ilk mali teşkilat, I. Murat (1359- 1389) zamanında kurulmuştur. Fatih Sultan Mehmet ve Kanuni Sultan Süleyman zamanında hem gelirlerde hem giderlerdeki önemli artış nedeni ile bu yapı geliştirilmiştir. 1838 yılına kadar Osmanlı'da tam anlamıyla bir Hazine ve Maliye Bakanlığı yoktur.<sup>132</sup>

1838 yılında Avarız Bedel-i Nuriz Dairesi olarak kurulan Gelir İdaresi, 1936'da Varidat Umum Müdürlüğüne dönüşmüştür. 1942 yılında yapılan değişikliklerle, Varidat Umum Müdürlüğü kaldırılmış ve Vasıtasız ve Vasıtalı Vergiler Umum Müdürlükleri kurulmuştur<sup>133</sup>.

Osmanlı Devleti'nde çöküşle birlikte (1792) Maliye Teşkilatı'nın merkezileşmeye başladığı görülmektedir. Merkezi idarenin askeri gücünün zayıflaması, eyaletlerin bir kısmının zayıflaması, vergi gelirlerinin büyük bir oranda düşmesine sebep olmuştur. Asakir-i Mansure'nin kurulması ile (1826) askeri kurumlardan başlanılarak mali, idari ve mülki yapıda merkezileşmeye geçilmiştir<sup>134</sup>.

1838 yılında Defterdarlıklar kaldırılarak Maliye Nezareti kurulmuştur<sup>135</sup>. 22 Ocak 1880 tarihinde vergi denetiminin temelini, 'Maliye Nezareti Heyeti Teşkilatı' ile vazifelerini gösterir 'Nizamname' oluşturur.

Bu örgütlenmede genel denetim görevi, doğrudan bakana bağlı olan ( bakan adına denetim yapan) "Teftiş Kuruluna", vergilerin doğrudan yönetimi ve vergi yasalarının hazırlanması ise "Gelirler Genel Müdürlüğüne" bırakılmıştır<sup>136</sup>. 23 Nisan 1920'de açılan birinci Türkiye Birinci Millet Meclisinde (TBMM), kabul edilen ilk kanun bir vergi kanunu olmuştur. Kurtuluş Savaşı'nı başlatmış olan Mustafa Kemal, Osmanlı Devleti'nin borçlarını kabul etmekle birlikte, muharrem kararnamesini ve Sevr

<sup>132</sup> Gelir İdaresinin Tarihi Gelişimi, <http://www.gib.gov.tr/kurumsal/gelir-idaresi-baskanliginin-tarihi-gelisimi>, (05.12.2015).

<sup>133</sup> Gelir İdaresinin Tarihi Gelişimi, <http://www.gib.gov.tr/kurumsal/gelir-idaresi-baskanliginin-tarihi-gelisimi>, (05.12.2015).

<sup>134</sup> Keramettin Tezcan, "Türk Vergi İdaresinin Tarihsel Gelişimi ve Bu Süreçte Geçirdiği Aşamaların Etkinlik Açısından Değerlendirilmesi", *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt: 12, Sayı:12, 2013, s. 128.

<sup>135</sup> Tezcan, s. 129.

<sup>136</sup> Tekin ve Çelikkaya, s. 223.

Anlaşması'nı reddetmiştir. 1921 yılında hazırlanan Anayasa'da bütün yetkiler TBMM'ye verilmesine rağmen, vergilendirme ile ilgili bir hükme yer verilmemiştir<sup>137</sup>.

Vergi dairesinde ilk köklü değişiklik, 14.12.1983 tarihinde yürürlüğe giren 178 sayılı KHK ile yapılmış; teşkilat yapısı, görev ve yetkileri yeniden düzenlenmiş, Gümrük ve Tekel Bakanlığı birleştirilmiş ve böylece bugünkü Hazine ve Maliye Bakanlığı kurulmuştur<sup>138</sup>. 16.05.2005 tarihinde yapılan bir düzenleme ile Gelirler Genel Müdürlüğü kaldırılarak Gelir İdaresi Başkanlığı kurulmuştur. Ardından 646 sayılı KHK ile 10.07.2011 yılında Vergi Denetim Kurulu kurulmuştur. Tüm yapılan bu değişikliklerin temel nedeni, vergi geliri ile vergi adaleti arasındaki dengeyi kurarak vergi gelirlerinin en kısa zamanda bütçeye aktarılmasını sağlamaktır. Yapılan tüm yeniliklerle Hazine ve Maliye Bakanlığı, vergi kültürü ve bilincinin arttırılmasını sağlamaya, mükellefi olabildiğince bilgilendirmeye çalışmaktadır.

### **1.6.2. Vergi Denetim Kurulunun Kurulması İle Birlikte Kaldırılan Denetim Birimleri**

Bilindiği üzere, 10.07.2011 tarihli Resmi Gazete' de yayımlanan 07.07.2011 tarihli ve 646 sayılı “VDK Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve KHK, Değişiklik Yapılmasına dair KHK” ile; doğrudan Hazine ve Maliye Bakanı'na bağlı maliye müfettişleri ve hesap uzmanları ile Gelir İdaresi Başkanlığı merkez teşkilatında görev yapan gelirler kontrolörleri ile taşra teşkilatında görevli vergi denetmenleri; “Vergi Müfettişi” unvanı adı altında birleştirilmiştir<sup>139</sup>.

#### **1.6.2.1. Hesap Uzmanları Kurulu Başkanlığı**

Ülkemizde çağdaş vergi reformu, 1949 yılı sonlarına doğru gerçekleştirilmiş ve 1950 yılı başından itibaren yürürlüğe girmiştir. Politikası; sistem ve tekniği ile işletmelerden doğan geliri vergilendirmeyi esas kabul eden bu sistem, beyan esasına dayanmaktadır. Uygulamaya konulan bu vergi sisteminin başarısı, beyanların doğruluğuna ve ödenmesi gereken vergilerin eksiksiz, zamanında ödenmesine bağlıdır<sup>140</sup>.

---

<sup>137</sup> Tezcan, s. 133.

<sup>138</sup> Tezcan, s. 134.

<sup>139</sup> Necdet Gökmen, “Vergi Denetiminde Yeniden Yapılanmaya Şimdi Daha Fazla İhtiyaç Var”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:370, Haziran 2012, ss. 6-7.

<sup>140</sup> Abdullah Aslan, **Vergi Denetim Sistemi ve Hesap Uzmanları Kurulu**, , <http://www.hud.org.tr/icerik/vergi-denetim-sistemi-ve-hesap-uzmanlari-kurulu->, (06.12.2015).

1950 reformuyla oluşturulmuş çağdaş vergi sisteminde, vergiciliğin en önemli işlevi kabul edilen vergi denetimini gerçekleştirmek üzere; ticari ve sınai işletmelerin özellikleri ile vergi denetim tekniklerini bilen, mali otoriteyi tarafsızlık ve dürüstlikle temsil edecek, batı örneklerine uygun bir vergi denetim organı niteliğiyle 4709 sayılı özel yasa ile 29.05.1945 tarihinde Hesap Uzmanları Kurulu kurulmuştur<sup>141</sup>.

4709 sayılı Kanun'la kurulan Hesap Uzmanları Kurulu, vergi kanunları uyarınca mükelleflerin hesaplarını incelemek ve Maliye Bakanı tarafından istenilen etüt ve araştırmaları yapmakla görevli ve yetkili bulunmaktaydı. Kurul, vergi inceleme görevini yerine getirirken Maliye Bakanlığı bünyesinde bulunan farklı denetim birimleri ile koordineli çalışmakta olup, Bakanlık içindeki konumu gereği hem ekonomik ve mali sektörü tam olarak kavramak hem de denetimde etkinliği sağlamak için incelemelerini büyük ölçekli mükelleflerde yoğunlaştırmaktaydı<sup>142</sup>.

Kurul, belirtilen vergi inceleme görevinin yanında özel bilgi ve ihtisası gerektirmesi nedeniyle çeşitli kanun, kararname ve bakanlık makamı onayları ile; suç gelirlerinin aklanmasının önlenmesine ilişkin incelemeler, kayıt dışı ekonomiyle mücadele kapsamında incelemeler ve benzerleri ile Cumhurbaşkanlığı, TBMM, Başbakanlık ve Bakanlıklardan gelen inceleme ve araştırmaları yapmaktaydı<sup>143</sup>.

Hesap uzman yardımcıları mesleğe alınırken; üniversitelerin başarılı öğrencilerinin kazanabildiği, alanında yapılan en zor yazılı sınavı geçen, sözlü sınav öncesinde aile, komşu, okul ve varsa iş çevrelerinin, özel olarak görevlendirilen hesap uzmanları tarafından araştırılması sonucu düzenlenen raporlar da dikkate alınarak; son derece objektif mülakatlar ile ahlaklı ve çalışkan bireylerden seçilmekteydi<sup>144</sup>.

Maliye Bakanlığının, Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki 178 sayılı KHK ve 646 sayılı KHK ile yapılan ve 12.07.2011 tarihinden itibaren yürürlüğe giren yeni düzenleme ile birlikte, Hesap Uzmanları Kurulu Başkanlığı kaldırılmıştır. Bu kurula bağlı olarak görev yapan baş hesap uzmanları, hesap uzmanları ve hesap uzman yardımcıları ise, yeni kurulan ve doğrudan Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı olan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığına bağlanarak, sırasıyla; vergi başmüfettişi, vergi müfettişi ve vergi müfettiş yardımcısı unvanlarını almışlardır<sup>145</sup>.

---

<sup>141</sup> Aslan, s. 1.

<sup>142</sup> Hesap Uzmanları Kurulu Faaliyet Raporu, **2010 Yılı Faaliyet Raporu**, Mart 2011, Ankara, s. 7.

<sup>143</sup> Hesap Uzmanları Kurulu, s. 7.

<sup>144</sup> Mahmut Vural, "Hesap Uzmanları Kurulunun Ardından", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:370, Haziran, 2002, s. 14.

<sup>145</sup> Tekin ve Çelikkaya, s. 229.

### 1.6.2.2. Maliye Teftiş Kurulu Başkanlığı

Maliye Bakanlığına bağlı olarak faaliyetlerini sürdüren Maliye Teftiş Kurulu, 1879 yılında kurulmuş olan en önemli vergi denetim kuruluşlarından biri olmuştur. Maliye müfettişleri, devlet adına birçok alanda kapsamlı olarak vergi inceleme yetkisi ile donatılmış; seçilmiş müfettişlerden oluşmaktaydı.

Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki 178 sayılı KHK ve 646 sayılı KHK ile yapılan ve 12.07.2011 tarihinden itibaren yürürlüğe giren yeni düzenleme ile birlikte, Maliye Teftiş Kurulu Başkanlığı yerini Vergi Denetim Kurulu Başkanlığına bırakmıştır<sup>146</sup>. Bu KHK'nin yürürlüğe girdiği tarihte maliye başmüfettişi, baş hesap uzmanı ve gelirler baş kontrolörü kadrolarında bulunanlar, 'vergi başmüfettişi' kadrolarına; maliye müfettişi, hesap uzmanı ve gelirler kontrolörü ile vergi denetimi kadrolarında bulunanlar, 'vergi müfettişi' kadrolarına; maliye müfettiş yardımcısı, hesap uzman yardımcısı ve stajyer gelirler kontrolörleri ile vergi denetmen yardımcısı kadrolarında bulunanlar, 'vergi müfettiş' kadrolarına, bulundukları kadro dereceleriyle herhangi bir işleme gerek kalmaksızın atanmışlardır<sup>147</sup>.

### 1.6.2.3. Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı

29.05.1936 tarih ve 2996 sayılı Kanun ile Maliye Bakanlığı bünyesinde Varidat Kontrolörlüğü adı altında kurulmuş, 1970 yılından sonra vergi incelemesi yapmaya başlamışlardır. Gelirler kontrolörleri, Gelir İdaresi Başkanlığına bağlı olarak "Gelirler Genel Müdürlüğü Daire Başkanlığı" şeklinde; 1998 yılında Adana'da gruba katılarak Ankara, İstanbul ve İzmir'de örgütlenmişlerdir.

Kontrolörlerin vergi incelemesi dışında teftiş ve soruşturma yetkisi de bulunmaktaydı<sup>148</sup>. Gelirler kontrolörlerinin çeşitli kanunlardan aldığı görev, yetki ve sorumluluk aşağıda ayrıntılı olarak verilmiştir.

Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri hakkında 178 sayılı KHK ve 543 sayılı KHK md.43'de Gelir İdaresinin "her türlü faaliyet ve işlemleriyle ilgili olarak; teftiş, inceleme ve soruşturma işleriyle kanunlar ve diğer mevzuatla kendilerine verilen görevleri" yapacakları belirtilmiştir<sup>149</sup>.

<sup>146</sup> Tekin ve Çelikkaya, s. 229.

<sup>147</sup> Maliye Bakanlığı Denetimde Görev Yapan Dört Unvanı Birleştirdi, [http://www.memurlar.net/haber/20\\_0118/](http://www.memurlar.net/haber/20_0118/), (07.12.2015).

<sup>148</sup> Cihan Mert, s. 18.

<sup>149</sup> Gelirler Kontrolörleri Derneği, Gelirler Kontrolörlerinin Misyonu, Görevleri ve Yetkileri, <http://www.gkd.org.tr/gelkont.asp>, (06.12.2015).

213 sayılı VUK, md. 135 ikinci fıkrası, gelirler kontrolörleri ve stajyer gelirler kontrolörlerinin her hal ve takdirde vergi incelemesine haiz oldukları; 492 sayılı Harçlar Kanunu md. 134, gelir kontrolörlerinin her hal ve takdirde, harçları tahsile yetkili memurların hesaplarını teftiş ve kontrole yetkili bulundukları ve 4208 sayılı Kara Paranın Aklanmasının Önlenmesine İlişkin Kanun md. 3 iki ve üçüncü fıkraları da gelirler kontrolörlerinin, kara para aklama suçunun araştırılması ve incelenmesi ile görevli ve yetkili oldukları belirtilmiştir<sup>150</sup>.

12.07.2011 tarihinden itibaren 646 sayılı KHK ile Gelirler Kontrolörlüğüne son verilmiştir. Gelirler Kontrolörlüğünde görev yapan gelirler baş kontrolörleri, gelirler kontrolörleri, stajyer gelirler kontrolörleri, kurulan Vergi Denetim Kurulunda, vergi başmüfettişi, vergi müfettişi, vergi müfettiş yardımcısı kadrolarına dönüştürülmüş olup, kurumun görev ve yetkilerine belirtilen tarih itibari ile son verilmiştir.

#### **1.6.2.4. Vergi Denetmenleri Büro Başkanlığı**

Vergi Denetmenleri Büro Başkanlığı, Gelir İdaresine bağlı olarak taşrada yer alan mükelleflerin vergi incelemelerini gerçekleştirmekle görevli kılınmışlardır. Görevleri: Yetki alanına ilişkin denetim planı konusunda önerilerde bulunmak; Gelir İdaresi Başkanlığınca oluşturulan denetim planlarını uygulamak; yetki alanındaki vergi inceleme ve denetimlerini gerçekleştirmek, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi konusunda gerekli tedbirleri almak; vergi inceleme ve denetimine ilişkin yöntem ve tekniklerin geliştirilmesi, standart ve ilkelerin oluşturulması ile inceleme ve denetim rehberleri hazırlanması konusunda önerilerde bulunmak; vergi denetimlerinin etkinlik ve verimliliğini arttırıcı tedbirler almak; denetimde ortaya çıkan aksaklıkların giderilmesi için Vergi Dairesi Başkanlığına görüş ve önerilerde bulunmak; vergi denetim ve incelemelerinde kullanılacak bilgileri toplamak ve vergi inceleme elemanlarının kullanımına sunmak; denetim ve inceleme sonuçlarını izlemek, değerlendirmek ve bunlara ilişkin istatistiki veriler oluşturmak; vergi denetmenleri ve vergi denetmen yardımcılarının görevlendirilmeleri ile ilgili yazışmaların kayıtlarını tutmak ve evrakın ilgili yerlere sevkini sağlamak; vergi denetim ve inceleme sonuçlarına ilişkin belge ve raporların muhafazasını sağlamak, mahremiyet ve gizlilik taşıyan evrakın güvenliğini temin etmek üzere gerekli tedbirleri almak; tarhiyat öncesi

---

<sup>150</sup> Gelirler Kontrolörleri Derneği, Gelirler Kontrolörlerinin Misyonu, Görevleri ve Yetkileri, (06.12.2015).

uzlaşma işlemlerini yürütmek; vergi dairesi başkanı veya grup müdürü tarafından verilecek diğer görevleri gerçekleştirmek idi<sup>151</sup>.

12.07.2011 tarihinde yürürlüğe giren 646 sayılı KHK ile Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı kurulmuştur. Bu tarih itibari ile vergi denetmenleri, vergi müfettişi; vergi denetmen yardımcıları ise vergi müfettiş yardımcısı olarak mesleki faaliyetlerini yürütmeye devam etmişlerdir.

### **1.6.3. Türk Gelir İdaresinde Yaşanan Sorunlar ve Yeniden Yapılanma Faaliyetleri**

Gelişmiş ülkelerde gelir idareleri en iyi örgütlenmiş idarelerin başında yer alırken, gelişmekte olan ülkelerde gelir idarelerinin gelişmesine fazla önem verilmemiştir. Türkiye’de gelir idaresinin sorunlarını ortaya koyan ve yeniden yapılandırılması gereğini vurgulayan birçok çalışma yapılmıştır. Bunlar kronolojik olarak şu şekilde sıralanabilir: Frank White Raporu (1963), Leif Muten Raporu (1972), A. Başer Kafaoğlu Raporu (1982), Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği (TOBB) Raporu (1992), Kalkınma Planları (özellikle 7. ve 8.), Uluslararası Para Fonu (IMF) Raporu (2000), Maliye Gelirler Kontrolörleri Raporu (2000), Vergi Denetmenleri Derneği Raporu (2003). Bu çalışmalarda Türk Gelir İdaresinde mevcut sorunlar ayrıntılı bir şekilde ele alınmıştır. Bu nedenle, söz konusu sorunlar, aşağıda sadece ana başlıklar halinde sıralamayla yetinilmiştir<sup>152</sup>:

- Gelir İdaresi, çağdaş bir örgütlenme yapısına sahip değildir.
- Gelir İdaresi, hiyerarşik bir bütünlük içinde örgütlenmemiştir.
- Gelir İdaresi içerisinde stratejik yönetim anlayışı yerleşmemiştir.
- Gelir İdaresinde çağdaş çalışma koşulları ve hizmet standartları yoktur.
- Vergi Daireleri stratejik önemi bulunmayan işlere odaklanmıştır.
- Gelir İdaresi - mükellef ilişkilerinde kopukluk ve yetersizlik vardır.
- Vergi denetiminde bütüncül bir yapı bulunmamaktadır.
- Gelir idaresinde iç ve dış denetim birbirinden ayrılmamıştır.
- Denetim elemanlarının sayısı yetersizdir.
- Vergi denetimlerinde planlama ve koordinasyon eksikliği vardır.
- Gelir İdaresi personeli yeterli meslek eğitime sahip değildir.

<sup>151</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı 2006 Yılı Faaliyet Raporu, [http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user\\_upload/yayinlar/2006\\_Faaliyet\\_Raporu.pdf](http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/yayinlar/2006_Faaliyet_Raporu.pdf), ss. 26-27, (08.12.2015).

<sup>152</sup> Adnan Gerçek, “Gelir İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması: Dünü”, Bugünü Yarını, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:254, Kasım 2009, ss. 24-25.

- Gelir İdaresinde personel ücretleri ve ödüllendirme sistemi yetersizdir.
- Gelir İdaresinde yeni teknolojilerden yeterince faydalanılmamaktadır.

Yukarıda da belirtildiği üzere Türk Gelir İdaresinde yeniden bir yapılanmaya zorunlu olarak ihtiyaç duyulmuştur. Öncelikle 5345 sayılı Yasa ile Gelir İdaresi Başkanlığı kurularak birçok düzenleme yapılmıştır. Ayrıca 2011 yılında 646 sayılı KHK ile Vergi Denetim Kurulu faaliyetlerine başlamıştır.

#### **1.6.3.1. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı**

Resmi Gazete’de yayımlanan 646 sayılı KHK ile dönemin Maliye Bakanlığının hizmet birimi olarak Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının kurulması ile bazı kanun ve KHK’da değişiklik yapılması; 06/04/2011 tarihli ve 6223 sayılı Kanun’un verdiği yetkiye dayanılarak, Bakanlar Kurulunca 07/07/2011 tarihinde kararlaştırılmıştır<sup>153</sup>. Dolayısıyla söz konusu KHK’nın, Bakanlar Kurulu tarafından kabul edilip yürürlüğe girmesi ile birlikte vergi denetim birimleri Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı çatısı altında birleştirilmiştir.

646 sayılı KHK’nın geçici 12. maddesinde “‘Maliye Bakanlığı Teftiş Kurulu Başkanı, Hesap Uzmanları Başkanı ile Gelir İdaresi Başkanlığı, Gelirler Kontrolörleri Başkanı kadrolarında bulunanların görevi, bu KHK’nın yürürlüğe girdiği tarihte sona erer. Bunlar, ekli (2) sayılı listede ihdas edilen bakanlık müşaviri kadrolarına herhangi bir işleme gerek kalmaksızın atanmış sayılır. Bu şekilde ihdas edilen bakanlık müşaviri kadroları, boşalmaları halinde hiçbir işleme gerek kalmaksızın iptal edilmiş sayılır. Bu fıkra uyarınca; atanmış sayılan personelin yeni kadrolarına atanmış sayıldıkları tarih itibarıyla, eski kadrolara ait en son aldıkları aylık, ek gösterge, her türlü zam ve tazminatları; makam tazminatı, temsil tazminatı, görev tazminatı, ek ödeme ve benzeri adlarla yapılan her türlü ödemelerin (ilgili mevzuatı uyarınca fiili çalışmaya bağlı fazla mesai ücreti hariç) toplam net tutarının (bu tutar sabit bir değer olarak esas alınır), yeni atandıkları kadrolara ilişkin olarak yapılan aylık, ek gösterge, her türlü zam ve tazminatları; makam tazminatı, temsil tazminatı, görev tazminatı, ek ödeme ve benzeri adlarla yapılan her türlü ödemelerin (ilgili mevzuatı uyarınca fiili çalışmaya bağlı fazla mesai ücreti hariç) toplam net tutarından fazla olması halinde, aradaki fark herhangi bir vergi ve kesintiye tabi tutulmaksızın kapanıncaya kadar ayrıca tazminat olarak ödenir. Atanmış oldukları kadro unvanlarında isteğe bağlı olarak herhangi bir değişiklik

<sup>153</sup> 27990 Sayılı Resmi Gazete 10 Temmuz 2011 Pazar, 646 Sayılı KHK, <http://www.resmi-gazete.gov.tr/eskiler/2011/07/20110710-1.htm>, (08.12.2015).

olanlarla, kendi istekleriyle başka kurumlara atanana fark tazminatı ödenmesine son verilir<sup>154</sup>.

#### **1.6.3.1.1. Vergi Denetim Kurulunun Yapısı**

Türkiye’de vergi incelemeleri 10/07/2011 tarihine kadar merkezden ve taşradan olmak üzere iki ayrı kategoride ve dört ayrı birim (Maliye Müfettişleri ve Hesap Uzmanları, Gelir Kontrolörleri ve Vergi Denetmenleri) tarafından yürütülmüştür<sup>155</sup>.

646 sayılı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının kurulması amacıyla bazı kanun ve KHK’da değişiklik yapılmasına dair KHK<sup>156</sup> ile Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesinde doğrudan bakana bağlı olarak faaliyet gösterecek olan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı kurulmuştur<sup>157</sup>.

Vergi Denetim Kurulu; başkan, başkan yardımcıları, grup başkanları ve vergi müfettişlerinden (vergi başmüfettişi, vergi müfettişi, vergi müfettiş yardımcısı) oluşmaktadır. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının merkezi, Ankara’da yer alır.

Vergi Denetim Kurulu Başkanı, atama tarihi itibarıyla devlet memuriyetinde bulunan, kamudaki toplam hizmet süresi 12 yılı aşan ve bu sürenin en az on yılında vergi müfettişi olarak görev yapmış olanlar arasından atanır. Başkan Yardımcıları, vergi müfettişi yetki ve görevlerine haizdir<sup>158</sup>.

Vergi Denetim Kuruluna verilen görevlerin yerine getirilmesinde, uzmanlaşma ve iş bölümünün sağlanması amacıyla uygun görülen yerlerde, Hazine ve Maliye Bakanlığının onayı ile doğrudan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığına bağlı olmak üzere dört farklı grup başkanlığı kurulmasına izin verilmiştir. Grup başkanlıkları, uygun görülen yerlerde ihtiyaca göre birden fazla olabilecektir<sup>159</sup>.

Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı olarak faaliyet gösteren bu grup başkanlıkları; Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı, Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı, Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlığı, Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurt Dışı Kazançlar Grup Başkanlığı olarak dörde ayrılarak faaliyetlerine başlamışlardır.

<sup>154</sup> 27990 Sayılı Resmi Gazete, 646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname, (Md. 12), s. 4, (08.12.2015).

<sup>155</sup> Vergi Denetmenleri Kurulu Tanıtım Broşürü, <http://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2fDocument%2fDosya%2fKurumTanitimi.pdf>, s. 1, (09.12.2015).

<sup>156</sup> 27990 Sayılı Resmi Gazete, s. 4.

<sup>157</sup> İsmail Can, Yunus Emre Şengöz, **Vergi Müfettiş Yardımcıları Eğitim Ders Notları**, Ocak 2014, 2. Güncelleştirme, Ankara, s. 124.

<sup>160</sup> Tekin ve Çelikkaya, s. 231.

<sup>158</sup> Can ve Şengöz, s. 139.

<sup>159</sup> Tekin ve Çelikkaya, s. 231.

Grup Başkanlıklarının dağılımı ise aşağıdaki gibidir<sup>160</sup>:

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

#### **1.6.3.1.2. Vergi Denetim Kurulunun Görev ve Yetkileri**

178 sayılı Hazine ve Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri hakkında KHK'nın, 646 sayılı KHK ile değiştirilen 20'nci maddesine göre Vergi Denetim Kurulunun görev ve yetkileri şunlardır<sup>161</sup>:

- Her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak suretiyle oluşturulacak risk analizi sistemleri üzerinden mükelleflerin faaliyetlerini gruplar ve sektörler itibarıyla analiz etmek, mukayeseler yapmak ve bu suretle risk alanlarını tespit etmek,
- Vergi yükümlülerine ilişkin ihbar ve şikâyetleri değerlendirmek,
- Vergi incelemelerinde, Gelir İdaresi Başkanlığı ile gerekli eş güdümü ve işbirliğini sağlamak,
- İnceleme ve denetim sonuçlarını izlemek, değerlendirmek ve istatistikler oluşturmak,
- Vergi inceleme ve denetimleri ile raporlamaya ilişkin standart, ilke, yöntem ve teknikleri geliştirmek, inceleme ve denetim rehberleri hazırlamak, vergi incelemesi yapacak olanların uyacakları etik kuralları belirlemek,
- Vergi müfettişlerinin mesleki yeterlik ve yetkinliklerinin sağlanması ve artırılması için gerekli çalışmaları yapmak; bu amaca katkı sağlamak üzere kalite güvence sistemini geliştirerek uygulamak,

<sup>160</sup> Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2014 Yılı Faaliyet Raporu, <http://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2fDocuments%2fDosya%2fVDK+2014+Y%C4%B1%C4%B1+Faaliyet+Raporu+1+102.pdf>, s. 3, (15.12.2015).

<sup>161</sup> Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, Görev ve Yetkiler, <http://www.vdk.gov.tr/default.aspx?nw=Y/dkfwCgR0Mo7dmlPk3+nw==H7deC+LxBi8>, (15.12.2015).

- Performans değerlendirme sistemi oluşturmak ve vergi müfettişlerinin performansını bu sisteme göre değerlendirmek,
- Vergi kaçırma ve vergiden kaçınma alanındaki gelişmeler ile bunların ortaya çıkarılması ve önlenmesine yönelik yöntemler konusunda araştırmalar yapmak,
- Vergi mevzuatı ile ilgili görüş ve önerilerde bulunmak,
- Bakan tarafından verilen teftiş, inceleme, denetim ve soruşturmaları yapmak,
- Bakan tarafından verilen benzer görevleri yapmak.

Mükellef haklarını gözeten; adil, objektif ve etkin bir çalışma anlayışına sahip, mesleki ve etik değerleri yüksek, maliye politikasına katkı veren, aktif ve öncü bir denetim birimi olma yolunda bir adım olarak, Ankara’da bulunan (A) Grubu Başkanlıklarından bir tanesi, eğitim faaliyetlerini yürütmek üzere “Ankara Eğitim Merkezi Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı (Eğitim Grup Başkanlığı)” adı altında oluşturulmuştur<sup>162</sup>.

#### **1.6.3.1.3. Vergi Denetim Kurulunun Organizasyon Yapısı**

Kurul, faaliyetlerini merkezde başkan, başkana bağlı 6 başkan yardımcısı ve başkan yardımcılara bağlı toplam 21 şube müdürlüğü vasıtasıyla yürütmektedir. Diğer taraftan, Kurula verilen görevlerin yerine getirilmesinde uzmanlaşma; iş bölümünün sağlanması ve işgücünün verimli kullanılması amacıyla doğrudan Başkanlığa bağlı olmak üzere 29 ilde toplam 42 adet Grup Başkanlığı oluşturulmuş ve her Grup Başkanlığına bir başkan ve yeterli sayıda başkan yardımcısı görevlendirmesi yapılmıştır. Bu kapsamda hali hazırda toplam 42 Grup Başkanı ve 125 Grup Başkan Yardımcısı görevlendirilmiştir<sup>163</sup>.

#### **1.6.4. Gelir İdaresi Başkanlığı**

Gelir İdaresinin teşkilat ve görevleri hakkındaki en önemli değişiklik 5345 sayılı Kanun’la yapılmıştır. “Aslında Gelir İdaresi yapısındaki bu değişiklik, ülkemizde kamu yönetiminin yapılandırılması ve dünyadaki gelir idarelerine paralel bir yapının oluşturulması çalışmalarının bir parçasıdır<sup>164</sup>.”

Gelişmekte olan ülkelerde başarılı bir vergi idaresi reformu için üç temel unsurun gerekli olduğu düşüncesi, çoğu maliyeci tarafından paylaşılmaktadır.

<sup>162</sup> Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, s. 3.

<sup>163</sup> Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, s. 8.

<sup>164</sup> Gerçek, s. 26.

Bunlardan ilki, vergiye uyumu ve idareyi kolaylaştırmak için vergi yapısının genellikle basitleştirilmesi gerektiğidir. İkincisi, her bir ülkenin özgün koşullarına uygun bir reform stratejisini geliştirme zorunluluğudur; günü kurtaracak önlemler veya çözümler, kapsamlı bir stratejinin yerine geçmeye uygun değildir. Son olarak ve hepsinden önemlisi, vergi idaresini geliştirme konusunda güçlü bir siyasi kararlılık olmalıdır ki; aksi takdirde en iyi niyetli çabalar başarısız kalacaktır<sup>165</sup>. Dolayısıyla Türkiye’de de öncelikle 2005 yılında Gelir İdaresi Başkanlığının kurulması ve akabinde 2011 yılında ise Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının kurulması, vergi denetiminde etkinliği artırma ve vergi kayıplarını önleme amacı taşımaktadır.

#### **1.6.4.1. Gelir İdaresi Başkanlığının Kurulması**

Gelir İdaresi Başkanlığı, önce TBMM’ce 14.04.2005 tarihli 5333 sayılı Kanun ile teşkilatlandırılmış; ancak, Cumhurbaşkanınca bir daha görüşülmek üzere 29.04.2015 tarihinde geri gönderilmiştir. Yeniden görüşülerek 05.05.2005 tarihinde 5345 sayılı Kanun ile aynen kabul edilen Kanun, 16.05.2005 tarih ve 25817 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir<sup>166</sup>. Gelirler Genel Müdürlüğü olarak faaliyetlerini yürüten birim, yapılan değişiklikler neticesinde Gelir İdaresi Başkanlığı olarak faaliyetlerini sürdürmeye başlamıştır. Böylece 1950 yılında dönemin Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki 2996 sayılı Kanun’da değişiklik yapan 5655 sayılı Kanun’un ardından, yaklaşık 60 yıllık gelenek de önemli bir değişikliğe uğramıştır<sup>167</sup>.

5345 sayılı Kanun md.1’de, “gelir politikasını tarafsızlık ve adalet içinde uygulamak; vergi ve diğer gelirleri en az maliyetle toplamak; mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlamak; mükellef haklarını gözeterek yüksek kalitede hizmet sunmak suretiyle yükümlülüklerin kolayca yerine getirilmesi için gerekli tedbirleri almak; saydamlık, hesap verilebilirlik, katılımcılık, verimlilik, etkililik, mükellef odaklılık temel ilkelerine göre görev yapmak üzere, Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı Gelir İdaresi Başkanlığının kurulmasına karar verilmiş; teşkilat, görev, yetki ve sorumluluklarına ilişkin esaslar düzenlenmiştir” şeklinde Kanun’un amacı açıklanmıştır<sup>168</sup>.

<sup>165</sup> Ramazan Gökbunar, Keramet Tezcan, Ahmet Utku Seven, **Yeniden Yapılanma ve Yeniden Yapılanma: Vergi İdaresi ve Vergi Denetimi İçin Bütün Mesele Bu**, Manisa, s. 11.

<sup>166</sup> Can ve Şengöz, s. 62.

<sup>167</sup> Tekin ve Çelikkaya, s. 234.

<sup>168</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı 2005 Yılı Faaliyet Raporu, s. 3.

#### 1.6.4.2. Gelir İdaresi Başkanlığının Görev ve Yetkileri

Gelir İdaresi Başkanlığının görevleri, 5345 sayılı Kanun, md. 4’de aşağıdaki şekilde belirtilmiştir:

- Bakanlıkça belirlenen devlet gelirleri politikasını uygulamak,
- Mükelleflerin vergiye uyumunu kolaylaştırmak ve hizmetlerini yerine getirmek,
- Mükellef haklarının korunması ve mükellef ile Başkanlık ilişkilerinin karşılıklı güven esasına dayanması konusunda gerekli tedbirleri almak,
- Mükellefleri, vergi mevzuatından doğan hakları ve ödevleri hakkında bilgilendirmek,
- Devlet gelirleri politikasıyla ilgili kanun ve kararname çalışmalarına katılmak,
- Devlet alacaklarının tahsilini sağlamak ve bu konuda gerekli tedbirleri almak,
- İşlem ve eylemlerinden dolayı idari yargı mercilerinde yaratılan itilaflarla ilgili olarak, bu merciler nezdinde talep ve savunmalarda bulunmak; gerektiğinde itiraz, temyiz ve tashihi karar yoluna gitmek; temyiz yoluna gidilip gidilmeyeceği hususunda taşra teşkilatına muvafakat vermek; şikâyet başvurularını karara bağlamak; uygulamada ortaya çıkan ihtilafların en aza indirilmesine ve uygulama birliğinin sağlanmasına yönelik tedbirleri almak,
- Vergileme ile ilgili bilgileri toplamak ve bilgi işlem faaliyetlerini yürütmek,
- Vergi kanunlarında veya diğer mali kanunlarda yer alan her türlü istisna, muafık ve indirimlerin maliyetlerini ölçmek; ekonomik ve sosyal etkilerini analiz etmek,
- Vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi konusunda gerekli tedbirleri almak,
- Mahalli idare gelirleri politikası ile devlet gelirleri politikasının uygulanmasında uyumu sağlayıcı tedbirleri almak.
- Gelirleri etkileyen her türlü kanun tasarısı ve tekliflerini, vergi tekniği ve uygulamaları açısından inceleyerek görüş bildirmek,
- Gelir mevzuatının uygulanmasına ilişkin olarak diğer kurum ve kuruluşlarla işbirliği sağlamak; bu amaçla veri alışverişini yapmak,
- Görev alanına giren konularda, uluslararası gelişmeleri izleme ve Avrupa Birliği, uluslararası kuruluşlar ve diğer devletlerle işbirliği yapmak,

- Terkini gereken vergiler ile tahsili zaman aşımına uğrayan hazine alacaklarının kanunlar gereğince terkin edilmesiyle ilgili işlemlerin yerine getirilmesini sağlamak,
- Nitelikli insan kaynağının kazandırılması, yetkinliklerinin geliştirilmesi, kariyer planlarının yapılması ve performanslarının ölçülmesini sağlamak,
- Kamu Görevlileri Etik Kurulunun belirlediği ilkeler çerçevesinde kurumsal etik kurallar düzenleyerek personele ve mükelleflere duyurmak,
- Faaliyet sonuçlarını, düzenli aralıklarla kamuoyuna duyurmak ve yıllık faaliyet raporunu, izleyen yıl kamuoyuna açıklamak,
- Kanunlarla verilen diğer görevleri yapmak.”

Gelir İdaresi Başkanlığının örgüt yapısı, merkez ve taşra teşkilatı olmak üzere iki farklı teşkilattan oluşmaktadır. Taşra Teşkilatı kendi içerisinde; Vergi Dairesi Başkanlıkları, Gelir Müdürlükleri, Takdir Komisyonları, Vergi Dairesi Müdürlükleri ve bağlı Vergi Dairelerinden oluşmaktadır.

Gelir İdaresi Başkanlığı Merkez Teşkilatı, bir ana hizmet binası ile üç adet ek hizmet binasında faaliyet göstermektedir. Başkanlığın taşra teşkilatı ise 29 ilde örgütlenmiş 30 Vergi Dairesi Başkanlığı ile 52 İl Defterdarlığı bünyesinde yer alan gelir birimlerinden oluşmaktadır<sup>169</sup>.

Gelir İdaresi Başkanlığı Merkez Teşkilatı, ana hizmet birimleri, danışma birimleri ve yardımcı hizmet birimlerinden oluşmaktadır. 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun md.8 uyarınca, ana hizmet birimlerine verilen görevler gerektiğinde birden fazla daire başkanlığı tarafından yürütülebilmektedir<sup>170</sup>.

Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki Kanun md.23’de, Başkanlığın taşra teşkilatı; doğrudan merkeze bağlı Vergi Dairesi Başkanlıkları ve vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerde bu Kanun’un 24 ve 25’inci maddelerindeki görev ve yetkilere haiz Vergi Dairesi Müdürlüklerinden oluşmaktadır<sup>171</sup>.

#### **1.6.4.3. Gelir İdaresi Başkanlığına Bağlı Denetim Birimleri**

213 Sayılı VUK’ un vergi incelemesine yetkilileri düzenleyen 135’nci maddesinin, 646 sayılı KHK ile değişen yeni haline göre; Gelir İdaresi Başkanlığına

<sup>169</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, **2011 Yılı Faaliyet Raporu**, Nisan 2012, Yayın No; 151, Ankara, s. 2.

<sup>170</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, **2011 Yılı Faaliyet Raporu**, s. 4.

<sup>171</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, **2011 Yılı Faaliyet Raporu**, s. 4.

doğrudan bağlı olan Vergi Dairesi Başkanları, Vergi Dairesi Müdürleri ve Başkanlığın merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrosunda görev yapanlar da, vergi inceleme yetkisine sahiptirler<sup>172</sup>.

Vergi Dairesi Başkanlıkları; yetki alanı içerisindeki mükellefi tespit eden, vergi ve benzeri mali yükümlülüklerle ilişkin tarh, tebliğ, tahakkuk, tahsil, terkin, tecil, iade, ödeme, muhasebe ve benzeri işlemleri yapan, bu işlemlere ilişkin olarak yaratılan ihtilaflarla ilgili yargı mercileri nezdinde talep ve savunmalarda bulunan, gerektiğinde itiraz, temyiz ve tashihi karar talebinde bulunan, yargı kararlarının uygulanması işlemlerini yürüten, vergi uygulamalarını geliştiren ve iyileştiren, mükelleflere kanunların uygulanması ile ilgili görüş bildiren, mükellefleri hak ve ödevleri konusunda bilgilendiren ve uygulamalarında mükellef haklarını gözetken, mükellef hizmetleri ile bilgi işlem, istatistik, bilgi toplama, insan kaynakları yönetimi, satın alma, kiralama, vergi inceleme ve denetim, uzlaşma, takdir ve benzeri görevleri ve işlemleri yürüten dairelerdir. Vergi Dairesi Başkanlıkları; grup müdürlükleri, bunlara bağlı müdürlükler, şubeler ile vergi dairesi müdürlükleri ile komisyonlardan oluşur<sup>173</sup>.

Vergi Dairesi Başkanlığının amacı; yetki alanı içerisindeki ekonomik faaliyetleri ve gelişmeleri yakından takip etmek, sektör ve mükellef gruplarının ihtiyaçlarına uygun hizmetleri en iyi şekilde sunmak ve yetkinlikleri geliştirmek suretiyle vergi yükümlülüklerinin yerine getirilmesini sağlamaktır<sup>174</sup>.

Vergi Dairesi Başkanlıkları, 29 ilde 30 hizmet noktasında faaliyet göstermektedir. Bunlardan 29'u farklı illerde, bir tanesi ise ihtisas olarak büyük ölçekli mükelleflere doğrudan ve bütünsel bir yaklaşımla hizmet sunmak üzere İstanbul'da "Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı" adı altında kurulmuştur<sup>175</sup>.

Vergi Dairesi Başkanlığı kurulmayan illerde Defterdarlığa bağlı olarak kurulan Gelir Müdürlükleri; vergilendirme ile ilgili soruları defterdar adına cevaplamakla, teftişlerde defterdar adına verilecek cevap ve emirleri hazırlamakla, vergi dairelerinden toplanan istatistiki bilgileri il bazında derleyip Gelir İdaresi Başkanlığına göndermekle, terkin gereken amme alacaklarının terkinini defterdar adına tekemmül ettirerek

---

<sup>172</sup> Tekin ve Çelikkaya, s. 239.

<sup>173</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, **2009- 2011 Performans Programı**, Ankara, Kasım 2008, Yayın No:73, s. 11.

<sup>174</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, **2010 Yılı Faaliyet Raporu**, Nisan 2011, Yayın No; 132, Ankara, s. 4.

<sup>175</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, **2011 Yılı Faaliyet Raporu**, s. 4.

ilgililere bildirmekle, vergi kanunları ve diğer kanunların Gelir Müdürlüğüne verdiği işleri yapmakla görevli taşra birimleridir<sup>176</sup>.

Vergi Dairesi Başkanlığında kurulacak grup müdürlükleri, müdürlükler, şubeler ve komisyonların sayısı iş hacmine göre belirlenir. Bir müdürlüğün, şubenin veya komisyonun görevi, kısmen veya tamamen başka müdürlük veya komisyonlara verilebilir. İhtiyaç duyulması halinde grup müdürlüğü, müdürlük, şubeler veya komisyonlar birleştirilebilir ve bunlara bağlı bölümler oluşturulabilir<sup>177</sup>.

Görüldüğü gibi 213 sayılı VUK'a göre "vergi dairesi" ve Amme Alacaklarını Tahsil Usulü Hakkında Kanun'a göre de "tahsil dairesi" niteliğinde olan Vergi Dairesi Başkanlıklarının görevlerinden biri de vergi inceleme ve denetimidir<sup>178</sup>. Ancak Vergi Dairesi Başkanlarının iş yükü yoğunluğundan dolayı doğrudan vergi denetim faaliyetlerine katılmaları oldukça azalmıştır.

Vergi dairesi müdürlerinin de vergi incelemesine katılma yetkileri vardır. Ancak vergi dairesi müdürlerinin kendilerine verilmiş olan idari görev yoğunluğu nedeni ile vergi inceleme faaliyetlerine çok sık katılamadıkları görülmektedir.

---

<sup>176</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, **2011 Yılı Performans Programı**, Yayın No: 126, Ankara, Ocak 2011, s. 21.

<sup>177</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, **2009-2011 Yılı Performans Programı**, s. 11.

<sup>178</sup> Tekin ve Çelikkaya, s. 241.

## İKİNCİ BÖLÜM

### VERGİ ALACAĞININ TESPİT EDİLMESİNDE VERGİ DENETİMİNİN ROLÜ: VERGİ POLİSİ ÖRNEĞİ

Çalışmanın birinci bölümünde değinildiği üzere; hükümetlerin sundukları tam ve yarı kamusal mal ve hizmetlerin finansmanını karşılamak amacıyla ihtiyaç duydukları gelir, vergi gelirleridir. Ancak vergi gelirlerinin bütçeye aktarılmasında vergi mükelleflerinin veya vergi sorumlularının başvurduğu vergiden kaçınma, vergi kaçırma gibi çeşitli yasal ve yasal olmayan yöntemler, vergi matrahlarında daralmalara veya matrahın tamamen ortadan kalkmasına sebebiyet vermektedir. Geçmişten günümüze vergi kayıp ve kaçaklarını önlemek amacıyla sürekli vergi denetim faaliyetlerinin önemi üzerinde durulmuştur. Son zamanlarda yapılan çalışmalar göstermektedir ki; vergi alacağının tespit edilmesinde en etkili yöntem, çağın ihtiyaçlarına karşılık veren etkin bir vergi denetim sistemine sahip olmaktır.

Çalışmanın ikinci bölümünde, son yıllarda AB'ye üye ve diğer birçok ülkede vergi denetimi faaliyetlerinde kullanılan vergi polisi müessesesi üzerinde durulmuştur. Vergi polisinin en önemli görevi, ulusal ve uluslararası vergi kaçakçılığını önlemektir. “Özellikle 2008 ekonomik kriziyle birlikte uluslararası sermaye hareketlerindeki artış, kara para aklama faaliyetleri, vergi cennetleri ve (off- shore) kıyı bankalarına yöneliş, ülkelerde sermaye birikimlerinin korunması ve arttırılması amacıyla, ulusal ve uluslararası boyutta vergi kaçakçılığı ile mücadelenin önemi artırmıştır. Vergi polisi müessesesinin oluşturulması, vergi denetimi ve vergi kaçakçılığını önleme politikasının bir sonucu olarak ortaya çıkmıştır<sup>179</sup>”.

Bu bölümde; vergi polisi (adli vergi memuru) müessesesinin tanımı, kapsamı, görev ve yetkileri incelenecektir. Başta Fransa, Rusya Federasyonu, İngiltere, Belçika, Amerika Birleşik Devletleri ve Hollanda'da uygulama alanına sahip olan vergi polisi; özellikle İtalya ve Rusya Federasyonunda etkili bir müessesedir.

Komünizm sonrası serbest piyasa ekonomisinin başladığı bir dönemde, vergi hasılatlarını toplamak oldukça zor bir faaliyet olmuştur. Rusya Federasyonunda vergi polisi gücü, komünizm sonrası dönemde devletlerin kurumsal şekillenmesi sonucunda bürokratik-baskıcı gelir stratejisini sağlamak amacıyla oluşturulmuştur. Komünist

---

<sup>179</sup> Elif Pürsünlerli Çakar, Fatih Saraçoğlu, Vergi Kaçakçılığı İle Mücadelede Yeni Bir Model: Vergi Polisi Müessesesi (Fransa Örneği), **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:5, Sayı:2, 2014, s. 53.

sistemin son bulması ile birlikte vergi polisi, Batı Avrupa ve İtalya ile sınırlı kalmamıştır. Vergi polis güçleri; Ermenistan, Azerbaycan, Gürcistan, Kazakistan, Kırgızistan, Ukrayna, Özbekistan, Romanya, Bosna- Hersek ve Çin Halk Cumhuriyeti'nde vergi gelirlerini korumak amacıyla faaliyet göstermeye başlamıştır<sup>180</sup>. “Vergi polisi (adli vergi memuru) uygulandığı ülkelerin sosyal, siyasi, ekonomik özelliklerine göre farklılık göstermekle birlikte, İtalya’da ‘Guardia Di Finanza<sup>181</sup>’, vergi polisinin adli yetkilerinin en geniş olduğu uygulama biçimidir<sup>182</sup>”.

## **2.1. VERGİ POLİSİ (GUARDIA Dİ FİNANZA) MÜESESİNİN İTALYA’DA TARİHSEL GELİŞİMİ**

Vergi polisleri temelde ulusal ve uluslararası vergi kaçakçılığını önlemek amacıyla kurulmuş olan birimlerdir. Ülkeden ülkeye uygulanış alanları ve etkileri farklılık göstermektedir. İtalya’da vergi polisi, Guardia Di Finanza olarak tanımlanmış olup kendisine verilmiş olan kapsamlı faaliyetleri yerine getirmekle sorumlu kılınmıştır.

### **2.1.1. İtalya’da Vergi Polisinin Kökeni ve Gelişim Süreci**

İtalya’daki vergi polisi müessesesi ‘Guardia Di Finanza’, kökeni 5 Ekim 1774 yılına dayanan, Sardunya Kralı Victor III. Amedus tarafından “Legion of Light Troops” adı altında kurulan askeri birliğin gelişmesi sonucu ortaya çıkmıştır. Bu kurulan askeri birlik, İtalya’da ilk kez mali gözetim yetkisine sahip bir askeri savunma kolordusu niteliğini taşımaktaydı<sup>183</sup>.

1862 yılında İtalya’nın siyasi birliğini tamamlamasından sonra ise “Gümrük Muhafızları Ordusu” kurulmuştur. Gümrük Muhafızları Ordusu, savaş süresi boyunca ülkenin savunma ve gümrük gözetimlerinden sorumlu tutulmuştur. 8 Nisan 1881 yılında 141 sayılı Yasa ile Gümrük Muhafızları Ordusunun adı Guardia Di Finanza olmuştur. Vergi polisi; kaçakçılık faaliyetleri ile ilgili raporlar düzenlemek, finansal ihlalleri yasa ve yönetmenliklere bağlı olarak önlemek, vergi çıkarlarını korumak amacıyla yasaların uygulanması görevini yürütmekle yetkili kılınmıştır. Guardia Di Finanza askeri bir güç olarak ülke sınırlarını ve finansal açıdan ülkeyi savunmak amacıyla kurulmuş olan bir birlikten oluşmaktaydı. 14 Temmuz 1907 tarihli Kraliyet Kararnamesi ile bugünkü

<sup>180</sup> Gerald M. Easter, The Russian Tax Police, *Post Soviet Affairs*, Cilt: 18, Sayı: 4, 2002, s. 358.

<sup>181</sup> Guardia Di Finanza (GDF), İtalya’da vergi polisi olarak adlandırılır. Faaliyetlerini Ekonomi ve Maliye Bakanlığına bağlı olarak yürütmektedir.

<sup>182</sup> Pürsünlerli Çakar ve Saraçoğlu, s. 52.

<sup>183</sup> Guardia Di Finanza, *2005 Yılı Faaliyet Raporu*, No: 1, Roma, s. 7.

Guardia Di Finanza'yı oluşturan Kolorduya, askeri rütbesini göstermek amacıyla beş yıldız taşıyan üniformalar verilmesi kabul edilmiştir. Kolordu, iki dünya savaşında da üstün onur hizmetleri göstermiştir. Ulusal kurtuluş için vermiş olduğu mücadelelerden dolayı kolordu sancağına 18 ödül verilmiştir<sup>184</sup>. Daha sonra Kolordu, doğal afetler sırasında çok sayıda kurtarma operasyonlarında yer almıştır. Kolorduya bu katılımları sayesinde 13 tane ek sivil cesaret ödülü verilmesi uygun görülmüştür<sup>185</sup>.

1919 yılında İtalya'da, polis kuvvetlerinin yeniden organizasyonu için yapılan düzenlemeler, Kraliyet Guardia Di Finanza için de çeşitli değişiklikler getirmiştir. Korgeneral rütbesi ile ordu komutanı olan ve askeri hazırlıklardan sorumlu olan müfettiş generaller ile Guardia Di Finanza generalleri arasındaki ortak sorumluluklar ayrıştırılmıştır. 1923 yılında ise 'araştırmacı vergi polisi', Kraliyet Guardia Di Finanza'nın özel bir birimi olarak kurulmuştur. Birkaç yıl içinde Guardia Di Finanza'ya ait olan deniz filosu, motorlu taşıtlar ve telekomünikasyon yapısında köklü değişiklikler yapılmış; istatistiki hizmet, donanımlı bir veri işleme merkezi, hava servisi ile arama kurtarma faaliyetlerinde ve narkotik olaylarında kullanılmak üzere köpek servisi birimleri kurulmuştur. Cumhurbaşkanlığı 29 Ocak 1999 tarihli KHK ile Kolordunun kurumsal görevleri gözden geçirilerek yeniden düzenlenmiştir. 19 Mart 2001 tarihli KHK ile de askeri bir yapı olarak kabul edilen kolordunun görevleri zenginleştirilmiştir. Aynı zamanda bu KHK, Guardia Di Finanza'nın bütün ekonomik ve fiskal konuları da emniyete almasını sağlamış, genel yetkiye sahip bir polis gücü olarak yetkilerini arttırmıştır. Vergi polisleri, kamu ve özel işletmelerin bütçelerini korumak için Avrupa Birliğine üye ülkelerde önem kazanmıştır. Geleneksel kolorduya ait bir tane Guardia Di Finanza Tarihi Müzesi de yer almaktadır. Finansal bağımsızlığı temsil etmek amacıyla hükümet ile girişilen ortak faaliyetler ile kolorduya ait tarihi eserler, tarih araştırmacılarının yapmış olduğu çalışmalar sonucu koruma altına alınmıştır. Çok sayıda ziyaretçiye ev sahipliği yapan müze, birçok bilim adamı ve askeri tarih meraklılarının ortak çalışmaları sonucu tasarlanmıştır<sup>186</sup>.

### **2.1.2. Vergi Polisinin Görev ve Yetkileri**

Temel olarak İtalya'da kolluk hizmetleri, beş ayrı ulusal polis gücü tarafından sağlanmaktadır. Bu polis güçleri şunlardır<sup>187</sup>:

<sup>184</sup> Guardia Di Finanza, **2005 Yılı Faaliyet Raporu**, No:1, Roma, s. 7.

<sup>185</sup> Guardia Di Finanza, **2006 Yılı Faaliyet Raporu**, No:1, Roma, s. 8.

<sup>186</sup> Guardia Di Finanza, **2005 Yılı Faaliyet Raporu**, No:1, Roma, s. 8.

<sup>187</sup> International Business Publications, **Italy Justice System And National Handbook Strategic And Criminal Justice System**, Cilt:1, Washington Dc, 2009, s. 192.

- Arma dei Carabinieri (Askeri Polis Gücü)
- Corpo Forostale dello Stato (Ormancılık Polis Gücü)
- Guardia di Finanza (Vergi ve Gümrük Polis Gücü ve Aynı Zamanda Askeri Güç)
- Polizia di Stato (Eyalet Polisi)
- Polizia Penitenziaria (Cezaevi Polisi)

İtalya’da üç ayrı yarı ulusal polis gücünün de egemen olduğunu görülmektedir. Vergi polisi “Guardia di Finanza”, ekonomik ve finansal olaylardan sorumludur. Bu yüzden vergi polisi özel bir polis gücü niteliği taşımaktadır. Vergi polisi, ekonomik ve finansal olayları doğrudan Ekonomi ve Maliye Bakanlığına rapor etmektedir. Askeri olarak düzenlenmiş olan vergi polisi, devlet silahlı kuvvetlerinin ve polis gücünün ayrılmaz bir parçası olmuştur<sup>188</sup>. Guardia di Finanza’nın öncelikli görevi olan vergi kaçakçılığı ile mücadele, devletin ve Avrupa Birliği üye ülkelerinin bütçelerine zarar verecek ekonomik ve mali suçları önlemek olarak genişletilmiştir<sup>189</sup>. Vergi polisi; vergi kaçakçılığı, finansal suçlar, sınır ve gümrük kontrolleri, kara para aklama, kaçakçılık, uluslararası uyuşturucu trafiği, terör finansmanı, yasa dışı göç, kredi kartı dolandırıcılığı, mafya operasyonları ve para sahteciliği gibi yasa dışı faaliyetleri önlemek amacıyla çalışmalar yürütmektedir<sup>190</sup>.

Vergi polisinin İtalya’daki birincil ve kolektif görevleri, 1959 yılındaki 189 sayılı düzenleme yasası ile belirtilmiştir<sup>191</sup>. Birincil görevler;

- Vergi kaçakçılığı ve finansal suçları önlemek ve bunlarla ilgili soruşturma ve kovuşturma faaliyetlerini yürütmek,
- Siyasi ve ekonomik nitelikteki hükümleri uygulamak,
- Ülke karasularında, mali polis rolünde gerekli savunmayı gerçekleştirmektir.

Toplu görevleri ise;

- Kamu düzenini ve güvenliğini sağlamak,
- Ülke sınırlarını savunmaktır.

Vergi polisinin ilk görevi, vergi kontrolleri ve ülke sınırlarını korumak olarak düzenlenmiştir. Daha sonra vergi polisinin yetkileri, başta İtalya olmak üzere tüm AB

<sup>188</sup> Walter Cretella Lombardo, The Guardia Di Finanza At A European Parliament Budgetary Control Comittee Hearing, **General Kommand Of The Guardia Di Finanza**, II Division, 19 Nisan 2015, Brussel, s. 1.

<sup>189</sup> Lombardo, s. 1.

<sup>190</sup> International Business Publications, ss. 192- 193.

<sup>191</sup> Lombardo, s. 1.

lkelerinin btelerine zarar verebilecek konuları incelemekle geniletilmitir<sup>192</sup>. Bu kademeli gelişim, polis gücünün yeniden yapılandırılmasına ilişkin 2000 yılı 78 sayılı delegasyonunda tanımlanmıştır.<sup>193</sup>

İtalya’da, Ekonomi ve Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan ve yıllık olarak yayınlanan İdari Eylem ve Yönetim Genel Yönergesi’nde, aynı zamanda vergi polisinin görevleri hakkında da açıklamalara yer verilmiştir<sup>194</sup>. Vergi polisi, İtalya’da Ekonomi ve Maliye Bakanlığına bağlı olarak faaliyet gösteren özel bir polis gücüdür. Guardia di Finanza, gümrük ve finansal polis olmanın yanı sıra, aynı zamanda bir askeri güç olarak da organize edilmiştir. Ayrıca İdari Eylem ve Yönetim Genel Yönergesi’ndeki stratejik hedefler ile siyasi öncelikler de, Guardia Di Finanza tarafından başarıyla gerçekleştirilmektedir. 2005 mali yılı için belirlenmiş olan özel ve kurumsal görevleri şunlardır<sup>195</sup>:

- Belirlenen denetim hedef planı ile vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma ile mücadele etmek; gizli ekonomiyi kontrol altına almak; gizli ekonominin iki formu olan yer altı ekonomisi ve kaçak i gücü ile mücadele etmek,
- Yasa dışı oyunlarla mücadele etmek,
- Ülkenin ekonomik kalkınmasını sağlamak için marka, görsel ve işitsel ürün korsancılığını nleme amacıyla faaliyet göstermek,
- Kamu harcamalarının, özellikle üretim için verilen teşvikler ve bunlara ilişkin e finans kaynaklarının, sağlık harcamalarında da olduğu gibi kontrollerini sağlamak.

‘‘İtalyan polis gücü olan Guardia di Finanza, Maliye ve Ekonomi Bakanlığı otoritesi altında yer almaktadır. Diğer bazı kolluk kuvvetleri gibi İtalya Silahlı Kuvvetleri’nin bir parçası değildir. Ancak Guardia di Finanza’ya bağlı olan personeller askeri hukuk hükümlerine tabidirler. Ayrıca Guardia di Finanza, İtalya karasularında kendisine ait olan görevi sürdürmek amacıyla altı yüzden fazla gemi, bot ve yüz taneden fazla uçak ile devriye görevlerinde bulunmaktadır<sup>196</sup>.’’

<sup>192</sup> Guardia Di Finanza, **2014 Yılı Faaliyet Raporu**, No.1, Roma, s. 10.

<sup>193</sup> Lombardo, s. 2.

<sup>194</sup> Guardia Di Finanza, **2006 Yılı Faaliyet Raporu**, No: 1, Roma, s. 9.

<sup>195</sup> Guardia Di Finanza, **2005 Yılı Faaliyet Raporu**, No 1, Roma, s. 9.

<sup>196</sup> International Business Publications, s. 203.

### 2.1.3. Vergi Polisinin Organizasyonel Yapısı

Farklı birçok görevinin yanı sıra vergi polisi olarak asli görevi olan ‘Guardia di Finanza’nın, 1994 yılında toplam 60.735 kişilik bir personel gücü vardır. Birim, deniz karasuları, hava sahası ve kara sınırlarının kontrollerini sağlamak amacıyla geniş yetkilerle donatılmıştır. Vergi polisliği görevi için ‘Guardia di Finanza’, başta bir merkez birimi olmak üzere 13 bölge, 81 il ve 2 ilçede faaliyette bulunmaktadır (İnterpol Genel Sekreterliği, Lyon, Fransa, Kasım, 1998)<sup>197</sup>.

2009 yılı itibariyle Guardia di Finanza, yaklaşık olarak 68.000 (ajan ve memurlar) vergi polisi ile görev yapmaktadır. Aynı zamanda Guardia di Finanza polisleri, Europol ve OLAF (Avrupa Kaçakçılıkla Mücadele Bürosu) içinde yer alırlar. Vergi polisinin görevleri; finansal, ekonomik, yargı ve kamu güvenliğini sağlamak, vergi kaçakçılığı, kara para aklamanın önüne geçmek, uluslararası uyuşturucu trafiğini ve yasa dışı göçü engellemektir. Ayrıca gümrük ve sınır güvenliklerini sağlamak, telif hakkı ihlalleri, mafya operasyonları, kredi kartı dolandırıcılığı, siber suçlar, terör finansmanı gibi kara para sağlayıcı unsurların engellenmesi gibi başlıca hedefler, vergi polisinin görevleri arasında yer alır. Vergi polisi, kamu düzeni ve güvenliğini sağlamak, İtalya sınırlarını politik ve askeri yönden savunmak için sürekli çalışmalar yürütmektedir<sup>198</sup>.

Guardia di Finanza’nın mevcut organizasyon yapısı; genel merkez, genel merkeze bağlı operasyonel komutanlık birimleri, personel temin ve eğitim komutanlığı ve enstitüsü merkezi, teknik, lojistik ve idari destek ve komutanlıklarıdır. Roma’da bulunan Genel Müdürlük (merkezi üst yönetim), planlama, programlama ve denetleme organıdır. Operasyonel komutanlıklar, bölgesel ve yerel birimlere ayrılır.

Bölgesel birimler<sup>199</sup>:

- 6 Bölgelerarası Komutanlık; (Milano, Venedik, Floransa, Napoli, Floransa) bölgeler arasındaki komuta yetkileri, komut koordinasyonundan ve ülke topraklarının makro alanlarında oluşabilecek tüm yasa dışı faaliyetlerden sorumludur.
- 20 Bölge Komutanlığı; ilgili idari bölgesinde bulunan komutanlıkların ve birimlerin yönetilmesi ve denetlenmesinden sorumludur.

<sup>197</sup> Frank Gregory, Police Enforcement of Tax Arrears Collection: Political Opportunism or the Last Resort for Transition States, **Economic and Social Research Council**, Haziran 1998- Mayıs 2001, s. 5.

<sup>198</sup> International Business Publications, s. 204.

<sup>199</sup> Guardia Di Finanza, **2006 Yılı Faaliyet Raporu**, No:1, Roma, s. 10.

- 102 İl Komutanlığı (Vergi Polisi Birimleri); alt operasyonel birimlerin faaliyetlerini koordine eden ve devlet idari illeri içerisinde yer alan tüm kurumsal sorumlulukları sağlamak ve iyi bir performans göstermekten sorumludur. Özellikle bölgesel dağılım içerisinde yer alan, alanında son derece uzman olan vergi polisi birimleri, finansal araştırmalar yapmaktadırlar.
- 14 Hava ve Deniz Operasyon Birimi; deniz istasyonları, hava savunma birimleri, operasyonel deniz birimlerinden ve aynı zamanda İtalya topraklarında konuşlanmış olan hava, deniz birliklerinin operasyonel kordinasyonundan sorumludur.

Eğitim Enstitüleri Müfettişleri emrinde olan merkezler ve enstitüler, tüm işe alım prosedürlerini uygulamaktadır ve kolordunun tüm eğitim ve yönetmenliklerinden sorumludur. Bunlar arasında “Vergi Polisi Okulu” da bulunmaktadır. Ayrıca Guardia di Finanza içerisinde görevlerini ifa etmekte olan çok sayıda kadın vergi polisi de bulunmaktadır.

Guardia di Finanza, kendi içerisinde çeşitli özel bölümlere ayrılmıştır. Organize Suçları Araştırma Grupları, Narkotikle Mücadele Grupları, Siber Suçlarla Mücadele Grupları, Hava ve Deniz Operasyonları Komutanlığı, Terörle Mücadele ve Acil Müdahale Servisi, Polis Köpeği Birimi (K-9) olarak faaliyetlerini sürdürmektedir<sup>200</sup>.

İtalya vergi polisi, tüm kaçakçılık faaliyetlerini önlemek amacıyla çalışmalar yürütmektedir. Guardia di Finanza’nın, uluslararası kaçakçılık ve yolsuzluk faaliyetlerini önlemek amacıyla uluslararası güvenlik kuruluşlarında görevlendirmiş olduğu personelleri de mevcuttur. “Çeşitli güvenlik topluluklarında, 6 Guardia di Finanza personeli istihdam edilmektedir. Bu personellerden 4 tanesi, Avrupa Kaçakçılıkla Mücadele Ofisinde (OLAF); 1 personel, Avrupa Rekabet Genel Kurulunda (DG Competition) ve 1 tanesi de Avrupa Tarım ve Kırsal Kalkınma Genel Müdürlüğünde istihdam edilmiştir<sup>201</sup>.” Guardia di Finanza’nın 4 uzmanı, AB sınırlarını koruma faaliyetlerini gerçekleştirmek için çalışmalarına devam etmektedir. Vergilendirme ve Gümrük Birliği Genel Müdürlüğünde 2, Avrupa Birliği Komisyonuna bağlı Bütçe Genel Müdürlüğünde 1 ve Avrupa Kaçakçılıkla Mücadele Ofisinde 1

---

<sup>200</sup> International Business Publications, s. 205.

<sup>201</sup> Lombardo, s. 4.

personel olmak üzere, 4 ulusal Guardia di Finanza Uzmanı görevlendirilmiştir<sup>202</sup>. Ayrıca AB'ye üye 29 ülkenin dengeli kalkınma ve büyümesini sağlamak üzere; kaçakçılıkla mücadele, kıyı bankacılığı yoluyla kâr aktarımı, transfer fiyatlandırması, kara para aklama gibi devlet bütçelerini zarara uğratan faaliyetleri önlemek amacıyla çok sayıda personel çalışma yürütmektedir.

## 2.2. GUARDIA DI FINANZA'NIN ORTAYA ÇIKIŞ NEDENLERİ

Birçok ülkede çeşitli görevleri olan vergi polisi müessesesi, İtalya'da Guardia di Finanza birimi olarak ifade edilir. Guardia di Finanza'nın çeşitli ekonomik ve finansal görevleri mevcuttur. Guardia di Finanza başta vergi denetimi ve kontrolleri, tüketim üzerinden alınan vergileri inceleme, gümrük kontrolleri, kamu harcamaları ile ilgili incelemeler yapmak amacıyla çalışmalar yürütmektedir. Ayrıca para sahteciliği ve dolandırıcılıkla mücadele, şans ve tahmin oyunlarında devlet tekeli ve gözetimini gerçekleştirme, yasa dışı bahis ve oyunlarla mücadele, çevrenin korunması, sanatsal ve arkeolojik mirasın korunması, markalar, patent ve telif haklarının korunması, hükümet yetkilileri ile işbirliği yapmak gibi ekonomik ve finansal görevleri de üstlenmiştir. Guardia di Finanza'nın ekonomi ve finansal görevlerinin yanı sıra kamu düzenini ve güvenliğini sağlama, işçilerin sömürülmesinin önlenmesi, yasa dışı göç ile mücadele, trafik denetimleri, uyuşturucu ve psikiyatri ilaç kullanımı ile mücadele, deniz ve dağ kurtarma faaliyetlerini kapsayan, '117' kamu hizmeti hattı ile çeşitli hizmetler de sunmaktadır.

Vergi polisi müessesesinin birçok ülkede farklı uygulamaları mevcut iken, İtalya'da 'Guardia di Finanza', vergi polisinin en geniş adli yetkilerle donatılmış olduğu uygulama biçimidir<sup>203</sup>. "Vergi polisi müessesesi; kayıt dışı ekonomi, kara para aklama, vergi cennetleri ve (off-shore) kıyı bankalar ile mücadele etmek, vergi tahsilatında etkinlik sağlamak gibi amaçlarla geliştirilmiş olup; vergi incelemesi aşamasında, adli yetkilerle donatılan vergi memurlarının bu yetkileri zamanla tartışmalara yol açmıştır<sup>204</sup>". Guardia di Finanza, Silahlı Kuvvetlerin bir parçası olmanın yanı sıra kendisine kamu düzeni sağlanması da dahil olmak üzere çok sayıda görev verilmiştir. Ancak esas olarak vergi polisi görevini yürütmekte olan birlik, Ekonomi ve Maliye Bakanlığının idaresi altında bulunarak; mali suçları, özellikle İtalya başta olmak üzere

<sup>202</sup> Lombardo, s. 7.

<sup>203</sup> Pürsünerli Çakar ve Saraçoğlu, s. 54.

<sup>204</sup> Pürsünerli Çakar ve Saraçoğlu, s. 51.

AB ülkeleri bütçelerini zarara uğratacak her türlü kaçakçılık faaliyetlerini önlemekle görevlendirilmiştir<sup>205</sup>.

### **2.2.1. Ekonomik ve Finansal Polis Olarak Guardia di Finanza'nın Görevleri**

Ekonomik ve finansal polis görevleri arasında; gümrük kontrolleri, çevrenin korunması ve çevre kirliliği ile mücadele, sanatsal ve arkeolojik mirasın korunması, işçilerin sömürülmesi ile mücadele, bahis ve yasa dışı şans oyunları ile mücadele, ürün güvenliği, marka, patent ve telif haklarının korunması ve sahte ürünlerle mücadele, kamu harcamalarının kontrolü ve gelir kayıplarının incelenmesi, uyuşturucu kaçakçılığı ile mücadele, fiyat kontrolleri ve yüksek yaşam maliyetleriyle mücadele yer almaktadır.

### **2.2.2. Gümrük Kontrollerinin Sağlanması**

Ticari düzenliliği sağlamak için tüm havalimanları, limanlar ve sınır kapılarında bulunan Guardia di Finanza'ya bağlı garnizonlar tarafından, gözetleme ve denetleme faaliyetleri yürütülmektedir. Guardia di Finanza, ticari faaliyetleri korumak amacıyla; havalimanları, limanlar ve sınır kapılarında kalıcı olarak görev yapan birimler; sınır geçiş noktalarında ise mobil birimler kullanarak faaliyet göstermektedir. Birlik, her türlü gümrük kaçakçılığı ile mücadeleyi amaç edinmişken, öncelikli mücadele alanı, başta AB üyesi ülke bütçelerini ve lisanslı İtalyan üretici, dağıtıcı ve perakendecilerini zarara uğratan sigara kaçakçılığı ile mücadele etmek olmuştur<sup>206</sup>.

İtalya'nın Akdeniz'de stratejik bir öneme sahip olması ve dünyaya açılan bir kapı niteliğinde oluşu, sahte malların ve kaçakçılık faaliyetlerinin bu ülke sınırlarının, liman ve hava yollarının kullanılmasını daha da cazip hale getirmiş bulunmaktadır. Bundan dolayı liman, terminaller ve havalimanları daha sık inceleme yapılan noktalardır.

Ülke sınırlarını korumak üzere Guardia di Finanza tarafından izleme ve koruma faaliyetleri gerçekleştirilir. Bu faaliyetler neticesinde ilgili soruşturma birimleri tarafından, ticaret ve konteynir ticaretinde suç örgütlerinin yasa dışı karmaşık faaliyetleri tespit edilmektedir<sup>207</sup>. Guardia di Finanza, gümrük polisi görevlerini yerine getirirken, uluslararası işbirliği yaparak; ilgili araç, gereç ve dokümanların kullanımı ile

<sup>205</sup> Zafer Akkuş ve Tamer Efe, “Tarihsel ve Kültürel Çevrenin Korunması Bakımından Türkiye ve İtalya'daki Kolluğun Görev ve Yetkileri”, **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:5, Sayı:2, 2014, s. 349.

<sup>206</sup> Guardia di Finanza, **2012 Yılı Faaliyet Raporu**, No:1, Roma, s. 28.

<sup>207</sup> Guardia di Finanza, **2008 Yılı Faaliyet Raporu**, No:1, Roma, s. 17.

ithalat ve ihracat faaliyetlerinde gerçekleştirilebilecek tüm yasa dışı faaliyetleri önlemeye çalışmaktadır. Vergi polisi, tüm yasa dışı uluslararası ticaret (sahte ürünler, silahlar, tehlikeli atıklar, para, fikri ve sınai mülkiyet hakları ihlalleri) faaliyetleri ile mücadele etmektedir<sup>208</sup>. Ayrıca gümrüklerden ülke topraklarına aktarılması düşünülen uyuşturucu madde trafiği ile mücadele etmek, birliğin önemli hedeflerinden bir diğerini oluşturmaktadır.

### 2.2.3. Çevrenin Korunması ve Çevre Kirliliği ile Mücadele

Firmaların doğrudan veya dolaylı olarak çevreyi kirleten atıkların ve zararlı gazların salınımını önlemek amacıyla gerçekleştirilen operasyonları yürütmek, Guardia di Finanza'nın görevlerindendir. Çevreyi korumak üzere yürütülen operasyonel müdahaleler ve geleneksel inceleme faaliyetleri, adli mercilerce yetkilendirilmiş olan adli polisler ve Guardia di Finanza tarafından gerçekleştirilmektedir<sup>209</sup>.

Kâr elde etmek amacıyla çevrenin kirlenmesine sebebiyet veren suç örgütü durumundaki kuruluşlara, çeşitli şartlar altında çözüm önerileri sunulmaktadır. Guardia di Finanza, üretim süreçlerinde çevresel mevzuatlara uymayarak, kirlетici atık madde yayan işletmelerin verebilecekleri zararlarla da mücadele etmektedir. Vergi polisi; su, hava ve deniz kirliliğini önlemek amacıyla yürütülen faaliyetlerde ileri düzeyde gelişmiş teknolojik araç ve gereçlerden faydalananarak ölçümler yapmaktadır<sup>210</sup>. Çevresel suçlarla ve yasa dışı atıklarla mücadele etmek, birliğin temel görevlerinden bir tanesi olup; birlik, bölgesel ve yerel sektör işletmelerine uygulanan vergilerle piyasanın düzgün işleyişi ve rekabet eşitsizliğini önlemeyi de amaçlamaktadır<sup>211</sup>.

### 2.2.4. Sanatsal ve Arkeolojik Mirasın Korunması

“Koruma kavramının temelleri çok eski devirlere dayanmakla birlikte, çağdaş korumanın kuramsal temelleri 20. yüzyılda atılmış, İkinci Dünya Savaşı sonrasındaki dönemde Avrupa’da kentsel koruma çabaları hız kazanmıştır. Koruma alanında uluslararası platformda yapılan çalışmaların ilk adımı, “Uluslararası Müzeler Örgütü” tarafından 1931 yılında Atina’da toplanan ‘I. Uluslararası Tarihi Anıtların Korunması ile ilgili Mimar ve Teknisyenler Konferansı’nda atılmıştır. ‘Atina Konferansı’ olarak bilinen bu toplantıda; önemli tarihi anıtlara fon oluşturan çevrelerin, yapı gruplarının ve

<sup>208</sup> Guardia di Finanza, **2008 Yılı Faaliyet Raporu**, No:1, Roma, s. 14.

<sup>209</sup> Guardia di Finanza, **2005 Yılı Faaliyet Raporu**, No:1, Roma, s. 59.

<sup>210</sup> Guardia di Finanza, **2008 Yılı Faaliyet Raporu**, No:1, Roma, s. 20.

<sup>211</sup> Guardia di Finanza, **2010 Yılı Faaliyet Raporu**, No:1, Roma, s. 23.

bazı özellikleri olan güzel görünüşlü manzaraların korunması önerilmiştir. Bu ilkelerin bütünü, 1932 yılında İtalya’da ‘Carta del Restauro’ adı altında yasal bir kimlik kazanmıştır. 1964 yılında kabul edilen Venedik Tüzüğü, arkeolojik mirasın korunmasında en önemli belgelerden biridir<sup>212</sup>. 1969 yılında, Karabinyeri olarak bilinen İtalyan Silahlı Kuvvetlerinin bir parçası olan ve kolluk kuvvetinin bünyesine bağlı ‘Nucleo Carabinieri Tutela Patrimonio Artistico’ (Kültürel Mirası Koruma Komutanlığı) kurulmuştur. Bir yıl sonra, AB’ye üye devletler, ulusal mirasın korunmasına yönelik özel birimler kurulması için 1970 yılında, Paris’de düzenlenen UNESCO konvensiyonuna davet edilmiştir. İtalyan ekonomisinin giderek büyüdüğü bu dönemde, koleksiyonlarda bulunan tarihi eserlerin kaçakçılık veya çalıntı yoluyla ihracatı önlenmeye çalışılmıştır<sup>213</sup>.

İtalya polisi ve Kültürel Mirası Koruma Komutanlığı, kültürel ve tarihi eser kaçakçılığı ile temel olarak mücadele ederken; Ekonomi ve Maliye Bakanlığına bağlı polis gücü olarak görev yapmakta olan vergi polisi (Guardia di Finanza) içerisinde, yasa dışı kazı, sanat eseri kaçakçılığını önlemek amacıyla araştırma faaliyetleri yürüten çeşitli özel birimler de kurulmuştur.

Kuruluşundan bu yana Guardia di Finanza, yer altı ekonomisinin çıkarlarını önlemek amacıyla tarihi ve kültürel mirasları koruyarak; yok edilmesi, tahrip edilmesi ve bunlara ilişkin hırsızlık eylemlerinin önüne geçilmesi için mücadelede bulunmuştur. Guardia di Finanza’nın görevi, ekonomik ve finansal açıdan suç örgütleri ile mücadele etmektir. Bunun için birlik, diğer polis kuvvetleri ile antika pazarlarını izleyerek bu alanda mücadele için de ortak faaliyetlere girişmektedir<sup>214</sup>.

## 2.2.5. İşçilerin Sömürülmesi ile Mücadele

İtalyan sosyal güvenlik sisteminde vergilerin ödenmesini sağlamak amacıyla İtalyan Sosyal Güvenlik Kurumu (INPS), firmaların denetimini yürütmektedir. Bu denetim faaliyetlerinin temel sebebi; vergi kaçakçılığına sebebiyet vermemek için bildirilmeyen işçi sayısını tespit etme, olası kaçakçılık ve dolandırıcılık faaliyetlerinin önüne geçmektir. INPS, işçilere ait olan sosyal güvenlik katkı payını toplama ve ödeme ile yükümlü olmayıp, sosyal güvenlik katkı paylarını ödemekten işverenler sorumlu tutulmuştur. İşverenler, aylık olarak çalışanlarının sayılarına ilişkin ve çalışanlara ait

<sup>212</sup> Mehmet Tunçer, “Avrupa’da Tarihsel ve Kültürel Çevre Korunması” <http://www.mehmet-urbanp.lan.ning.blog.spot.com.tr/2012/02/avrupada-tarihsel-ve-kulturel-cevre.html>, (01.05.2016).

<sup>213</sup> Akkuş ve Efe, s. 345-346.

<sup>214</sup> Guardia di Finanza, **2007 Yılı Faaliyet Raporu**, No:1, Roma, s. 23.

sosyal güvenlik katkı payını INPS'ye beyan ederler<sup>215</sup>. Eksik veya yanlış beyanda bulunan mükelleflere kanunda belirtilen para cezaları uygulanmaktadır. INPS'ye bağlı müfettişlerin yanı sıra Guardia di Finanza'ya bağlı inceleme elemanları da bu denetimlerden sorumludur.

Guardia di Finanza tarafından birçok alanda, ekonomik ve mali güvenliği sağlamak amacıyla gerçekleştirilen mücadeleler kayıt dışı istihdamı önleme amacı da taşımaktadır. Kayıt dışı istihdam bir olgu olarak ortaya çıkmaktan öte; vergi kayıp ve kaçakçılığına katkıda bulunma, yasa dışı göçmenlerin istismarları, refah dolandırıcılığı, sahte ürün üretimi ve ticareti ile ilişkili olarak geniş çapta olumsuz sonuçlar ile vukuu bulmaktadır<sup>216</sup>. İtalya'da kayıt dışı iş yeri ve işçiliğin seviyesi göz ardı edilemez boyuttadır; İtalya Devlet İstatistik Enstitüsü'nün (ISTAT) yaptığı araştırmalara göre; 2008 küresel finansal kriz döneminde, 25 milyon kayıtlı işyerinin yanı sıra 3 milyon kayıt dışı veya kurallara uymayarak faaliyet göstermekte olan işyeri bulunmaktadır. Bu durum dikkate alındığında, bildirilmemiş işyeri üzerinden 95 milyon Avro beyan dışı kâr elde edilmektedir<sup>217</sup>. Bu noktada; beyan dışı bırakılmış olan kâr üzerinden alınamayan vergiler, ülke bütçesini zarara uğratmaktadır. Ayrıca vergi gelirlerinde etkinliği sağlamak amacıyla vergi denetim birimlerince incelenen mükellef sayısı, beyan dışı kalan kişi ve kurumlardan değil, gelirini beyan eden mükelleflerden oluşmaktadır ve sıklıkla yapılacak vergi denetimleri, kayıtlı mükelleflerin de çalışma faaliyetlerini aksatacaktır. Bu nedenle 'Guardia di Finanza', kayıt dışı faaliyet göstererek vergi kaçakçılığına sebebiyet veren işletmeleri tespit ederek, kayıt dışılığı önlemeye çalışmakta ve vergi kanunları çerçevesinde gereken cezaların uygulanmasını sağlamaktadır.

Kayıt dışı olarak çalıştırılan işçiler, ekonomik sistem içerisinde negatif etki yaratır. İlk olarak; iş yerinde iş güvenliği olmadan faaliyetler devam ederken işçilerin sağlık, güvenlik gibi temel hakları göz ardı edilerek daha düşük ücretlerle çalıştırılırlar. İkinci olarak; iş gücünün sömürülmesi, yasal ekonominin büyüme hızının azalmasına, yasa dışı göç ve suç örgütlerinin kurulması gibi toplumsal güvenin azalmasına sebep olan faaliyetlerin artmasına neden olur<sup>218</sup>.

---

<sup>215</sup> James Almes, Uncertain Tax Policies, Individual Behavior and Welfare, **The American Economic Review**, Cilt:78, 1988, ss. 237-45.

<sup>216</sup> Guardia di Finanza, **2011 Yılı Faaliyet Raporu**, No:1, Roma, s. 9.

<sup>217</sup> Guardia di Finanza, **2008 Yılı Faaliyet Raporu**, No:1, Roma, s. 11.

<sup>218</sup> Guardia di Finanza, **2010 Yılı Faaliyet Raporu**, No:1, Roma, s. 9

### 2.2.6. Bahis ve Yasa Dışı Şans Oyunlarıyla Mücadele

İtalya’da 2006 yılında devlet tekeli korumak amacıyla nitelikli bir müfettişlik çalışması ile bahis ve tahmin yarışmalarının denetimli olarak oynanmasına müsaade edilmiştir. Bunun sonucu olarak; ekonomik büyümede istikrarlı bir gelişme kaydedilmeye başlanmıştır. Artan beklentileri karşılamak ve vergi gelirlerinde de artışın sağlanabilmesi için vergi polisinin insan kaynaklarına büyük bir bağlılık sağlanmıştır<sup>219</sup>. Guardia di Finanza’nın yasa dışı bahis ve şans oyunlarına yönelik uyguladığı icra eylemi ağırlıklı olarak; eğlence merkezleri, bahis makine ve cihazlarını kontrol etmeye yöneliktir.

Son yıllarda şans ve bahis oyunlarının oynanma oranı giderek artmıştır. Bu uygulamalar, internet üzerinden video oyunları veya anlık şans oyunlarının da artış göstermesinde fırsat zenginliği sağlamıştır. Bahis ve kumar, zararsız bir şekilde, kontrol altında oynatılarak bireylerin sosyalleşmesi ve insan ilişkilerini geliştirmesine katkıda bulunabilir. Ancak bu faaliyetlerin sağlıklı bir şekilde gerçekleşebilmesi için yasal internet ağlarının güvenilir ve denetim altında olduğu bir ortamın sağlanması gerekir. Ancak kumar ve bahis, bağımlılık yaparak zaman ve para kaybına neden olur. Bununla birlikte kumar ve bahis, tefecilik faaliyetleri ile mali kaynakların gizlenmesine ve vergi kaçakçılığına da yol açarak ülke bütçelerini zarara uğratmaktadır<sup>220</sup>.

### 2.2.7. Ürün Güvenliği, Marka, Patent ve Telif Haklarının Korunmasının Sağlanması ve Sahte Ürünlerle Mücadele

Guardia di Finanza, bir ekonomi ve mali polis gücü olarak; aynı zamanda vatandaşların güvenliğini ve sağlığını korumak amacıyla sahte, görsel ve işitsel korsan ürünlerle mücadelede özel sorumluluklar üstlenerek faaliyet göstermektedir. Birlik, tüm sektörleri korumayı amaçlayan, serbest piyasanın düzenli çalışmasını sağlayarak hem üreticileri hem de hane halkı ve tüm tüketicileri hasar ve tehlikelerden korumaya çalışmaktadır. Temel olarak birlik; ulusal ekonominin canlanması, sosyal ve bölgesel gelişmenin sağlanması için tüketicileri ve pazarları, sahte ürünlerden korumayı ve sahtecilik faaliyetlerini caydırıcı yaptırımlarla engellemeyi amaçlamaktadır<sup>221</sup>. Ayrıca Guardia di Finanza, görsel ve işitsel ürünleri elektronik ticaret kapsamında vergilendirmek için de çaba göstermektedir.

<sup>219</sup> Guardia di Finanza, **2005 Yılı Faaliyet Raporu**, No:1, Roma, s. 57.

<sup>220</sup> Guardia di Finanza, **2008 Yılı Faaliyet Raporu**, No:1, Roma, s. 13.

<sup>221</sup> Guardia di Finanza, **2005 Yılı Faaliyet Raporu**, No:1, Roma, s. 63.

Özellikle 2007 yılından önceki son birkaç yıl içerisinde, Guardia di Finanza tarafından ele geçirilen sahte ve güvensiz ürün sayısında ciddi bir artış gözlenmiştir. 2003 yılında ele geçirilen sahte ve zararlı ürün sayısı 34 milyon iken; 2007 yılında yapılan denetim ve inceleme faaliyetlerinin % 60 oranında artış göstermesine rağmen; operasyonel faaliyetlerde ele geçirilen zararlı ve sahte ürün sayısı 105 milyona ulaşmıştır. Sahte ürünlerdeki artış; karaborsa, emeğin sömürülmesi, yasa dışı göç ve yasa dışı göçün teşvik edilmesi, sahte ve güvensiz ilaçlar, gıda maddeleri veya sahte yedek mekanik parçalar ile tüketicilere yönelik ciddi sağlık risklerinin ortaya çıkması, refah seviyesinde düşüş ve vergi kaçakçılığı gibi riskli ve yasa dışı faaliyetlerin de artmasına neden olmaktadır. Guardia di Finanza, sahte ve zararlı ürünleri ortaya çıkarmak için üretim, depolama ve dağıtım yerleri (sokak satıcıları, yasa dışı e- ticaret, perakende satış) olmak üzere tüm noktalarda denetimlerde bulunmaktadır<sup>222</sup>.

Sahte ve zararlı ürünler, ülke ekonomilerine zarar vermenin yanı sıra marka, patent, telif hakları gibi ülke ekonomilerinin vazgeçilmez kalkınma kaynaklarını da olumsuz etkiler. Bu nedenle Guardia di Finanza, marka, patent ve telif haklarına ilişkin uyulması gereken kurallarla ilgili ihlalleri de incelemektedir.

#### **2.2.8. Gelir Kayıpları ve Gelir Kayıplarının Kamu Harcamaları Üzerindeki Etkilerinin İncelenmesi**

Vergi polisi gücü olarak “Guardia di Finanza”, kamu finansmanını korumak üzere her türlü bütçe giderleri üzerinde incelemelerde bulunmaktadır. Bu bakımdan vergi polisi (Bölgesel ve İl Vergi Polis Kuvvetleri), kamu idareleri ve fon kullanıcıları olan özel üçüncü tarafları, yapılan harcamalar yönünden denetlemek ve incelemelerde bulunmak için, Sayıştay tarafından yapılan çağrı üzerine kendilerine verilmiş olan özel denetim yetkilerini kullanmaktadırlar. Birliğin amaçlarının başında; hükümet tarafından yerel kesimlere, üretim faaliyetleri için sunulan teşvik politikaları kapsamında ödenen fonları ve sağlık harcamaları için kullanılan ödenekleri denetlemek gelmektedir<sup>223</sup>. Guardia di Finanza, kamu kurumlarının yapmış olduğu harcamaları inceleyerek; hükümet politikaları ile uyumlu olup olmadığını kontrol etmekte ve oluşabilecek bütçe açıklarını önlemeye çalışmaktadır.

Kamu harcamaları üzerinden yapılabilecek yolsuzluk ve dolandırıcılık faaliyetleriyle mücadele etmek ve kamu harcamalarının emniyete alınmasını sağlamak,

<sup>222</sup> Guardia di Finanza, **2007 Yılı Faaliyet Raporu**, No:1, Roma, s. 22.

<sup>223</sup> Guardia di Finanza, **2005 Yılı Faaliyet Raporu**, No:1, Roma, s. 47.

birliğin temel hedefleri arasında yer alır. Ayrıca birlik, bütün denetim ve inceleme faaliyetlerini müfettişlik görevini üstlenerek gerçekleştirmektedir.

### **2.2.9. Fiyat Kontrolleri ve Yüksek Yaşam Maliyetleriyle Mücadele**

Guardia di Finanza, pazar araştırmaları yaparak; ürün fiyatlarının planlanan vergi ve maliyetler karşısında aşırı yükselmesi durumunda fiyatlara müdahalede bulunmaktadır. Yapılan bu pazar araştırmaları, satışlar ile reklam fiyatları arasında uygunluk sağlanması ve elde edilen vergi gelirlerinin doğru beyan edilmiş hasılat üzerinden hesaplanması için önemlidir. Bunlara ek olarak; Tarım Bakanlığı tarafından başlatılan eylem planları, gıda ve ormancılık politikaları ile yükselen satış fiyatlarına yönelik mücadele amaçlanmaktadır. Guardia di Finanza, yüksek yaşam maliyetleriyle mücadele için Ekonomi ve Kalkınma Bakanlığı ile işbirliği içinde faaliyetler yürütmektedir<sup>224</sup>. Bu mücadele çerçevesinde çeşitli politikalar geliştirmiş olup, mal ve hizmet fiyatlarının yasalara uygunluğunu denetlemekle görevli kıldığı denetim organı aracılığıyla incelemelerde bulunmaktadır.

## **2.3. GUARDIA Dİ FINANZA’NIN DİĞER POLİS GÜCÜ OLARAK YÜRÜTTÜĞÜ FAALİYETLER**

Birliğin, Maliye ve Ekonomi Bakanlığına bağlı olarak yürütmüş olduğu ekonomik ve finansal polis rolünün dışında farklı görevleri de bulunmaktadır. Bu görevler arasında; ülke sınırlarını koruma ve yasa dışı göç ile mücadele, adli polis görevi, uyuşturucu madde kaçakçılığı ile mücadele, ‘117’ kamu hizmeti hattı, kamu düzenini koruma, deniz ve dağ arama kurtarma faaliyetleri yer almaktadır.

### **2.3.1. Ülke Sınırlarını Koruma ve Yasa Dışı Göç ile Mücadele**

Guardia di Finanza, sistematik olarak sınır güvenliğini sağlayarak; İtalya ve buradan da diğer 29 AB üyesi ülkelere yasa dışı göç ve mal akışını önlemek üzere kontrol birimleriyle mücadele etmektedir. Bu birimler, kara ve deniz sınırları ile ülke adalarından gerçekleştirilmesi planlanan yasa dışı göç faaliyetlerini önlemek için çalışırlar. Sürekli olarak yasa dışı göç olaylarına maruz kalan ve bununla mücadele eden İtalya, 2007 yılı sonu itibarıyla başlattığı müzakereler sonucu, 2009 yılı Şubat ayında Libya ile mutabakata varmış; Libya Güvenlik Kuvvetlerine ait altı kıyı devriye botunun,

---

<sup>224</sup> International Business Publications, s. 210.

“Guardia di Finanza” kıyı devriye botuna eşlik etmesi ve yasa dışı göç ve kaçakçılık faaliyetlerine karşı işbirliği içerisinde mücadele konusunda anlaşmıştır. Ülke genelinde ve liman girişlerinde, konteynır ve ticari kamyonlarla yasa dışı göçmen faaliyetlerini sıkça tespit eden Guardia di Finanza, buralarda yoğun güvenlik önlemleri almaktadır. Yasa dışı göç tehlikesi aynı zamanda insan ticareti, yasa dışı ticaret, sahte mal ticareti gibi faaliyetler ile gölge ekonomisine de neden olmaktadır<sup>225</sup>.

### 2.3.2. Adli Polis Görevleri

Guardia di Finanza, adli polis fonksiyonlarına haiz olduğu göz önüne alındığında, suç işleyen kişilere yönelik ceza muhakemeleri kapsamında bilgi edinmek, arama başlatmak ile sorumlu kılınmıştır. Adli polis görevlerini, adli yargı talimatları doğrultusunda, öncelikli olarak vergi polisi birimleri ve bölgesel polis birimlerinin ortak girişimleriyle yürütmektedir<sup>226</sup>. Bu kapsamda vergi polisinin, finansal görevlerinin yanı sıra zapt, arama, gözaltına alma gibi adli görevleri de mevcuttur<sup>227</sup>.

### 2.3.3. Uyuşturucu Kaçakçılığı İle Mücadele

Uyuşturucu madde kaçakçılığı, suç örgütleri tarafından uluslararası düzeyde ve işbirliği içinde gerçekleştirilmekte olan, en kârlı kaçakçılık faaliyetlerinin başında yer almaktadır. Bu durum karşısında Guardia di Finanza, birçok sistematik araç kullanımı ile sınır kontrolleri ve denetimlerini gerçekleştirmekte; kara, hava ve deniz trafiğinde araştırma ve incelemelerde bulunarak İtalya ve diğer AB ülkelerine uyuşturucu madde akışını önlemektedir. Organize Suçları Araştırma Birimine bağlı faaliyet gösteren Uyuşturucu Maddelerle Mücadele Birimi, araştırma faaliyetlerini yürütürken teknik incelemelerde bulunarak; uyuşturucu ve diğer yasa dışı faaliyetlerle mücadele için güçlü kanıtlar sağlamaktadır<sup>228</sup>.

Uyuşturucu kaçakçılığını önlemenin bir diğer yolu; İçişleri Bakanlığı tarafından kurulmuş olan ‘Uyuşturucu Kaçakçılığı ile Mücadele Birimi’ işbirliğiyle hava ve deniz devriye birimlerinin yaptığı gözetim ve inceleme faaliyetleridir. Guardia di Finanza ile özel eğitilmiş uzman narkotik köpek birimleri arasında yapılan koordineli çalışmalar; ülke kara sınırları, demir yolları ve hava alanlarında, narkotik köpeklerin uyuşturucu madde kokusunu algılaması ile yürütülen mücadele üstün başarılar sağlamaktadır.

<sup>225</sup> Guardia di Finanza, **2011 Yılı Faaliyet Raporu**, No:1, Roma, s. 22.

<sup>226</sup> Guardia di Finanza, **2006 Yılı Faaliyet Raporu**, No:1, Roma, s. 71.

<sup>227</sup> Guardia di Finanza, **2007 Yılı Faaliyet Raporu**, No:1, Roma, s. 31.

<sup>228</sup> Guardia di Finanza, **2010 Yılı Faaliyet Raporu**, No:1, Roma, s. 21.

İtalya vergi polisinin 2013 yılında Arnavutluk'tan İtalya'ya gelen şahsi bir uçağa gerçekleştirmiş olduğu Ay Işığı Operasyonu sonucunda 130 kilogram uyuşturucu ele geçirmiştir<sup>229</sup>.

Birlik aynı zamanda; e- ticaret ile satışa sunulan spor müsabakalarında performans arttırıcı (doping) ilaçlar ve her türlü bağımlılık yapan madde ticaretini de engellemektedir<sup>230</sup>.

#### 2.3.4. '117' Kamu Hizmeti Yardım Hattı

Kamu hizmeti yardım hattı, 1996 yılında kullanıma açılması ile birlikte aynı yıl 378.892 çağrı almıştır. Böylece çok sayıda vatandaşın, vergilendirme ile ilgili sorunlarını doğrudan çözüme kavuşturarak memnuniyet yaratılmıştır. Bu taahhüt, vergi polisinin kamu mali güvenliğini koruma iradesinin göstergesidir<sup>231</sup>.

İtalya'da, '117' numaralı hat aracılığıyla vatandaşlar doğrudan vergi polisi ile iletişime geçmektedirler. '117' numaralı hatta gelen çağrılar sonucunda vergi polisi, kamu kaynaklarını ve toplum çıkarlarını korumak amacıyla raporlar düzenlemektedir. Hattı arayan mükellefler, yılın her günü, 7 gün 24 saat, birçok operasyonel alanda (vergi kaçakçılığı ile mücadele ve kamu kaynaklarının israfını önleme, tüketicinin korunması, insan ticareti, uyuşturucu kaçakçılığı, vergi suçları, dolandırıcılık ve sahtecilik faaliyetleri ve kara para aklama faaliyetleri) kalifiye personel ile görüşme sağlar. '117' hizmet hattını arayan vatandaşlar vergi polisine aktarılır; iddia edilen küçük veya büyük her türlü ihlal hakkında değerlendirmeler yapılarak gerektiğinde polis devriyeleri tarafından müdahale sağlanır. Yapılan ihbarların doğrulunu teyit etmek üzere; ihbar eden kişiye ait bilgiler de talep edilir ve alınan bilgiler, vatandaşın gizliliğini korumak için kişisel verilerin gizlenmesi ile tam uyum içinde saklanır<sup>232</sup>.

'117' servis hattı, kamu iktisadi ve mali güvenliğini tehdit etmekte olan ve giderek artış gösteren olaylar karşısında, kamu mali güvenliğini sağlamak amacıyla oluşturulmuştur. Bu servis, vergi kaçakçılığı ve diğer kaçakçılık faaliyetlerinin vergi polisine bildirilmesini teşvik etmektedir. Yardım hattının kurulması ve gözetiminden sorumlu olduğu olayları şöyle sıralayabiliriz<sup>233</sup>:

<sup>229</sup> Guardia di Finanza, **2015 Yılı Faaliyet Raporu**, No:1, Roma, s.12.

<sup>230</sup> Guardia di Finanza, **2011 Yılı Faaliyet Raporu**, No:1, Roma, s. 21.

<sup>231</sup> Guardia di Finanza, **2005 Yılı Faaliyet Raporu**, No:1, Roma, s. 79.

<sup>232</sup> Guardia di Finanza, 117 İl Numero di Pubblica utilità, <http://www.gdf.gov.it/servizi-per-il-cittadino/contatti/117-il-numero-di-pubblica-utilita>, (19.05.2016).

<sup>233</sup> Guardia di Finanza, **2013 Yılı Faaliyet Raporu**, No:1, Roma, s. 47.

- Yardım hattının kurulması ile birlikte vergi polisinin amaçlarının gerçekleştirilmesinde etkinlik sağlanmış, toplumun vergi polisi ile iletişimi hız kazanmıştır.
- Vergi kaçakçılığı ile başarılı bir şekilde mücadele etmek amacıyla, kamuoyu tarafından iletilen ihbar ve raporları değerlendirerek ek veri sağlamıştır.
- Vergi polisi, stratejik olarak yerel düzeyde dahi, ekonomik kontrolü sağlama amacıyla yardım hattı aracılığıyla faaliyet göstermektedir.

Vatandaşlar tarafından yapılan ihbarlar sayesinde ülkenin ekonomik kontrolü garanti altına alınmıştır. Bu servis ile vatandaşlar tarafından bildirilmiş olan kamu mali güvenliğini tehdit eden olaylara müdahale edilir. Aynı zamanda ücretsiz çağrı hattının yanı sıra vergi polisine ait '[www.gdf.gov.it](http://www.gdf.gov.it)' web sitesinden de istek ve şikâyetler iletebilmektedir.

2013 yılında '117' yardım hattına 44.041 çağrı yapılmış ve yapılan çağrıların 23.000'den fazlası vergi usulsüzlükleriyle; makbuz, irsaliye gibi mükellefler tarafından düzenlemesi zorunlu olan defter, kayıt ve belgelerle ilgili olmuştur. Genellikle usulsüzlük cezası gerektirecek olan durumlar, doğrudan yardım hattına bildirilmektedir. Yapılan incelemelerden 1500 tanesi; düzenlenmesi gereken makbuz, belge, fiş, sevk irsaliyesi vb. belgelerin düzensiz, eksik veya hatalı olarak hazırlandığını ortaya koymuştur. Bu yapılan araştırmalardan 800 tanesi ise, daha kapsamlı vergi denetim faaliyetlerine başlanmasını gerekli kılmıştır<sup>234</sup>. Vergi denetimine ihtiyaç duyulan durumlarda vergi polisi; arama, el koyma, telefon dinlemeleri yöntemlerini kullanarak arama, yoklama, bilgi toplama ve vergi incelemesi faaliyetlerine kaynak oluşturabilmektedir.

2016 yılında vergi polisi tarafından 45 operasyonel plan uygulanmıştır. Uygulanan operasyonel planlar sonucunda ise 999. 536 mükellef vergi incelemesine alınmıştır<sup>235</sup>.

### 2.3.5. Kamu Düzenini Koruma

Kamu düzenini koruma, ulusal polis kuvveti olan 'Carabinieri''nin<sup>236</sup> asli görevi olmakla birlikte; vergi polisi müessesesi de bazı özel birimleri ile kamu düzeninin korunması için ulusal polis gücüne katkıda bulunmaktadır. Uzmanlık gerektiren vergi,

<sup>234</sup> Guardia di Finanza, **2013 Yılı Faaliyet Raporu**, No:1, Roma, s. 47.

<sup>235</sup> Guardia di Finanza, **2016 Yılı Faaliyet Raporu**, No:1, Roma, s. 8.

<sup>236</sup> Carabinieri, İtalya Jandarma ve Polis gücü olarak tanımlanmıştır.

narkotik vb. özel alanlarda vergi polisi, uzman birimleri ile faaliyet göstermektedir<sup>237</sup>. Vergi polisi, günlük olarak çeşitli kontroller yapmakta; ayrıca diğer kolluk kuvvetleri ile koordineli çalışarak bölgesel kontrol planlarını uygulamaktadır.

Guardia di Finanza kamu güvenliğini sağlamak amacıyla; kaçak ve yasa dışı mal ticareti ile mücadele, '117' servis hattı ile vatandaşın şikâyet ve önerileri alma, yasa dışı göç ve ticareti önlemek amacıyla ülke kara suları, liman ve sınırlarında devriye ve güvenlik kontrol noktaları oluşturma, devlet bürokrasisinde görevli olan kişileri ve onların ailelerini koruma gibi çeşitli görevler üstlenerek çalışmalar yürütmektedir.

### **2.3.6. Deniz ve Dağ Arama Kurtarma Faaliyetleri**

Finansal polis görevlerinin yanında Guardia di Finanza, ulusal ve uluslararası sularda ve dağlık alanlarda arama kurtarma faaliyetlerini de yürütmektedir. Kurum bünyesinde yer alan Alp Kurtarma Birimi 'Soccorso Alpino della Guardia di Finanza' (SAGF), polis teşkilatı içerisinde önemli bir rol oynamaktadır. Birim, son zamanlarda kapsamlı değişiklikler geçirerek önemli bir servis merkezi halini almıştır. Günümüzde SAGF; Alpler, Sasso ve Etna boyunca, gönüllü olarak arama kurtarma birliğine katılmış personelin görev aldığı 25 arama kurtarma istasyonuna sahiptir<sup>238</sup>.

Vergi polisi, ekonomik açıdan ulusal kamu menfaatlerini korumak üzere gümrük ve denizcilik faaliyetlerini de yerine getirmektedir. Bu çerçevede kurtarma faaliyetleri, gemi ve uçakta görevli olan personeller tarafından gerçekleştirilmektedir<sup>239</sup>. İtalya konum itibari ile AB'ne yapılan yasa dışı göç faaliyetlerinin önemli bir geçiş noktasıdır. Bu nedenle, özellikle ülke karasularında vergi polisi tarafından sıklıkla arama kurtarma faaliyetleri gerçekleştirilmektedir.

## **2.4. RUSYA FEDARASYONUNDA VERGİ POLİSİ UYGULAMASI**

Vergi polisi müessesesinin etkin olduğu ülkelerin başında İtalya gelmekle birlikte; diğer birçok devlet de, en garantili gelir kaynağı olan vergilerin eksiksiz toplanmasını sağlamak ve vergi kaçakçılığının önüne geçebilmek için vergi polisi müessesesini kurmuştur.

Amerika Birleşik Devletleri ve Britanya'da bulunan, vergi polisine benzer şekilde kurulmuş; üniformalı ve silahlı vergi memurları da vergi polisi olarak

<sup>237</sup> Guardia di Finanza, **2007 Yılı Faaliyet Raporu**, No:1, Roma, s. 28.

<sup>238</sup> Guardia di Finanza, **2007 Yılı Faaliyet Raporu**, No:1, Roma, s. 34.

<sup>239</sup> Guardia di Finanza, **2006 Yılı Faaliyet Raporu**, No:1, Roma, s. 81.

değerlendirilebilir. Rus vergi polisi ise, mükelleflerin vergi mevzuatına uyması konusunda baskıcı bir kanun uygulayıcısı olmuştur. Rus vergi polisi müessesesi, köklü kıta Avrupa'sında faaliyet gösteren İtalyan vergi polisi müessesesine benzer özellikler göstermektedir. İtalya'daki vergi polisi 'Guardia di Finanza' ile İngiltere'deki silahsız olarak vergi polisi görevini yürüten, ancak sivil bir birim olarak denetim faaliyetleri gerçekleştiren 'Inland Revenue' benzer şekilde ortak amaçlara sahiptir. İtalyan Guardia di Finanza ile Rus Vergi Polisi; Hollanda'da vergi polisi ile benzer görevler yürüten FIOD ve Britanya'da vergi inceleme ve denetim faaliyetlerini sürdüren vergi polisi birimleri benzerdir<sup>240</sup>. 1945 yılında kurulmuş olan FIOD, Hollanda Gümrük ve Vergi Departmanı bünyesinde yer almaktadır.

Türkiye'de ise vergi polisine benzer olarak 4208 sayılı yasa ile kurulan Mali Suçları Araştırma Kurulu (MASAK), suç gelirlerinin aklanmasını önlemek amacıyla; düzenleyici, denetleyici, idari fonksiyonlara sahip olan bir kamu kuruluşudur. MASAK idari nitelikte bir istihbarat birimi olmasının yanı sıra Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bağlı olarak faaliyetlerini yürütmektedir<sup>241</sup>. MASAK yasa dışı faaliyetler sonucunda elde edilen kara para suçunun tespit edilmesini sağlamak amacıyla çalışmaktadır. MASAK bünyesi de çalışan vergi müfettişleri kara aklama faaliyetlerini tespit etmeye çalışırlar.

MASAK tarafından yapılan incelemeler sonucunda kara para aklama suçunun işlendiği sabit bulunursa Cumhuriyet Başsavcılığına suç duyurunda bulunulur ve (CMUK) hükümlerine göre mükelleflerin yargılanmasını sağlar<sup>242</sup>.

Mali Polis Teşkilatı Emniyet Genel Müdürlüğü Kaçakçılık ve Organize Suçlarla Mücadele Daire Başkanlığı adıyla MASAK bünyesi içerisinde yer alır. Adli kolluk görevleri olan mali polis vergi kaçakçılığı suçlarını önlemeye çalışmaktadır. Mali polisin temel amacı vergi idaresi gibi ödenmemiş vergileri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları ortaya çıkarmanın aksine vergi kaçakçılığı fiilleri hakkında kovuşturma başlatmaktır<sup>243</sup>.

---

<sup>240</sup> Frank Gregory, s. 5.

<sup>241</sup> Ergin Ergül, "Karaparanın Aklanmasının Hukuki ve Cezai Boyutları, Kara Para Aklama Faaliyetleri ve Önlemler Paneli", TCMB Yayınları, Ankara, 1999, s. 4.

<sup>242</sup> Candan Sedefoğlu, **Suç Gelirlerinin Aklanmasında Önleyici ve Denetleyici Kurumlar; Mali Suçları Araştırma Kurulu ve Mali Eylem Görev Gücü**, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2009, s. 111.

<sup>243</sup> Adnan Çavuş, **Vergi İdaresinin Yükümlüyü Denetim Yolları**, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2006, s. 11.

Modern vergi denetim sistemleri içerisinde yer almaya başlayan vergi polisi müessesesi; Fransa’da vergi suçlarının bastırılması için Danıştayın 3-4 Ağustos tarihli Kararnamesi ile düzenlenmiştir<sup>244</sup>. 2 Aralık 2010 tarihinde ise vergi polisi müessesesi kurulmuştur<sup>245</sup>.

1989 yılında Orta ve Doğu Avrupa devletlerinde sosyalist sistemin son bulmasının ardından, 1991 yılında ise Sovyet sistemin çökmesiyle birlikte komünizm sonrası dönemde Rusya ve Polonya’da genel vergi toplama oranları oldukça düşük seviyede seyretmiştir. Polonya’da hükümet, herhangi bir önemli engel ile karşılaşmadan vergi gelirlerinin artışı sağlmasına rağmen; Rusya’da hükümetin en garantili gelir kaynağı olan vergilerde tahsilatı sağlaması oldukça düzensiz seyretmiş ve istenen düzeye ulaşmamıştır.<sup>246</sup> Rus ekonomisinde 1997 ve 1998 yılları boyunca yaşanan kargaşa, esas olarak ödenmemiş vergilerden kaynaklanmış ve bu ödenmeyen vergiler de ekonomik krizin yaşanmasına katkıda bulunmuştur. Durumun ekonomik ve siyasi bir kriz olması; polis teşkilatı adına genel bir sorun olarak görülmesi de, polis teşkilatının da bu kriz sonucunda ortaya çıkan vergi kaçakçılığı veya dolandırıcılık faaliyetlerine karşı çeşitli görevleri mevcuttur. Bu dönemde Rus ekonomisinde, kapalı bir ekonomiden serbest piyasa ekonomisine geçiş için çeşitli değişikliklerin yapılması kaçınılmaz olmuştur. Rus ekonomisi, böylesine kapalı sosyalist bir ekonomiden serbest piyasa ekonomisine geçtikten sonra idari ve hukuki alanda da değişimler geçirmiştir. Komünist sistem sonrası dönemde yaşanan idari ve hukuki değişimler sonucunda, uygun yasalar ve bu yasaları da uygulayacak kurum ve kuruluşlar vücut bulmuştur<sup>247</sup>.

*“Komünist sonrası dönemde ekonomide yaşanan değişim ve siyasi liberalleşme, devlet ve toplum arasındaki güç kaynaklarının ve yasal hakların yeniden yapılandırılmasını gerekli kılmıştır. Bu konuda vergi tahsilatı kapasitesini geliştirmek amacıyla yeni devletin çabaları; toplumu, uyum stratejileriyle vergi tahsilatına alıştırmak yönünde olmuştur. 1990’lı yılların başında geçiş ekonomisi olarak kabul edilen ekonomide vergi geliri elde etmeyi kolaylaştırmak amacıyla yeni bir vergi sistemi tanıtılmıştır. Ancak devletin gelir elde etmek amacıyla ortaya atılmış olduğu yeni vergi sistemi, toplumda yaygın vergi kaçakçılığı olarak karşılık bulmuştur. Bunun karşılığında hükümet gelir elde etmek amacıyla bürokratik zorlayıcı bir strateji geliştirmiştir. Bu strateji, daha kazançlı olmasının yanı sıra devletin gelir taleplerine uyulmasını sağlamak*

<sup>244</sup> Pürsünerli Çakar ve Saraçoğlu, s. 53.

<sup>245</sup> Fransa’da BNRDF (Brigade Nationale de Repression de la Delinquance Fiscale ) vergi polisi olarak adlandırılır.

<sup>246</sup> Marc P. Berenson, Rationalizing or Empowering Bureaucrats Tax Administration Reform in Poland and Russia, **Journal of Communist Studies and Transition Politics**, Cilt:24, No:1, 2008, s. 136.

<sup>247</sup> Frank Gregory ve Gerald Brooke, Policing Economic Transition and Increasing Revenue : A Case Study of the Federal Tax Police of the Russian Federation 1992- 1998, **Europe- Asia Studies**, Cilt:3, Sayı:52, 2000, s. 433.

*amacıyla zorlayıcı yaptırımlar içermektedir. Hükümet yeni misyonu ile eski güvenlik önlemlerine karşın, bürokratik ve zorlayıcı yeni yaptırımlarla ekonomik güvenliği korumayı öne sürmüştür. Bu kavram 1990'lı yılların sonunda Rus ekonomisinde mali krizin yaşanması ile birlikte güvenlik personellerinin devlet ekonomik yönetiminde ekonomik güvenliği korumak amacıyla belirgin bir rol üstlenmelerini sağlamıştır. Devletin aynı zamanda bürokratik, zorlayıcı kurumsal düzenlemesi ile, vergi suçlarını önlemek amacıyla denetim fonksiyonu olarak kullanmayı kararlaştırdığı birim sonuç olarak vergi polisi müessesesi olarak kurulmuştur<sup>248</sup>. ”*

Vergi polisi müessesesi, Rusya geçmişi hakkında önemli bir dönemi işaret eder: Komünist dönem boyunca ülke kurumları, hükümet liderlerinin kişisel keyfiyetleriyle yönetilmiştir. 1992 yılında küçük bir müessese olarak ortaya çıkan vergi polisi, ülkenin en büyük şirketlerinde vergisel denetimler gerçekleştirmek ve trilyonlarca Ruble vergi kaçakçılığını araştırmak için kurulmuştur. Vergi polisi için Rusya’da, bütün finans ve ekonomik suç yasalarının ana tespitçi ve önleyicisi olma rolü; merkez noktası olduğu iddiaları ortaya atılmıştır. Vergi polisi, sahip olduğu gücü ile hükümetin en önemli birimi konumuna gelmiştir<sup>249</sup>. 1992 yılında vergi polisi müessesesinin kurulması ile birlikte; geçiş ekonomisi olan Rus ekonomisinde vergi polisleri, devletin kurumlar üzerindeki inceleme yetkisini kullanmaya başlamışlardır. Vergi polisinin işlevi Rusya’da; şiddetli ekonomik kriz ile birlikte vergi kaçakçılığının da önüne geçmek amacıyla vergi incelemesi yapma ve soruşturma başlatabilme yetkisi olmuştur. Ekonomik krizin önemli nedenlerinden biri, ekonomide vergi geliri eksikliklerinin olmasıdır. Hükümet, kamu mal ve hizmetlerini arttırmak, çeşitli eksiklikleri gidermek, gelir arttırıcı önlemler almak ve maaş ödemelerini yapabilmek için vergi polisi müessesesinden yararlanmıştır<sup>250</sup>. Daha önce Maliye ve Harçlar Bakanlığı vergi tahsilat ve denetim faaliyetlerini gerçekleştirirken, Federal Vergi Polisi biriminin kurulmasıyla vergi denetim faaliyetlerini yürütmek Federal Vergi Servisi ve vergi polisinin görevi olarak tanımlanmıştır. 1992 yılında Federal Vergi Servisine bağlı olarak vergi polisi müessesesi kurulmuştur. Vergi polisi müessesesi vergi hukuku ihlallerini araştırmak, tespit etmek, cezai ya da idari bir yaptırım uygulamakla görevlendirilmiştir. Vergi polisi vergi idaresine bağlı olmayıp, daha ziyade vergi idaresi ile işbirliği içinde çalışarak

<sup>248</sup> Gerald M. Easters, s. 332.

<sup>249</sup> Gary Dickson, The Strange Case of Russian Tax Police, [http://www.wiu.edu/coehs/leja/cacj/research/documents/wjcj\\_v5n2/Article%20Dickson.docx](http://www.wiu.edu/coehs/leja/cacj/research/documents/wjcj_v5n2/Article%20Dickson.docx), s. 1, (21.05.2016).

<sup>250</sup> Frank Gregory ve Gerald Master, s. 433.

vergi inceleme ve denetimlerinde bulunmak ve vergi kaçakçılığını önlemek amacıyla kurulmuştur<sup>251</sup>.

Temelde vergi polisi müessesesi, Rusya Federasyonunda sosyalist sistemin son bulması ile birlikte hükümetin vergi hasılatlarını toplamaya çalışırken; uygulamanın başarısızlıkla sonuçlanması üzerine Federal Vergi Servisi ile işbirliği halinde, adli yetkilerle donatılmış idari ve cezai yaptırım yetkisi olan bir birim kurma fikrinin ürünü olmuştur.

#### 2.4.1. Vergi Polisi Müessesesinin Kurulması

Rusya Federasyonu 1992 yılında yeni piyasa ekonomisi için revize edilmiş bir vergi sistemi kurma faaliyetlerine girişmiştir. İlk olarak; Batı Avrupa vergi sistemlerini model almış, ayrıca vergi oranlarını da Amerika Birleşik Devletleri'nde (ABD) uygulanan vergi oranlarını örnek alarak yeni vergi sistemini kurmaya çalışmıştır. Bu amaçla, Rus vergi sisteminde ilk uygulanan KDV ve gelir vergisi oranları (% 30'a kadar) ABD ve Batı Avrupa vergi sistemlerinden alınmıştır<sup>252</sup>. Aynı zamanda vergi polisi uygulaması, kamu gelirlerini korumak amacıyla birçok Avrupa ülkesinde uygulanmakta olan bir sistemdir. Mart 1992'de bir Başbakanlık Kararnamesi ile yeni bir vergi organı yaratılmıştır. Vergi polisi, vergi idaresinin vergi gelirlerini toplamada zorlayıcı tamamlayıcısı olarak hizmet etmeye başlamıştır. Yeni kurulmuş olan bu birim, vergi polisi örneğinin temsilcisi olan İtalya'daki Guardia di Finanza'dan ve ABD vergi ceza hukukundan esinlenerek oluşturulmuştur<sup>253</sup>.

*“Rusya Federal Vergi Polisi Servisi, vergi incelemelerinin ana idaresi olarak ilk serbest piyasa vergi incelemelerine 18 Mart 1992 yılında başlamıştır. Bu durum serbest piyasa ekonomisi vergi denetimlerini gerçekleştiren, vergi idaresi içerisinde normal bir bürokratik gelişme olarak kabul edilmiştir. Müessese bir araştırmacı sınıf olarak tüm bu faaliyetler karşısında çalışma göstermekteydi. Kolluk kuvvetleriyle o dönemde geçiş ekonomisi olan ülkede inceleme ve soruşturma faaliyetleri yürütmek yüksek riskli bir faaliyet olarak kabul edilmiştir. Kurulmuş olan vergi polisi müessesesinde görev yapan inceleme elemanları Rus vergi denetim faaliyetlerinde çeşitli fiziksel saldırılara maruz kalmışlardır. Vergi incelemeleri esnasında vergi polislerinin uğramış olduğu saldırılar karşısında 1992 yılı Eylül ayında vergi polislerine gözaltına alma ve silah kullanma yetkileri verilmiştir. Böylece vergi polisleri birer vergi müfettişiyle aynı yetkiye sahip olmanın yanı sıra silah kullanma yetkisi almışlardır. Vergi polislerinin yetenek ve kapasitelerinin dışında bir görev almanın yanı sıra aynı zamanda silahlandırılmış olmaları tartışmalara yol açmıştır. Federal Vergi Servisine bağlı olarak ilk dönemlerde görev yapan vergi*

<sup>251</sup> Hiroshi Oda, **Russian Commercial Law**, Martinus Nijhoff Publishers, 2. Baskı, Boston, 2007, s. 434.

<sup>252</sup> Alexander Pogorletskiy ve Fritz Söllner, The Russian Tax Reform, **Interconomics**, 2002, s. 157.

<sup>253</sup> Gerald M. Easter, s. 334.

*polisleri daha sonra, vergi soruşturması başlatma ve inceleme birimi olan Federal Rus Vergi Servisinden ayrılmış ve 13 Temmuz 1993 tarihli bir yasa ile özel bir polis servisi olarak kurulmuştur. Vergi suçları için özel bir polis gücü oluşturulmasının nedeni serbest piyasa ekonomisinde önlenemeyen suç faaliyetlerine karşın kolluk kuvvetlerinin müdahale etmesinin caydırıcı olabileceği düşüncesidir<sup>254</sup>.”*

Sovyetler Birliğinde hemen her şeyin devletin malı olarak kabul edilmesi, herkesin devlet çalışanı olması ve devlet tarafından belli bir maaş ile çalıştırıldığı kuralı geçerli olduğu için sosyalist sistemin çöküşünden sonraki dönemde vergi gelirlerini toplamak başarısızlıklarla sonuçlanmıştır. Bu şartlar altında her devlet kurumu vergi gelirlerini korumak, daha çok vergi hasılatının devlet bütçesine aktarılmasını sağlamak amacıyla idari tedbirler almıştır. Vergi polisi yeni Rusya’da vergi kayıp ve kaçakçılığı ile mücadele etmek ve vergi suçlarını araştırmak amacıyla kurulmuş cezai yaptırımlar uygulayan ilk kuruluş olmuştur<sup>255</sup>. Sovyet Bloğu’nun dağılmasından ve vergi polisi müessesesinin kurulmasından sonra dahi vergi gelirlerini toplamak oldukça zor olmuştur. Vergi inceleme elemanlarına yönelik şiddet sergileme ve vergi memurlarını öldürme girişimleri yaşanmıştır.

Rusya’nın vergi tahsilatı ile ilgili sorunları reform ihtiyacını vurgulamaktaydı. Örneğin; vergi polisinin vergi toplamada zorluklar yaşaması ve şiddete maruz kalmaları, vergi ödememe direncinin ortaya çıktığını göstermektedir. 1996 yılında 26 vergi inceleme elemanı öldürülmüş, 74 vergi inceleme elemanı çeşitli saldırılarda yaralanmış, 6 inceleme elemanı kaçırılmış ve 18 Rus vergi memuru ise silahla vurulmuştur<sup>256</sup>.

1993 Haziran ayında, Vergi Polisi Yasası’nın kabul edilmesiyle vergi müfettişleri Rusya Vergi Servisi dışına çıkarılmış, bağımsız olarak faaliyet göstermeleri kararlaştırılmıştır. Ancak düşük vergi gelirleri nedeniyle 1995 yılında vergi müfettişliğine tekrar ulusal bir kimlik kazandırılmıştır. Böylece vergi müfettişleri şüpheliye ön cezai işlem uygulamak, vergi kaçakçılığı ve denetimi ile ilgili inceleme başlatmak için görevlendirilmişlerdir.

Rus hükümeti, vergi hukukunda çeşitli düzenlemeler yapmanın yanı sıra çeşitli önlemler de alarak vergi gelirlerini arttırmaya çalışmıştır. Örneğin; vergi makamları çeşitli kampanyalar başlatmış, vergi gelirlerinin toplumsal faydalarından bahsederek

---

<sup>254</sup> S. Almazov, General of Tax Police , “**Outline of Structure and Functions of Federal Service of Tax Police**”, 1995 yılında Adam Smith Enstitüsü tarafından Viyana’da düzenlenen Uluslararası Şirketlerin Vergilendirilmesi isimli konferansta sunulan bildiri, Aktaran: Gregory Brooke, s. 436.

<sup>252</sup> The Russian Federation: Will the Draft Tax Code Provide A Solution, **Duke Journal of Comparative & International Law**, Cilt:8, Sayı:135, 1997, s. 136.

yeni yollar, okullar, konutlar gibi kamusal mal ve hizmetlerin sağlanmasındaki rolüne değinmişler ve böylece mükellefleri vergi ödemeye teşvik yoluna gitmişlerdir. Vergi polisi, uygulama faaliyetlerini arttırıp 22.700 bireyi incelemeye almış ve 10.000 finansal ihlal ve suç ortaya çıkarmıştır. Vergi müfettişleri ise, 2900 vergi kaçakçılığı kovuşturması başlatarak cezai işlem uygulamıştır<sup>256</sup>.

*“Hükümet medya yoluyla vergi polisinin yaptırım gücünü vatandaşlara duyurarak vergi ödemeye yöneltmeye çalışmıştır. Örneğin bir televizyon reklamında; ‘iyi bir ülkede yaşamak, çocuklarınızın iyi bir eğitim almasını sağlamak veya büyük babanızın zamanında emekli aylığını almasını istemez misiniz? O zaman neden vergi ödemezsiniz?’ denmiştir. Vergi otoritesini anlatan bir reklamda ise tehditkâr bir ifade ile ‘vergi polisinin silah taşıdığını biliyor musunuz? Vergi polisi silahını ne zaman ve nasıl kullanacağını iyi bilir.’ şeklinde halkı vergi ödemeye zorlamıştır. Vergi polisi vergi ödemeye zorlamak amacıyla AK- 47 saldırı silahı, keskin nişancı tüfekleri, göz yaşartıcı gaz, el bombası, kurşungeçirmez vücut zırhı, testere ve dağcılık ekipmanları kullanmaktadır. Vergi polisleri aynı zamanda vergi daireleri ve vergi müfettişlerini görevlerini gerçekleştirebilmeleri için korumaktadır<sup>257</sup>.”*

#### **2.4.2. Rusya Federasyonunda Vergi Polisinin Organizasyonel Yapısı**

Vergi polisi daha önce Federal Vergi Servisine bağlı olarak vergi inceleme faaliyetlerini yürütürken, 15 Temmuz 1993 tarihinde kabul edilen bir yasa ile özel bir vergi polis birimi olarak faaliyetlerine devam etmiştir. Vergi polisinin Federal Vergi Servisinden ayrılması, vergi suç faaliyetlerine bir tepki olarak doğmuştur.

Vergi polisi müessesesi kurulduğu tarihten itibaren Rusya Federasyonunun ekonomik güvenlik sisteminin ayrılmaz bir parçası haline gelmiştir. Vergi polisi, ulusal özerk bir polis birimi olarak Rusya Federasyonunda konuşlandırılmış; Moskova, St. Petersburg gibi bölgelerde ve yerel vergi dairelerinde görevlendirilmiştir. Vergi polisinin dört temel görevi bulunmaktadır. Bunlar <sup>258</sup>:

- Vergi suçları ile ilgili yasal ihlalleri araştırmak ve bu ihlalleri önlemek için girişimlerde bulunmak,
- Devlet vergi müfettişlerinin, özellikle sosyalist sistem sonrası dönemde, vergi toplama girişimleri sırasında şiddete maruz kalmaları nedeniyle, vergi müfettişlerini vergi denetim ve inceleme faaliyetleri sırasında korumak,

<sup>256</sup> Richard L. Schmalbeck, **Federal Income Taxation**, Aspen Publishers, 2018, s. 150.

<sup>257</sup> The European, **Russian Tax Police Goes to with AK-47 Rifles**, 3-9 April, No: 360, 1997, s. 195.

<sup>258</sup> Frank Gregory, s. 7.

- Vergilendirme ile ilgili tüm kurumlarda yolsuzluk faaliyetlerini tespit etmek ve önlemek,
- Vergi Ceza Kanunu kapsamına giren suçları ve ihlalleri araştırmaktır.

Vergi polisi Rusya Federasyonunda, Federal Vergi Servisi dışında faaliyet göstermeye başlayarak ayrı bir organizasyon şeklini almıştır. Böylece vergi polisi, özerk ve yerel bölgelerde vergi inceleme faaliyetlerini yürütmektedir.

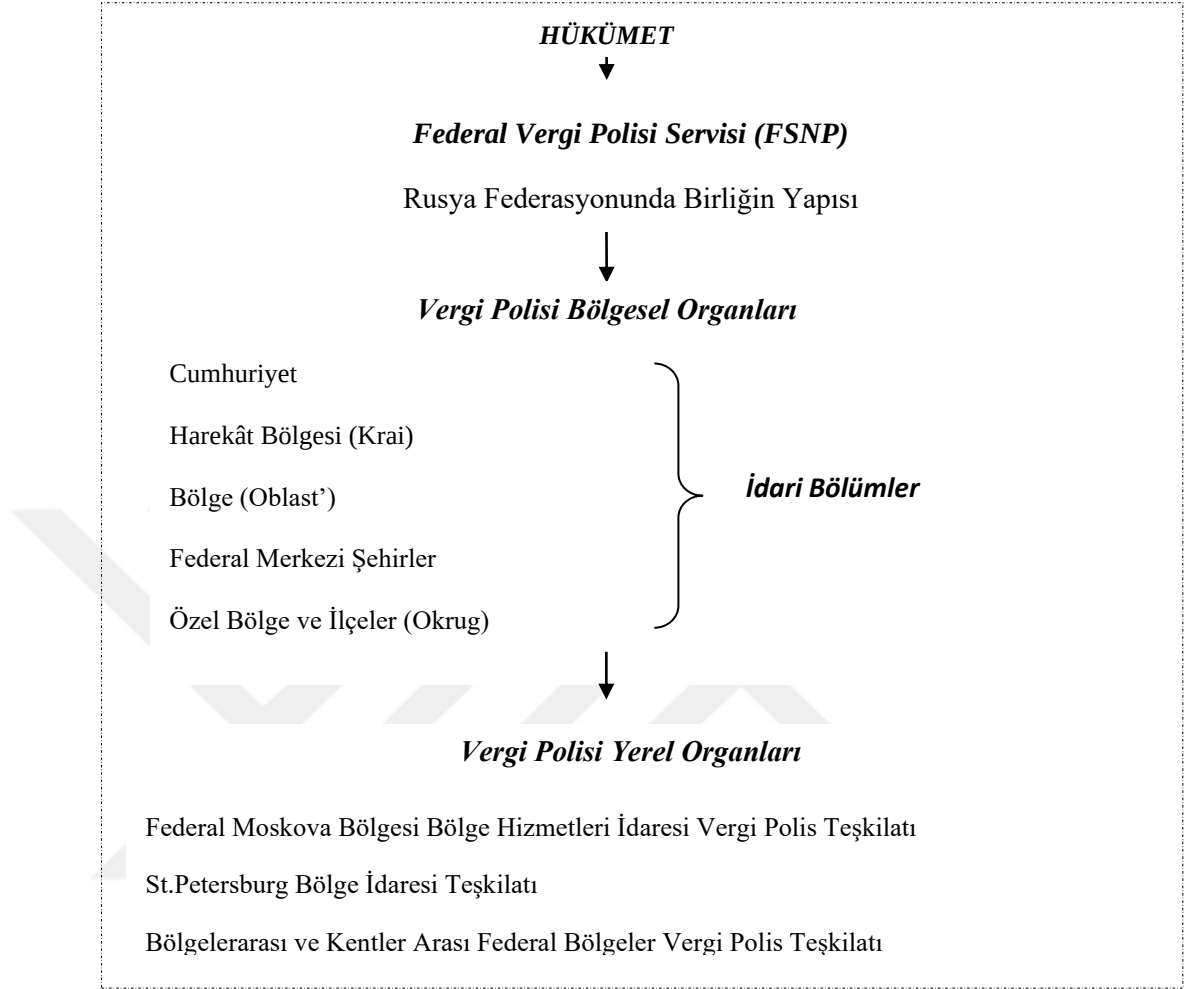
Vergi polisi, diğer polis birimleriyle işbirliği içerisinde çalışmalar yürütmüştür. Ayrıca hükümet için vergi politikalarının belirlenmesinde bir danışmanlık birimi görevi yürütmektedir. Vergi polisi, vergi kaçakçılığı yöntemlerinin tespit edilmesinde ve vergi denetim süreçlerinin geliştirilmesinde çaba göstermektedir. Mükellefiyetle ilgili elde edilen bilgilerin vergi mevzuatı açısından değerlendirilmesi ve analiz edilmesi vergi polisinin görevidir<sup>259</sup>. Vergi kaçırma eğilimlerinin tespitinde vergi polisleri tahminler ve çeşitli hesaplamalarda bulunmaktadır.

Rusya Federasyonunda vergi polisi, kamu gelirlerini korumak amacıyla vergi kanunlarını ülkenin farklı bölgelerinde birçok birimi aracılığıyla uygulamaktadır. Şekil 1, vergi polisinin organizasyonel yapısını göstermektedir:

---

<sup>259</sup> Frank Gregory ve Gerald Brooke, s. 436.

**Şekil 1:** Federal Vergi Polisi ve Organları



**Kaynak:** Frank Gregory ve Gerald Brooke, Policing Economic Transition and Increasing Revenue : A Case Study of the Federal Tax Police of the Russian Federation 1992- 1998, **Eorupe- Asia Studies**, Cilt:3, Sayı:52, 2000, s. 437

Vergi polisi yetkilerini, klasik batı polisi yetkilerinin aksine işlenen suçlarla orantılı olarak kullanmaktadır. Bu yetkilerini, İngiliz gümrük ve vergi polisi ile benzetmek mümkündür<sup>260</sup>.

<sup>260</sup> Frank Gregory ve Gerald Brooke, s. 437.

**Şekil 2:** Federal Vergi Polisinin Organizasyonel Yapısı



**Kaynak:** Frank Gregory ve Gerald Brooke, Policing Economic Transition and Increasing Revenue : A Case Study of the Federal Tax Police of the Russian Federation 1992- 1998, **Eorupe- Asia Studies**, Cilt:3, Sayı:52, 2000, s. 438.

Rusya Federasyonunda komünist sistem sonrası dönemde, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu beklendiği kadar kolay olmamıştır. Vergi denetim faaliyetleri sırasında vergi müfettişleri ve vergi inceleme elemanları fiziksel şiddete maruz kalmışlardır. Vergi polisi birimi, daha önceleri vergi denetimi sırasında vergi denetim elemanlarını koruma görevi ile hareket ederken; daha etkili çalışma yürütmek amacıyla 15 Temmuz 1993 yılında kabul edilen bir yasa ile Federal Vergi Servisinden ayrılarak, başkanı Başbakan tarafından seçilen ayrı bir müdürlük olarak faaliyete başlamıştır. “Bununla birlikte vergi polisinin yetkileri genişletilmiştir<sup>261</sup>.”

<sup>261</sup> Frank Gregory ve Gerald Brooke, s. 439.

- Vergi mükelleflerini denetlemek ve vergi suçu işleyen mükelleflere gerekli yaptırımlar uygulamak,
- Vergi polisi tarafından mükelleflerden istenen belgelerin, bir ay içerisinde ibraz edilmediği takdirde banka ve kredi kurumlarının, ilgili mükellefler ile olan faaliyetlerini dondurmalarını sağlamak,
- Bireysel kimlik kartlarının kontrolünü yapmak,
- İşletmelerde gerekirse idari personelin tutuklanmasını sağlamak,
- Devlet veya özel sektöre ait işletmelerde, gelir elde etmek amacıyla kullanılan özel bina, depo, ticari bina kapsamında aramalar yapmak ve bunlarla ilgili gerçekleştirilen mevzuat ihlallerini araştırmak. Vergi ve diğer zorunlu ödemelerin zamanında ve tam ödenmesi, muhasebe kayıtlarının ve diğer belgelerin mevzuata uygun olarak düzenlenmesi, mükelleflerin gider olarak belirtmiş olduğu kalemlerin incelemesini yapmak,
- Kanunda belirtilen silah ve özel araçları kullanmak, gerekirse fiziksel güç kullanarak gözaltına alma ve el koyma,
- Vergi ihlal ve suçlarını ihbar eden kişiye ödenmesi gereken vergi miktarının % 10'u kadar (muhbire) ödül verilmesi,
- Vergi ve diğer borçlarını ödemeyen mükelleflerin mallarına cebri icra yoluyla el koymak,
- Gizli operasyonlar yürütmek ve durdurulması gereken bazı faaliyetlere müdahale etmek vergi polisinin genişletilmiş yetkileri olarak kabul edilebilir.

Rus vergi polisi, vergi denetim faaliyetleri ile vergi kabahatleri ve ihlalleri ile mücadele etmenin yanı sıra ekonomik suçların önlenmesi ve ceza politikalarının uygulanmasının sağlanması için organize suçlar birimi kurulmasına karar vermiştir<sup>262</sup>. Böylece vergi polisi, tüm yasa dışı faaliyetler ile mücadele edilmesi için yetkili kılınmıştır. Ayrıca vergi polisinin görev ve yetkileri arasında; el koyma, arama, gözaltına alma, telefon dinlemeleri serbestliği de yer alır<sup>263</sup>.

Vergi denetimleri ve incelemelerinin ana idaresi olarak 1992 yılında kurulan vergi polisi, 17.000 personel ile 88 farklı bölgede görev yapmaktadır. 1993 yılında Federal Vergi Servisinden bağımsız bir güç olması ile birlikte personel sayısında artış sağlanmış; böylece personel sayısı Ekim 1998 itibarıyla 34.500'e ulaşmıştır. Vergi

<sup>262</sup> Leonid Kosals ve Anastasia Maksimova, Informality, Crime and Corruption in Russia: A Review of Recent Literature, **Theoretical Criminology**, Cilt:19, Sayı:2, 2015, s. 282.

<sup>263</sup> Bulletin Officiel du Ministère de la Justice et des Libertés, s.3'den Aktaran: Pürsünlerli Çakarlar ve Saraçoğlu, s. 55.

polisi idarelerinin boyutu, birimin bulunduğu bölge veya ildeki nüfusun büyüklüğüne göre değişmektedir. Örneğin; St. Petersburg şehrinde 1000'in üzerinde vergi polisi görevlendirilmişken, Rusya Federasyonu kuzeyinde yer alan küçük Nenets ilçesinde 14-16 vergi polisi görev yapmaktadır<sup>264</sup>.

## 2.5. VERGİ POLİSİNİN VERGİ DENETİM FAALİYETLERİ İÇERİSİNDEKİ ROLÜ VE ORTAYA ÇIKIŞ NEDENLERİ

Vergi polisi, mükelleflerin vergi mevzuatına uygun faaliyet göstermelerini sağlamakta ve vergi mevzuatına uygun hareket etmeyen mükelleflerle mücadele etmektedir. Vergi polisinin ortaya çıkış nedenleri aşağıda ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

### 2.5.1. Vergi Kaçakçılığı İle Mücadele

*“Vergilere gösterilen tepkilerin en yaygın olanı ve aynı zamanda vergi kanunları çerçevesinde suç teşkil edeni vergi kaçakçılığıdır. Vergi kaçakçılığı, vergi ile ilgili yükümlülüklerin vergi kanunlarına aykırı olarak kısmen veya tamamen yerine getirilememesi olarak tanımlanmaktadır. Vergi oranlarının yüksek olması, vergi kaçıran rakip mükellefler karşısında rekabet şansının devam ettirilme gerekliliği, daha az vergi verme çabası gibi nedenler mükellefi vergi kaçırmaya itmektedir. Geçmişten günümüze ağır cezayı gerektiren fiiller arasında yer alan vergi kaçakçılığı çeşitli şekillerde işlenebilmektedir: Mükelleflerin bazı gelirlerini gizleyerek vergi matrahını azaltmaları, tutulan defterlerde hile yaparak gerçekte olmayan kişilere hesaplar açarak borç miktarını arttırmaları, defterlerdeki kayıtları silerek ödemeleri gereken vergiyi azaltmaları veya hiç ödememeleri bu duruma örnek gösterilebilir<sup>265</sup>.”*

Vergi kaçakçılığı ile ilgili ilk büyük literatür taraması, Jackson ve Millirion tarafından yapılmış ve vergi kaçakçılığı ile ilgili 14 belirleyici kriter ortaya çıkarılmıştır. Bu kriterler; yaş, cinsiyet, eğitim ve meslek durumu, gelir düzeyi, gelir kaynağı, marjinal vergi oranları, vergi kaçakçılığı ile ilgili yaptırımlar ve algılama olasılığı ve karmaşıklığı (ekonomik belirleyicileri), adalet, gelir idaresi ile iletişim kolaylığı, vergi (davranışsal belirleyiciler) etiğidir<sup>266</sup>. Vergi kaçakçılığını belirleyen faktörler ülkeden ülkeye farklılık gösterdiği için geliştirilen önlemler de farklıdır. Dolayısıyla vergi polisi

<sup>264</sup> Frank Gregory ve Gerald Brooke, s. 439.

<sup>265</sup> Yusuf Artar, Vergi Kaçakçılığı İle Vergiden Kaçınmaya İlişkin Düzenlemeler, Görüş ve Öneriler, <https://yusufartar.com/2013/07/01/vergi-kacakciligi-ile-vergiden-kacinmaya-iliskin-duzenlemeler-gorus-ve-oneriler/> (27.02.2016.).

<sup>266</sup> Grant Richardson, Determinants of Tax Evasion: A Cross- Country Investigation, **Journal International Accounting, Auditing and Taxation**, Sayı:15, 2006, s. 151.

de vergi kaçakçılığını önlemek amacıyla birçok ülkede kurulan ve ülkeden ülkeye çeşitli farklılıklar gösteren bir müessesedir.

Rus ekonomisinde vergi kaçakçılığı komünist sistemin çöküşünden sonra artış göstermiş ve 1990 yılından itibaren ekonominin yeniden yapılandırılması ile resmi suç ortaklığı ve kasıtlı kurumsal vergi kaçakçılığı ve kara para oluşturma faaliyetleri artış göstermiştir<sup>267</sup>. Vergi müfettişlerinin vergi kaçakçılığına müdahale etmesi oldukça zorlaşmıştır. Vergi polisi gücü kurulduktan sonra vergi inceleme ve denetim faaliyetleri ile finansal suçlarla mücadelede ancak başarı sağlanmıştır. “Rus ekonomisinde 1998 yılında yaşanan ekonomik kriz ile birlikte sokak düzeyinde faaliyet göstermekte olan işletmelerin yarattığı vergi kaçakçılığı tekrar gündeme gelmiştir. 1998 Mayıs ayının son haftası boyunca vergi polisi yürütmüş olduğu operasyonlarda perakende pazarlar, benzin istasyonları, otoparkları inceleme altına almış ve vergi kaçakçılığına dair emarelere ulaşmıştır. RIA haber ajansının vermiş olduğu bilgilere göre; Moskova civarında 20 ilçede yaklaşık olarak 200 pazarda yapılan denetim faaliyetlerinde, 100.000’den fazla tescilsiz olarak piyasaya sunulmaya hazır votka şişesi gibi vergi kaçakçılığı ile ilgili 1000’den fazla bulguya ulaşılmıştır. Ayrıca karaborsacılar cenneti olarak adlandırılan Moskova’daki ‘Gorbushka’ video ve ses ekipmanları pazarında vergi kaçakçılığı ile ilgili 40 olay tespit edilmiştir; bu faaliyetler sonucunda tahmin edilen vergi kaçakçılığı boyutu ise 1 milyon ruble değerindedir<sup>268</sup>.

Komünizm sonrası dönemde ilk on yıl içerisinde vergi suçları ve vergi suçları ile mücadele konusunda önemli eğilimler ortaya çıkmıştır. FSNP Başkanı ve yöneticileri yapmış oldukları açıklamalarda, vergi suçlarında komünizm sonrası 10 yıllık geçiş döneminde alınan önlemlere ve mücadelelere rağmen ciddi oranda artış olduğunu, aynı zamanda işlenen suçların ise daha da karmaşık bir yapıda olduğunu açıklamışlardır<sup>269</sup>. Vergi polisi, işlenen vergi suçlarıyla ilgili ceza mahkemelerinde dava açabilmektedir. Aşağıda yer alan Tablo 1’de vergi polisi tarafından başlatılan vergi suçlarına ilişkin dava sayıları belirtilmiştir:

<sup>267</sup> Frank Gregory ve Gerald Brooke, s. 441.

<sup>268</sup> Ria Haber Ajansı Raporu; Dünya Yayınları BBC Monitoring Özeti; Reuters, 3 Haziran 1998.’den Aktaran: Frank Gregory ve Gerald Brooke, s. 443.

<sup>269</sup> Gerald M. Easter, s. 346.

**Tablo 1:** Vergi Polisi Tarafından Tespit Edilen Vergi Suçları ve Başlatılan Vergi Ceza Davaları

| Yıllar | İhlal Edilen Vergi Kanunları<br>(Adet) | Başlatılan Ceza Davaları<br>(Adet) | İşlenen Büyük Vergi Kaçakçılığı Suçları<br>(Adet) |
|--------|----------------------------------------|------------------------------------|---------------------------------------------------|
| 1993   | 32.000                                 | 600                                | -                                                 |
| 1994   | 57.000                                 | 2.500                              | 800                                               |
| 1995   | 23.700                                 | 3.793                              | 13.000                                            |
| 1996   | 26.500                                 | 6.727                              | 14.400                                            |
| 1997   | 21.000                                 | 5.686                              | 7000                                              |
| 1998   | 18.633                                 | 6.131                              | 7.552                                             |
| 1999   | 25.500                                 | 16.500                             | 14.900                                            |
| 2000   | 34.000                                 | 32.000                             | -                                                 |
| 2001   | 48.000                                 | 32.000                             | -                                                 |

**Kaynak:** Soltaganov (2000), Vergi Polisi (Şubat 2001), Rossiyska Rus Gazetesi, (Mart 2002)’den aktaran M. Easter, s. 347.

1993–1998 yılları arasındaki rakamlar, vergi idaresi ile vergi polisinin ortaklaşa gerçekleştirdiği vergi denetim faaliyetleri; 1999–2001 yılları arasındaki rakamlar ise, vergi polisinin yürüttüğü bağımsız vergi denetim faaliyetleri sonucu ortaya çıkan vergi suçlarını yansıtmaktadır. Vergi polisi tarafından tespit edilen vergi suçları ile ilgili başlatılan vergi davaları yıllar itibarıyla artış gösterirken, 1998 yılı finansal krizi ile birlikte daha hızlı artmaya başlamıştır. Rus hükümetinin özellikle bölgesel düzeyde yüksek harcamalar yapması, ülkede vergi oranlarının yüksek olmasına neden olmuştur<sup>270</sup>. Vergi oranlarının yüksek olması nedeniyle vergi mükelleflerinin vergiden kaçınma, vergi kaçırma girişimleri de artış göstermiştir.

Rus vergi polisinin yanı sıra İtalya vergi polisinin de öncelikli görevi; vergi kaçakçılığı ile mücadeledir. Vergi kaçakçılığı ülke bütçelerine, bölgesel ve yerel yönetim bütçelerine ciddi yükler getirmekte olup kamu hizmetleri için harcanması gereken gelirlerin bütçeye aktarılmasını engellemektedir. Bu nedenle vergi polisi, Maliye ve Ekonomi Bakanlığının 2010 yılı direktifine göre özellikle bildirilmemiş olan

<sup>270</sup> Thane Gustavson, **Capitalism Russian-Style**, İngiltere, 2004, s. 195.

vergi gelirlerini kurtarmaya çalışmaktadır. İtalya vergi polisi tarafından risk analizleri yapılmış ve ekonomik kontrol faaliyetleri arttırılmıştır. Bunlar arasında öncelikli eylem kapsamında; uluslararası vergi kaçakçılığı ve vergi cennetleri ile mücadele, yabancı sermayenin ihracını önlemek amacıyla da (off-shore) kıyı bankacılığını önleme çalışmaları yürütülmektedir. Vergi polisi ayrıca, paravan şirketler kurarak transfer fiyatlandırması yoluyla kâr aktarılmasını önlemeye çalışmaktadır<sup>271</sup>. Gelir idaresi ve Guardia di Finanza, vergi kaçakçılığı açısından şüpheli görülen mükelleflerle ilgili ortak çalışmalar yapmış ve ortak çalışma grupları oluşturmuştur. Bu çalışma grupları, vergi kaçakçılığı ile mücadele için ortak programlar geliştirilmesi ve iki yapı arasındaki sinerji faydalarını arttırmak için kurulmuşlardır<sup>272</sup>.

### 2.5.2. Kayıt Dışı Ekonomi ve Kara Para Aklama İle Mücadele

Literatürde kayıt dışı ekonomi ile kara para çoğu zaman aynı anlamda kullanılmaktadır. Ancak kayıt dışı ekonomi kara parayı da kapsarken, kara para kapsamına giren her şey kayıt dışı olarak değerlendirilemez. GSMH yasallık, belgelendirme ve meslek gruplarına göre olmak üzere farklı alanlara göre kayıt dışı ekonomi tahminleri yapılabilir. Ancak kayıt dışı ekonomi genel olarak, GSMH hesaplarını elde etmede kullanılan ve bilinen istatistiki yöntemlere göre tahmin edilemeyen, gelir yaratıcı ekonomik faaliyetlerin tümü olarak tanımlanabilir<sup>273</sup>. Bir başka ifadeye göre ise, “fiilen gerçekleşmiş olmasına rağmen kaydı tutulmayarak, kamu idarelerinin denetimi dışında kalan her türlü ekonomik işlem ve faaliyet, kayıt dışı ekonominin tanımını oluşturmaktadır<sup>274</sup>”. Kayıt dışı ekonomi, devletten gizlenebileceği gibi kayda geçirilemeyen ve dolayısıyla vergi idaresi tarafından denetlenmesine imkân bulunmayan faaliyetleri kapsar. Söz konusu tanımdan yola çıkarak; kayıt dışı ekonomiyi oluşturan bazı faktörler, yasa dışı faaliyetler olabileceği gibi bazıları da yasa dışı olmamalarına rağmen mükelleflerin bilinçli olarak vergilendirme dışında kalabilmek için bir faaliyeti kayıtlara geçirmemesi olarak ifade edilebilir. Dolayısıyla

<sup>271</sup> Guardia Di Finanza, **2010 Yıllık Faaliyet Raporu**, s. 6.

<sup>272</sup> Inter- American Center Of Tax Administrations, Ciat Teknik Konferansında Guardia di Finanza Başkanının Konuşması, 15-18 Ekim 2012, Hollanda, s. 11.

<sup>273</sup> Dilşat Şahinler, **Dünyada ve Türkiye’de Kara Para Sorunu Ve Karşı Önlemler**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Denizli, 2006, s. 2.

<sup>274</sup> M. A. Sarılı, “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Boyutları, Nedenleri, Etkileri ve Alınması Gereken Tedbirler”, **Bankacılar Dergisi**, Sayı:41, 2002, s. 2.

yasaklanmamış faaliyetlerden elde edilen gelirlerin vergilendirilmemesi, vergi kayıp ve kaçakçılığı olarak karşımıza çıkmaktadır<sup>275</sup>.

Kayıt dışı ekonominin nedenleri arasında önemli olanları şu şekilde sıralanabilir<sup>276</sup>:

- Mali ve ekonomik nedenler (enflasyon, gelir dağılımı, vergi adaleti),
- Hukuki nedenler (yasaların basit ve açık olmaması, sık değişikliğe uğraması, vergi oranlarının yüksekliği, istisna ve muafiyetler, defter tutma hadleri),
- İdari nedenler (vergi idaresinin organik yapısı, teknik yapı, personel yapısı ve denetim mekanizması),
- Sosyal nedenler (vergi ahlakı, mükellef psikolojisi ve tarihsel nedenler),
- Siyasal nedenler ve baskı gruplarından kaynaklanan nedenler.

*“Günümüz çağdaş ekonomilerinde vergi gelirleri, mükelleflerin verdikleri beyannameler üzerinden ödeyecekleri verginin, kendileri tarafından tespit edilmesi ve gelir idaresince denetlenmesi esasına dayanmaktadır. Beyan usulü olarak adlandırılan bu yöntem, mükelleflerde vergi bilincinin yeterince gelişmemiş olmasının sonucu olarak vergi konusuna tabi bazı gelirlerin beyan dışı bırakılmasına yol açtığı için önemli oranda vergi kaçırma riskini taşımaktadır. Vergi ödeme yöntemlerine göre kayıt dışılık oranı değişebilmektedir. En fazla kayıt dışı kalınabilen yöntem, beyan yöntemidir. Vergi bildirimlerinin gerçeği yansıtmaması, bazı vergi mükelleflerinin iyi niyetli olmamasının yanında, kanunların yeterince anlaşılabilmesi, unutmama ve maddi hata yapılması gibi nedenlerden de kaynaklanabilir. Bu nedenle vergi gelirlerini beyan eden mükelleflerin beyanlarının vergi idaresi tarafından denetlenmesi gereği doğmaktadır<sup>277</sup>.”*

Mükelleflerin vergi konusunu oluşturabilecek faaliyetlerini, vergi idaresinin bilgisi dışında sürdürmesi ve beyanda bulunmaması; söz konusu faaliyet üzerinden elde edilen gelirlerin vergilendirme dışında kalmasına sebebiyet vermektedir. Böylece yaratılmış olan kayıt dışı ekonomi gelirleri üzerinde herhangi bir vergi tarhi yapmak mümkün değildir.

Kara para aklama; uyuşturucu ticareti, yasa dışı kumar ve bahis, insan ticareti başta olmak üzere kanun koyucular tarafından suç olarak sınıflandırılmış her türlü yasa dışı faaliyet sonucu elde edilen kazanç olan kara paranın, yasa dışılıktan çıkarılarak

<sup>275</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı Strateji Geliştirme Dairesi Başkanlığı, **Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2008-2010)**, Yayın No 87, Ankara, Nisan 2009, s. 3.

<sup>276</sup> Yusuf Kıldıç, “Kayıt Dışı Ekonomi ve Etkileri- I”, **Vergi Sorunları**, 2000, s. 192.

<sup>277</sup> Gediz Oral Burcu ve Sayın, **“Türkiye’de Vergi Denetimi Arttırılarak Yolsuzluk Önlenebilir Mi?”** Pamukkale Üniversitesi, 12. Uluslararası Ekonometri, Yöneylem Araştırması ve İstatistik Sempozyumu, 26-29 Mayıs, 2011, ss. 136-152.

piyasaya sokulmaya çalışılmasıdır. Ayrıca 5237 sayılı Kanun uyarınca alt sınırı bir yıldan fazla olan suç nedeniyle elde edilen gelirleri de ifade etmektedir<sup>278</sup>. İşlenen suça bağlı olarak; insan kaçakçılığı, hırsızlık, uyuşturucu kaçakçılığı, dolandırıcılık, gasp, yolsuzluk, zimmete para geçirme, vergi kaçakçılığı vb. yasa dışı faaliyetlerden elde edilen para büyük miktarda birikebilir. Kara para, mali sistemin içerisine sokulduğu takdirde yasal ekonomi için ciddi tehditler oluşturmakta ve finansal kurumların bütünlüğüne ve rekabet gücüne zarar vermektedir. Bunun için ekonominin bir bütün olarak denetlenmesi gerekir<sup>279</sup>.

Kara paranın aklanabilmesi için mali sistem içerisine sokulması gerekmektedir. Ancak yasa dışı faaliyetler sonucunda elde edilen kara paranın yüksek miktarda oluşu, çeşitli aklama yöntemlerinin ortaya çıkmasına neden olmuştur. “Sınırsız sayıda yöntemle aklama mümkün olmakla birlikte, en çok kullanılan ve mücadele edilen yöntemler şu şekilde sıralanır: Fonların fiziken ülke dışına çıkarılması; şirinler (smurfing) yöntemi; parçalama (structuring) yöntemi; vergi cennetleri (off- shore); paravan (kâğıt üstündeki) hayali şirketler; oto-finans borç yöntemi (loan-back); döviz büroları; kumarhane ve gazinolar; nakit para kullanan işyerlerinin işletilmesi (göstermelik şirketler); sahte fatura (hayali ihracat); alternatif havale sistemleri (hawala vs.); internet bankacılığı ve elektronik para belli başlı kara para aklama yöntemleridir<sup>280</sup>.”

Vergi polisi aynı zamanda kara para yaratılmasına sebebiyet veren organize suç örgütleriyle de mücadele etmektedir. Rus vergi polisi, 2000 yılına kadar Çeçen finans kuruluşlarına karşı 35 vergi ceza davası açılmasını sağlamıştır. Son yıllarda Dağıstan’da, vergi polisi tarafından yapılan vergi inceleme faaliyetleri sonucu 34 vergi suçu işlenmiş olduğu ortaya çıkarılmış ve bunların 24’ü çözülmüştür. Aynı zamanda vergi polisi, Dağıstan’da 27 terör eylemine katılan 46 kişiyi tespit ederek tutuklanmasını sağlamıştır<sup>281</sup>.

Vergi polisi uygulamasıyla; vergi kayıp ve kaçakçılığına sebebiyet veren, verginin kayıt dışına çıkarılması ve kara para aklama faaliyetleri önlenmeye

<sup>278</sup> Şakir Aydinesen, **Kara Para Aklamayla Mücadele**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi ), Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Aydın, 2008, s. 3.

<sup>279</sup> Organisation For Economic Co-Operation And Development, Money Laundering Awareness Handbook for Tax Examiners and Tax Auditors, <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/43841099.pdf>, 2009, s. 11, (30.05.2016).

<sup>280</sup> Mali Suçları Araştırma Kurulu, **Aklama Yöntemleri**, <http://www.masak.gov.tr/tr/content/aklama-yontemleri/59>, (31.05.2016).

<sup>281</sup> Iaraliev Imam, “Religious Extremsim As A Form Of International Organized Crime In The Northern Caucasus”, **Central Asia And The Caucasus**, Cilt:3, Sayı:27, 2004, s. 36.

çalışılmaktadır<sup>282</sup>. İtalyan vergi polisi ile işbirliği içerisinde faaliyet göstermekte olan, Ekonomi ve Maliye Bakanlığına bağlı Özel Para Politikası Birimi, kara para aklama faaliyetlerini önlemek üzere finansal aracılık, tefecilik, terör finansmanı, sınır ötesi ödeme işlemlerini incelemektedir. Ayrıca bankacılık kanunları ve finans mevzuatları ihlallerine de müdahale etmektedir<sup>283</sup>.

### **2.5.3. Kıyı Bankacılığı ve Vergi Cennetleri İle İlgili Vergi Kaçakçılıklarıyla Mücadele**

Vergi uygulaması olmayan veya çok düşük vergi oranı uygulanan ülkeler, vergi cenneti ülkeler olarak adlandırılmaktadır<sup>284</sup>. Geniş bir ifadeyle; “diğer ülke ve bölgelere kıyasla tüm veya bazı gelir unsurlarına düşük veya sıfır oranlı vergi uygulayan; belirli ölçülerde banka veya ticari mahremiyet uygulayan; idari bilimler olarak geniş bir biçimde tanımlandığında ise, vergi rekabeti sonucu diğer idari birimlere göre düşük vergi alanı veya ayrıcalıklı vergi rejimi olarak kalan her birim, vergi cenneti olarak adlandırılabilir<sup>285</sup>.” Vergi cenneti olan ülkeler genellikle sanayileşememiş veya yer altı ve yer üstü kaynakları bakımından fakir olan üçüncü dünya ülkeleri olarak karşımıza çıkmaktadırlar. Bu ülkeler, yabancı sermayeyi kendi ülkelerine çekerek istihdam alanı yaratmak amacı da taşırlar. İtalyan vergi polisi, 2012 yılında uluslararası vergi kaçakçılığı faaliyetine karışan 8617 suçluyu ve beyan edilmediği tahmin edilen 35.458 milyon Avro’nun, vergi cenneti olan ülkelere aktarıldığını tespit etmiştir<sup>286</sup>.

Vergi oranlarının çok düşük olduğu veya vergi oranlarının hiç uygulanmadığı ülkelerde kurulan ve kıyı bankası olarak tanımlanan bankalara aktarılan gelirler de vergi dışı kalmaktadır. Bunun için ülkelerin gelir idareleri karşılıklı bilgi paylaşımı içinde olmalıdırlar. Vergi kayıp ve kaçakçılığına sebebiyet veren zararlı vergi rekabetlerinden bir diğeri olan (off-shore) kıyı bankaları; “mevduat sahibinin (mudinin), yerleşik olarak kabul edildiği ülke dışındaki başka bir ülkede bulunan ve genellikle düşük vergileme

<sup>282</sup> Pürsünerli Çakar ve Saraçoğlu, s. 57.

<sup>283</sup> Guardia di Finanza, **2005 Yıllık Raporu**, Roma, No:1, s. 11.

<sup>284</sup> Abdurrahman Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2014, s. 194.

<sup>285</sup> Coşkun Can Aktan, İstiklal Y. Vural, “Vergi Rekabeti”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı:22, 2004, s. 12.

<sup>286</sup> Guardia di Finanza, **2012 Yıllık Raporu**, Roma, No:1, s. 12.

hakkı veya vergi cenneti gibi finansal ve yasal avantajlar sağlayan bankalardır<sup>287</sup>.”  
Bireylerin, vergi cenneti olan ülkelerdeki off-shore bankalara yönelmesinin nedenleri<sup>288</sup>:

- Yatırım çeşitlendirme fırsatlarından faydalanma,
- Çeşitli stratejilerle vergileri erteleme,
- Güçlü finansal varlıkları koruma,
- Vergiden muaf yatırım kazançları elde etme çabası,
- Kıyı bankacılığının finansal gizlilik ve esnekliklerinden faydalanma,
- Yüksek yatırım getirileri ve yüksek faiz oranlarından faydalanma,
- Kur sınırlamalarının yaratabileceği yatırım olumsuzluklarından kaçınma,
- Kur çeşitliliğinin sağlayabileceği avantajları değerlendirme,
- Kıyı bankacılığı üzerinden yapılan yatırım işlemlerine hükümetlerin müdahalesinin sınırlı olması veya hiç olmaması,
- Mali ve kişisel mahremiyetin maksimum düzeyde korunması,
- ABD menkul kıymetler piyasalarının beklenmedik bir acil durumda (terör saldırısı gibi) kapatılması halinde ortaya çıkabilecek dezavantajlardan sakınma,
- Kısa ve uzun vadeli varlıkları koruma amacı,
- Daha fazla seyahat özgürlüğüne imkân vermesi,
- Milliyetçi ve siyasi ittifaklar kurarak hak ve özgürlükleri koruma amacı,
- Finansal varlıkların ve fiziksel konumun gizli tutulması imkânı.

Vergi polisi yaratma fikri, İtalya ve Rusya Federasyonu örnekleri ardından, 2008 finansal krizinin etkisiyle Fransa’da da gelir kayıplarını önlemek ve vergi cennetleri ile mücadele etmek amacıyla gündeme getirilmiştir. Bu kapsamda 2009 yılı ek bütçe kanunuyla; vergi inceleme ve denetleme yetkisine sahip personele, adli polis yetkisi veren bir sistemin faydalarından bahsedilmiştir. Bu yetki, Fransa Vergi Kanunu’nun 1741 ve 1743 maddeleri altında, vergi kaçakçılığına sebebiyet veren mükelleflerin BNRDF tarafından tespit edilip ulusal yargı mercilerince yargılanmasını sağlamaktadır. Birçok ülkede vergi polisi müessesesi, ülkenin kendi vergi idaresi uygulamasına, ceza sistemi ve vergi organizasyonuna göre farklılıklar göstermektedir. Vergi polisi,

---

<sup>287</sup> Off- Shore Banking, <http://www.offshorecash.net>, (24.02.2012)’den Aktaran: İbrahim Organ, Fatih Çaydar, “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Yaşanan Sorunlar”, **İnternet Uygulamaları ve Yönetim Dergisi**, Cilt:1, Sayı:3, 2012, s. 77.

<sup>288</sup> Hoyt Barber, **Tax Heavens Today: The Benefits and Pitfalls of Banking and Investing Offshore**, New Jersey, 2007, s. 102.

Almanya ve ABD gibi ülkelerde vergi idaresi içerisinde yer almakta iken, İtalya’da ise Maliye ve Ekonomi Bakanlığına bağlı olup vergi polisi olmanın dışında birçok görevi yürütmektedir. Belçika ve Hollanda gibi vergi inceleme faaliyetlerinin özelleştirildiği ülkelerde ise devlet tarafından yetkili kılınmış olan ajanlar tarafından vergi polisi görevi yürütülmektedir<sup>289</sup>. Vergi polisi müessesesi ile uluslararası vergi kaçakçılığı faaliyetlerine karşı adli yetkilerle donatılmış vergi memurlarına, müdahale yetkisi tanınmıştır. Vergi polislerinin adli yetkilerinin olması ve savcılık tarafından vergi suçlarını araştırma yetkisinin verilmiş olması; vergi cennetleri ve kıyı bankacılığı faaliyetlerinin önlenmesinde etkili olmaktadır.

## **2.6. VERGİ POLİSİ MÜESSESESİNİN YARATTIĞI OLUMSUZLUKLAR**

Vergi polisi esasında vergi memurlarının aynı zamanda adli yetkilerle donatılması olarak açıklanabilir. Vergi polisi özellikle Rusya Federasyonu gibi komünist sistem sonrası dönemde mükellefler tarafından vergi mevzuatına uyulmaması durumunda caydırıcı önlemler almıştır. Ancak uygulama, çeşitli olumsuzlukların yaşanmasına da sebebiyet vermiştir.

### **2.6.1. Vergi Polisi Uygulamasının Ülkeden Ülkeye Gösterdiği Farklılıklar**

Vergi polisi uygulaması, birçok ülkede uygulanıyor olmasının yanı sıra ülkelerin politik ve ekonomik durumu, mükelleflerin vergi mevzuatlarına uyumu, vergi kültürü ve bilincine göre değişmektedir. Dolayısıyla vergi polisi uygulaması, bulunduğu bölgedeki vergi kayıp ve kaçaklarına sebebiyet veren girişimleri incelemek ve kontrol altına almak için farklı yetkilerle faaliyet göstermektedir.

Vergi polisi, mevcut olduğu ülkelerde, ihtiyaç duyulduğu dönemlerde kurulmuş olan bir müessesedir. Örneğin Rusya Federasyonunda; komünist sonrası dönemde uygulanmak istenen vergi mevzuatına karşı direnç gösteren mükellefler üzerinde cebri bir ödeme uygulaması sağlamak için kurulmuştur. Rusya’da, Başbakanlığa bağlı vergi polis birimleri görev yapmaktadır. İtalya ise, vergi polisi müessesesinin en geniş uygulama alanına sahip olduğu ülkedir. Maliye ve Ekonomi Bakanlığına bağlı olarak vergi denetimi, vergi incelemesi, sınır kontrolleri, arama kurtarma faaliyetleri gibi çok geniş yelpazede görevler üstlenen bir birliktir.

---

<sup>289</sup> Les Polices Fiscales, Regards Croisés Sur Les Moyens de Lutte Contre la Fraude Fiscale, <http://www.2isf.org/les-polices-fiscales/>, (05.06.2016 ).

İtalya’da, Gelir İdaresi haricinde Ekonomi ve Maliye Bakanlığına bağlı olarak faaliyet yürüten vergi polisi görevini, ‘Guardia di Finanza’ isimli birim yürütmektedir. Birim, vergi incelemesi veya vergi denetimi gereken mükellefle ilgili gerekli inceleme ve tespitleri yaptıktan sonra, sonucu raporlayarak yerel denetim bürolarına teslim eder. Aynı zamanda Gelir İdaresinden bağımsız olarak; Ekonomi ve Maliye Bakanlığının koordinasyonu altında olan Vergi Müfettişleri Merkez Servisi (SECIT) mevcuttur. SECIT ise, yerel denetim büroları ve vergi polisinin düzenlediği raporlar doğrultusunda; arz eden herhangi durumun tespit edilmesi halinde, vergi denetimi faaliyetini yürütme kararı almaktadır<sup>290</sup>. Vergi polisi Fransa’da ise, 2008 finansal kriz ile birlikte zararlı vergi rekabetini ve vergi kaçakçılığını önlemek amacıyla kurulmuştur. Ayrıca Hollanda, Belçika gibi özel denetim bürolarının bulunduğu ülkelerde, vergi kayıp ve kaçakçılığını, devlet adına görevlendirilmiş çeşitli vergi inceleme büroları yürütmektedir.

Vergi polisi müessesesinin uygulandığı ülkelerde, vergi polisinin birbirinden farklı organizasyon ve yetkilere sahip olması; mükellef hakları ve özel hayatın gizliliği gibi konularda olumsuzluklar ortaya çıkarmaktadır.

#### **2.6.2. Mükellef Haklarının Korunamaması ve Yeterli Düzeyde Geliştirilmemesi**

Vergi incelemesi ve vergi denetim faaliyetleri sırasında mükellef haklarının neler olduğu açıkça belirtilmiştir. Ancak, vergi polisi müessesesinin uygulandığı ülkelerde, vergi polisi tarafından gerçekleştirilen denetim faaliyetleri sırasındaki mükellef hakları, yasalarda ve mükellef bildirelerinde belirtilmemiştir. Dolayısıyla vergi polisleri, gerekli görmesi durumunda silah kullanma, gözaltına alma girişiminde bulunmaktadırlar<sup>291</sup>. Bu; vergi polisi ile yapılan vergi incelemeleri sırasında, ‘vergilemede eşitlik ilkesi’ başta olmak üzere birçok ihlale neden olmaktadır.

Vergi polisi uygulamasında mükellef haklarının korunması da, ülkelerin kendi vergilendirme rejimlerine göre farklılıklar göstermektedir. Bu durum aynı zamanda, uluslararası vergi kaçakçılığı ve zararlı vergi rekabetini önlemek amacıyla soruşturma başlatma ve incelemelerde bulunma konusunda süreci zorlaştırmaktadır.

---

<sup>290</sup> Bülent Aydın, “Kayıt Dışı Ekonomi- Vergi Denetimi İdari Yapı-7”, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, 15 Mayıs, 2006, s. 3.

<sup>291</sup> M. Bouiver, *Introduction au Droit Fiscal Général et à la Théorie de l’Impôt*, 5. Édition, Paris 2003, s.155’den Aktaran: Pürsünerli Çakar ve Saraçoğlu, s. 60.

### 2.6.3. Vergi Polisinin Hukuk Kuralları Dışına Çıkararak Delil Elde Etme Olasılığı

Vergi kaçakçılığı ile mücadele konusunda vergi polisinin, ulusal ve uluslararası yetkileri oldukça geniştir. Vergi polisinin telefon dinlemeleri, usulsüz gözaltına alma, bilgisayar incelemelerinde bulunma, ateşli silah kullanma vb. yoluyla delil elde yollarına başvurması, çeşitli tartışmalara da neden olmaktadır<sup>292</sup>. Vergi polisinin yetkileri, adli polis yetkileri ile benzerlik göstermektedir. Bu durum, mükellef haklarının korunması ve vergiye gönüllü uyumun sağlanması konusunda son yıllarda öne sürülen görüşlerle uyuşmamaktadır. Vergi polisinin güç kullanarak, mükellefleri vergi mevzuatına uyum sağlamaya zorlaması tartışmaların çıkış nedenidir.

Vergi polisi birimi, kanunlara uygun faaliyet göstermelerine ilişkin yapmış oldukları bir açıklamada; “bazı yargı organlarınca vergi polisi, kanunlara uygun faaliyet göstermemektedir. Bazı mükelleflere ve yargı organlarının görüşüne göre; vergi polisi, küçük vergi suçlarında orantısız cezalar uygulamaktadır<sup>293</sup>.” şeklinde belirtilmektedir. 2000 yılında Rusya Federasyonunda, Vladimir Putin’in seçimleri kazanmasından sonra vergi hasılatları, vergi oranlarında herhangi bir değişikliğe gidilmeden artış göstermiştir. Putin’in öncelikli amacı; dolaysız vergilerden kurumlar vergisi kaçakçılığına sebebiyet veren suçluların tespit edilmesini sağlamak olmuştur. Sibneft, petrol endüstri şirketi, en düşük kurumlar vergisi ödeyen şirket olarak tespit edilmiş ve vergi polisi tarafından şirkete ait ihracat kolu ofislerine baskınlar düzenlenmiştir. Putin, 25 Ocak 2001 tarihinde hükümet kabinesini toplayarak vergi kaçakçılığı ile ilgili sorunları görüşmüştür. Ayrıca vergiden kaçınmak amacıyla kurumların seçmiş olduğu stratejileri ortaya çıkartarak; çeşitli önleyici düzenlemeler hazırlatmıştır<sup>294</sup>.

Vergi polisinin, vergi kuralları dışına çıkarak vergi kaçakçılığına işaret eden emareler elde etmesi, özellikle mükellef haklarının korunması ve hukuka aykırı delil elde edilmesi hususunda tartışmalara yol açmıştır.

<sup>292</sup> M. Leroy, Fiscalité et Évitement de l’Impôt: Une Comparasion Franco- Russe, L’Harmattan, Paris 2003, sayfa 105’den Aktaran: Pürsünerli Çakar ve Saraçoğlu, s. 61.

<sup>293</sup> Rachel Doern ve David Goss, “From Barriers To Barring: Why Emotion Matters For Entrepreneurial Development”, **International Small Business Journal**, Cilt:31, Sayı:5, 2011, s. 503.

<sup>294</sup> Mihir A. Desai, Alexander Dyck, Luigi Zingales, **Corporate Governance And Taxation**, Law and Economics Workshop UC Berkeley, 2003, s. 8.

## SONUÇ

Vergi denetimi ile vergi mükelleflerinin, vergi kanunlarında belirtilen kurallara uygun faaliyet gösterip göstermedikleri tespit edilmeye çalışılmaktadır. Vergi denetim sisteminin çağın gereklerine cevap vermeyen özellikte olması, mükelleflerin gelirlerinin bir kısmını veya tamamını beyan dışı bırakmalarına neden olmaktadır. Dolayısıyla etkin bir vergi denetimi sağlamak için; başta Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı vergi denetimiyle görevlendirilmiş kurum yapılarında çağın gereklerine uygun modernizasyonlar yapılmalıdır.

Vergi polisi müessesesi, vergi alacağının doğru bir şekilde tespit edilmesi amacıyla geliştirilen ve mükellef hakları konusunda eleştiriler alan vergi denetim modellerinden bir tanesidir. Vergi polisinin uygulama alanına sahip olduğu ülkelerde ciddi başarılar sağlamıştır. Fakat vergi polisi müessesesi, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu baskıcı bir yöntemle gerçekleştirmeye çalıştığı için mükellef haklarını oldukça ihlal etmektedir. Vergi polisinin, mükelleflerin doğru beyanda bulunmasını sağlamak amacıyla; telefon dinlemeleri, arama, gözaltına alma, ateşli silah kullanma ve özel hayata müdahale yetkilerinin olması, mükellef haklarının korunmadığının bir göstergesi olarak savunulmaktadır. Vergi polisi müessesesi ile mükelleflerin, zorla baskı altına alınarak vergi kurallarına uymaları amaçlanmıştır. Bunun sonucunda ise, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu ihlal edilmiştir. Özellikle Rusya’da komünist sistem sonrası dönemde vergi kültürü ve bilinci oluşmadığı için mükellefler hükümetin toplamak istediği vergi hasılatını ödemede zorluklar çıkarmışlardır. Rus vergi polisi ise caydırıcı tedbirler alarak vergi hasılatının toplanmasında başarılı planlar uygulamıştır. Federal Vergi Servisi’ne bağlı olarak faaliyet gösteren vergi polisi vergi inceleme elemanlarının saldırıya uğramalarını engellemiş vergi kayıp ve kaçakçılığına sebebiyet veren mükellefleri gözaltına almıştır. İtalya’da ise vergi polisinin görev ve yetkileri daha kapsamlıdır. İtalya, Rusya ve diğer vergi polisi modelinin uygulandığı ülkelerin coğrafi konum, sosyal ve kültürel yapılarındaki farklılık vergi polisinin yetkilerinde çeşitliliklerin ortaya çıkmasına neden olmuştur. İtalya’nın Akdeniz üzerinden Avrupa’ya geçiş noktasında yer alması vergi polisinin görevlerini arttırmıştır. Vergi polisi İtalya karasularında yasa dışı göçün engellenmesi, uyuşturucu madde trafiği ve sahte ürün ticaretinin önlenmesi için faaliyet göstermektedir.

Rusya ve İtalya’da vergi polisi her ne kadar başarılı çalışmalar yapsada vergi kayıp ve kaçaklarını tamamen önleyememektedir. Benzer şekilde Türkiye’de faaliyet

gösteren MASAK, faaliyetlerine rağmen kayıt dışı ekonominin tamamen ortadan kaldırılmadığı bilinmektedir. Bu nedenle, vergi polisi müessesesi gibi baskıcı bir sistemle mükellefleri doğru beyanname vermeye zorlamak, başarılı sonuçlar vermemiştir. Vergi polisinin faaliyetleri karşısında mükellefler, vergi kültürü ve bilincini öğrenememektedirler.

Vergi polisinin, mükellef hakları konusunda başarısız birtablo çizmesine rağmen; uluslararası vergi kaçakçılığı ile mücadelede başarılı sonuçlar sağladığı görülmektedir. Vergi polisi, özellikle vergi cennetleri ve (off-shore) kıyı bankacılığı girişimleri için başarılı sonuçlar ve tespitler gerçekleştirmektedir. Rusya gibi komünist sistemin etkilerinin sürdüğü ülkelerde, vergi müfettişleri ve inceleme elemanlarının vergi denetimleri sırasında karşılaştığı şiddet ve olumsuz sonuçları önlemek amacıyla vergi polisi müdahaleler yapmaktadır. Vergi polisinin adli vergi memuru özelliği taşıması, diğer vergi inceleme elemanlarının maruz kalacağı saldırılara karşı korunmasını sağlamıştır.

Türkiye’de vergi polisi uygulaması mevcut değildir. Fakat MASAK faaliyetleri ile birlikte kara para aklamanın önüne geçebilmek için etkili girişimlerde bulunmaktadır. Türkiye’de Hazine ve Maliye Bakanlığı’na bağlı olarak faaliyet gösteren bir vergi polisi birimi kurulabilir. Kurulacak olan vergi polisi müessesesine, MASAK ve mali polis çalışanları arasından personeller sınavla seçilebilir. Seçilen bu personeller çeşitli eğitimlerden geçirilerek vergi mükellef haklarının korunması hakkında bilinçlendirilebilir. Vergi polisi olmaya hak kazanan personellere maaş ve özlük hakları konusunda avantajlar sağlanabilir. Kurulacak vergi polisi biriminde görev alacak olan personeller vergi denetim faaliyetlerine başlamadan önce telefon dinlemeleri, özel hayatın gizliliğine müdahale, baskınlar yapma ve ateşli silah kullanma konularında yeterince eğitilmelidirler. Vergi polisi elemanlarının kanunsuz faaliyet göstermelerinin önüne geçilmelidir. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından vergi denetimi bir çeşit adli kolluk görevi olarak da görülebilir. Vergi denetim birimine göre, adli kolluk görevi yerine getirilirken mükellef hak ve özgürlüklerinin ihlâl edilmemesi gerekir. VUK’da yetkili kılınan vergi denetim araçlarının, Anayasa ve AİHS hükümleri doğrultusunda tekrar uyarlanması gerektiği öngörülmektedir.

MASAK ve mali polis arasından seçilecek olan vergi polisleri mükellef haklarının neler olduğu konusunda önceden çalıştıkları birimlerden dolayı bilgi sahibi olacaklardır. Ayrıca Türkiye’de vergi polisinin gerçekleştireceği vergi incelemeleri

sırasında vergi polisinin ateşli silaha sahip olması incelemenin güvenliğini arttıracaktır. Türkiye’de Hazine ve Maliye Bakanlığı’na bağlı olarak kurulabilecek olan vergi polisinin adli nitelikteki eğitimlerini İç İşleri Bakanlığı’na bağlı olarak faaliyet gösteren Emniyet Genel Müdürlüğü veya Jandarma Genel Komutanlığı’na bağlı olan eğitim birliklerinde verilebilir. Kolluk güçlerinin hakim olması gereken eğitimi buralarda alan vergi polisleri ardından vergi denetimi konularına hakim olabilmesi için Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından eğitilebilir. Ardından Türkiye’de vergi inceleme elemanları ile birlikte İtalya ve Rusya’da olduğu gibi vergi inceleme faaliyetlerinde görev alabilirler.

Türkiye’de kurulacak olan vergi polisi biriminde görevli vergi polisleri Rusya’daki vergi polisinin uygulamış olduğu sert caydırıcı yöntemleri doğrudan uygulamamalıdır. Örneğin vergi polisinin gerçekleştireceği vergi denetimi sırasında mükellefin bulundurması gereken bir evrağı bulundurmaması veya düzenlememesi durumunda doğrudan göz altına alınmaması gerekir. Söz konusu mükellefe gerekli olan para cezası uygulanabilir. Türk vergi polisi diğer ülkelerde uygulanan vergi polisinin olumsuz yönlerini geliştirerek yeni bir model olarak uygulanmalıdır. Dikkat edilmesi gereken bir diğer husus ise telefon dinlemeleri ve özel hayatın gizliliğine müdahale konularıdır. Özellikle Rus vergi polisi vergi kaçakçılığının önüne geçebilmek için özel hayatın gizliliğini ihlal etmektedir. Kurulacak Türk vergi polisinin, VUK’ta olduğu gibi ev ve iş yerinde arama yapabilmesi için Sulh Ceza Hakimi’nin iznini almalıdır. Ateşli silah kullanma yetkisi kanunla oldukça sınırlandırılmalıdır. Türk vergi polisi vergi denetimi hususunda vergi kayıp ve kaçakçılığını önlemek amacıyla Rus vergi polisinin uyguladığı yöntemleri genişletip mükellef haklarını da çiğnmeden uygulayabilir. İtalya vergi polisinin ise sınır ve gümrük kontrollerini sağlamak, kara paranın aklanmasını engelleme, terör finansmanını önleme, yasa dışı göç, iş gücünün sömürülmesi gibi ülke güvenliğini ve bütçesini olumsuz yönde etkileyen girişimleri engelleme çalışmalarını örnek alarak Türk vergi polisi birimi kurulabilir.

Sonuç olarak; Türkiye’de vergi polisinin kurulması durumunda İtalya ve Rusya vergi polisinin olumlu yönleri örnek alınabilir. Türkiye’de İtalya gibi yasa dışı göçün geçiş noktasında yer alması Türkiye’de kurulabilecek vergi polisinin İtalya vergi polisi ile benzer görevlere sahip olacağını işaret etmektedir. Türkiye’de vergi kayıp ve kaçakçılığını, vergi denetim faaliyetlerini gerçekleştirecek olan vergi polisi ise Rusya vergi polisi modelini örnek alıp daha çok geliştirebilir.

Hazine ve Maliye Bakanlığı önderliğinde Rusya ve İtalya’da uygulanan vergi polisi modelleri incelenip olumlu yönleri alınarak ve mükellef hakları konusunda kanunla düzenlemeler yapıp yeni bir model oluşturulabilir.

Ayrıca uluslararası vergi kaçakçılığını önlemek amacıyla başta Avrupa Birliğine üye ülkeler ve Türkiye’de kurulacak ortak vergi polisi birimi ile işbirliği içerisinde politikalar geliştirerek; vergi denetimi, ulusal ve uluslararası vergi kaçakçılığı, kara paranın aklanması, terör finansmanı sorunları çözölür.



## KAYNAKÇA

Acar, Atilla İbrahim ve Mehmet Emin Merter. “Türkiye’de 1990 Sonrası Dönemde Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 147, Eylül- Aralık 2004.

Akbıyık, Sedat. **Vergi Uygulamaları Yönüyle: “Denetim ve Raporlama”**, Ekin Kitabevi, Ankara, 2005.

Akdoğan, Abdurrahman. **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2014.

Akkuş, Zafer ve Tamer Efe. “Tarihsel ve Kültürel Çevrenin Korunması Bakımından İtalya’daki Kolluğun Görev ve Yetkileri”, **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 5, Sayı: 2, 2014, ss. 313-366.

Almazov, S. General of Tax Police, “**Outline of Structure and Functions of Federal Service of Tax Police**”, 1995 yılında Adam Smith Enstitüsü tarafından Viyana’da düzenlenen Uluslararası Şirketlerin Vergilendirilmesi isimli konferansta sunulan bildiriden, Aktaran: Gregory Brooke, 1998.

Almes, James. “Uncertain Tax Policies, Individual Behavior and Welfare”, **The American Economic Review**, Cilt: 78, 1988, ss. 237-245.

Alpaslan, Mustafa. **Vergi İncelemeleri Sırasında Mükellef Hakları ve Püf Noktaları**, <http://www.vmhk.org.tr/vergi-incelemesi-surecinde-mukellef-haklari-ve-puf-noktalari/>, 3 Ocak 2012.

Artar, Yusuf. **Vergi Kaçakçılığı İle Vergiden Kaçınmaya İlişkin Düzenlemeler, Görüş ve Öneriler**, <https://yusufartar.com/2013/07/01/vergi-kacakciligi-ile-vergiden-kacinmaya-iliskin-duzenle-meler-gorus-ve-oneriler/>, 1 Temmuz 2013.

Aslan, Abdullah. **Vergi Denetim Sistemi ve Hesap Uzmanları Kurulu**, <http://www.hud.org.tr/icerik/abdullah-aslan-57.-yil>.

Aydın, Bülent. “Kayıt Dışı Ekonomi- Vergi Denetimi İdari Yapı- 7”, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, 15 Mayıs 2006.

Aydınesen, Şakir. **Kara Para Aklamayla Mücadele**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Aydın, 2008.

Barber, Hoyt. **Tax Havens Today: The Benefits And Pitfalls of Banking and Investing Off-shore**, New Jersey, 2007.

Berenson, Marc P. “Rationalizing or Empowering Bureaucrats & Tax Administration Reform in Poland and Russia”, **Journal of Communist Studies and Transition Politics**, Sayı: 24, 2006, ss. 136-153.

Bilici, Nurettin. **Vergi Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, 31. Baskı, Ankara, 2013.

Bulletin Officiel du Ministère de la Justice et des Libertés, 15 Aralık 2001 tarihli sirküleri.

Can, Aktan Coşkun ve İstiklâl Y. Vural. “Vergi Rekabeti”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı: 22, Ocak- Haziran 2004, ss. 1-18.

Can, İsmail ve Yunus Emre Şengöz, **Vergi Müfettişleri Eğitim Ders Notları**, 2. Güncelleştirme, Ankara, Ocak 2014.

Çakar Pürsünlerli, Elif ve Fatih Saraçoğlu. “Vergi Kaçakçılığı İle Mücadelede Yeni Bir Model: Vergi Polisi Müessesesi (Fransa Örneği)”, **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 5, Sayı: 2, 2014, ss. 51-68.

Çakır, Mehmet Ali. “Vergilendirmede Bilgi Toplama”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 32, Ocak- Mart 1999, ss. 29-30.

Çavuş, Adnan. **Vergi İdaresinin Yükümlüyü Denetim Yolları**, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2006.

Dickson, Gary. “The Strange Case of Russian Tax Police”, [http://www.wiu.edu/coehs/leja/cacj/research/documents/wjcj\\_v5n2/Article%20Dickson.docx](http://www.wiu.edu/coehs/leja/cacj/research/documents/wjcj_v5n2/Article%20Dickson.docx) , sayfa 1, (21.05.2016).

Doern, Rachel ve David Goss. “From Barriers to Barring: Why Emotion Matters For Entrepreneurial Development”, **International Small Business Journal**, Sayı:31, Cilt: 5, 2011, ss. 496-519.

Dyck, Alexander, A. Mihir Desai ve Luigi Zingales. “Corporate Governance And Taxation”, **Law And Economics Workshop UC Berkeley**, 2003.

Emiroğlu, Hande. **Teori ve Uygulamada Vergi İncelemesinde Mükellef Hakları**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa, 2011.

Erdem, Tahir. **6009 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler Sonrasında Vergi İncelemesi**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2011.

Erdoğan, Murat. “Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği”, **Doğuş Üniversitesi Dergisi**, Cilt: 3, Sayı: 5, 2002, ss. 51-63.

Ergen, Zuhale ve Leman Kılınçkaya. “Türkiye’de Vergi Denetim Sistemi ve Sistemin Aksaklıklarının Değerlendirilmesi”, **Sosyo Ekonomi Dergisi**, Cilt: 21, Sayı: 21, Ocak- Haziran 2014, ss. 281-304.

Ergül, Ergin. “**Karaparanın Aklanmasının Hukuki ve Cezai Boyutları, Kara Para Aklama Faaliyetleri ve Önlemler Paneli**”, TCMB Yayınları, Ankara, 1999.

Erkuş, Hakan ve Arslan Can Ünal. “Yeni Vergi Denetimine Genel Bir Bakış: Uyulması Gereken İlkeler ve İşleyişi”, **Akademik Yaklaşımlar Dergisi**, Cilt: 5, Sayı: 1, 2014, ss. 82-102.

Erol, Ahmet. **Vergi İncelemesi & Mükellef Hakları**, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları, Yayın No: 133, İstanbul, 2010.

Gediz Oral, Burcu. “Mali Yolsuzlukla Mücadele Stratejileri: Türk Vergi Sistemi”,**Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 16, Sayı: 3. 2011.

Gediz Oral, Burcu ve Ferhan Sayın. Mali Yolsuzluğun Yansımaları; Türkiye İçin Eş Bütünleşme Analizi, **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Kitabı**, 52. Seri, 2009.

Gediz Oral, ve Ferhan Sayın. Türkiye’de Vergi Denetimi Arttırılarak Yolsuzluk Önlenebilir mi, **Pamukkale Üniversitesi, 12. Ekonometri, Yöneylem ve İstatistik Araştırması**, 26-29 Mayıs 2011, ss.136-152.

Gelir İdaresi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, **Tüm Yönleriyle Vergi İncelemesi**, Yayın No: 50, Ankara, Kasım 2007.

Gelir İdaresi Başkanlığı Strateji Geliştirme Dairesi Başkanlığı, **Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2008-2010)**, Yayın No: 87, Ankara, 2009.

Gelir İdaresi Başkanlığı, **2005 Yılı Faaliyet Raporu**, Yayın No: 14, <http://www.gib.gov.tr/kurumsal/stratejik-yonetim/faaliyet-raporlari/gelir-idaresi-baskanligi-2005-yili-faaliyet-raporu>.

Gelir İdaresi Başkanlığı, **2006 Yılı Faaliyet Raporu**, [http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user\\_upload/yayinlar/2006\\_Faaliyet\\_Raporu.pdf](http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/yayinlar/2006_Faaliyet_Raporu.pdf), (08.12.2015).

Gelir İdaresi Başkanlığı, **2009-2010 Yılı Performans Programı**, Yayın No: 73, Ankara, Kasım 2008.

Gelir İdaresi Başkanlığı, **2009- 2011 Yılı Performans Programı**, Yayın No:73, Ankara, Kasım 2008.

Gelir İdaresi Başkanlığı, **2010 Yılı Faaliyet Raporu**, Yayın No: 132, Ankara, Nisan 2011.

Gelir İdaresi Başkanlığı, **2011 Faaliyet Raporu**, Yayın No: 151, Ankara, Nisan 2012.

Gelir İdaresi Başkanlığı, **2011 Yılı Performans Programı**, Yayın No: 126, Ankara, Ocak 2011.

Gelir İdaresi’nin Tarihsel Gelişimi, <http://www.gib.gov.tr/kurumsal/gelir-idaresi-baskanliginin-tarihi-gelisimi>, (05.12.2015).

Gelirler Kontrolörleri Derneği, Gelirler Kontrolörlerinin Misyonu, Görevleri ve Yetkileri, <http://www.gkd.org.tr/gelkont.asp>, (06.12.2015).

Gerçek, Adnan. “Gelir İdaresi ve Vergi İdaresinin Yeniden Yapılandırılması: Dünü, Bugünü, Yarını”, **Vergi Sorunları Dergisi** 32. Yıl, Sayı: 254, Kasım 2009.

Gökmen, Necdet. “**Vergi Denetiminde Yeniden Yapılanmaya Şimdi Daha Fazla İhtiyaç Var**”, Sayı: 370, Haziran 2012, ss. 6-13.

Gökbunar, Ramazan, Keramettin Tezcan ve Ahmet Utkuseven. **Yeniden Yapılanma ve Yeniden Yapılanma: Vergi İdaresi ve vergi Denetimi İçin Bütün Mesele Bu**, Manisa& Adana, 2002.

Gören, Ömer. “Vergi İncelemesi Hukukunda Yenilikler”, **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı 3, 2013, ss. 417-427.

Gregory, Frank. “Police Enforcement Of Tax Arrears Collection: Political Opportunismor The Last Resort For Transition State”, **Economic And Social Research Council**, Sayı: 33, Cilt: 3, July 2002, ss. 1-11.

Gregory Frank ve Gerald Brooke, “Policing Economic Transition and Increasing Revenue: A Case Study Of The Russian Federation 1992-1998”, **Europe- Asia Studies**, Sayı:3, Cilt: 52. 2000, ss.433-455.

Guardia Di Finanza, **2005 Annual Report**, No:1, Roma, Nisan 2006.

Guardia Di Finanza, **2006 Annual Report**, No:1, Roma, Nisan 2007.

Guardia Di Finanza, **2007 Annual Report**, No:1, Roma, Nisan 2008.

Guardia Di Finanza, **2008 Annual Report**, No:1, Roma, Nisan 2009.

Guardia Di Finanza, **2010 Annual Report**, No:1, Roma, Nisan 2011.

Guardia Di Finanza, **2011 Annual Report**, No:1, Roma, Nisan 2012.

Guardia Di Finanza, **2012 Annual Report**, No:1, Roma, Nisan 2013.

Guardia Di Finanza, **2013 Annual Report**, No:1, Roma, Nisan 2014.

Guardia Di Finanza, **2014 Annual Report**, No:1, Roma, Nisan 2015.

Guardia di Finanza, **2015 Annual Report**, No:1, Roma, Nisan 2016.

Guardia di Finanza, **2016 Annual Report**, No:1, Roma, Nisan 2017.

Guardia di Finanza, 117 İl Numero di Pubblica utilità, <http://www.gdf.gov.it/servizi-per-il-cittadino/contatti/117-il-numero-di-pubblica-utilita>, (19.05.2016).

Gustavson, Thane. **Caitalism Russian-Style**, England, 2004.

Hesap Uzmanları Kurulu, **2010 Yılı Faaliyet Raporu**, Ankara, Mart 2011.

Iaraliev, Imam. “Religious Extremsim As A Form Of International Organized Crime in The Northern Caucasus”, **Central Asia and The Caucasus**, Sayı: 3, Cilt: 27, 2004, ss. 32-40.

Inter- American Center Of Tax Administrations, Ciat Teknik Konferansında Guardia di Finanza Başkanının Konuşması, Hollanda, 15-18 Ekim 2012.

International Business Publications, **Italy Justice System And National Handbook Strategic And Criminal Justice System**, Sayı: 1, Washington Dc, 2009.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü, **213 Sayılı Vergi Usul Kanunu İle İlgili Olarak Uygulama Birliğinin Sağlanması Amacıyla Daha Önce Yapılan Tamimlerin Güncelleştirilmesi ve Birleştirilmesi**, 2012.

Kaplan, Recep. “Mükellefçe Gösterilen Kişi Beyanlarının Vergi İnceleme Tutanaklarındaki Yeri”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 17, Sayı: 4, 2013, ss. 155-181.

Karaboyacı, Abdullah. “Vergi Denetimi Açısından Beyan Edilen Gelirin Doğruluğunun Tespit Yöntemleri”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 115, 2014, ss.211-242.

Karyağdı, Nazmi. **Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresinde Vergi İncelemesi**, Türkiye Cumhuriyeti Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayını, Ümit Ofset Matbaacılık, Ankara, Kasım 2006.

Kırbaş, Sadık. **Vergi Hukuku Temel Kavramlar İlkeler ve Kurumlar**, 11.Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, Ekim 1999.

Kosals, Lenoid ve Anastasia Maksimova. “Informality, Crime and Corruption in Russia: A Rewiev Of Recent Literature, **Theorietical Criminology**, Sayı: 19, Cilt: 2, 2015, ss.278-288.

Les Polices Fiscales, Regards Croisêes Sur Les Moyens de Lutte Contre la Fraude Fiscale, [http:// www. 2isf .org/les-polices-fiscales/](http://www.2isf.org/les-polices-fiscales/), (05.06.2016 ).

Lombardo, Walter Cratella. **General Command Of The Guardia Di Finanza**, The Guardia Di Finanza At The European Parliament Budgetary Control Comittee Hearing, On 19 April 2005, The Head Of II Division, General Command Of The Guardia Di Finanza, Brigadier-General Walter Cretalla Lombardo was Interviewed By The European Parliament’s Budgetary Control Comittee At A Hearing Chearing Chaired By Szabolcs Fazakas, MEP.’den Alınmıştır.

Mali Suçları Araştırma Kurulu (MASAK), <http://www.masak.gov.tr/tr/content/aklama-yontemleri/59>, (07.12.2015).

Mali Suçları Araştırma Kurulu, **Aklama Yöntemleri**, , (31.05.2016).

Maliye Bakanlığı Denetiminde Görev Yapan Dört Unvan Birleştirildi, [http:// www.memurlar .net /haber /20 0118/](http://www.memurlar.net/haber/200118/), (07.12.2015).

M. Bouiver, Introduction au Droit Fiscal G n ral et   la Th orie de l'Imp t, 5.  dition, Paris 2003, s.155'den Aktaran: Pürsünerli  akar ve Saraçoğlu, 2004.

M. Leroy, Fiscalit  et  vitement de l'Impot: Une Comparasion Franco- Russe, L'Harmattan, Paris 2003, sayfa 105'den Aktaran: Pürsünerli  akar ve Saraçoğlu, 2014.

M. Easter, Gerald. "The Russian Tax Police" **Post Soviet Affairs**, Sayı: 18, Cilt: 4, 2002, ss. 332-362.

Mert, Cihan. **Bilgisayar Teknolojisinin Vergi Denetimi  zerine Etkisi**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Aydın, 2009.

Muter, B. Naci, A. Kemal  elebi ve Süreyya Sakınç. **Kamu Maliyesi**, Gözden Geçirilmiş 3. Baskı, Emek Matbaası, Manisa, 2008.

Mutlu, Ayşegül ve Mustafa  elen, **Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Türk Mali Sistemi  erisindeki Yeri; Siyasal, Sosyal ve Ekonomik Sonuçlar**, Türkiye Sanayici ve   Adamları Derneği Yayını, Yayın No: 532, İstanbul, Ekim 2012.

Nas, Adil. "Türk Vergi Hukuku'nda Vergi  ncelemesi", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 61, Sayı: 4, 2012, ss. 1308-1336.

Oda, Hiroshi. **Russian Commercial Law**, Nijhoff Publishers, 2. Baskı, Boston, 2007.

Off- Shore Banking, <http://www.offshorecash.net>, (24.02.2012)'den Aktaran: İbrahim Organ, Fatih  avdar, "Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Yaşanan Sorunlar", **İnternet Uygulamaları ve Yönetim Dergisi**, Cilt: 1, Sayı: 3, 2012.

Organisation For Economic Co-Operation And Development, Money Laundering Awareness Handbook for Tax Examiners and Tax Auditors, <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/43841099.pdf,2009>, (30.05.2016).

Pogorletskiy, Alexander ve Fritz Söllner. "The Russian Tax Reform", **Intereconomics**, May-June 2002, ss. 156-161.

Rakıcı, Cemil. "Vergi Denetimini Yeni Yapısı ve Denetimin Kayıt Dışılığı  nleme Fonksiyonu", **Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt: 7, Sayı: 14, 2011, ss. 345-361.

Richardson, Grant. "Determinants Of Tax Evasion A Cross Country Investigation", **Journal International Accounting, Auditing And Taxation**, Cilt:17, 2008, ss. 67-78.

Sarılı, Mustafa Ali. "Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonominin Boyutları, Nedenleri, Etkileri ve Alınması Gereken Tedbirler", **Bankacılar Dergisi**, Sayı: 41, 2002.

Sarılı, Mustafa Ali. Türkiye’de Gelir İdaresi İle Vergi Denetiminin Sorunları, Çözüm Önerileri Ve Yeniden Yapılandırılması, **İstanbul Ticaret Odası Yayını**, Yayın No. 41, 2003.

Schmalbeck, L. Richard. **Federal Income Taxation**, Aspen Publishers, 2018.

Sedefoğlu, Candan. **Suç Gelirlerinin Aklanmasında Önleyici ve Denetleyici Kurumlar; Mali Suçları Araştırma Kurulu ve Mali Eylem Görev Gücü**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2009.

Serbest Muhasebecilik Mesleği Resmen Bitti, [http:// www. cagdaskirsehir .com /HD 158296 \\_serbest- muhasebecilik-resmen-bitti.html](http://www.cagdaskirsehir.com/HD158296_serbest-muhasebecilik-resmen-bitti.html), (26.10.2015).

Soydan, Başar. **Vergi Denetim Mevzuatı**, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Mevzuat Serisi, Tor Ofset, İstanbul, 2015.

Sugözü, Halil İbrahim. **Kayıt Dışı Ekonomi ve Türkiye Kayıt Dışı Ekonomi Vergi Politikaları ve Önlemler**, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, Haziran 2010.

Şaan, Ayşe. **Türkiye’de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Denetiminin Etkinliği**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2008.

Şahinler, Dilşat. **Dünyada ve Türkiye’de Kara Para Sorunu ve Karşı Önlemler**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Denizli, 2006.

Şanlı, Nail. Vergi Denetimi Karşısında Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Mesleği, [https://www.google.com.tr/?gws\\_rd=ssl#q=nail+sanl%C4%B1+vergi+denetimi+kar%C5%9F%C4%B1s%C4%B1nda](https://www.google.com.tr/?gws_rd=ssl#q=nail+sanl%C4%B1+vergi+denetimi+kar%C5%9F%C4%B1s%C4%B1nda), (26.10.2015).

Şin, Sevil. **Avrupa Birliği ve Türkiye’de Vergi Yapısı Denetimi ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları**, İstanbul Ticaret Odası Yayını, Yayın No:17, 2005.

Tecim, Burak Ali Han. **Kayıt Dışı Ekonomide Vergi Denetiminin Rolü**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2008.

Tekin, Fazıl ve Ali Çelikkaya. **Vergi Denetimi**, Seçkin Yayınevi, Ankara, Gözden Geçirilmiş 6. Baskı, 2014.

Tezcan, Kerametdin. “Türk Vergi İdaresinin Tarihsel Gelişimi ve Bu Süreçte Geçirdiği Aşamaların Etkinlik Açısından Değerlendirilmesi”, **Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt: 12, Sayı: 12, 2003, ss. 125-146.

The European, **Russian Tax Police Go to With AK-47 Rifles**, 3- 9 April, No 360, 1997.

The Russian Federation: Will the Draft Tax Code Provide A Solution, **Duke Journal of Comparative & International Law**, Sayı: 8, Cilt: 135, 1997.

Tunçer, Mehmet. “Avrupa’da Kültürel Tarihsel Çevre Koruması”, <http://mehmet-urbanp.lan.ning.blogspot.com.tr/2012/02/avrupada-tarihsel-ve-kulturel-cevre.html>.

Türk Dil Kurumu Sözlüğü, [http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_bilimsanat&view=bilim\\_sanat&kategori=terim&hng=md&kelime=denetim](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bilimsanat&view=bilim_sanat&kategori=terim&hng=md&kelime=denetim).

Uman, Onur. “Vergi Denetiminin Türk Muhasebe Uygulamalarına Etkisi”, **Muhasebe Finansman Dergisi**, Cilt: 45, Sayı: 45, 2010, ss. 190-199.

Vergi Denetmenleri Derneği, **Kamu Giderlerinin Finansmanı Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Denetimi**, Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayınları Serisi, No: 14,2007.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, Tanıtım Broşürü, , <http://www.vdk.gov.tr/File/?path=RO%2fOT%2fDocu%2fment%2fDosya%2fKurumTanitimi.pdf> , (09.12.2015).

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, Görev ve Yetkileri, , <http://www.vd.k.gov.tr/default.aspx?ns w=Y/dkfW CgR0Mo7 dmlPk3+nw==H7deC+LxBI8>, (15.12.2015).

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 2014 Yılı Faaliyet Raporu, <http://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2fDocuments%2fDosya%2fVVK+2014+Y%C4%B1%C4%B1+Faaliyet+Raporu%2f1%2f102.pdf> ,s.3. (15.12.2015).

Verginin Fonksiyonları,[https://www.ekodialog.com/kamu\\_maliyesi/verginin\\_fonksiyonlari.html](https://www.ekodialog.com/kamu_maliyesi/verginin_fonksiyonlari.html). (21.10.2015.).

Vural, Mahmut. “Hesap Uzmanları Kurulunun Ardından”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 370, Haziran 2012, ss.14-15.

Yardımcıoğlu, Fatih ve Serdar Dumlupınar. “Vergi denetimlerinin Kayıt Dışı Ekonomi Üzerine Etkisi: Trabzon İli Örneği”, **Maliye Araştırmaları Dergisi**, Cilt: 1, Sayı: 1, 2015, ss.1-16.

Kıldıç, Yusuf. “Kayıt Dışı Ekonomi ve Etkileri- I”, **Vergi Sorunları**, 2000.

213 Sayılı VUK. <http://www.verginet.net/dtt/1/213-sayili-vergi-usul-kanunu.aspx> (04.11.2015).

27990 Sayılı Resmi Gazete 10 Temmuz 2011, 646 Sayılı KHK, , [http://www.resmi\\_gazete.gov.tr/eskiler/2011/07/20110710-1.htm](http://www.resmi_gazete.gov.tr/eskiler/2011/07/20110710-1.htm), (08.12.2015).