



Vergi sistemleri genel yapıları gereği mükellefin beyan esasına dayanan bir sistemdir ve mükellefin beyanı aksi ispatlanana değin doğru olarak kabul edilmektedir. Ancak beyanın doğru olduğuna dair söz konusu bu kanı mutlak değildir ve mükellefler her zaman vergi denetimine tabi tutulabilmektedir.⁷ Yani vergi denetimi mükelleflerin yürürlükte olan mali mevzuata uyup uymadıklarını örnekleme yoluyla denetleyerek, ya da mükelleflerin her an denetlenebileceklerini hissettirerek caydırıcılık yaratmayı amaçlamaktadır.⁸

Özetle **vergi denetiminin amacı** vergi yasalarının çizdiği çerçeveye mükelleflerin ve idarenin tamamıyla uyması, tüm potansiyel vergi kaynaklarının vergi adaleti gözetilerek vergilendirilmesi ve uygulama bağlamında yaşanan sorunların çözümüne ilişkin pozitif katkı olarak vergi sisteminde değişiklik yapılmasına dair öneri getirebilmektir.⁹ Vergi denetimi aracılığıyla bütçeye ek gelir sağlanması gibi

mali bir hedef, sağlanan gelir sayesinde devletin borçlanmasını ya da karşılıksız para basmasını engellemek gibi piyasayı rahatlatarak ekonomik bir hedef, herkesin ödeme gücüne göre vergi alınmasını sağlayarak gelir dağılımı adaletini sağlamak gibi sosyal bir hedef ve de vergi kanunlarının uygulanmasını sağlamak gibi hukuki bir hedef gözetilmektedir.¹⁰

Vergi Denetimine Duyulan İhtiyacın Nedenleri Vergi yönetiminin **tahakkuk, tahsilat** ve **denetim** olmak üzere üç temel işlevi vardır. Ancak tahakkuk ve tahsilat işlevlerinin yerine getirilebilmesi için asıl belirleyici etken **vergi denetimidir**. Zira vergi denetimi gerçekleşmediğinde mükellefler üzerinde herhangi bir denetim baskısı, caydırıcılığı meydana gelmeyecek ve bu durumda da tahakkuk ve tahsilat düzeyleri çok düşük kalacaktır.¹¹ Zira yukarıda da sözü edildiği üzere günümüz vergi sistemleri büyük ölçüde beyan esasına dayanmaktadır.



Beyana dayalı bir sistemde mükelleflerin bu sistemi suistimal etmemeleri ve beyanlarında doğru bilgiler vermelerinin sağlanması için **etkin bir vergi denetimi** kendisini zorunlu bir ihtiyaç olarak

Bir Vergi Ortamı Oluşturmak İçin; Türkiye’de Vergi İdaresi ve Vergi Denetimi Nasıl Yapılandırılmalıdır?, Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Yayınları, Ankara, s.38

⁷ Özer, M. (1997), s.26

⁸ Başak, H.M.K. (2006) *Vergi İncelemesi ve Neticesinde Yapılan Tarhiyatların Verimliliği*, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Bursa, s.2

⁹ Komisyon (2011) *Denetim İlke ve Esasları*, Cilt I, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, s.63

¹⁰ Tekin, F. & Çelikkaya, A. (2007), s.43-45;

Arpacı, A. Ö. (2005) “Vergi Denetiminde Standart”, *E-Yaklaşım*, Vol.27

¹¹ Binbirkaya, İ. (2006) *Türkiye’de Vergi Denetimi ve Kayıt Dışı Ekonomi*, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, s.25

duyurmaktadır.¹² Bugün tüm ülkelerin başa çıkmak zorunda olduğu vergi kaçakları ve vergi kayıplarının en aza indirilebilmesi için vergi denetimlerinin etkinliğinin her geçen gün artırılması ve yeni denetim tekniklerinin bulunarak, bunların uygulanmalarına yönelik araştırmalar yapılması gerekmektedir.¹³



Bu nedenle örgütsel yapının ağırlıklı olarak denetim esasına göre oluşturulması gerekmektedir.

Vergi Denetim Türleri Vergi denetiminin kesin ve net bir tanımlaması yapılmadığı için, literatürde bu boşluğu dolduran çeşitli tanımlamalar bulunmaktadır. Bu tanımlamalardan en kapsamlı olanı ve bizimde üzerinde durduğumuz tanımlamaya göre, **Vergi Denetimi**, "Vergi yasaları ile vergiye tabi tutulan mükellef ve işlemlerin tam olarak kavranabilmesine ve Vergi İdaresi ile mükelleflerin, mevcut vergi sisteminde yer alan ilke ve kurallarına uygun davranıp davranmadıklarını belirlemesine yönelik

olarak, Vergi İdaresi tarafından yapılan işlemlerin tümüdür".¹⁴

Bu tanımlama kapsamında **vergi denetimi** ve **vergi incelemesi** kavramlarına baktığımız zaman, vergi denetiminin vergi incelemesini de içine alan daha geniş bir kavram olduğunu açıkça görmekteyiz. O halde vergi kanunlarında yer alan düzenlemeleri ve uygulamaları dikkate alırsak, vergi denetimini dört ana başlık altında toplayabiliriz.

Yoklama Vergi hukuku açısından vergi kanunlarının uygulanması için fiilen belirlenmesi gereken durumların, vergi dairesinin yetkili elemanı tarafından araştırılmasına yoklama adı verilmektedir.¹⁵ Yoklama yetkisine sahip olan kişiler her an bireysel ya da toplu yoklama yapabilmektedirler.¹⁶ Yoklamanın görevi mükellefiyetini tesis ettirmemiş kişilerin ve vergiye tabi olup da, kayıt dışı olarak yapılan işlemlerin ortaya çıkarılmasıdır.¹⁷ Bu özelliğiyle yoklama hem vergi gelirlerini arttırarak bütçeye katkı yapmakta, hem de vergi kaçırıcıları saptayıp onları yeniden vergilendirerek vergi ödeyenler ile vergi ödemeyenler arasında oluşabilecek haksız ticari rekabet olasılığını ortadan kaldırarak piyasayı daha adil kılmakta, hem de mükelleflerin vergi dışı kalmasını önleyerek sosyal adaletin gerçekleşmesine katkıda bulunmaktadır.¹⁸



¹² Yalçın, H. (1997) "Vergi Denetiminde Mali Analiz Tekniklerinin Kullanılması", Vergi Dünyası, Vol.190, s.81

¹³ Yalçın, H. (2000) "Olasılık Tahminleri Üzerinde İleri Sürülen Benford Kanunu'nun Vergi Denetimlerinde Kullanımının İrdelenmesi", T.C. Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu Bilim Raporu, Rapor Sayısı 978/177-2, s.1

¹⁴ Denetim İlke ve Esasları, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayın, Cilt 1 , s.98.

¹⁵ Şeker, N. (1994), s.19

¹⁶ Duman, Ö. (2008) *Muhasebe Denetimi ve Raporlama*, TESMER, Ankara, s.131

¹⁷ Turan, D. (2006) *Vergi Denetiminde Bilgisayar Destekli Denetim Teknikleri ve Bir Uygulama*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Denetimi Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, s.10

¹⁸ Komisyon (2011), s.64



Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi Yaygın ve yoğun vergi denetimi, vergi suçu oluşturan bir durum bağlamında suça ilişkin delil ve izler ortadan kalkmadan, anında yapılan denetimlerle vergiyi doğuran olayların maddi bünyesi ile kayıtlar arasındaki ilişkiyi belirleyebilmek ve vergi suçuna neden olan fiillerin zamanında önlenmesini sağlama esasına dayanmaktadır.¹⁹ Bu denetim biçiminde vergi suçuna teşebbüs fiilini oluşturan eylem tespit edilirse ceza kesilir.²⁰ Böylelikle hem vergi kaybına yol açacak suçların zamanında önlenmesi hem de belge düzeninin yerleşip sağlıklı bir şekilde işlemesi ve yapılabilecek hataların mükellefleri eğiterek engellenmesi amaçlanmaktadır.²¹

Dolayısıyla **yaygın ve yoğun vergi denetimini** bir anlamda vergi idaresinin mükellefe bir yardımı olarak algılamak mümkündür zira bu denetim aracılığıyla mükelleflerin ileride daha ağır cezalarla karşılaşma olasılıkları önemli ölçüde ortadan kaldırılmaktadır.²² Yaygın ve yoğun vergi denetiminin yoklama'dan önemli farkı, yoklamanın daha çok mükellefiyetle ilgili hususları tespit etmeye çalışmasına karşın, yaygın ve yoğun vergi

denetiminin genellikle vergi kanunlarına uyumu denetliyor olmasıdır.²³

Yaygın ve yoğun vergi denetiminin diğer amaçları; ekonomik delil sistemine işlerlik kazandırmak, vergi incelemelerini mükellefin defter ve belgeleri ile sınırlı kalmaktan kurtarmak, mal, hizmet ve nakit hareketlerinin tümü için belge düzenlenmesini ve düzenlenen belgelerin yasal defterlere kaydını sağlamak, mükellefiyet ile ilgili olayları, kayıtları ve konuları araştırmak olarak sıralanabilir.²⁴

Yaygın ve yoğun vergi denetimleri yoklama müessesesinin kapsamında gerçekleştirilmektedir. Vergi kaçakçılığının maddi boyutunu kavrayama yöneliktir.

Teftiş İç denetim olarak da isimlendirilen teftiş, geniş anlamıyla, hazırlanan plan ile uygulamayı karşılaştırarak, uygulamada plandan uzaklaşılacak noktaları saptamak ve bu sapmaların nedenlerini araştırarak, meydana gelmiş aksaklık ve yanlışlıkları düzeltmeye yönelik çalışmalar yapmak şeklinde tanımlanmaktadır.²⁵



Teftiş, vergi denetimi bağlamında ise vergi idaresi çalışanlarının vergi sistemi kurallarına uygun şekilde hareket edip etmediklerini saptanmasını, uygulamada yapılan yanlışlıkların düzeltilmesini ve söz

¹⁹ Şeker, N. (1994), s.26

²⁰ ²⁰ Savaş, H.H. (2000) "Vergi Gelirlerinin Denetimi ve Denetimde Etkinlik Kavramı", *Mevzuat Dergisi*, Vol.36,

²¹ Tekin, F. & Çelikkaya, A. (2007), s.117

²² Tekin, F. & Çelikkaya, A. (2007),s.117.

²³ Tekin, F. & Çelikkaya, A. (2007), s.118

²⁴ Tecim, B.A.H. (2008) *Kayıt Dışı Ekonomide Vergi ve Vergi Denetiminin Önemi*, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İzmir, s.89

²⁵ Şeker, N. (1994), s.7

konusu yanlışlıkları yaratan nedenlerin ortadan kaldırılmasını amaçlar.²⁶



Bu bağlamda merkez denetim birimi, gelir idaresi birimlerinin mevzuata uygun davranıp davranmadıklarını, yasaları vergi mükelleflerine eşit bir biçimde uygulayıp uygulamadıklarını, süratli, doğru, adaletli, düzenli, ekonomik ve etkin bir biçimde çalışıp çalışmadıklarını teftiş aracılığıyla denetlemektedir.²⁷ Gerektiğinde vergi idaresinin personeline dair soruşturma yapmak da teftişin konusudur.²⁸ Yasaların mükelleflere eşit şekilde uygulanması ve vergi idaresi personelinin doğru işleme sevk etmesi gibi özellikleri sayesinde teftiş, verginin gerçeklere uygun şekilde alınmasına katkıda bulunmakta ve bu sayede de vergi denetiminin önemli bir aracı olarak kendisini göstermektedir.²⁹ Zira vergi tahsilatı sırasında optimum seviyeyi tutturmak ve devlet tarafından açıklanan tarifelere göre saptanmış vergi listelerinin, vergilendirilebilir gelir ölçeğinde piyasayla uyumlu olabilmesi, personelin doğru işlem yapabilme ve denetleme kapasitesiyle sağlanabilmektedir.³⁰

Vergi İncelemesi Vergi incelemesi, işlem üzerinden belirli bir süre geçtikten sonra, önceden yapılmış işlemler hakkında

yapılır.³¹ Mükellefler tarafından ödenen vergilerin, defter, hesap, kayıt ve belgeler ışığında muhasebe dışı envanter ve araştırmalardan elde edilen bulgularla uyumluluğunu sınar.³² Vergi mükellefi ile vergi idaresinin karşılıklı hukuksal ilişkisinin en üst ve en hassas noktasını oluşturur ve “**mükellef hukuku**” ile “**idarenin hukuku**”nun kesiştiği noktada yer alır.³³

Mükelleflerin işlem ve hesaplarının **muhasebe ilkeleri** ve **vergi hukuku** yönünden uzman kişiler aracılığıyla hata, noksan ve hilelerin ortaya çıkarılarak, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun tespit edilmesi işlemidir.³⁴ Bu anlamda vergi denetiminin en etkin ve temel unsurudur.³⁵ Ayrıca vergi kaçırdığı tespit edilen mükellefler hakkında suç duyurusunda bulunmak, ödenmesi gereken verginin teminat altına alınmasını sağlamak amacıyla yasa ile ilgili olarak ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz işlemlerinin uygulanması da vergi incelemesinin önemli özelliklerindedir.³⁶



²⁶ Komisyon (2011), s.64

²⁷ Kulmanova, L. (2006) *Vergi Denetiminin Etkinliği (Türkiye Uygulaması)*, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Maliye Hukuk Bilim Dalı, Bursa, s.18

²⁸ Arpacı, A.Ö. (2004) “Vergi Denetimi ve Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılması”,

²⁹ Duman, Ö. (2008), s.132

³⁰ Özker, A.N. (2002) “Vergi Denetiminde Fonksiyonel Yapı ve Denetime Özgü Beklentiler”, *Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi*, Vol.2 (4), s.176

³¹ Binbirkaya, İ. (2006), s.13

³² Özker, A.N. (2002) , s.176

³³ Çetinkaya, O. (2011)“Vergi İncelemesinin Gereğinden Uzun Sürmesinde İdarenin Hukuksal Sorumluluğu”, PricewaterhouseCoopers PwC, s.3

³⁴ Başak, H.M.K. (2006), s.4

³⁵ Çetinkaya, O. (2011) , s.3

³⁶ Başak, H.M.K. (2006), s.4



Özetle **vergi incelemesinin amaçları** mükellefler tarafından bilmemekten, anlayamamaktan veya yanlış anlamaktan dolayı yapılan hatalar konusunda, bilgilendiren yönü ile mükellefleri eğitmeyi, gönüllü olarak daha doğru beyanda bulunmayı teşvik eden yönü ile vergi bilincini geliştirmeyi, bazı mükelleflerin vergi kaçırmalarını önleyen yönü ile de vergi adaletini güçlendirip, vergide eşitlik ilkesini pekiştirmektir.³⁷

Vergi İncelemesinin Fonksiyonları Vergi incelemelerinin esas itibarıyla iki temel fonksiyonu vardır. Bunlardan bir tanesi **araştırıcı (dedektif)**, diğeri ise önleyici (**prevantif**) **fonksiyondur**. Araştırıcı, diğeri bir deyişle arayıcı ve bulucu fonksiyon, incelenen mükelleflerin hesap ve kayıtlarında yapılan hata ve hilelerin araştırılması ve ortaya çıkarılmasını hedef alırken, prevantif yani önleyici fonksiyon ise hataların kaynaklarını yok etmek suretiyle hata yapılmasını önlemeye odaklanır.

Günümüzde vergi incelemelerinin **önleyici fonksiyonu**, araştırıcı fonksiyonunun önüne geçmiştir. Vergi mükellefleri, zaman aşımı süresi içinde incelemeye alınacaklarını ciddi anlamda hissettiklerinde daha az hata ve hile yapma eğiliminde olacaktırlar. Elbette mükellefler nezdinde bu tarz bir hissiyatın olması ise ancak yapılacak etkin vergi incelemeleri ile mümkündür. Başka bir ifadeyle vergi incelemesinin önleyici fonksiyonu, daha önce yapılan vergi incelemelerine ve inceleme sonuçlarında uygulanan cezalara bağlı olacaktır.

Yapılan vergi incelemelerinin diğeri bir fonksiyonu da eğitici fonksiyondur. Yapılan incelemeler esnasında mükellefe vergi uygulamaları, yaptıkları hata ve eksiklikleri hakkında bilgi verilmektedir. Bu yönü ile de **vergi incelemesi eğitici bir fonksiyon** üstlenmiş olmaktadır.



³⁷ Binbirkaya, İ. (2006), s.14