

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

**TÜRKİYE'DEKİ VERGİ DENETİM TEKNİKLERİ
ve
BİLGİSAYAR DESTEKLİ VERGİ DENETİMİ**

(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

İsmail Hakkı YÜCELEN

BURSA 2009

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

**TÜRKİYE'DEKİ VERGİ DENETİM TEKNİKLERİ
ve
BİLGİSAYAR DESTEKLİ VERGİ DENETİMİ**

(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

İsmail Hakkı YÜCELEN

Danışman

Doç. Dr. Mehmet YÜCE

BURSA 2009

T. C.
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Maliye
Mali Hukuk
İsmail Hakkı Yöcelen
Yerel Denetim Teknikleri ve Bilgisayar Destekli Vergi Denetimi
Yüksek Lisans
09/10/2009
13:00 - 14:30
başarılı
oy birliği

..... Anabilim/Anasanat Dalı,
Bilim Dalı'nda 700612003 numaralı
'nın hazırladığı "Türkye'deki"
konulu (Yüksek Lisans/Doktora/Sanatta Yeterlik Tezi/Çalışması) ile
ilgili tez savunma sınavı, 09/10/2009 günü 13:00 - 14:30 saatleri arasında yapılmış, sorulan
sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin/çalışmasının başarılı (başarılı/başarısız)
olduğuna oy birliği (oy birliği/oy çokluğu) ile karar verilmiştir.

Dr. Yılmaz
Doç. Dr. Mehmet Ünce
Üye (Tez Danışmanı ve Sınav Komisyonu Başkanı)
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi

Prof. Dr. Melike E. Polatlı
Üye
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi

Doç. Dr. Adnan Gerçek
Üye
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi

Üye
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi

Üye
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi

09/10/2009

ÖZET

Yazar	: İsmail Hakkı YÜCELEN
Üniversite	: Uludağ Üniversitesi
Anabilim Dalı	: Maliye
Bilim Dalı	: Mali Hukuk
Tezin Niteliği	: Yüksek Lisans Tezi
Sayfa Sayısı	: X + 172
Mezuniyet Tarihi	: / / 2009
Tez Danışmanı	: Doç. Dr. Mehmet YÜCE

TÜRKİYE'DEKİ VERGİ DENETİM TEKNİKLERİ

ve

BİLGİSAYAR DESTEKLİ VERGİ DENETİMİ

Devletin diğer kaynaklarını göz önüne aldığımız zaman en önemli finansman kaynağı vergidir. Devlet elde ettiği vergi gelirleri sayesinde kamunun finansmanına katkıda bulunur. Bunun yanı sıra devlet yine maliye politikası araçlarından en önemli yeri teşkil eden vergi politikası uygulamaları ile milli ekonomiye yön verir. Bu aşamada devletin vergi gelirlerini sağlıklı bir şekilde toplayabilmesi ve bunu kontrol edebilmesi büyük önem arz etmektedir. Çünkü aksi bir durumda devlet, elde etmesi gereken vergi gelirlerini elde edemeyecek, bu da bir yandan kamunun finansmanında önemli aksamalara sebebiyet verirken, diğer taraftan ekonomide kayıtdışılığa neden olacaktır.

İşte bütün bu sebeplerden dolayı vergi denetimi devletler için vazgeçilmez bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır. Burada salt devletin çıkarları söz konusu olmamakta, aynı zamanda kayıtdışı ekonominin önlenmesi boyutuyla da bir yandan vergilemede adalet sağlanırken diğer taraftan da mükellefler için haksız rekabet durumu ortadan kalkmış olmaktadır.

Vergi denetiminin önemli amaçları arasında mali amaç, ekonomik amaç ve sosyal amaçlar sayılabilir. Vergi denetimi geniş kapsamı ile gelirle alakalı olarak yapılan tüm denetimlerin bir yansıması olarak karşımıza çıkmakta iken, dar anlamda ise vergi incelemesi kavramı anlaşılmaktadır. Vergi denetim yöntemleri Türkiye'de uygulanan boyutları itibariyle çeşitler göstermekle birlikte nihai amaç kayıtların vergi yasalarına uygunluğunun kontrolü, düzeltilmesi ve doğruluğunun sağlanmasıdır. Yine Amerika Birleşik Devletleri'nde ve Avrupa Ülkeleri'nde bu kriter göz önünde tutulmakla birlikte yöntem olarak bilgisayarlaşma etkisini göstermeye başlamıştır. Dijital teknolojinin yaygınlaşması ile beraber Bilgisayar Destekli Vergi Denetimine yönelik vergi mevzuatımızda ve diğer ilgili mevzuatlarda altyapı çalışmaları yapılmış, idari ve teknik konularda ise Gelir İdaresi Başkanlığımız birçok proje geliştirmiştir. Elektronik defter ve elektronik belgelerin uygulamaya geçmesi ile birlikte hem mükellefler hem de vergi idaresi açısından büyük kolaylıklar sağlanmış olacaktır. Bu sayede vergi denetimleri bilgisayar yardımı ile gerçekleştirilebilecek ve bu teknolojik kaynaklar sayesinde denetimler hem daha verimli hem de daha etkin olabilecektir.

Anahtar Sözcükler

E-DENETİM	E-İNCELEME	E-DEVLET	E-FATURA
E-DEFTER	E-BELGE	BİLGİSAYAR	TEKNOLOJİ

ABSTRACT

Yazar : İsmail Hakkı YÜCELEN
Üniversite : Uludağ Üniversitesi
Anabilim Dalı : Maliye
Bilim Dalı : Mali Hukuk
Tezin Niteliği : Yüksek Lisans Tezi
Sayfa Sayısı : X + 172
Mezuniyet Tarihi : / / 2009
Tez Danışmanı : Doç. Dr. Mehmet YÜCE

THE TAX AUDIT TECHNICS IN TURKEY

and

THE TAX AUDITING SUPPORTED WITH COMPUTER

When we took care of the other recourses of the government, the most important financial recourse is tax. The government contributes to finance of the public by means of the tax revenues which it obtained. Furthermore, still the government directs the national economy with the applications of the tax policy which takes the most important part of the means of the public policy. In this respect it reserves a great importance that collecting the tax revenues of the government with a healthy way and controlling this. Because in the opposite case government, cannot get the tax revenues which it have to be, so this occasions the important stalls of the finance of the public one way, on the other hand it will cause the unconcern in the economy.

So because of all this reasons the tax auditing is looking to us that not abandon component for governments. Here there is not only the benefits of the government, at the same time when the justice of the tax is supplying dimension of preventing of the unconcern economy the unjust competition case for taxpayers is removing also. It can be numbered that among the important aims of the tax auditing are fiscal aim, economic aim and social aims. While with its broad meaning the tax auditing is looking to us that a reflection of all the audits making related to revenue, it is understanding that tax investigation concept on the scant meaning if. However the tax audit methods points varieties on its dimensions applying in Turkey the ultimate aim is controlling the appropriateness of the registry to the tax laws, correcting and providing its accuracy. Still in The United States of America and in The European States however this criterion is considered using the computer is has started to show its effect as method. With the expansion of the digital technology in our tax legislation and the the other related legislations through The Tax Auditing Supported With Computer infrastructure Works have been done, if on the subjects of administrative and technical Presidential of Revenue Administration has developed a lot projects. With beginning the application of the electronic book and electronic document for both amenable and tax authority great conveniences will be provided. In this wise the tax auditings will be achieved with the assistance of the computer and owing to this technological resources auditings will be both more effective and more active.

Key Words

E-AUDIT E-INVESTIGATION E-GOVERNMENT E-INVOICE
E-ACCOUNT BOOK E-DOCUMENT COMPUTER TECHNOLOGY

İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa</u>
TEZ ONAY SAYFASI	ii
ÖZET.....	iii
ABSTRACT.....	iv
İÇİNDEKİLER.....	v
KISALTMALAR	viii
TABLolar.....	x
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

GENEL OLARAK VERGİ DENETİMİ VE VERGİ DENETİMİNİN KAPSAMI

1.1. GENEL OLARAK VERGİ DENETİMİ.....	3
1.1.1. Vergi Denetiminin Tanımı	3
1.1.2. Vergi Denetiminin Amacı	4
1.1.2.1. Mali amaç	5
1.1.2.2. Ekonomik amaç	6
1.1.2.3. Sosyal amaç	8
1.1.2.4. Hukuki amaç.....	10
1.1.3. Vergi Denetiminin Fonksiyonları.....	12
1.1.3.1. Arayıcı fonksiyonu	12
1.1.3.2. Önleyici fonksiyonu	13
1.1.3.3. Eğitici fonksiyonu	14
1.1.4. Vergi Denetiminin Özellikleri.....	14
1.1.4.1. Tarafsızlık.....	15
1.1.4.2. Yaptırımcı nitelik.....	15
1.1.4.3. Hesap denetimi	16
1.1.4.4. Hukuki olma özelliği	19
1.1.4.5. Dış denetim olma özelliği.....	19
1.2. VERGİ DENETİMİNİN TÜRLERİ.....	19
1.2.1. İçerik ve Nedenlerine Göre Denetim Türleri.....	19
1.2.1.1. Olağan denetim.....	19
1.2.1.2. Olağanüstü denetim.....	19
1.2.2. Yükümlüleri Sınıflandırarak Yapılan Denetimler	19
1.2.3. Verginin Türüne Göre Denetim.....	20
1.2.3.1. Genel vergi denetimi	20
1.2.3.2. Özel denetim.....	20
1.2.4. Denetlenen ve Denetleyen İlişkileri Bakımından.....	20
1.2.4.1. İç denetim	20
1.2.4.2. Dış denetim.....	21
1.2.4.2.1. Bağımsız denetim	22
1.2.4.2.2. Kamu denetimi	23
1.2.5. Hukuki Bakımdan.....	25
1.2.5.1. Vergi incelemesi.....	25
1.2.5.2. Yoklama	28
1.3. VERGİ İNCELEMESİ.....	29
1.3.1. Vergi İncelemesi Kavramı.....	29
1.3.1.1. Vergi incelemesinin amacı	31

1.3.1.2. Vergi incelemesinin kapsamı	33
1.3.1.2.1. Vergi incelemesi ve yoklama	34
1.3.1.2.2. Vergi incelemesi ve beyanname revizyonu	35
1.3.1.2.3. Vergi incelemesi ve yaygın ve yoğun denetim	36
1.3.1.2.4. Vergi incelemesi ve iç denetim	36
1.3.1.2.5. Vergi incelemesi ve mali polis denetimi	36
1.3.1.2.6. Vergi incelemesi ve muhasebe denetimi	37
1.3.1.3. Vergi incelemesinin türleri	37
1.3.1.3.1. İncelemenin kapsamı bakımından	37
1.3.1.3.2. İncelemenin sürekliliği bakımından	38
1.3.1.3.3. İncelemenin akışı bakımından	38
1.3.1.3.4. Yükümlü sayısı bakımından	39
1.3.1.3.5. İncelemenin kaynağı bakımından	40
1.4. VERGİ İNCELEME SÜRECİ	44
1.4.1. Vergi İncelemesinin Kapsadığı Dönem	44
1.4.2. Vergi İncelemesine Başlanması	44
1.4.3. Vergi İncelemesinde Yetki	45
1.4.3.1. İnceleme yetkisinin kapsamı	46
1.4.3.2. Vergi incelemesine tabi olanlar	47
1.4.4. Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer	49

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE UYGULANAN VERGİ DENETİM TEKNİKLERİ VE DİĞER ÜLKELERLE KARŞILAŞTIRILMASI

2.1. TÜRKİYE'DE UYGULANAN VERGİ DENETİM TEKNİKLERİ	51
2.1.1. Denetim Teknikleri	52
2.1.1.1. Aritmetik inceleme	52
2.1.1.2. İşletme içi karşılaştırma	52
2.1.1.3. Belge incelemesi	53
2.1.1.4. Puantaj	53
2.1.1.5. Destekleyici kanıtlara başvurma	53
2.1.2. Denetim Yöntemleri	55
2.1.2.1. Şekli ve maddi denetim	56
2.1.2.2. Aralıksız ve örnekleme yoluyla denetim	56
2.1.2.2.1. Örnekleme yoluyla denetime tabi tutulacak konu ve dönemin seçiminde kullanılan başlıca kriterler	57
2.1.2.3. İleriye doğru ve geriye doğru denetim	58
2.1.2.4. Doğrudan ve dolaylı denetim	58
2.1.2.5. İhtiyari denetim-mecburi denetim	59
2.1.2.6. İç denetim-dış denetim	61
2.1.2.7. Genel denetim-kısmi denetim	63
2.1.2.8. Özel denetimler	64
2.1.3. Vergi Revizyonu	65
2.1.3.1. Vergi revizyonunun amaçları	68
2.1.3.1.1. Hata revizyonu	68
2.1.3.1.2. Hile revizyonu	69
2.1.3.1.3. Kanuni ölçülere uygunluk revizyonu	69
2.1.3.2. Muhasebe hataları	69
2.2. GELİŞMİŞ ÜLKELERDE UYGULANAN VERGİ DENETİM TEKNİKLERİ	74
2.2.1. Amerika Birleşik Devletlerinde Vergi Denetimi	75
2.2.1.1. IRS inceleme türleri	79
2.2.1.1.1. İçeriklerine göre sınıflandırma	79

2.2.1.1.2. Konularına göre sınıflandırma.....	80
2.2.1.1.3. Mükellef türüne göre sınıflandırma.....	82
2.2.2. Avrupa Birliği Ülkeleri'nde Vergi Denetimi.....	85
2.2.2.1. İngiltere'de vergi denetimi ve e-denetim uygulamaları.....	85
2.2.2.2. Fransa'da vergi denetimi ve e-denetim uygulamaları.....	86
2.2.2.3. Almanya'da vergi denetimi ve e-denetim uygulamaları.....	87
2.2.2.4. İtalya'da vergi denetimi ve e-denetim uygulamaları.....	88
2.2.2.5. Diğer Avrupa Ülkeleri'nde vergi denetimi ve e-denetim uygulamaları.....	88

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE BİLGİSAYAR DESTEKLİ VERGİ DENETİMİ UYGULAMASI VE BU ALANDA YAPILAN ÇALIŞMALAR

3.1. BİLGİSAYAR DESTEKLİ VERGİ DENETİMİ KAVRAMI VE E-DENETİM.....	100
3.2. TÜRKİYE'DE BİLGİSAYAR DESTEKLİ VERGİ DENETİMİ KONUSUNDA YAŞANAN GELİŞMELER.....	101
3.2.1. Mevzuatımızda Konu İle İlgili Yapılan Düzenlemeler.....	102
3.2.1.1. Vergi Usul Kanunu'ndaki düzenlemeler.....	102
3.2.1.2. Türk Ticaret Kanunu ve diğer kanunlardaki düzenlemeler kapsamında elektronik belgelerin delil olma durumu.....	110
3.2.2. Gelir İdaresi Başkanlığı Tarafından Bu Alanda Yapılan Çalışmalar.....	121
3.2.2.1. VEDOP, VİMSİS ve VERİA sistemleri.....	122
3.2.2.1.1. On-line sistemle bankalardan gelen bilgiler-Serbest meslek erbabına POS cihazı zorunluluğu ve e-denetim ilişkisi.....	125
3.2.2.1.2. Veri ambarına atılan bilgilerin merkezde analiz edilerek vergi denetim elemanlarına sunulması.....	129
3.2.2.1.3. VERİA'da toplanan bilgiler-E-denetim ilişkisi.....	136
3.2.2.1.4. VEDOP, VEDOP 2 ve VEDOP 3 (e-VDO, e-Tahsilat, e-Haciz, e- Fatura).....	138
3.2.2.2. VEDOS ve EMKAS sistemleri.....	141
3.2.3. Türk Hukukunda Elektronik Fatura, Elektronik Defter ve Kayıt.....	150
3.2.4. Twinning Projesi Kapsamında Yapılan Çalışmalar.....	152
3.3. BİLGİSAYAR DESTEKLİ VERGİ DENETİMİ KONUSUNDA YAPILMASI ÖNERİLEN ÇALIŞMALAR.....	154
3.3.1. Yasal Mevzuat Konusunda Yapılması Önerilen Çalışmalar.....	154
3.3.2. İdari Aşamada Yapılması Önerilen Çalışmalar.....	156
3.3.3. Mükelleflerle İlgili Bilgilendirme Konusunda Yapılması Önerilen Çalışmalar.....	157
SONUÇ.....	159
KAYNAKLAR.....	164

KISALTMALAR

a.g.e	Adı Geçen Eser
a.g.m.	Adı Geçen Makale
a.g.r.	Adı Geçen Rapor
A.S.O.	Ankara Sanayi Odası
A.Ş.	Anonim Şirket
AATUHK	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
ABI	İtalyan Bankacılar Birliği
AICPA	Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Kurulu
APKK	Araştırma Planlama Koordinasyon Kurulu
ASMMMO	Ankara Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası
Bank.	Banka
BİT	Bilgi İşlem Teknolojisi
BM	Birleşmiş Milletler
Bşk.	Başkanlığı
CMK	Ceza Muhakemesi Kanunu
Çev.	Çeviren
D.	Daire
Değ.	Değer
Dnş.	Danıştay
EDI	Elektronik Veri Değişimi
EMKAS	Elektronik Muhasebe Kayıt ve Arşiv Sistemi
GİB	Gelir İdaresi Başkanlığı
GKGD	Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
GMSH	Gayri Safi Milli Hasıla
HUK	Hesap Uzmanları Kurulu
HUMK	Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu
IRS	Internal Revenue Service
İHAS	İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi
İnt.	İntikal
Kat.	Katma
KDEP	Kısa Dönem Eylem Planı
KDV	Katma Değer Vergisi
Kur.	Kurulu
md.	Madde
Mua.	Muameleleri
Müd.	Müdürleri
mük.	Mükerrer
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi
ROK	Rapor Okuma Komisyonu
s.	Sayfa
s.	Sayı

SBE	Sosyal Bilimler Enstitüsü
Sig.	Sigorta
SMİYB	Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
SSK	Sosyal Sigortalar Kurumu
T.C.	Türkiye Cumhuriyeti
TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisi
TÖU	Tarhiyat Öncesi Uzlaşma
TSK	Türk Silahlı Kuvvetleri
TTK	Türk Ticaret Kanunu
Uz.	Uzmanları
vb.	Ve Bunlar Gibi
vdcd	Vergi Dünyası Cd'si
VEDOP	Vergi Dairesi Tam Otomasyon Projesi
VEDOS	Vergi Denetmenleri Otomasyon Sistemi
Ver.	Vergisi
VERİA	Veri Ambarı
VİMSİS	Vergi İstihbarat Merkezi Sistemi
VUK	Vergi Usul Kanunu
YLT	Yüksek Lisans Tezi
YMM	Yeminli Mali Müşavir
YTL	Yeni Türk Lirası

TABLÖLAR

TABLO 1: 2008 Yılı Denetim Sonuçları

TABLO 2: Denetçi Türleri, Denetim Alanları ve Denetim Görüşüyle İlgili Taraflar

TABLO 3: Vergi İnceleme Sonuçları

TABLO 4: Vergi Türleri İtibariyle 2008 Yılı İnceleme Sonuçları

TABLO 5: Denetimin Amaçları ve Denetim Teknikleri

TABLO 6: 2005 Yılı Beyanname Doldurma İstatistikleri

TABLO 7: 2006 Yılında Veri Ambarına Atılan Bilgiler

TABLO 8: VEDOS Uygulamasına Geçen Vergi Denetmenleri Büro Başkanlıkları

GİRİŞ

Denetim; hayatın her alanında gerekli olan ve uygulama bulan bir olgudur. Vergi denetimi; bir mali denetim türü olarak genel itibariyle ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak anlamına gelmektedir.

Bu kapsamda vergi denetiminde işletmelerin tüm işlemleri incelenmekte, yoklamayla başlayan işe başlama sürecinin denetiminden işi bırakmaya kadar bütün safhalar denetlenebilmektedir. Bu kapsamda yapılan incelemelerde mükelleflerin işlemlerine esas teşkil eden defter ve belgeleri bu belgelerin kayıtlarına uygunluğu ve bu kayıtların da doğruluğunu tespit etmek amacıyla araştırılmaktadır.

Genel olarak vergi denetimi içerisinde sayabileceğimiz çeşitli uygulamalar mevcuttur. Tabii ki bunlardan en önemlisi ve en etkilisi olarak vergi incelemesi gösterilebilir. Vergi incelemesi çeşitli yönleriyle vergi denetimini karşılayan bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. Bunun yanı sıra yoklama, beyanname üzerinden revizyon, yaygın ve yoğun vergi denetimi, iç denetim gibi tekniklerin de olmasıyla beraber vergi incelemesinin bu tekniklerle de münasebeti bulunmaktadır. Avrupa ve Amerika ülkelerinde de çeşitli denetim teknikleri uygulamaları ile karşılaşılmakta, bu bağlamda bilgisayar destekli vergi denetimi kapsamında çalışmalar her geçen gün artan bir hızda gelişmektedir.

Günümüz bilgi iletişim çağında bilgilerin kolayca depolanabilir olması ve bir yerden diğer bir yere çok hızlı bir şekilde ulaşabilir olması vergi denetimi alanında da devletlerin işini kolaylaştırmaya başlamıştır. Nitekim bütün mükelleflerin sicil detaylarının, gayrimenkul bilgilerinin, işe başlama-ışi bırakma bildirimlerinin, motorlu taşıt bilgilerinin, banka hareketlerinin vb. bilgisayar ortamına kaydedilmesiyle birlikte artık mükellef hakkında gizli kalmış bilgi kalmamakta ve bu suretle de kamu mali otoriteleri riskli gördüğü mükelleflerin mali bilgilerine anında ulaşarak gerekli incelemeyi yapabilmektedirler.

Güçlü bir ekonomik yapıya kavuşmak, yüksek bir refah seviyesi elde etmek, gelir dağılımını adil hale getirmek, sağlıklı bir sosyal ve mali politika uygulayabilmek ve bu uygulanan politikaları geriye dönük olarak değerlendirip acil önlemler alabilmek için kayıt dışı ekonomiyle mücadele etmek şart hale gelmiştir. Günümüzde gelişmiş ekonomilerde de kayıt dışı ekonomi halen var olmasına rağmen çok önemli boyutlarda değildir. Ancak ülkemizde %50'lilere varan kayıt dışı ekonomi karşısında %2,5-%3 seviyesinde olan vergi denetimi bu alanda acil önlemler almamız gerektiğini göstermektedir. Gelişmiş dünya ülkelerinin uygulamış olduğu vergi denetim teknikleri bu alanda bize yol gösterici olmalıdır. Çünkü gelişen dünyada artık her şey bilgisayar ortamında kayıt altına alınmakta ve hesaplar anında kontrol edilmektedir. Türkiye'de de bu sistem tam anlamıyla hayata geçirilebilirse, vergi denetimi alanında büyük bir mesafe kaydedilebilecektir.

Günümüzde bilgisayarlaşmayla birlikte vergi denetimi anlamında birtakım eksiklikler mevcut bulunmakta ve tezin önemi de bu noktada ortaya çıkmaktadır. Tezde bu noktalara parmak basılmakta ve bilgisayar destekli denetimin Türkiye için ne kadar önemli olduğu vurgulanmaktadır. Bu bağlamda tezin amacı bilgisayar destekli vergi denetimi konusunda mevcut bulunan eksikliklerin tanımlanması, bu eksiklikleri giderecek yolların saptanması ve bu anlamda birtakım önerilerin ortaya konulmasıdır. Bu anlamda Türkiye'de bilgisayar destekli vergi denetimi kavramının gerekliliğini vurgulayarak, bu sistemin gereksinimlerinin sağlanmasını öneren tezde, sistemin bütün fonksiyonları ile birlikte artık uygulamaya

geçirilmesi ve bu bağlamda üzerine görev düşen tüm kesimler açısından yapılması gerekli çalışmalar açıklanmaktadır.

Tez, üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, genel olarak vergi denetiminden bahsedilmekte, vergi denetiminin vergi incelemesini de içeren çok geniş çaplı bir tanım olduğundan hareketle, vergi denetiminin kapsamı anlatılmaktadır. Burada vergi denetiminin özelliklerinden amaçlarına kadar birçok konu ele alınmıştır.

İkinci bölümde, Türkiye’de uygulanan vergi denetim tekniklerinden bahsedilmiş, sonrasında Amerika ve Avrupa Ülkeleri’nde uygulanan vergi denetimi ve e-denetim uygulamalarından bahsedilmiş bu uygulamalar çeşitli verilerle ele alınmıştır.

Üçüncü bölümde, tezin ana temasını oluşturan Bilgisayar Destekli Vergi Denetimi uygulaması tanıtılmış, bu konuyla ilgili Türkiye’de mevzuat aşamasında ve idari-teknik aşamalarda yapılan ve geliştirilen çalışmalardan bahsedilmiş, ayrıca bu alanda yasal mevzuat konusunda, idari aşamada ve mükelleflerle ilgili bilgilendirme konusunda yapılması önerilen çalışmalara yer verilmiştir.

Sonuç bölümü ise yapılan çalışmanın bir özeti niteliğinde olup, genel bir değerlendirmeyi içermektedir.

BİRİNCİ BÖLÜM

GENEL OLARAK VERGİ DENETİMİ VE VERGİ DENETİMİNİN KAPSAMI

1.1.GENEL OLARAK VERGİ DENETİMİ

Günümüzde vergilerin büyük bir kısmı beyanname esasına dayalı olarak alınmaktadır. Örneğin toplam vergi gelirlerinin yaklaşık %70’lik bir kısmını oluşturan dolaylı vergilerden Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi beyanname esasına dayalı olarak beyan edilmektedir. Yine diğer %30’luk kısmı oluşturan dolaysız vergilerden Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi, Geçici Vergi ve Tevkifat bildirimleri gibi bildirimler de mükellef tarafından beyanname esasına göre beyan edilerek tarh ve tahakkuk ettirilmektedir.

Böyle bir uygulama sonucunda mükellefin beyanlarının kontrol edilmesi gerekmektedir. Çünkü beyana dayanan sistemlerde mükellefler bazen kendi istekleriyle ödenmesi gereken vergilerini gizleyebilmekte yani vergiden kaçınabilmektedirler. Sonuçta vergi mükelleflerin psikolojik olarak tepki gösterdikleri, ödemek istemedikleri, devletin cebren tahsil etmiş olduğu bir olgudur. Mükelleflerin bu tepkisi ise, ödenen vergilerin nereye harcandığının bilinmemesi, ödeme gücünü azaltması ve bazen de vergi kaçırıcılar karşısında kendilerinin haksız rekabete uğradıklarını düşünmelerinden kaynaklanmaktadır.

Vergi vermeme eğilimi, ödenen vergiler ile devletin sunduğu hizmetler arasında doğrudan ve aynı zaman diliminde ilişki kurulamamasından ve vergi yükünün kişisel tasarruf etme ve harcama yapma potansiyelini daraltması ve benzeri ekonomik nedenlerden kaynaklanabileceği gibi, içinde bulunulan toplumda vergi kaçırmanın ahlaka aykırı sayılmaması, ya da vergi kaçırıcıların denetlenip cezalandırılacaklarına ilişkin inancın az olması gibi sosyal ve psikolojik nedenlerden de kaynaklanmaktadır.¹

O halde vergi kayıplarını kontrol etmek ve vergi kaçaklarını önlemek bakımından vergi denetiminin birden fazla yönü ortaya çıkmaktadır. Bunlardan biri gerçekleşmiş vergi kaçaklarının ortaya çıkarılarak vergi gelirlerinin artırılması, diğeri ise denetimin saklı kalmış etkisi olarak tanımlanabilen, vergilerle ilgili muhtemel hukuk dışı hareket ve eğilimlerin ortadan kaldırılması ya da minimum düzeye indirilmesidir.²

1.1.1. Vergi Denetiminin Tanımı

Esasen vergi denetiminin kesin bir tanımını yapmak güç olmakla beraber, genel olarak vergi denetimi; “kurallara uygunluğun araştırılmasıdır”³. Ayrıca vergi denetimi, devletin yetkili organları tarafından gerçekleştirilen, vergi güvenliğini (ödenmesi gereken verginin zamanında ve eksiksiz olarak ödenmesini) sağlamaya yönelik çeşitli tedbirleri ve teknikleri kapsayan ve devamlılık özelliği olan bir kavramdır.⁴

¹ Maliye Bakanlığı, **Denetim İlke ve Esasları**, 1 Cilt, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Acar Matbaacılık A.Ş., İstanbul, 1996, s. 97

² Metin Meriç, **Vergi Denetimi**, İlkem Ofset, İzmir 2002, s. 20.

³ Nadir Arıca – Ali İyibil, **İşletmelerde Vergi Denetimi – Defter ve Belgeler**, Fon Matbaası, Ankara 1985, s. 2.

⁴ Hesap Uzmanları Kurulu, **Türk Vergi Sistemi ve 50. Yılında Hesap Uzmanları Kurulu**, HUK 50. Yıl Armağanı, Ankara, 1995, s.93.

Vergi denetimi, vergi yasaları ile vergiye tabi tutulan yükümlü ve işlemlerin tam olarak kavranabilmesi ve vergi idaresi ile yükümlülerin mevcut vergi sisteminde yer alan ilke ve kurallara uygun davranıp davranmadıklarını belirlemeye yönelik olan ve vergi idaresi tarafından yapılan işlemlerin tümüdür.⁵

Vergi denetimi vergi idaresinin denetim alanında uzmanlaşmış elemanları aracılığıyla yükümlülerin vergi borcu doğuran olaylarla ilgili hesap ve işlemlerinin incelenmesidir.⁶

Vergi denetimi hem iç denetimi hem de dış denetimi kapsayan geniş bir kavram olup, bir taraftan vergi mükelleflerinin beyanlarının doğruluğunun incelenmesini (vergi incelemesi) diğer taraftan da vergi idaresinin merkez ve taşra teşkilatının iç denetime tabi tutulmasını (teftiş) kapsamaktadır.⁷

Vergi denetimi; vergi yasaları ile vergiye tabi olunan mükellef ve işlemlerin tam olarak kavranabilmesine ve vergi idaresi ile mükelleflerin mevcut vergi sisteminde yer alan ilke ve kurallara uygun davranıp davranmadıklarını belirlemeye yönelik olan ve vergi idaresi tarafından yapılan işlemlerin tümüdür.

Bütün bu tanımlamalardan sonra genel olarak vergi denetimi; mükellefler ve idarenin vergi yasalarının çizdiği sınırlar içerisinde davranmasını sağlayarak, vergi adaleti içerisinde potansiyel vergi kaynaklarının tamamının vergilendirilmesi, ayrıca uygulamada karşılaşılan sorunların çözümüne yönelik olarak vergi sistemine değişiklik önerebilme işlevlerine sahiptir.

1.1.2. Vergi Denetiminin Amacı

Vergi denetiminin asıl amacı önleyici bir işlev üstlenmenin yanı sıra, vergi uygulamalarında meydana gelen hataları ortaya çıkarmak, ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve bu konuda mükelleflere yol gösterici olmaktır. Bunun yanı sıra eğitici bir yönü de bulunmaktadır.

Vergi denetimi yoluyla ekonominin diğer alanlarını da denetleyen ekonomik denetim sürecinin önemli bir bölümü gerçekleştirilmekte, vergi kaçağı önlenmek suretiyle vergi hasılatı artırılmış olmaktadır.⁸

Vergi denetiminin dar anlamda, mükellefi doğru bildirimde bulunmaya yöneltmek ve bu suretle vergi kaybını önleyerek ek bir gelir sağlama amacı olduğu söylenebilir.⁹ Diğer bir anlatımla vergi denetimi yoluyla, bir yandan idareyi düzenli ve mevzuata uygun bir biçimde çalışmaya yönlendirmek, diğer taraftan da yükümlüleri doğru bildirimde bulunmaya yönelterek vergi kaybını önlemek amaçlanmaktadır.¹⁰

⁵ HUK; a.g.e, s.98.

⁶ Osman Pehlivan, Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik, **Vergi Dünyası**, Ekim 1986, Sayı 62, vdc/2003.

⁷ Nezih Şeker, **Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi**, Beta, Yayın No, 436, 1. Baskı, İstanbul 1994, s.7-9, Atlar Ömer Arpacı, Vergi Denetimi ve Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılması, 5 Ekim 2004, www.alomaliye.com, 31.07.2005

⁸ Meriç; a.g.e., s.21.

⁹ İlhan Özer, **Türk Vergi Sisteminin Geliştirilmesi**, Güneş Matbaası, Ankara 1971, s.168.

¹⁰ İyibil-Arıca; a.g.e., s.3.

Zira vergi denetimi, yasalara uymayanlar için ciddi bir risk haline gelmedikçe vergi kayıplarının önüne geçmek imkânsızdır.¹¹ Zira en önemli amaçlarından birisi vergi kayıp ve kaçaklarının önüne geçmek olmakla birlikte, vergi denetiminin başka amaçları da bulunmaktadır. Bunlar; mükellefin eğitilmesi, vergi bilincinin yerleştirilmesi, vergide adalet ve eşitlik ilkelerinin gerçekleştirilmesi, sosyoekonomik amaçlara ulaşılması ve benzeri amaçlardır.¹²

Vergi denetiminin temel amacı aslında vergi kaçakçılığı ile mücadeledir. Toplum içinde vergi kaçırmanın çeşitli nedenleri bulunmaktadır. Toplumda vergi bilincinin yerleşmemiş olması, vergi konusundaki eğitim ve bilgi yetersizliği yükümlüleri vergi kaçırma fiilini işlemeye yönlendirmektedir. Günümüzde vergi oranları oldukça yüksek seviyelerdedir. Devlet tahsil edemediği vergiyi, ödevlerini yerine getiren ve kaçırmayan mükelleflerin üzerindeki vergi yükünü arttırarak çözmek yoluna gitmektedir. Bu tür çözüm yolları vergi oranlarını yükselttiği gibi yükümlüler açısından da vergiye karşı bir direnç oluşturmaktadır. Vergiyle ilgili ödevlerini yerine getiren ve dürüst bir biçimde gerçek kazançlarını beyan eden yükümlüler ile vergi kaçırma hukuken imkân bulunmayan ücretliler üzerinde devamlı olarak ağırlaşan bir vergi yükü bulunmaktadır. Sonuçta bu kesimlerin kamuya karşı olan güven duyguları azalmakta ve vergi kaçakçılığını arttırıcı bir etkisi olmaktadır. Vergi ile ilgili olarak mevzuatın değişken ve karmaşık bir hal aldığı, kuralların istisna, istisnaların kural haline geldiği ve vergi muafiyetlerinin çok çeşitlilik gösterdiği dikkate alındığında yükümlüler için hukuken tanınmış olan bu vergi kaçırma yöntemlerine başvurulmakta ve vergi ödememenin veya az ödemenin yolları araştırılmaktadır. Vergi idarelerinin yapısı ve işleyişteki özellik ve nitelikleri de bir ölçüde vergi kaçaklarının artmasına neden olmaktadır. Teknolojik imkanlardan gereği gibi yararlanılamaması sebebi ile kontrollerin tam olarak yapılamaması ile, vergi idaresindeki araştırma ve planlama ile ilgili hizmetlerin yetersizliği vergi kaçaklarının doğmasına neden olmaktadır.¹³

Verginin kullanılabilir gelirleri azaltan zorunlu bir ödeme olması, ödenen vergilerin kullanım şekli konusundaki endişeler, vergi yasalarının yeterince güvence önlemine yer vermemesi ve daha birçok ekonomik faktör kişileri kaçakçılığa sevk etmektedir.¹⁴ Bunun dışında yasaların sık değişmesi, sayılarının fazlalığı, siyasi çıkarlar, oranların yüksekliği, istisna ve muafiyetler vb. sosyal faktörler ile psikolojik bir kısım çekinceler de kişileri gerçek beyanda bulunmaktan alıkoyabilmektedir.¹⁵

Dolayısıyla bütün bu nedenler birleşince aslında vergi denetiminin amacı da, vergi kaçakçılığını önlemek paralelinde bütçeye kaynak sağlamak (mali amaç), gelir dağılımında adaleti sağlamak (sosyal amaç) ve yürürlüğe giren bir verginin gereği gibi uygulanması hususunda devletin gücünü ya da saygınlığını tesis etmek (hukuki amaç) olmaktadır.¹⁶

1.1.2.1.Mali Amaç

Vergi denetiminin, en önemli amaçlarından birisi mali amaçtır. Ödenmesi gereken verginin doğruluğu araştırılıp tespit edilerek, devletin kayba uğramış olan vergi gelirleri geri

¹¹ Mehmet Tosuner; “Vergi Kayıp ve Kaçakları Sorununa İlişkin Görüş ve Öneriler”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 85, Ekim 1995, s. 69.

¹² Abdurahman Akdoğan, **Vergi İncelemesi**, A.Ü.İ.T.İ.A., Yayın No: 127, Ankara 1979, s. 5.

¹³ Melek Pişman, **Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi İncelemesi ve Etkinliği**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Bursa 1995, s. 77,78.

¹⁴ Fazıl Tekin-Ali Çelikkaya, **Vergi Denetimi**, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2005, s.72,73.

¹⁵ Şeker, **a.g.e.**, s.12-16.

¹⁶ HUK, **a.g.e.**, s.94, Arpacı, **a.g.e.**, 31.07.2005

kazanılmaktadır. Bu devletin gelişen toplumsal yapıya paralel olarak yüklendiği ekonomik ve sosyal görevleri nedeniyle ortaya çıkan bir amaçtır.¹⁷

Bilindiği üzere, modern devletin varlık sebebi olan fonksiyonlarını ifade edebilmesi için gerekli olan finansmanın teminine yönelik araçlardan en önemlisi vergidir. Dolayısıyla modern devletin; ekonomik, siyasal ve sosyal nedenlerin dışında, en azından fiskal fonksiyonu nedeniyle vergi toplaması gerekmektedir.

Vergi; sahip olunan maddi varlıkların, kazanç ve iratların bir bölümünün, belli hizmetlerin ifa edilebilmesi amacıyla, karşılıksız olarak devlete aktarılması anlamına gelmektedir.

Vergi mükelleflerinin hata sonucu vergi ödememe potansiyelleri ya da bilerek vergi kaçırma eğilimleri ile vergi idaresinin en yüksek verimlilikle çalışması gerekliliği, vergi denetimi ihtiyacını yaratmaktadır.

Denetime tabi tutulan mükelleflerden alınan vergi, ceza ve asıl alacakları ek gelir kaynağı oluşturmaktadır. Dolayısıyla denetimlerin mali etkisi, bir yandan hali hazırda mevcut olan, diğer taraftan da oluşması muhtemel vergi kayıp ve kaçığını önlemek şeklinde gerçekleşmektedir. Ayrıca denetimler sonucunda elde edilen ek gelir miktarı, denetlenen mükelleflerle sınırlı kalmamakta, vergi sistemi içerisinde hedeflenen belge düzeni sayesinde denetime tabi kılınmamış mükelleflerin beyanları da olumlu anlamda etkilenmektedir.¹⁸

Denetim ve belge sisteminin etkili olmadığını düşündüğümüz takdirde bu sefer vergi kaçakçılığının, yeni vergi kaçakçılıklarına yol açacağı görülebilecektir.¹⁹

Sonuç olarak vergi denetimleri yoluyla mevcut vergi potansiyelinin değerlendirilmesi, vergi dışı tutulmuş kaynakların ortaya çıkarılması ve vergilerin gerçeğe uygun şekilde alınması devleti mali bakımdan önemli ölçüde rahatlatma özelliği taşımaktadır.²⁰

1.1.2.2.Ekonomik Amaç

Günümüz gelişen devletlerinde, devletler ana görevlerinin yanı sıra farklı birtakım görevler daha üstlenmişlerdir. Elindeki kamu kaynaklarıyla ekonomiyi yönlendirici, ekonomide düzenleyici veya denetleyici fonksiyonlara sahip olmuştur. Devletin bu fonksiyonel ve müdahaleci oluşumu, sosyal adalet ve ekonomik kalkınmaya dönük amaçların gerçekleştirilme çabası, devlet gelirlerinin de giderlerine paralel artması zorunluluğunu getirmiştir.²¹

Vergi kayıp ve kaçığı nedeniyle gelirlerin giderleri karşılayamaması ve neticesinde borçlanma ve emisyonu gidilmesi, vergi oranlarının artırılması veya yeni vergilerin konulması ülke ekonomisini değişik biçimlerde etkilemektedir.²² Bu durumda vergilemeden beklenen fonksiyonlardan biri de ekonomik bazı amaçlara ulaşılabilmesi olup bunun yolu da

¹⁷ İyibil-Arıca, a.g.e., s.3, İsmail Can, Türkiye’de Vergi Denetimi Uygulaması ve Eleştirisi, **Maliye Dergisi**, 1981/53, s.67.

¹⁸ Meriç; a.g.e., s.22.

¹⁹ Akdoğan; a.g.e., s.6.

²⁰ İyibil-Arıca; a.g.e., s.4.

²¹ Osman Bıyıkoglu; Cumhuriyetin 50. Yılında Vergi Denetimi, **Mülkiyeliler Birliği Dergisi**, Cilt IV, Sayı, 1973, s.123.

²² İyibil, Arıca, a.g.e., s.4., CAN, a.g.e., s.67., AKDOĞAN, a.g.e., s.9.

vergi kanunlarının tam ve doğru olarak uygulanmasından dolayısıyla denetimden geçmektedir.²³

Vergi kaçakçılığının yaygın olduğu dönemlerde, vergi kaçırma imkânına sahip kişi ya da sektörler ellerindeki fonları diledikleri gibi kullanabildikleri için bu durum haksız rekabete neden olmakta ve vergi disiplini açısından arzu edilmeyen sonuçlar doğurmaktadır. Bu noktada etkin bir vergi denetimi bu olumsuzlukların önlenmesi açısından faydalı sonuçlar doğuracaktır.²⁴ Sonuçta vergisini yasalar çerçevesinde tam ve zamanda ödeyen mükellefler, gerek istisna, muafiyet veyahut diğer yasal boşlukları kullanarak vergiden kaçınma yolunu seçen, gerekse yasadışı yollara saparak kendi iradeleriyle vergi kaçırma yoluna giden mükellefler karşısında mağdur durumda olduklarını düşünerek kendilerine haksızlık yapıldığını düşünebilmektedirler. Doğal olarak; kendilerinin haksız rekabete uğradığını düşünerek vergisini ödemeyen mükellefler de bu yolu seçebilmekte ve onlar da kayıt dışına çıkma eğilimi gösterebilmektedirler. Dolayısıyla vergi denetiminin ekonomik amaçlarından biri kayıt dışı ekonomi ile mücadele etmektir.²⁵

Ülkemizde bütçe kaynakları arasında en önemli yerin vergi gelirlerince doldurulduğu dikkate alınır, vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi suretiyle, kaynak-harcama dengesizliğinin diğer bir anlatımla enflasyonist etkiler meydana getiren bütçe açıklarının önlenmesi mümkün olabilecektir. Etkin bir vergileme ve denetim sürecinin bulunmaması ise devletin vergi olarak alması gereken meblağları, iç borçlanma yoluyla ve faiz külfetiyle sağlanması zorunluluğunu doğurmakta, bu durum ise para ve sermaye piyasalarını olumsuz olarak etkilemekte, faizlerin ve gelir dağılımındaki adaletsizliğin artması ve kamu-özel sermaye yatırımlarının azalması sonucunu beraberinde getirmektedir.²⁶ Sonuçta bu etkiler yeniden vergi oranlarının artmasına sebep olacağından gelir dağılımındaki adaletsizlik giderek önemli boyutlara ulaşmaktadır.

Vergi kayıp ve kaçağına mükellef ekonomisi açısından bakıldığında ise, vergi kaçağının muhtelif teşebbüsler arasında dengesiz bir şekilde dağılmış olması nedeniyle rekabet şartları bozulduğundan, bazı teşebbüsler kaçakçılık yoluyla vergiden kurtulurken diğer taraftan kaçakçılık yapmayan bir kısım teşebbüslerin maliyetleri ve vergi yükünün üzerindeki ağırlığı artmaktadır.²⁷ Bu durumda koyulacak yeni yüklenimler, belki de vergi kaçırmayan marjinal kuruluşların piyasadan çekilmelerine neden olabilecektir. Vergi kaybına yol açan kuruluşların bazen gereksiz muafiyet ve istisna uygulamalarından da yararlandıkları düşünülürse, rekabet şartlarındaki farklılaşmanın daha da büyüdüğü görülecektir.²⁸

Sayıları 2009 Temmuz ayı itibarıyla 3578 olan denetim kadrosu ile verilen beyannamelerin, ancak %2-3'ü incelenmektedir. İncelemelerde ciddi vergi kayıpları olduğu ortaya çıkarılmaktadır. Ancak vergi kayıp ve kaçağı önemli ölçüde azaltılamamıştır. Ekonomideki kayıt dışılık da GSMH' ya oranla %50 civarında olan varlığını korumaktadır.²⁹

²³ Gamze Özbilgin, **Vergi Denetiminde Mali Analiz Tekniklerinin Kullanılması**, Yayınlanmamış YLT, Anadolu Ün. SBE, Eskişehir, 1998, s. 19-20.

²⁴ Tekin-Çelikkaya, **a.g.e.**, s.74.

²⁵ HUK, **a.g.e.**, s.95.

²⁶ Meriç; **a.g.e.**, s.23,24.

²⁷ Marsel Francis Capet; (Çev. Celal Erçoklu), **Vergi Kaçakçılığı**, Maliye Tetkik Kurulu Yayın No: 1954-55/62, Akın Matbaası, Ankara 1954, s.6.

²⁸ Akdoğan; **a.g.e.**, s.9.

²⁹ Akif Karaca-Mehmet Şafak; "Vergi denetimi, etkinliği ve denetim birimlerinin yeniden yapılandırılması", **Dünya Gazetesi**, 24.01.2008.

Vergilerin adil bir gelir dağılımının sağlanması, ekonomiye yön verilmesi vb. işlevleri de bulunmaktadır. Ancak ülkemizde, devletin mevcut görevlerini karşılamak amacıyla yeterli düzeyde vergi geliri elde edemediği ve bunun sonucunda bütçenin finansmanında borçlanma yönlü politikalara ağırlık verildiği görülmektedir. Vergi gelirlerinin artırılması için ise yeni vergilerin konulması, mevcut vergilerin kapsamının veya tabanının genişletilmesi, vergi oranlarının yükseltilmesi ve vergi kayıp ve kaçaklarının en aza indirilmesi şeklinde görüşler mevcuttur. Mevcut yapıda yeni vergilerin konulması veya vergi oranlarının yükseltilmesi, faaliyet ve işlemleri kayıt dahilinde olan vergi mükelleflerinin vergisel alanın dışına çıkmalarına yol açabileceğinden, vergi hasılatının artırılması ve vergi adaletinin sağlanması için vergi kayıp ve kaçaklarının en aza indirilmesi em uygun çözüm yolu olacaktır. O halde vergi kayıp ve kaçaklarına yol açan nedenleri irdelemek ve bu suretle gerekli tedbirleri almak zorunludur. Vergi kayıp ve kaçaklarının vergi sistemimizden ve mali, ekonomik, sosyal, idari, politik ve kültürel yapıdan kaynaklanan nedenlerinin olduğu bilinmektedir.

Vergi kayıp ve kaçakları ve kayıt dışı ekonominin boyutlarına yönelik tahmini çalışmalar, gerek beyannameli mükellefler ve gerekse faaliyet ve işlemlerini vergi idaresinin bilgisi dışında sürdüren mükelleflerin beyan esasını tahrir ettiklerini ortaya koymakta, diğer bir ifadeyle vergi denetimi ihtiyacını ön plana çıkarmaktadır. Vergi denetimi yoluyla, vergi kaçaklarını en aza indirmek suretiyle vergilemeden beklenen mali, ekonomik, sosyal ve hukuki amaçların yerine getirilmesine katkıda bulunulmakta, bunun yanı sıra dedektif ve prevantif işlevleri sayesinde muhtemel hukuk dışı hareketleri önlemeye ve beyanların olması gereken doğrultusunda düzeltilmesine çalışılmaktadır.³⁰

Özellikle gelir vergilerimizin Avrupa ve Amerika uygulamalarının aksine başlangıçtan bu yana yüksek oranlı olması, yükümlülerde bilinçli ya da bilinçsiz bir direniş doğurmuş, bu direnç ekonomide üretilen mal ve hizmetlerin önemli bir bölümünü düzenli ve anlaşılabilir bir şekilde kayıt edilmemesine neden olmuştur. Bunun yanı sıra ülkemizde uzun bir süre yaşanmış olan kronik enflasyon da düşünüldüğünde, enflasyon muhasebesinin uygulanmayışı nedeniyle işletmelerde oluşan fiktif karlar vergilendirilmiş, sonuçta yükümlülerin sergilediği direniş hareketi vergi sistemimizde bir kaosa dönüşmüştür.³¹

Bu kaosun önlenmesi bir anlamda vergilemeden beklenen fonksiyonların gerçekleştirilmesini ve bu amaçla belki de vergi sisteminin topluca revizyonunu öngörmektedir. Vergi kayıp ve kaçığın önlenmesi, vergi denetiminden beklenen amaçların gerçekleşmesinde ortak payda niteliğinde olduğu gibi, ekonominin kayıt altına alınmasını sağlayıcı etkiler de doğurmaktadır.³²

1.1.2.3.Sosyal Amaç

Günümüz devlet anlayışında, devletlerin ekonomik, mali, hukuki görevlerinin yanı sıra birtakım sosyal görevleri de mevcuttur. Ve bu sosyal görevlerini gerçekleştirmek için elindeki vergi politikasını en etkin şekilde kullanması gerekmektedir.

³⁰ Okan Akyol, **Türkiye’de Vergi Denetimi Kapsamında Vergi İncelemesinin Etkinliği**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir 1997, s.400,401.

³¹ Yurdakul Alpay; “**Ülkemizde Vergilemenin Bazı Özellikleri**”, Türk Vergi Sistemi ve Ekonomi Üzerindeki Etkileri Sempozyumu, 8-9 Haziran 1990, İstanbul Mülkiyeliler Vakfı, Yılmaz Ofset, Mayıs 1991, s.117-122.

³² Meriç; **a.g.e.**, s.25.

Günümüzde devletler, sosyal devlet – refah devleti anlayışının tabî bir sonucu olarak, her vatandaşın insan onuruna yaraşan bir şekilde yaşamını idame ettirmesini hedeflemektedir.³³

Müdahaleci devlet anlayışını savunan maliyeciler: “vergilerin mali fonksiyonları yanında, mali olmayan fonksiyonları da vardır ve olmalıdır” görüşünü savunmuşlardır.

Verginin mali olmayan fonksiyonları denildiğinde akla ilk gelen, verginin tarafsız olmadığı ve olmaması gereğidir. Yani, vergiler mali etkilerine ek olarak ekonomik ve sosyal değişkenler (*üretim, tüketim, nüfus, yatırım, tasarruf, emek arzı veya talebi, ithalat vb.*) üzerinde istenen ve istenmeyen bir takım etkiler yaratmaktadır. Günümüzde sadece mali amaçlarla konulan vergilere rastlanmamaktadır. Kısaca, vergiler iktisat, maliye ve sosyal politikaların uygulamaya aktarılmasında önemli bir mali araçtır.³⁴

Devlete gelir sağlamanın yanında, vergilerin ekonomik ve sosyal amaçlara ulaşmada araç olarak kullanılabileceği ilk defa A.Wagner tarafından ileri sürülmüştür. Wagner, gelirin ve servetin belirli ellerde ölçüsüz biçimde birikmesine imkân verilmemesi gerektiğini savunmuştur.³⁵ Vergi politikası yolu ile gelirin yeniden dağılımının etkili olabilmesi için tahsil edilecek vergilerin teknik yapıları, belli vergilerin toplam vergi hâsılatındaki payı ve belli vergilerin yansıma derecelerinin bilinmesi gerekmektedir.³⁶

Gelirin vergi politikası ile yeniden dağılımının sağlanmasında vergilerin etkileri de birbirinden farklılıklar taşımakla birlikte, bunların yatırım ve tüketim harcamaları üzerindeki etkileri genelde ya bu harcamaları finanse eden kaynakları, özellikle geliri daraltarak ya da tüketimle tasarruf, yatırım yapmakla yapmamak arasındaki tercih oranlarını değiştirerek meydana gelir. Birincisi, vergilerin gelir etkisinin, ikincisi ise ikame etkisinin bir sonucudur. Öte yandan vergiler, mal ve faktör arz ve taleplerini etkileyerek tüketim mallarının fiyatlarını ve yatırımların maliyetlerini de değiştirirler.³⁷

Vergilerin gelir dağılımını düzeltici fonksiyonu, gelir, tüketim veya servet bakımından ödeme gücü yüksek olanlardan daha fazla vergi alınması ve devlet tarafından elde edilen bu fonların düşük gelir gruplarına dahil kimselerin refahını artırıcı alanlarda kullanılması suretiyle gerçekleşebilmektedir. Ancak vergilerin gelir dağılımı üzerinde meydana getirmesi beklenen bu olumlu etkiyi, vergi kaçakçılığı, yaygınlığı ölçüsünde ortadan kaldırmaktadır.³⁸

Bir ekonomide sağlıklı ve adil vergi toplamanın önemi büyük ölçüde vergi denetiminin etkinliğine bağlıdır. Bu nedenle vergi denetimi ile ilgili verimlilik ve etkinlik analizlerinin yapılması vergi kaçaklarının önüne geçilmesi yanında, mükelleflerin eğitilmesi, vergi bilincinin yerleştirilmesi, vergide adalet ve eşitlik ilkelerinin gerçekleştirilmesi ve sosyoekonomik amaçlara ulaşılması bakımından oldukça önemlidir.³⁹

³³ Meriç; **a.g.e.**, s.22.

³⁴ Metin Erdem-Doğan Şenyüz-İsmail Tatlıoğlu, **Kamu Maliyesi**, Ekin Kitabevi, Bursa 2006, s.185,186.

³⁵ Sabri Tekir, **Vergi Teorisi**, Akıselim Ofset, İzmir 1990, s. 26.

³⁶ Aytaç Eker-Asuman Altay-Mustafa Sakal, **Maliye Politikası (Teori, İlkeler ve Yöntemler)**, Kanyılmaz Matbaacılık, İzmir 2004, s.262

³⁷ Korkut Boratav, **Kamu Maliyesi ve Gelir Dağılımı**, Sevinç Matbaası, Ankara 1965, s.156.

³⁸ Mehmet Akbay; “**Vergi İncelemeleri ve Vergi Denetimi**”, 1990 Yılına Girerken Türkiye’de Denetimin Etkinlik ve Verimliliği Sempozyumu, APKK Yayın No: 1990/308, Ankara 1990, s.213.

³⁹ Ayşe Ediz; “İller Bazında Vergi Denetimi Etkiğinin Veri Zarflama Analizi İle Hesaplanması”, **Mali Pusula**, Sayı: 30, Haziran 2007, s.65.

Vergi yükünün vergi kaçırma imkânı bulunmayan sabit veya düşük gelir grupları üzerinde ağırlıklı olması halinde, vergi kaçırmanın sonuçları, bu gruplar için gelir dağılımında var olan olumsuz durumu daha da artıracaktır. Bu yüzden yükümlülerin vergi kaçırılmalarını önlemeye yönelik denetimi, etkin bir biçimde uygulandığı takdirde bu yönüyle sosyal adaleti de sağlayıcı nitelik taşıyabilecektir.

Öte yandan konuya vergi kayıp ve kaçaklarının sosyal yönünü tahlil etmek suretiyle baktığımızda, vergi yükümlülerinin ülkedeki vergi adaleti ve taraflar arasındaki eşitlik ile kanun ve kurumlara olan inanç ve bağlılık hususundaki olumsuz tutumlarının etkili olduğu göze çarpmaktadır. Vergi ahlakı ve bilincinin yeterince yerleşmediği ve çıkar gruplarının siyasal iktidarı karar verme sürecinde rahatlıkla etkileyebildiği bir ortamda, vergi kayıp ve kaçaklarının büyümesine imkân tanımaktadır. Bu durum ise sosyal adaletin teminini güçleştirmekte ve vergi denetim ihtiyacını şiddetle ön plana çıkarmaktadır.

1.1.2.4.Hukuki Amaç

Anayasamızın 73. maddesi şu şekildedir: “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.

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

Yine Anayasa'nın 2. maddesine göre: “Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, millî dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, lâik ve sosyal bir hukuk Devletidir.”

Vergilendirme fonksiyonlarının dışında, vergi denetiminin beklenen bir diğer etkisi hukuki niteliktedir. Öncelikle devlet yükümlülük haline getirdiği vergi kanunlarının uygulanmasını sağlamak zorundadır. Bu devletin saygınlığını ve gücünü gösterir. Diğer taraftan hukuk devleti olmanın bir sonucu, kanunların vatandaşlar üzerinde eşit şekilde uygulanmasını sağlamaktır.⁴⁰

Vergi kanunlarına herkesin uymasını sağlamanın bir yolu bunu denetim ile desteklemekten geçmektedir.⁴¹

Ülkelerin büyük çoğunluğunun Anayasalarında “Vergi Ödevi” özel bir yer işgal etmektedir. Nitekim, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 73. maddesinde, herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü olduğu, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulacağı, değiştirileceği veya kaldırılacağı ifade edilmiştir.

Anayasada belirtildiği gibi vergi kanunla salınacağına ve vergi denetimi de vergi yasalarının uygulanmasına yönelik bir işlev olduğuna göre, denetimin hukuki bir nitelik taşıdığı açıktır.

⁴⁰ Meriç; a.g.e., s.22,25.

⁴¹ HUK, a.g.e., s.94. İyibil, Arıca, a.g.e., s.4.

Bu özelliği nedeniyle, vergi denetiminde uyulması gereken kurallarla vergi denetim elemanlarının yetkileri ve mükelleflerin hak ve ödevleri 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda ayrıntılı bir şekilde hüküm altına alınmıştır.⁴²

Yürürlüğe giren bir verginin gereği gibi uygulanması devletin gücünü saygınlığını temsil eder. Başka bir neden olmasa dahi Vergi Kanunu'nun hiçbir kuşkuyla yer bırakmayacak şekilde uygulanması için denetim gereklidir.

Vergi inceleme çalışmalarında genel hedef; Anayasamızın 73. Maddesinde yer alan *“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür.”* ilkesinin ve vergi adaletinin gerçekleştirilmesi, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması, tespit edilmesi ve sağlanması olacaktır. Vergi incelemesinden amaç, ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır (Vergi Usul Kanunu md. 134). Bu hüküm uyarınca vergi incelemesi yapmaya yetkili kişilerin öncelikli sorumlulukları, ödenmesi gereken vergi tutarını saptamaktır. Bu bağlamda, inceleme sonucu mükellefe ilave bir vergi tarhiyatı yapılabileceği gibi, tersine mükellefe iadesi gereken vergi de saptanabilir.⁴³

Vergi denetimleri, vergi adaletinin anayasal normlara uygunluğunu sağlamak bakımından önemli bir etken durumundadır. Özellikle, vergi kaçırma suretiyle kendi için haksız bir istisnai uygulamaya yol açan mükelleflerin, bu davranışlarının önlenmesi zorunludur. Aksi takdirde, bazı kişilerin kanunlara aykırı olarak gelir ve mallarından vergi vermemesi ya da kendileriyle aynı durumda olan mükelleflere oranla daha az miktarda vergi vermesi gibi bir durum ortaya çıkabilecektir. Bilerek yol açılan vergide adaleti bozucu bu uygulamalar yanında, kuşkusuz vergileme hatalarının da bu olumsuzlukları artırıcı etkileri bulunmaktadır. Mükelleflerce gerek bilerek ve gerekse bilmeyerek yol açılan söz konusu bozucu etkilerin önlenmesi ve giderilmesi bakımından vergi denetimleri önemli bir görev gerçekleştirmekte, bildirimlerin olması gerekene uygunluğunun sağlanmasına imkân vermektedir.⁴⁴

Vergi denetimleri, vergilendirmede ve dikey adaletin sağlanması bakımından da büyük önem taşımaktadır. Vergi kaçakçılığı yollarına yönelerek kendilerine hukuk dışı avantajlar sağlayan vergi mükelleflerinin bu davranışları önlenemediği takdirde vergi adaletinden söz edilemez. Vergilemede yatay adalet, eşit durumdaki mükelleflerin eşit, dikey adalet ise vergi ödeme gücü fazla olan mükelleflerin daha fazla vergi ödemesini gerektirdiğinden, bilerek veya bilmeyerek vergi kayıp ve kaçığına yol açan mükellefler hiç vergi vermemek veya kendileri ile eşit durumda olanlara nazaran daha az vergi vermek suretiyle, vergi adaletinin gerçekleşmesi için öngörülen hedefleri bütünüyle alt üst edebilirler. Bu bozucu etkilerin önlenmesi ve giderilmesi de vergi denetimleri ile sağlanmaktadır.⁴⁵

Bunun yanı sıra vergi denetimi, vergilemeye ilişkin işlemleri uygulayan dairelerin veya yönetim birimlerinin etkin, düzenli ve adaletli bir şekilde çalışmaya sevk edilmelerini sağlamakta, personelin özlük haklarına ilişkin çarpıklıkların belirlenip gerekli önlemlerin

⁴² Hasan Basri Aktan; **İşletmelerde Mali Denetim**, www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_result.asp?file_name=/mevzuat/dergi/makaleler/199401178.htm

⁴³ Altar Ömer Arpacı; **Vergi Denetimi, Vergi İncelemesini De İçeren Geniş Kapsamlı Bir Tanımdır**, e-yaklaşım, Ağustos 2004, sayı:13.

⁴⁴ Akdoğan; **a.g.e.**, s. 9-10.

⁴⁵ Meriç; **a.g.e.**, s. 26.

alınmasını temin edebilmektedir. Böylelikle yükümlülerin ödeme gücüne göre vergi vermeleri sağlanırken, işlerinin de adil ve yansız bir biçimde yürütülmesi sağlanmış olacaktır.⁴⁶

1.1.3. Vergi Denetiminin Fonksiyonları

Vergi denetiminin; arayıcı, önleyici ve eğitici olmak üzere üç fonksiyonu bulunmaktadır. Aşağıda kısaca bu fonksiyonlara değinilecektir.

1.1.3.1. Arayıcı Fonksiyonu

Vergi denetiminin arayıcı fonksiyonu; mükelleflerin defter, kayıt ve belgeleri üzerinde gerekli araştırmaları yaparak vergi kanunları yönünden eleştirel hususları ortaya çıkarmasıyla hayat bulmaktadır. Zaten vergi denetiminden beklenen asıl işlev de budur.

Vergi denetiminin arayıcı ve bulucu, diğer bir ifade ile “dedektif” işlevi, yükümlülerin işlemleri ile bu işlemlerle ilgili olarak defter ve belgelerde yapılan hata ve hilelerin araştırılmasını, ortaya çıkarılmasını ve düzeltilmesini hedef almaktadır.⁴⁷

Vergi yönetimi, vergi denetimleri aracılığıyla yükümlülerin beyanlarını gerektiği şekilde kontrol edemiyor ve vergi yasalarının ihmal ve kasten hareketlerle ihlalini araştırıp bularak ortaya koyamıyorsa, vergi denetiminin vergi hâsılatını artıran etkisi ortadan kalkacak ve bu müeyyidelerin uygulanması mümkün olmayacaktır.⁴⁸

Vergi denetiminin arayıcı ve bulucu fonksiyonu da diyebileceğimiz arayıcı fonksiyonunun en önemli enstrümanı vergi incelemeleridir. Bir vergi güvenlik önlemi olarak vergi denetimi, her şeyden önce işletmelerin defter ve belgelerindeki hata ve hileleri tespit ederek, ödenmesi gereken gerçek vergiyi araştırır.

Hata ve hileler, muhasebe hataları, muhasebe hileleri, kayıt dışı bırakılan işlemler, işlemlerin defter kayıtlarına zamanında intikal ettirilmemesi, gerçek olmayan hesaplar, belge sahtekârlığı, bilanço maskeleymesi şeklinde olmaktadır. Vergi denetiminin arayıcı fonksiyonu, yukarıda sayılan veya bunlara benzer hata ve hilelerin bulunmasını ve/veya ortaya çıkarılmasını amaçlar.

Vergi denetiminde, hata ve hilelerin bulunup ortaya çıkarılmasının yanında, ilgililerin bundan sonraki işlemlerinde benzer hata ve hilelere başvurmamaları ve dikkatli olmaları konularında da uyarılarda bulunulur ve bu fonksiyonla birlikte bir nevi “önleme fonksiyonu” niteliğine de yaklaşmış olunur.⁴⁹

Bir kısım yazarlar, vergi denetiminin, hem araştırma, hem de önleme işlevi olduğunu belirtmektedirler. Vergi denetiminin, vergi yönetimine, yükümlülerin saygı ve güvenini artırma olanağı veren; yasalara aykırı tespitler yapıldığında, gerekli cezaların verilmesi ile vergi ödeme bilincini artıran bir işlevi olduğu; esas işlevinin yükümlülerin doğru, eksiksiz beyanda bulunmalarına ve ödeme alışkanlığı kazanmalarına yönelik olduğu; bu hususun

⁴⁶ İyibil, Arıca, **a.g.e.**, s.4.

⁴⁷ Akbay; **a.g.e.**, s. 215.

⁴⁸ Meriç; **a.g.e.**, s. 27.

⁴⁹ Latipa Kulmanova, **Vergi Denetiminin Etkinliği(Türkiye Uygulaması)**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Bursa 2006, s. 9,10.

arayıcı-bulucu özelliğini anlatan araştırma işlevi ile yükümlülerin hata yapmalarını önlemeye yönelik önleme işlevi şeklinde ikiye ayrılabilceği ifade edilmiştir.

Vergi denetiminin biri doğrudan, diğeri de dolaylı olarak vergi kaçakçılığını önlemeye yönelik ve birbirini bütünleyen iki fonksiyonu olduğu; en önemlisinin araştırma faaliyeti olduğu; diğlerinin ise yükümlüleri doğru beyana alıştırmak, kaçakçılık niyetlerinden caydırmak olduğu ileri sürülmüştür.

Araştırmacı işlev, vergi denetiminin asıl işlevidir. Eğer vergi yönetimi, vergi denetimleri aracılığıyla yükümlülerin beyanlarını gereği gibi kontrol edemiyorsa; vergi yasalarına hatayla veya kasten aykırı hareketleri araştırıp, bulup, tespit edip ortaya çıkaramıyorsa vergi incelemesinin sonuçları olan müeyyideler işletilemeyecek demektir.⁵⁰

1.1.3.2.Önleyici Fonksiyonu

Vergi denetiminin önleyici fonksiyonu; mükelleflerin defter, kayıt ve belgelerinde oluşması muhtemel hata, hile veya vergi kanunları yönünden suç teşkil edebilecek fiillerin henüz ortaya çıkmadan mükellefler tarafından düzeltilmesi ve buna göre davranılması özelliğini ifade etmektedir. Bu fonksiyon sayesinde vergi incelemesi esnasında ortaya çıkabilecek muhtemel hataların önceden düzeltilerek hem idare ve hem de mükellefler açısından zaman ve kaynak tasarrufu sağlanmış olmaktadır.

Vergileme, mükellefle işbirliği esasına dayandığından vergi denetiminin eğitici, öğretici, yapıcı ve önleyici işlevi, araştırmacı, bulucu ve cezalandırıcı işlevinin önüne geçmektedir. Bu suretle vergi denetimlerine önleyici bir işlev kazandırmak için, vergi mükelleflerinde devamlı olarak denetim altında buldukları duygusu meydana getirilmektedir.⁵¹

Vergi denetiminin vergi kaçagını önleyici ve caydırıcı etkisi, vergi denetim elemanlarının davranış tarzı ve görev anlayışlarına göre de değişebilmektedir. Sadece hazine yararı gözetilen ve matrah farkı arayan denetim elemanı yerine, mükellefle görüş alışverişinde bulunan, uyaran, aydınlatan ve doğru yöne yönlendirmeye çalışan denetim elemanının, mükellefleri vergi ile ilgili ilişki ve işlemlerinde daha olumlu etkileyeceği açıktır.⁵²

Vergi inceleme raporları üzerine yapılan vergi tarhiyatlarının ve kesilen cezaların yargı yerlerinde terkin edilmesi halinde de, vergi denetiminin önleyici işlevi azalmaktadır.⁵³

Önleme fonksiyonunun içerdiği etkilerin yaratılabilmesi için öncelikle vergi mükelleflerinin belirli zamanlarda fiilen denetlenmesi gerekir. Böyle bir denetim, ileride yapılacak vergi incelemeleri sırasında da denetim elemanına önemli ipuçları verir. Vergi mükellefleri ile münasebetleri sırasında, denetimin önleyici etki yapması açısından, denetim elemanının davranışlarının büyük rolü vardır. Denetim elemanı her şeyden önce vergi mükellefine çıkaracağı matrah farkından ziyade, mükelleflerin vergilendirmeye yönelik sorunlarına cevap vermek, onları aydınlatmak, bilgilendirmek ve uyarmak suretiyle denetimin önleyici etki yaratmasına katkıda bulunmalıdır. Bu şekildeki bir yaklaşım, mükelleflerin daha

⁵⁰ Şeker, a.g.e., s. 37,38.

⁵¹ Akyol; a.g.e, s.22.

⁵² Meriç; a.g.e., s. 27,28.

⁵³ Tahsin Yağmurlu; Vergi Yönetimi ve Yargı İlişkileri Paneli, MGB Gelirler Genel Müdürlüğü Yayını, Ankara 25 Mart 1991, s. 101.

sonraki dönemlerde, işlemlerinde daha dikkatli olmalarına ve gerçeğe daha yakın bildirimde bulunmalarına da imkân sağlayacaktır.⁵⁴

1.1.3.3.Eğitici Fonksiyonu

Günümüzde vergi denetiminin önleyici fonksiyonuyla birlikte eğitici fonksiyonu da ön plana çıkmıştır. Vergi denetimleri sonucunda bir yandan mükellefler tarafından ödenmesi gereken vergilerin yasalara uygunluğu araştırılırken, diğer yandan mükelleflere bu konuda eğitim de verilmiş olmaktadır. Denetimler sonucunda, eğer hatalı veya yanlış bir uygulama varsa bunun doğru olanı mükellefe öğretilerek, denetlenen mükellefin yanı sıra diğer mükelleflere de örnek teşkil etmesinin etkisiyle geniş bir kitle üzerinde eğitici bir fonksiyon yerine getirilmiş olmaktadır.

Yükümlüyü eğitmek vergi denetiminin uygulanması ve etkinliğinin sağlanması yönünden önemli bir fonksiyondur. Yükümlülerin vergi konusunda karşılaştıkları sorunlar ve devlete karşı yükümlülükleri konusunda bilgilendirilmeleri⁵⁵ ve denetim süresinde uyarılarak, bilgi verilerek, eleştirilerek; yükümlülerin, araştırma ve önleme fonksiyonlarının kapsamında eğitim fonksiyonu da gerçekleşmektedir.

Vergi denetim elemanı sadece vergi ziyasını ortaya çıkaran ve mükellefi cezalandıran bir kişi değil, aynı zamanda danışma, panel ve konferanslar yoluyla vergi konusunda aydınlatma ve bilinçlendirme hizmetleri veren bir kişi olmalıdır. Bu konu denetim elemanının eğitim sorunu olup, eğitimin de denetim elemanının mesleğe intisabından başlayarak tüm meslek yaşamınca süreklilik göstermesi gerekmektedir. Bu olgu, bir yandan vergi denetiminin amacı olan vergi geliri artışını sağlarken, diğer yandan da maliye idaresiyle mükellefler arasında verimli bir diyalog kurulmasına katkıda bulunacaktır.⁵⁶

Denetçiler mesleki sorumluluklarını yerine getirebilmek için ihtiyaç duydukları becerileri sürekli geliştirmek ve güncelleştirmek zorundadırlar.

Örneğin; gelirler kontrolörlerinin dışa dönük eğitim çalışmaları üniversitelerde, maliye okullarında, maliye kurslarında, Bakanlık birimlerinde ve Gelir İdaresi teşkilatında; öğrencilerin, kursiyerlerin ve personelin eğitilmesi, yetiştirilmesi ve mesleğe yönlendirilmesi için eğitim ve seminerler şeklinde yapılmaktadır. Bu tür eğitimlerde hedefler, eğitimi organize eden birimlerce belirlenmektedir. Gelirler kontrolörlerinin içe dönük eğitim çalışmaları ise kontrolörlerin ve stajyer kontrolörlerin eğitimi ve mesleğe yönlendirilmesi şeklinde gerçekleştirilmektedir. Genel olarak eğitim çalışmalarının hedefi; teftiş, soruşturma, vergi incelemesi, araştırma ve diğer görevleri yapma sorumluluğunu yüklenmiş gelirler kontrolörleri ile bu görevleri yüklenecek stajyer gelirler kontrolörlerinin görevlerini yaparken karşılaşacakları güçlükleri ortadan kaldırmak ve çalışmalarını daha verimli hale getirmek için gerekli bilgi, beceri ve davranışlarla donatılmalarıdır.⁵⁷

1.1.4. Vergi Denetiminin Özellikleri

Vergi denetiminin sağladığı faydaların yanı sıra belirli birtakım özellikleri de mevcuttur. Aşağıda bu özelliklere başlıklar halinde değinilecektir.

⁵⁴ Kulmanova; **a.g.e.**, s. 10.

⁵⁵ Akdoğan; **a.g.e.**, s.10.

⁵⁶ Aktan; **a.g.m.**, s.8.

⁵⁷ Arpacı; Vergi Denetimi ve Gelir İdaresinin..., **a.g.m.**, s.8.

1.1.4.1.Tarafsızlık

Vergi denetimi her şeyden önce tarafsızdır. Hiçbir sosyal veya siyasi etkiye maruz bırakılmadan yapılması gerekmektedir. Vergi inceleme elemanının gözünde bütün mükellefler aynı titizlik ve özenle denetlenmeli kanunlar çerçevesinde yapılması gerekenler bütün mükelleflere aynı ölçülerde uygulanmalıdır.

Bir başka deyişle inceleme elemanları denetim yetkilerini devlet adına kullanmakla birlikte vergi denetiminin amacı yalnızca hazineye gelir sağlamak olmamalıdır.

Nitekim vergi yasalarımızda bu yönde düzenlemeler mevcut olup denetim sonucunda fazladan tarh ve tahsil edildiği anlaşılan verginin mükelleflere iadesi ve terkinin söz konusu olabilmektedir.⁵⁸ Bu anlamda denetim elemanlarını denetim faaliyetlerini yürütürken gerçek hazine yararından ziyade tarafsız davranmaları ve vergiyi doğuran olayın gerçek durumunu ortaya çıkarmaları gerekmektedir. Bu sonuç idarenin lehine olabileceği gibi mükellefin lehine de olabilecektir. Bunun derecesini belirleyen faktör ise vergi denetiminin tarafsızlığıdır.⁵⁹ Zira Vergi Usul Kanunu'nun 134. maddesinde; "*Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır.*" denilmek suretiyle vergi incelemesinin tarafsızlık özelliğine vurgu yapılmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 116. Maddesi şu şekildedir: "*Vergi hatası, vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır.*"

Yine Vergi Usul Kanunu'nun **Vergilendirme hataları** başlıklı maddesi şu şekildedir: "*Vergilendirme hataları şunlardır: 1. Mükellefin şahsında hata, 2. Mükellefiyette hata, 3. Mevzuda hata, 4. Vergilendirme veya muafiyet döneminde hata.*"

Vergi Usul Kanunu'nun **Hataların meydana çıkarılması** başlıklı maddesinde ise: "*Vergi hataları şu yollarla meydana çıkarılabilir:*

1. *İlgili memurun hatayı bulması veya görmesi ile*
2. *Üst memurların yaptıkları incelemeler neticesinde hatanın görülmesi ile*
3. *Hatanın teftiş sırasında meydana çıkarılması ile*
4. *Hatanın vergi incelemesi sırasında meydana çıkarılması ile*
5. *Mükellefin müracaatı ile.*" denilmektedir.

1.1.4.2.Yaptırımcı Nitelik

Vergi denetimi yaptırımcı bir niteliğe sahiptir. Denetimlerin sonucunda denetim elemanlarının yazdıkları raporlara dayanılarak mükelleflere birtakım yaptırımlar uygulanır.

Bu yaptırımcı nitelik vergi denetiminin en önemli özelliklerinden birisini oluşturmaktadır. Bu özellik aynı zamanda vergi denetiminin hukuki yönünü de ortaya koymaktadır.

⁵⁸ Aktan; **a.g.m.**

⁵⁹ Tekin-Çelikkaya, **a.g.e.**, s.76.

Nitekim, yapılan incelemeler sonucu ziyaa uğratıldığı sonucuna varılan vergi aslının, durumuna göre ceza uygulanmak suretiyle tahsili mümkündür.⁶⁰

Bu cezalar:

- Ziyaa uğratılan verginin ½ katı tutarında vergi ziyayı ve ziyaa uğratılan verginin 1 katı tutarında vergi ziyayı, (Md. 344)
- Ziyaa uğratılan verginin üç katı tutarında kaçakçılık, (Md. 344,359)
- Vuk'da belirtilen tutarlarda usulsüzlük, (Md. 352)
- V.U.K.'da belirtilen tutarlarda özel usulsüzlük, (Md. 353)
- Hapis(Md. 359)
- Diğerleri'dir.

Vergi denetiminin bu niteliğinden dolayı düzenlenen raporlar, vergi dairelerince hiçbir kayıt ve şarta tabi olmaksızın işleme konulmaktadır. Bu andan itibaren mükellefler ancak;

- Ödeme (VUK Md. 368, 6183 S.K.Md.37),
- Uzlaşma(Ek madde 9),
- Dava Açma (Md. 377),

gibi yollardan birini kullanmak suretiyle, vergi ve cezayı ortadan kaldırılabilmektedirler.⁶¹

1.1.4.3.Hesap Denetimi

Vergi denetimi esasen bir hesap denetimidir. Hesapların muhasebe ilkeleri ve genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygunluğu ve aynı zamanda Türk Vergi Kanunlarına da uygunluğu açısından denetimi, vergi denetiminin ana konusunu oluşturmaktadır.

İşletmelerin mali tablolarının ülkenin hukuki ve mali mevzuatı da dikkate alınarak genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre hazırlanıp hazırlanmadığının saptanmasına yönelik inceleme ve rapora bağlama işlemine hesap denetimi denir.⁶² Vergi Denetiminin en çok tartışılan yönü bir hesap denetimi olup olmadığıdır.⁶³

Vergi denetimi, esas olarak dış denetim niteliğinde bir hesap denetimidir.

Bilindiği gibi muhasebe denetimi veya hesap denetimi, "İşletmelerin mali tablolarının bağımsız denetimidir" şeklinde tanımlanmaktadır.

Diğer bir anlatımla, hesap denetimi; işletmelerin mali tablolarının ülkenin hukuki ve mali mevzuatı da dikkate alınarak genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre düzenlenmiş bulunan muhasebe kayıtlarının gerçekçi bir yaklaşımla hazırlanıp hazırlanmadığının saptanmasına yönelik inceleme ve rapora bağlama işlemidir.

⁶⁰ Ahmet Mıdık; **Türk Vergi Sisteminde Vergi Denetimi Uygulamaları**, Yayınlanmamış YLT, Anadolu Ün. SBE, Eskişehir, 1995, s.19.

⁶¹ Aktan; **a.g.m.**

⁶² Metin Özşahin, İşletmelerin İç ve Dış Denetiminde Vergi Denetiminin Yeri, **Vergi Dünyası**, Sayı 57 Mayıs 1986, vcd/2003.

⁶³ Tekin-Çelikkaya, **a.g.e.**, s.77.

Bu tanımda anahtar deyim “İnceleme”dir. “İnceleme” kelimesinin üzerinde durulması, hesap denetimi ile mali tabloların hazırlanmasına yönelik muhasebe işlevleri arasındaki farkın ortaya konulması içindir.

Mali tabloların hazırlanmasında muhasebecilerin büyük ölçüde katkılarının bulunduğu bilindiğine göre, muhasebe işlevi ile muhasebe denetimi arasındaki en önemli fark, hizmetin adına yürütüldüğü kişilerin ve hizmeti yapanların farklı kişiler olmasından ibarettir.

Muhasebe işlevi işletme yönetimi nam ve hesabına, hesap denetimi ise genelde hissedarlar adına yapılır. Bu nedenle, söz konusu işlevlerin de farklı kişiler tarafından yürütülmesi gerekir.

Bu açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, hesap denetimi, mali tabloların hazırlanmasına müdahale etmeyen, sadece onlar üzerinde düşünce belirleyen bir incelemedir.

Ancak, hesap denetimi müşteri ilişkilerinden pek azı salt denetim hizmetidir. Çoğunluğu muhasebe ve sekreterlik hizmeti ile vergi çalışmalarını içerir. Kaldı ki, hesap denetiminde, istatistiklerden, dış karinelere ve ilişkide bulunan firmaların hesap özetlerinden (Mutabakatlarından) yararlanılıyor olması işlemlerin sağlığı konusunda bir takım emareleri ortaya koysa bile, olayların gerçek olup olmadığı araştırılmadığından bu bulgulara dayanılarak işlemler ıslah edilememekte ve dolayısıyla hesap denetimi, kayıtların belgelerine dayanılarak bir sistem içinde işlenip işlenmediğini görmekten öteye geçememektedir. Bu nedenle, Vergi Usul Kanunu’nun tüzel kişilerin sorumluluğunu tayin eden 333. Maddesinde, ceza mahkemelerinde yargılanacak suçlar dolayısıyla yapılacak takibatta ve hükmedilecek cezalarda, olaylardan gerçek bilgi sahibi olması gereken kanuni temsilciler muhatap tutulmaktadır.⁶⁴ Vergi Usul Kanunu’nun **Tüzel kişilerin sorumluluğu** başlıklı ilgili maddesi şu şekildedir: “*Tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde Vergi Kanununa aykırı hareketlerden tevelliüt edecek vergi cezaları tüzel kişiler adına kesilir.*

Tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin vergi sorumluluğu hakkında bu kanunun 10’uncu maddesi hükmü vergi cezaları hakkında da uygulanır.

Bu Kanunun 359 uncu maddesinde yazılı fiillerin işlenmesi halinde bu fiiller için 359 ve 360 ıncı maddelerde öngörülen cezalar bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolunur.”

Vergi denetimi ise, “ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır.” (VUK Md. 134) Bu tanımdan da anlaşılacağı gibi, vergi denetimi, olandan ziyade olması gerekenin saptanmasına yönelik bir incelemedir. Nitekim, Vergi Usul Kanunu’nun 30. Maddesinde, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde, inceleme elemanına vergi matrahını tayin yetkisi verilmiştir ki, olması gerekenin yasal bir ifadesidir.

Bu nedenle, işletmenin dönem karını etkileyen tüm işlemlerin incelenmesi gerekmektedir. Bu incelemede ise, hesap denetiminde olduğu gibi, belgeler ve bunlara dayanılarak yapılan muhasebe kayıtları bir veri olarak kabul edilmemekte, bu kayıtların dayanağını teşkil eden olayların gerçek olup olmadıkları da araştırılmaktadır. Doğaldır ki, yürütülen vergi denetiminde, yaşanan ekonomik şartlar, işletmecilik prensipleri, muhasebe ilkeleri ile ülkenin hukuki ve mali mevzuatına uygunluk aranmaktadır.⁶⁵ Zira

⁶⁴ Aktan; a.g.m., s.5.

⁶⁵ Aktan; a.g.m., s.5.

vergilendirmede, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esas olup, iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun varlığı vergilendirmeye engel teşkil etmektedir (VUK Md.3). Bu konuyla ilgili olarak Vergi Usul Kanunu'nun **Vergi Kanunlarının uygulanması ve ispat** başlıklı 3. Maddesinin B bendi şu şekildedir: "*İspat: Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.*

Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgili tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz.

İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir."

Ayrıca yine Vergi Usul Kanunu'nun **Vergi Alacağıın Tayini** başlıklı dördüncü bölümünün **Vergiyi doğuran olay** başlıklı 19. Maddesinde: "*Vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar.*"

"Vergi alacağı mükellef bakımından vergi borcunu teşkil eder" denilmektedir.

Ayrıca belirtmek gerekir ki, vergi denetimi, sadece ticari karın, mali kara dönüşümünü sağlayan sınırlı bir mali hukuk revizyonu değil, özel hukukun tüm hükümleri ile kamu hukukunun parasal hükümlerinin uygulandığı bir hukuki denetimdir.

Açıktır ki, bu unsurlarıyla vergi denetimi, hesap denetimini de içeren daha kapsamlı bir niteliğe sahiptir. Ancak, vergi inceleme raporlarının sadece tarhiyata ilişkin eleştirileri içermesi nedeniyle vergi denetiminin hesap denetiminden daha dar kapsamlı bir denetim olduğu şeklinde yanlış bir kanaat mevcuttur. Oysa, vergi denetiminde, cari hesaplar da dahil olmak üzere işletmenin faaliyet sonucunu etkileyen tüm hesaplar incelendiği halde, sadece tarhiyata konu olacak işlemler rapor edilmekte, diğer hususlar ise istenildiğinde rapora bağlanmaktadır.

Nitelikleri belirtilmek suretiyle yapılan tanımlar göstermektedir ki gerek muhasebecinin, gerekse hesap denetmeni ve vergi denetim elemanının yaptıkları çalışmaların hedefi ve uyguladıkları teknikler büyük farklılıklar arz etmektedir. Aralarındaki birinci fark, muhasebeci ve hesap denetmeninin belgeleri bir veri olarak kabul etmesi, vergi denetim elemanının ise, bu belgelerin dayanağını teşkil eden olayların gerçeği yansıtır yansıtmadıklarını araştırmasıdır. İkinci fark ise, vergi denetim elemanının yaptığı denetim hizmetinin hukuki bir denetim karakteri taşıması ve dolayısıyla yaptırımcı bir niteliğe sahip olmasıdır. Oysa muhasebeci ve hesap denetmenlerinin faaliyeti çok sınırlı bir hukuki denetim niteliği taşımakta ve genelde tavsiye edici bir mahiyet arz etmektedir.⁶⁶

Bir diğer ifadeyle yapılan bir hesap denetimi vergi incelemesi olmamakla birlikte etkin bir vergi denetimi uygulandığı bakımından bir hesap denetimi özelliği göstermektedir.⁶⁷

⁶⁶ Aktan; **a.g.m.**, s.6.

⁶⁷ Tekin-Çelikkaya, **a.g.e.**, s.78.

1.1.4.4.Hukuki Olma Özelliği

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlölüklerin nasıl konulacağı, değiştirileceği, kaldırılacağı, hangi ölçölere göre alınacağı ve uygulanacağı, başta anayasa olmak üzere bir dizi kanunla düzenlenmiştir. Dolayısıyla kanuni bir yetkiye dayanılarak ve yine kanunlarla belli edilen usul ve esaslar çerçevesinde yürütölen, mali ve cezai sonuçlar doğuran vergi denetimlerinin birinci özelliğinin hukukiliği olduğu açıktır.

1.1.4.5.Dış Denetim Olma Özelliği

İşletme hesaplarının aynı işletmeye mensup elemanlar tarafından vergi yönünden incelenmesi vergi incelemesi sayılmaz. Bağımsız denetim elemanları(serbest muhasebeciler, serbest muhasebeci ve mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler) tarafından 3568 sayılı Kanuna istinaden yapılacak incelemeler ise vergi incelemelerinin özel bir türünü oluşturacaktır. Vergi denetim elemanları tarafından yapılan vergi denetimleri bu elemanların kamuya mensup olmaları nedeniyle bağımsız olmamakla beraber, incelemeye tabi tutulanlar bakımından bir dış denetimdir.⁶⁸

1.2.VERGİ DENETİMİNİN TÜRLERİ

Vergi denetimleri çeşitli açılardan ayırmalara tabi tutulmaktadır. Söz konusu ayırmaları aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür.⁶⁹

1.2.1. İçerik ve Nedenlerine Göre Denetim Türleri

İçerik ve nedenlerine göre denetim, olağan ve olağanüstü denetim olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

1.2.1.1.Olağan Denetim

Belli bir plan ve program dahilinde yapılan denetimlerdir. Bu tür denetimlerde denetim gruplarının yıllık plan ve programlarında yapılması öngörölen denetimler gerçekleştirilir.⁷⁰

1.2.1.2.Olağanüstü Denetim

Olağanüstü denetim, belli bir plan ve program dahilinde olmayıp genellikle ihbar vs. gibi durumlar söz konusu olduğu zaman yapılan denetimdir.

Olağanüstü denetim belirli bir nedenle yapılan denetimdir. Bu tür denetimler, genellikle vergi denetimi yapılmasını gerekli kılan bir durumun ortaya çıkması nedeniyle gerçekleştirilir.

⁶⁸ Meriç; **a.g.e.**, s. 32-34.

⁶⁹ Şeker, **a.g.e.**, s. 17.

⁷⁰ Meriç; **a.g.e.**, s. 28.

1.2.2. Yükümlüleri Sınıflandırarak Yapılan Denetimler

Belli ölçülere göre, belli sayıda büyüklük sırasına göre gruplandırarak yapılan denetimlerdir. Beyan olunan matrah, aktif toplamı, çalıştırılan işçi sayısı vb. ölçüler kullanılarak tespit edilen büyüklükler esas alınmaktadır.⁷¹

1.2.3. Verginin Türüne Göre Denetim

Verginin türüne göre denetim genel ve özel denetim olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

1.2.3.1.Genel Vergi Denetimi

Olağan denetimle aynıdır.⁷² İşletmenin bir hesap dönemindeki tüm hesap ve işlemlerinin denetlendiği özel bir konu için yapılmayan denetim türüdür.

1.2.3.2.Özel Denetim

Belirli bir vergilendirme dönemiyle alakalı olarak belirli bir konunun veya olayın araştırıldığı denetim türü olarak karşımıza çıkmaktadır.

Örneğin, sadece amortisman hesap ve işlemlerine ya da istisna tutulan kazançla yönelik denetimler bu kapsamdadır.

1.2.4. Denetlenen ve Denetleyen İlişkileri Bakımından

Denetlenen ve denetleyen ilişkileri bakımından denetim türleri iç ve dış denetim olarak ikiye ayrılmaktadır.⁷³

1.2.4.1.İç Denetim

İç denetim denilince akla ilk gelen şey, kurumların kendi kendilerini denetlemesidir.

İç denetim bir işletmenin mali ve mali nitelikte olmayan faaliyetlerinin gözden geçirilerek değerlendirildiği bir denetim türüdür. Amacı işletme varlıklarının her türlü zarara karşı korunup korunmadığını, faaliyetlerin saptanmış politikalara uyum içinde yürütülüp yürütülmediğini araştırmaktır.⁷⁴

2000’li yıllara kadar genel kabul gören tanıma göre iç denetim, örgüte hizmet etmek üzere onun faaliyetlerini incelemek ve değerlendirmek için örgütün içinde oluşturulmuş bağımsız bir değerlendirme fonksiyonudur.⁷⁵

Vergi yönetimi bünyesinde yer alan yönetsel denetim de diyebileceğimiz iç denetim, gelir tahsil eden kurumların kendi içlerinde yaptıkları denetimdir. Gelir toplama işlevini temelde Maliye Bakanlığı’nın bu işle görevli personeli gerçekleştirir, diğer kurumlar da

⁷¹ Meriç; **a.g.e.**, s. 28.

⁷² Şeker, **a.g.e.**, s. 17.

⁷³ Meriç; **a.g.e.**, s. 29.

⁷⁴ Ersin Güredin, **Denetim**, 6. Baskı, Beta, İstanbul, Ekim, 1994, s.15.

⁷⁵ Münevver Yılcı, **İç Denetim, Türkiye’nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma**, Osmangazi Üniversitesi Yayın No, 86, Eskişehir 2003, s.9.

Maliye Bakanlığı adına gelir toplar ve bu gelirleri Bakanlığa devreder. Bakanlığın gelir toplayan birimlerinde, astların hiyerarşik üstleri tarafından tarh, tahakkuk, tahsil işlemlerinin yasalara uygunluğunun hiyerarşik denetimi yapılmaktadır.

Ayrıca, denetim birimleri de uygulama sırasında ya da uygulamadan sonra işlemlerin yasalara uygunluğunu, görevlinin yanlışlarını belirlemek, düzeltmek ve sorumluyu bulmak amacıyla yönetsel denetim yaparlar.⁷⁶

İç denetim, işletmeye bağlı ve işletmenin ücretli personeli (iç denetçiler) tarafından yapılan denetimdir. İç denetçiler, esas itibarıyla muhasebe sisteminin düzenli ve standartlara uygun olarak çalışıp çalışmadığını araştırırlar.

İç denetçiler, işletme yöneticilerine karşı sorumlu olduklarından objektif olmayabilirler. Bu olgu, özellikle işletme hissedarları ve işletmeye borç verenler açısından dış denetimin önemini artırmıştır.

İç Denetçiler Enstitüsü tarafından yapılmış tanıma göre, iç denetim, kurumun faaliyetlerine değer katmak ve bunları geliştirmek amacıyla tasarlanmış bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir.⁷⁷

Söz konusu tanım artık iç denetimden, geriden gelip bir şeyler olduktan sonra tespitte bulunmasını değil, öne geçip öngörülerde bulunması, sadece riskleri değil bunun yanında fırsatları da ortaya koymasını beklemektedir. Bir başka deyişle iç denetimin bir inceleme ve değerlendirmeden çok, değer katma ve geliştirme işlevi ön plana çıkmıştır.⁷⁸

Kamu kesiminin iç denetimi ile işletmelerin iç denetimi arasındaki en önemli fark fiziksel sınırlama alanıdır. Devletin iç denetiminde gerektiğinde diğer devlet organlarına ve özel kesime yönelim ve yansıma olanaklı iken işletmelerin iç denetiminde ise böyle bir şey söz konusu değildir. Bir başka deyişle kamu otoritesinin iç denetimi gerektiğinde her gerçek ve tüzel kişiyi kapsamına alabilmekte, özel kesimin iç denetimi ise sadece kendi örgütsel yapısı içinde kalmaktadır. Bu da kamu erkinin doğal bir sonucudur.⁷⁹

Bütün bu açıklamalar doğrultusunda vergilendirme alanında iç denetimin amacı, gelir idaresi birimlerinin mevzuata uyup uymadığının, doğru, adil, süratli, düzenli, ekonomik ve etkin çalışıp çalışmadığının saptanmasıdır.

Bu sayede, iç güvenliğin sağlanması, yasaların eşit uygulanması, yanlış ve eksiklerin düzeltilmesi, düzgün personel yetiştirilmesi imkânı sağlanmış olur.⁸⁰

1.2.4.2.Dış Denetim

Dış denetim; işletmelerin hesaplarının kendi istekleri veya kamu otoritesinin isteği doğrultusunda dışarıdan sağlanan bir denetçi tarafından denetlenmesi faaliyetine verilen addır.

⁷⁶ Figen Altuğ, **Mali Denetim**, Uludağ Üniversitesi Basımevi, Bursa, 1995, s.1-2.

⁷⁷ H. Serdar Özdemir, Türleri ve Fonksiyonları Bakımından “Denetim” Kavramı, **Vergi Raporu**, Şubat-Mart, 2000, s.52-53.

⁷⁸ Tekin-Çelikkaya, **a.g.e.**, s.46.

⁷⁹ Ahmet Erol, **Finansal Kurumların Denetimi ve Vergilendirilmesi**, Yaklaşım Yayınları, Temmuz 2000, s.28.

⁸⁰ Erdal Kenger, **Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu**, Şubat 2001, www.google.com.tr

Dış denetimde işletmenin çalışanları veya yöneticilerinin denetim sırasında herhangi bir müdahale şansı bulunmamaktadır.

Vergi inceleme elemanlarınca yapılan vergi incelemeleri ile yeminli mali müşavirlerce gerçekleştirilen denetimler bu kapsamdadır.⁸¹

Dış denetim, yükümlülerin yasalara ne ölçüde uyduklarını görmek amacıyla yapılan bir denetim türü olarak karşımıza çıkmaktadır. Dış denetim, vergi yönetiminin başarısının temel ölçütü olup, bu denetimin etkinliği, vergi yönetiminin de gücünün ölçütü olacaktır.⁸²

Kamu denetimi, kamu kurumlarına bağlı olarak çalışan ve kamu yararına denetim yapan denetçilerce yapılır. Kamu denetçileri ilgili mevzuata ve genel politikalara göre denetim faaliyetlerinde bulunurlar.⁸³

Dolayısıyla vergi denetiminde de vergi incelemesini de kapsayan bir dış denetim söz konusu olup, dış denetimi de kendi içinde bağımsız denetim ve kamu denetimi şeklinde ikiye ayırmak mümkündür.⁸⁴

1.2.4.2.1. Bağımsız Denetim

Bağımsız denetim işletmelerin kendilerini kontrol etmek amacıyla bağımsız dış denetim firmalarına kendi istekleriyle yaptırdıkları denetim türüdür.

İktisadi kuruluşların her geçen gün çoğalması, gelişmesi ve fonksiyonlarının artması, bu kuruluşların kendi iç denetim sistemlerini de etkilemekte ve karmaşıklaştırmaktadır. Bu durum ise sistemden elde edilmesi beklenen yararları azaltmaktadır. Ayrıca iktisadi kuruluşlar, sadece kendileri ile ilgili değildirler. Çeşitli açılardan; devlete, ortaklarına, borç verenlere, müşterilere, çalışanlarına ve diğer ilgili gruplara karşı sorumludurlar. Bu yüzden de belli dönemleri ilgilendiren faaliyetleri hakkındaki bilgileri, mali tablolar aracılığı ile ilgili grupların bilgisine sunmaları gerekmektedir. Zira bu bilgiler, ilgili grupların işletme hakkında alacakları kararlara etki edecektir. Fakat mali tablolar, işletmenin kendisi tarafından hazırlandığı için, güvenilir olup olmadıkları hakkında devamlı olarak soru işaretleri ortaya çıkacaktır. Bu soru işaretlerinin giderilebilmesi için, mali tabloların, konusunda uzman ve profesyonel kişilerce incelenmesi ve sonuçların bir rapor halinde ilgililere aktarılması gerekmektedir. İşte bu profesyonel kişilere “Bağımsız Dış Denetçi”, yaptıkları işe ise; “Bağımsız Dış Denetim” denilmektedir. Bağımsız dış denetim müessesesi, doğru ve güvenilir bilgi arayışı sonucunda ortaya çıkmıştır.

Bağımsız dış denetim; iktisadi kuruluşlarca açıklanan mali tabloların, bağımsız ve tarafsız uzman kuruluşlarca, öngörülen standartlara uygun olup olmadığının ve dolayısıyla da güvenilir olup olmadığının belirlenmesi amacıyla yapılan incelemeler olarak tanımlanabilir.

⁸¹ Meriç; **a.g.e.**, s. 29.

⁸² Kemal Kılıçdaroğlu; “Gelirler İdaresinin Denetim Fonksiyonu İle Denetimde Bilgisayar ve Diğer İletişim Araçlarının Kullanımı” **1989 Yılına Girerken Türkiye’de Denetimin Etkinlik ve Verimliliği Sempozyumu**, Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Araştırma, Planlama, Koordinasyon Kurulu, Yayın No:1990/308 Ankara, Şubat 1990, s.193.

⁸³ Nejat Bozkurt, **Muhasebe Denetimi**, 3. Baskı, İstanbul, Alfa Basım Yayım, 2000, s.34.

⁸⁴ Tekin-Çelikkaya, **a.g.e.**, s.48.

Ülkemizde de bağımsız dış denetim kuruluşlarının faaliyette bulunmaları bir zorunluluk olmuş ve bununla ilgili kanuni düzenlemeler oluşturularak, bağımsız dış denetim müessesesinin yerleştirilmesine çalışılmıştır. Fakat sadece uzman ve tarafsız bir kişi olarak bağımsız denetçi ile gerçekte ortaya konan anlayış çerçevesinde oluşturulmuş yeminli mali müşavirlik mesleği arasındaki temel farklılık; yeminli mali müşavirlik mesleğinin devlet tarafından bir vergi denetçisi olarak görülmesi ve kullanılmak istenmesidir.⁸⁵

Bağımsız dış denetim kamu otoritesinin yetkilerinden bir bölümünü kontrollü olarak devretmesi suretiyle ortaya çıkmış, çalışma yöntemi, ilke ve kuralları yasalarla düzenlenmiş bir denetim şeklidir. Müşterilerine profesyonel denetim hizmeti sunan, serbest meslek sahibi olarak kendi adına veya bir denetim kurumuna/firmasına bağlı olarak faaliyet gösteren denetçi veya denetçiler tarafından gerçekleştirilir.

Bağımsız denetim talebi, işletmeden, işletme yöneticilerinden, işletme ortaklarından, işletme sahiplerinden ya da işletmeye iş yapan veya işletme ile ilgilenen kişi ya da kuruluşlardan gelebileceği gibi yasal düzenlemelerle kamu denetiminin özelleştirilmesi kapsamında bir takım kamu organlarından da kaynaklanabilir. Bu durumda denetimin şekli, kapsamı, nitelikleri, ölçüleri vb. tümüyle kamu otoritesi tarafından belirlenir.

Bağımsız denetçiler finansal denetim, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi yapabilirler. Ancak uygunluk ve faaliyet denetimi bir zorunluluk olmayıp, genelde işletmelerin talebi üzerine yapılmaktadır. Dolayısıyla bağımsız denetimde asıl amaç finansal denetimdir. Ancak buradaki finansal denetim, muhasebenin bir dalı olmayıp, muhasebe ve diğer işlemlerin sonuçlarına ve verilere dayanan bağımsız bir disiplin olarak ortaya çıkmaktadır.

Bağımsız denetimde, muhasebe verileri denetimin konusunu oluşturur ve denetim kaydedilen bilgilerin muhasebe döneminde meydana gelen mali ve ticari işlemleri gerektiği gibi yansıtmayı yansıtmadığını belirler.

Bağımsız denetimde iç denetime kıyasla, mali işlemlerin ve hesapların kurallara uygunluğuna ilişkin kanıt aranır. Bir başka deyişle bağımsız denetçilerin bakış açısı daha çok geçen yıl ne olduğuna odaklanmış iken iç denetçiler ise şu anda ne olduğuna ve gelecekte ne olacağına bakarlar. Dolayısıyla dış denetçilerin temel hedefi sonuçların değerlendirilmesi iken iç denetçiler daha önce kurulmuş ve uygulanmakta olan mali sistemleri değerlendirirler. Ayrıca iç denetçiler, kurumun üst yönetimi için çalışıp onlara rapor verirken dış denetçiler daha üst otoritelere karşı sorumludurlar.⁸⁶

1.2.4.2.2.Kamu Denetimi

Kamu denetimi; dış denetim çeşitlerinden ikincisi ve en önemlisidir. Çünkü kamu denetimi; vergi incelemesini de kapsayan geniş çaplı bir kavramdır. Devletin denetim elemanları eliyle gerçekleştirilen kamu denetiminde işletmelerin hesapları devlet tarafından incelenmektedir.

Kamu denetimleri, kamusal kuruluşlara bağlı olarak çalışan denetçilerin gerek kendi kuruluşları içinde gerekse diğer kamu kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişiler ve özel kuruluşlar

⁸⁵ Selin Ertürk; **1989 Yılından Günümüze Türkiye’de Vergi Denetiminde Yeminli Mali Müşavirlik Kurumunun Etkinliği**, Yayınlanmamış YLT, Gazi Üniversitesi SBE, Ankara, 2007, s.12,13.

⁸⁶ Tekin-Çelikkaya, **a.g.e.**, s.49,50.

nezdinde yaptıkları denetimlerdir.⁸⁷ Kamu denetimi; yasama, yargı, idari ve mali denetimleri kapsamaktadır. Kamu denetimi; gerek kamu idare ve işletmelerinin gerekse özel sektörün kamu hukuku yönünden denetimidir. Kamu denetiminin amacı; kişilerin ve kuruluşların eylem ve işlemlerinin devletin kanunlarına ve tabi oldukları mevzuata ve devletin iktisadi ve sosyal politikalarına uygunluğunun araştırılmasıdır.⁸⁸

Kamu denetimi mali ve idari denetim olmak üzere iki kategoriye ayrılır. Doğaldır ki, özel sektörde yapılan kamu denetimi idari denetimi içermemektedir.⁸⁹

Kamu denetimi kamu kurumlarına bağlı olarak çalışan ve kamu yararına denetim yapan denetçilerce yapılır. Kamu denetçileri ilgili mevzuata ve genel politikalara göre denetim faaliyetlerinde bulunurlar.⁹⁰

Kamu denetimi, görev ve yetkilerini yasalardan alan ve kamu adına, kamunun ihtiyaçlarını karşılamak üzere denetim yapan kişi ve kurumlarca gerçekleştirilen finansal tablolar, uygunluk ve performans denetimlerini ifade eden bir denetimdir.⁹¹

Bağımsız dış denetimden farklı olarak kamu denetiminin amacı, ilgili kuruluşların vergi ziyasına neden olup olmadıklarını veya tabi oldukları mevzuata aykırı uygulamalarının ve suiistimallerinin olup olmadığını araştırmak bunlara karşı işlem yapmaktır.

Bu denetimin kapsamı son derece geniş olup kapsamına tüm kamu organlarını (TBMM, Cumhurbaşkanlığı, TSK vb. kuruluş yasalarında özel denetimi gerektiren hükümler bulunan organlar dışında) ve devlet içinde yer alan tüm gerçek ve tüzel kişiler girmektedir.⁹²

Kamu denetimini, denetimin amaçlarına, kapsamına, denetimi yapan birimlere göre sınıflandırabiliriz.⁹³ Yasa hükümlerince ya da uygulamaya göre, kamu gelirleri giderleri ve mal varlığı üzerinde her türlü mali denetimle yetkili organlara; Genel Denetim Organları denmektedir.⁹⁴ Buna göre ülkemizde Devlet Denetleme Kurulu, Maliye Teftiş Kurulu ile Sayıştay genel denetim organlarıdır.

Kamu gelirlerinin denetimi kapsamında işletmelerin işlem ve hesaplarının vergi yasalarına uygunluğunun ve bildirimlerinin doğruluğunun denetimini yapmaya yetkili birimler, V.U.K.'nın 135. Maddesinde şu şekilde açıklanmıştır: “Hesap uzmanları, hesap uzman yardımcıları, ilin en büyük mal memuru, vergi denetmenleri, vergi denetmen yardımcıları veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır.

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

⁸⁷ Faruk Güçlü; “Kamuda Denetim Sorunu ve Çözüm Yolları”, ASMMMO BÜLTEN, Yıl:12, Sayı: 137-138, Temmuz – Ağustos, 2002, s.13.

⁸⁸ Ertürk; **a.g.e.**, s.13.

⁸⁹ Aktan; **a.g.m.**, s.1.

Duygu Turan; **Vergi Denetiminde Bilgisayar Destekli Denetim Teknikleri Ve Bir Uygulama**, Yayınlanmamış YLT, Marmara Üniversitesi SBE, İstanbul, 2006, s.7.

⁹¹ Özdemir, **a.g.m.**, s.54-55.

⁹² Tekin-Çelikkaya, **a.g.e.**, s.50,51.

⁹³ Celal Kepekçi, “Denetim”, Siyasal Kitapevi, Ankara, Mart 1995, s.6.

⁹⁴ Kulmanova; **a.g.e.**, s. 12.

Maliye Bakanlığı denetim birimlerinin 2008 yılı denetim sonuçları aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.

Tablo 1 - 2008 Yılı Denetim Sonuçları

Denetim Birimi	İnceleme Sayısı	İncelenen Matrah (YTL)	Bulunan Matrah Farkı (YTL)
Vergi Denetmenleri	68.089	48.488.423.808	7.803.234.736
Hesap Uzmanları	2.257	19.205.401.726	11.828.006.641
Gelirler Kontrolörleri	2.351	6.906.461.648	190.481.501.165
Maliye Müfettişleri	214	1.989.392.091	158.452.669
Vergi Dairesi Müdürleri	40.162	2.249.210.344	821.694.129
TOPLAM:	113.073	78.838.889.617	211.092.889.340

Vergi denetmenleri inceleme grupları arasında toplam incelemelerin %91'ini gerçekleştirmektedirler. Toplam denetim gücünün %80'i Vergi Denetmenlerinden meydana gelmektedir.⁹⁵ Açıkladığımız bu oranlar değerlendirilirken denetim birimlerinde çalışan denetim elemanı sayısının artırılmasının denetimin etkinliği açısından önemli ve gerekli olduğu anlaşılmaktadır.⁹⁶

1.2.5. Hukuki Bakımdan

Hukuki bakımdan denetim türleri kendi arasında vergi incelemesi ve yoklama olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

1.2.5.1. Vergi İncelemesi

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Vergi İncelemeleri başlıklı İkinci Bölümünün Maksat başlıklı 134. Maddesi vergi incelemesini şu şekilde açıklamaktadır: "Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır.

İncelemeye yetkili olanlar tarafından lüzum görüldüğü takdirde inceleme, işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılmasına ve beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurların tetkikine de teşmil edilebilir. Fiili envanterin yapılmasının gerektirdiği ve incelemeyi yapan tarafından tasdik edilen giderler Hazinece mükellefe ödenir."

Buna göre vergi incelemesi, vergi denetiminin en önemli bir aracı olup, mükellefin ödediği verginin defter, hesap, kayıt ve belgeler ile gerekli olduğu takdirde yapılacak muhasebe dışı envanter ve araştırmalardan elde edilecek bulgulara uygunluğunun incelenerek, doğruluğunun saptanması ve sağlanması olarak tanımlanabilir.

⁹⁵ Abdülkadir Ünal; "Türkiye'de Vergi Denetimi ve Vergi Denetmenlerinin Denetim İçerisindeki Rolü", **Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayınları Serisi : 13**, Ankara, 2007, s.57.

⁹⁶ Kulmanova; **a.g.e.**, s. 12.

Vergiler genel olarak yükümlünün bildirimine esasına dayalıdır. Serbest beyan yöntemi ile bildirilmiş bir vergi olayında beyanın doğruluğu veya vergi kaybı bulunup bulunmadığını gelir idaresi denetlemekte ve araştırmaktadır.⁹⁷

Teknik deyimle vergi incelemesi olan bu araştırma sonucu vergi kaybı ortaya çıkarılırsa, cezası ile geri alınır. Vergi incelemesinin doğrudan faydası, vergi kaçakçılığını önlemek, dolaylı faydası ise yükümlüleri doğru beyana alıştırmak ve kaçakçılık arzularından caydırmaştır.⁹⁸

Yine Vergi Usul Kanununun **İncelemenin yapılacağı yer** başlıklı 139. maddesi şöyledir: “Vergi incelemeleri, esas itibariyle incelemeye tabi olanın iş yerinde yapılır.

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

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

İncelemenin dairede yapılması halinde istenilen defter veya vesikaları belli edilen zamanda mazeretsiz olarak getirmeyenler, bunları ibraz etmemiş sayılırlar. Haklı bir mazeret gösterenlere, defter ve vesikalarını daireye getirmesi için münasip bir mühlet verilir.”

Bir ihbar yapılmış olması, iç denetim sırasında vergi kaybının oluşmuş olabileceği yolunda bilgi belge edinilmiş olması, vergi dairesi müdürleri veya diğer inceleme elemanlarınca vergi beyannamelerinden ya da vergi dairesi tarh dosyalarından hareketle incelenmesi gereken konuların ortaya çıkarılmış olması, nedenleri ile vergi denetimine başvurulabilir.

Bir vergi mükellefinin tabi olduğu bir vergi türüne ilişkin, vergilendirme dönemi bazında tüm faaliyet ve işlemlerinin yasalara uygunluğunun araştırılması, matrah unsurlarının tümünün incelenerek ödenmesi gereken verginin doğruluğunun saptanması tam inceleme olarak adlandırılır. Örneğin, sadece ticari ve zirai kazançları bulunan bir gelir vergisi mükellefinin bir hesap döneminde hem ticari hem de zirai faaliyetlerinin incelenmesi durumunda tam vergi incelemesi söz konusudur.

Vergi matrahını oluşturan unsurlardan bir veya bir kaçının incelenmesi durumunda kısa inceleme söz konusudur. Örneğin, ticari ve zirai kazançları bulunan bir gelir vergisi mükellefinin bir vergilendirme döneminde sadece ticari faaliyetinin incelenmesi o mükellef açısından kısa vergi incelemesidir.

Matrah unsurlarından sadece belli bir kısmına ilişkin ve belli bir konu ile sınırlı olmak üzere yapılan inceleme sınırlı incelemedir. Örneğin, birkaç matrah unsuru bulunan gelir vergisi mükellefinin, bir hesap dönemine ilişkin olarak sadece ticari kazancı çerçevesinde amortisman uygulamasının incelenmesi durumunda, sınırlı vergi incelemesi söz konusudur.

⁹⁷ M. Bülent Aydın; “Türkiye’deki Kayıt Dışı Ekonomide Vergi denetiminin Önemi 2002 – 2007”, **Vergi Denetmenleri Derneği Yayını**, İstanbul, 2006, s.64.

⁹⁸ Figen Altuğ; **Mali Denetim**, Ezgi Kitabevi Yayınları, 2. Baskı, Bursa 2000, s.60.

Herhangi bir ihbar olmaksızın, önceden belirlenmiş ilke ve kriterlere göre seçilen mükellefler nezdindeki incelemeler, olağan incelemelerdir. Belli bir nedenle yapılan incelemeler ise, olağandışı incelemeler olarak adlandırılır. Bu tür incelemeler, önceden belirlenmiş ilke ve kriterlere göre seçilmemiş olup, vergi kaçırdığına dair hakkında ihbar, bilgi ve bulgular olan mükellefler nezdinde başlatılan incelemelerdir.

Mevcut bir vergi incelemesine veri toplamak üzere, incelenen mükellef ile ilişkisi nedeniyle başka bir mükellef nezdinde başlatılan inceleme, karşıt incelemedir.

Sürdürülen incelemeler esnasında veya ihbara dayalı olarak bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgili görülen diğer şahıslar nezdinde, iş yerlerinde, evlerinde ve bunların üzerinde arama yapılmak suretiyle belge ve bilgiler elde edilmesi, elde edilen bu belge ve bilgilere dayalı olarak incelemelerin sürdürülmesi ise aramalı incelemedir.

Aramalı inceleme yapabilmek için;

Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların buna lüzum göstermesi ve gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından bunu istemesi, Sulh yargıcının da istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi gerekir.

Usul ve esasları vergi kanunlarında belirtilen bilgi isteme ve bilgi toplama yöntemleri de vergi ziyasını ortaya çıkarmada kullanılmaktadır. Bilgi isteme ve bilgi toplama, vergi idaresinin mükellefleri doğrudan denetleme araçları olan yoklama, vergi incelemesi ve aramaya yardımcı dolaylı bir denetim aracıdır. Vergi denetim fonksiyonunun etkinliğini artırır.⁹⁹ Vergi Usul Kanunu'nun 148. Maddesine göre: *“Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar.*

Bilgiler yazı veya sözlü istenilir. Sözle istenen bilgileri vermeyenlere keyfiyet yazı ile tekit ve cevap vermeleri için kendilerine münasip bir mühlet tayin olunur. Bilgi istenmek üzere ilgililer vergi dairesine zorla getirilemez.

Memleket dışı imtiyazlarından faydalanan yabancı Devlet memurları bilgi verme mecburiyetine tabi olamazlar.”

Yine Vergi Usul Kanunu'nun 151. Maddesi şu şekildedir: *“Kendilerinden bilgi istenilen gerçek ve tüzel kişiler, özel kanunlarda yazılı mahremiyet hükümlerini ileri sürerek, bilgi vermekten imtina edemezler. Ancak:*

- 1. Posta, Telgraf ve Telefon İdaresinin muhaberele hakkında tutmaya mecbur olduğu mecbur olduğu mahremiyet saklıdır;*
- 2. Hekimlerden, dış hekimlerinden, dışçilerden ebelerden ve sağlık memurlarından hastaların hastalıklarının nev'ine müteallik bilgiler istenemez.*
- 3. Avukatlardan ve dava vekillerinden kendilerine tevdi olunan işler veya görevleri dolayısıyla muttali oldukları ahval ve hususların bildirilmesi istenemez; şu kadar ki, bu yasak müvekkil adlarıyla vekâlet ücretlerine ve giderlerine şamil değildir.*

⁹⁹ Aydın; a.g.e., s.65,66.

4. *Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununun 88'inci maddesi gereğince gösterilmesi veya teslimi caiz olmayan evrakın muhteviyatı hakkında bilgi istenemez. Şu kadar ki, doğrudan doğruya vergi ile ilgili olmak üzere, bu gibi evraka müsteniden doğan borçların miktarlarına ve alacaklıların adlarına ait bilgiler istenebilir.*"

Mükellefin defter ve belgeleri üzerinde yapılan incelemelerin çeşitli kaynaklardan toplanan bilgilerle desteklenmesi, karşılaştırılması esasına dayanan sistem, vergi güvenliği açısından önemli bir konudur. Dolayısıyla, gerek duyulan ya da mükellefle doğrudan veya dolaylı ilişkisi olduğu anlaşılan kurumlardan ve kişilerden alınan bilgilerin, belgelerin mükellefin kendi defter, belge ve beyanları ile karşılaştırılacağına bilinmesi, vergi kanunlarına aykırı davranmaktan caydırır.¹⁰⁰

1.2.5.2.Yoklama

Vergi Usul Kanunu'nun **Yoklama ve İnceleme** başlıklı Yedinci Kısım'ının **Yoklama** başlıklı Birinci Bölümü'nün **Maksat ve yetki** başlıklı 127. Maddesi şu şekildedir: *"Yoklamadan maksat, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddî olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir."*

V.U.K.'un 127. Maddesinde düzenlenen "Yoklama" yetkisi ile denetim elemanlarının maddi olayları, kayıt ve mevzuları araştırıp tespit etmesine imkân verilmiştir. Böylece vergiyi doğuran olayların vukuu bulunduğu anda yapılan yoklamalar, vergi denetimlerinin daha gerçekçi temellere oturtulmasını sağlamaktadır.¹⁰¹

Yoklama, mükellefiyetini tesis ettirmemiş kişilerin ve vergiye tabi kayıt dışı işlemlerin ortaya çıkarılmasını sağlar. Yoklama böylece vergi gelirlerini artırırken, vergi ödeyenler açısından ticari rekabeti daha adil hale getirmekte ve sosyal adalete hizmet etmektedir.¹⁰²

V.U.K.'un 127. Maddesinde yoklamanın tanımının yanı sıra, yoklamaya yetkili memurların haiz oldukları diğer yetkiler de, maddeler halinde sıralanmıştır. Bu yetkiler özetle, yükümlülerin günlük hasılatlarının tespiti, 3100 sayılı Kanun kapsamında ödeme kaydedici cihaz kullanımına ve nakil vasıtalarına ilişkin düzenleme ve kurallara uyulup uyulmadığının tespiti, kullanılması zorunlu defter ve belgelerle ilgili kayıt nizamı ve usul hükümlerine riayet edilip edilmediğinin tespiti olarak sayılabilir.¹⁰³

Vergi Usul Kanunu'nun **Yoklamaya yetkililer** başlıklı 128. Maddesi şu şekildedir:

"Yoklama:

1. *Vergi dairesi müdürleri;*
2. *Yoklama memurları;*
3. *Yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler;*
4. *Vergi incelemesine yetkili olanlar;*
5. *Gelir Uzmanları;*

¹⁰⁰ Aydın; **a.g.e.**, s.66.

¹⁰¹ Aktan; **a.g.m.**, s.7.

¹⁰² Hesap Uzmanları Derneği, **a.g.e.**, s.132.

¹⁰³ Duruşen Acar; **İmalat İşletmelerinde Stokların Denetimi: Muhasebe ve Vergi Denetimi Açısından İncelenmesi**, Yayınlanmamış YLT, Gazi Üniversitesi SBE, Ankara, 2007, s.103,104.

Tarafından yapılır.”

V.U.K.’un yoklamaya ilişkin hükümlerine göre, nezdinde yoklama yapılacak yükümlüye, yoklamaya yetkili olanlar tarafından hüviyet ibrazı yapılma suretiyle ve önceden haber verilmeksizin başlanır. Yoklama, yoklamada tespit edilen hususların, yoklama fişine geçirilmesi ve bir örneğinin de nezdinde yoklama yapılana verilmesi kaydıyla her zaman yapılabilir.¹⁰⁴

Yoklama, vergi hukuku açısından vergi kanunlarının uygulanması için fiilen belirlenmesi gereken durumların, yoklamaya yetkili kişiler tarafından araştırılması anlamına gelmektedir. Yoklamanın amacı ise, yükümlülere, vergi sorumlularını ve yükümlülükle ilgili maddi olayları, kayıt ve konuları araştırmak, tespit etmektir. İdare ve yükümlü bakımından sonuç doğurucu işlem, yoklama fişinin tanzim edilmesidir. Yoklama fişleri, nezdinde yoklama yapılana veya yetkili adamına imza ettirilir.¹⁰⁵ Nitekim Vergi Usul Kanunu’nun 131. Maddesine göre: “*Yoklama neticeleri tutanak mahiyetinde olan “yoklama fişine” geçirilir.*

Bu fişler yoklama yerinde iki nüsha tanzim olunarak tarihlenir, bulunursa nezdinde yoklama yapılana veya yetkili adamına imza ettirilir; bunlar bulunmaz veya imzadan çekinirlerse keyfiyet fişe yazılır ve yoklama fişi, polis, jandarma, muhtar ve ihtiyar meclisi üyelerinden birine imzalatılır.”

Danıştay, yükümlünün aranıp bulunamadığına ilişkin herhangi bir kayıt bulunamadan düzenlenen yoklama fişine dayanılarak tarhiyat yapılamayacağına, yükümlünün veya yetkili adamının imzası bulunmayan yoklama tutanağının hukuken geçerli bir belge olarak kabul edilemeyeceğine dair kararlar vermektedir.¹⁰⁶

1.3.VERGİ İNCELEMESİ

Vergi Usul Kanunu’nun 134. Maddesi vergi incelemesini; ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır şeklinde açıklamıştır. Çok boyutlu bir konu olan vergi incelemesi vergi denetimi konusunun en önemli yapı taşıını oluşturmaktadır. Çalışmamızın bu kısmında vergi incelemesini ele alacağız.

1.3.1. Vergi İncelemesi Kavramı

Vergi incelemesi kavramına yönelik birçok çalışmada çeşitli tanımlamalar yapılmıştır. Bazı tanımlarda vergi incelemesi, revizyon veya vergi revizyonu diye nitelendirilmektedir. Türk vergi hukukundaki vergi incelemesi kavramı, ilmi anlamda vergi revizyonunu ifade eder. Vergi incelemesi, yapılmış olan işlemlerin sonradan değerlendirilmesi suretiyle gerçekleştirildiğinden, bu işleme revizyon da denilmektedir. Vergi incelemesi, işlem üzerinden belli bir süre geçtikten sonra, önceden yapılmış işlemler hakkında yapılır. İşletmelerde vergi incelemesi, vergi hukuku hükümlerine göre yapılan zorunlu nitelikte bir revizyondur.¹⁰⁷

¹⁰⁴ Acar; **a.g.e.**, s.104.

¹⁰⁵ Kulmanova; **a.g.e.**, s.16.

Danıştay 3. D. 07.06.1988 518/1639 S. Kararı (CAN/KAVAK, Kaynakçalı Vergi Kanunları, 8. Baskı, İstanbul, 1992, s.467)

¹⁰⁷ Şeker, **a.g.e.**, s. 34.

Vergi denetiminin en önemli aracı olan vergi incelemesi, mükellefin ödediği verginin; defter, hesap, kayıt ve belgeler ile gerekli olduğu takdirde yapılacak muhasebe dışı envanter ve araştırmalardan elde edilecek bulgulara uygunluğunun incelenerek, doğruluğunun saptanması ve sağlanması olarak tanımlanabilir.

Yukarıdaki tanımlamadan da anlaşılacağı üzere vergi incelemesinin biri defter kayıt ve belgeler üzerinden yapılan revizyon, diğeri defter ve belgelere bağlı olmayan araştırma olmak üzere iki yönü söz konusudur.

Türk Vergi Sistemi, ağırlıklı olarak beyan esasına dayanmaktadır. Beyan esasında, vergi matrahının en doğru şekilde ancak vergi mükellefi olan kişi tarafından saptanabileceği kabul edilmektedir. Beyan edilen matrahın gerçekleri yansıtmadığını da, vergi incelemesi başta olmak üzere çeşitli yöntemlerle denetlenmektedir.¹⁰⁸

Bir süreç olarak vergileme, vergiyi doğuran olay ile başlayıp, dönem sonunda sağlanan gelirden vergi ödenmesi ile sona erer.¹⁰⁹ Vergileme olayında “vergiyi doğuran olay” son derece önemlidir. Zira vergi mükellefi ile vergi idaresi arasında bir ilişki kurulabilmesi, ancak, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi ve bu olayı yaşayan bir kişinin bulunması ile mümkündür. Vergiyi doğuran olay, vergi mükellefini belli ettiği gibi; mükellef açısından vergi borcunun, vergi idaresi açısından da vergi alacağının kaba şekliyle doğmasını da sağlamaktadır. Yani, hukuki niteliği ile vergi mükellefi açısından vergi borcunun, vergi dairesi açısından da vergi alacağının doğabilmesi için, vergi konusu ile mükellefi arasında kanunun öngördüğü bazı şartların gerçekleşmesi haline “vergiyi doğuran olay” denir. Her bir vergi için vergi yasalarında vergiyi doğuran olayın mahiyeti belli edilmektedir. Örneğin, gelir vergisinde vergiyi doğuran olay “gelirin elde edilmesi”dir. Katma değer vergisinde vergiyi doğuran olay ise, “malın teslimi ve hizmetin İfası”dır. Aynı şekilde, veraset ve intikal vergisinde vergiyi doğuran olay, “bir mirasın kalması veya bir ivazsız intikalin Gerçekleşmesi”dir.¹¹⁰ Bu süreç içerisinde çok sayıda olay, belge, kayıt, defter ve diğer unsurlar söz konusudur. Dolayısıyla, devletin bu işleri kendisinin yapması düşünülmemeyeceğinden, bu yükümlülükler yasalarla vergi mükelleflerine bırakılmıştır.¹¹¹

Vergileme süreci içerisinde mükelleflerin ve muhasebe organizasyonlarının vergileme ile ilgili tüm maddi olayları gerçek yönleri ile kayıtlara geçirmeleri ve vergi matrahlarını doğru ve gerçek olarak belirlemeleri gerekmektedir. Verginin tam olarak alınabilmesi, ancak mükellefler tarafından verilecek beyannamelerdeki bilgilerin gerçeğe uygun olması ile mümkündür. Ancak, serbest beyan esasını uygulayan ülkelerin hiç birinde vergi matrahlarının tam ve gerçek olarak belirlendiği hemen hiç görülmemiştir.¹¹²

Vergi incelemesi, beyanların ve ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu sağlamak amacıyla yükümlülerin defter kayıt ve belgeleri, envanteri üzerinden yapılan derinlemesine bir araştırmadır.¹¹³ Bu faaliyetin hem araştırma, hem de revizyon olduğu görüşü de ifade edilmiştir. Geniş anlamda vergi incelemesi, vergi denetimine tekabül eden bir deyim olmakla birlikte, araştırma ve revizyon olarak iki yönü bulunur.¹¹⁴

¹⁰⁸ Şükrü Kızılot, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Ankara, 1999, s.7.

¹⁰⁹ Kulmanova; **a.g.e.**, s.46.

¹¹⁰ Fevzi Devrim, **Kamu Maliyesine Giriş**, İlkem Ofset, İzmir, 2002, s.253.

¹¹¹ O. Selim Kocahanoğlu, “Türkiye’de Vergi Kaybı ve Denetimi”, **İktisat Dergisi**, Sayı:1978/165, İstanbul, 1978, s.6,7.

¹¹² Kulmanova; **a.g.e.**, s.46.

¹¹³ Öncel/Kumrulu/Çağan, **Vergi Hukuku**, A.Ü. Hukuk Fak. Yayını, No.494, Ankara, 1992, s.101.

¹¹⁴ Şeker, **a.g.e.**, s.34,35.

Bir yönüyle vergi incelemesi; işletme (*mükellef*) ile ilgili işlemlerin dayanaklarını, kayıtlarını ve sonuçlarını sistemli bir biçimde inceleyerek; eğer varsa, hata, hile, ve kanuni ölçülere aykırı durumları tespit edip bunların düzeltilmesini ve gelecekte tekrar edilmemesini sağlayacak şekilde, vergi matrahının yasal ölçüler içerisinde tam ve doğru olarak tespitine yönelik eleştiri ve değerlendirmeler bütünüdür.

Vergi incelemesi, beyan esasının geçerli olduğu ülkemizde mükelleflerin beyanlarının gerçeği yansıtıp yansıtmadığını tespit etmek, ödenmeyen vergiyi tahsil etmek, eksik beyanda bulunanları cezalandırmak, vergide adaleti sağlamak, vergi tahsilâtını artırmak, verginin tabana yayılmasını sağlamak, kayıt dışı ekonomi ile mücadele etmek, mükellefleri eğitmek ve caydırıcı olmak amacıyla en yaygın kullanılan yöntemlerden birisidir.

Vergi incelemesinde yetkili inceleme elemanlarından bir grubu oluşturan Gelirler Kontrolörleri ile ilgili, Gelirler Kontrolörleri Yıllık Çalışma Programında şunlar ifade edilmektedir:

“Bu açıdan vergi kanunlarının daha adil ve verimli olmasının yanı sıra, vergileme ile ilgili tüm idari faaliyetleri yürütmekte olan vergi idaresinin güçlü ve etkin olma gereği de ön plana çıkmaktadır. Bu ihtiyaç çerçevesinde, kariyer bir meslek olarak gelir idaresinin her türlü faaliyet ve işlemlerine ilişkin teftiş, soruşturma ve vergi inceleme işleriyle, kanunlar ve idari mevzuatta kendilerine verilen görevleri yürüten Gelirler Kontrolörleri vergilendirmeden beklenen amaçlara yönelik denetimlerini gerçekleştirmektedirler.”

Vergi incelemesi V.U.K.da belirtildiği üzere yetkili elemanlarca yapılmaktadır ve belirli esaslara bağlanmıştır. İnceleme sonucu ise söz konusu yetkili elemanların takdiri ile şekil bulacak ve bu doğrultuda incelenen mükellefe gerekirse cezalı tarhiyat yoluna gidilecektir. Dolayısıyla buradaki incelemenin sonucunu belirleyecek olan esas nokta inceleme elemanının takdir yetkisidir. Durum böyle olunca inceleme elemanlarının takdiri ve kanunları yorumlaması da önem kazanmaktadır.¹¹⁵

İnsanların her ülke ve rejimde vergi kaçırma eğilimlerinin var olduğu gerçeği ortada iken, devletlerin de kendi payı olan verginin kaçırılmasına kayıtsız kalması beklenemez. Bu nedenle, bir tarafta serbest beyan ilkesi, diğer tarafta ise bu beyanları devlet adına denetleme, inceleme ve araştırma hakkı söz konusudur.¹¹⁶ Bu bakımdan devlet, mükelleflerin işlem ve hesapları ile yakından ilgilenmekte, beyannamelerin ve bunların dayanağı olan hesap ve kayıtların, bilgi, uzmanlık ve tarafsızlıkla oluşturulmasını sağlamak için denetim faaliyetlerinde bulunmaktadır.

1.3.1.1.Vergi İncelemesinin Amacı

Vergi incelemesinin amacı ilk başta vergi kanunları uyarınca ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olmasının yanı sıra mükellefleri vergi kanunlarına uymaları konusunda eğitmek mevzuat değişiklikleri konusunda onlara yardımcı olmak ve kayıt dışı ekonominin mümkün olduğunca önüne geçmektir.

Vergi incelemesinin amacı, modern vergicilikte doğru ve gönüllü beyanı sağlayabilmektir. Vergi incelemesi beyan esasının geçerli olduğu vergi sistemlerinde

¹¹⁵ Özgür Biyan; “Vergi İncelemesinin Genel Esasları”, **Mali Pusula**, yıl: 2, sayı: 15, Mart 2006, s.76.

¹¹⁶ Kulmanova; **a.g.e.**, s.46,47.

yükümlülerin defter, hesap ve işlemlerini mercek altında tutarak beyanlarının gerçeği yansıtmadığını ortaya koymayı, bu suretle vergi kaçığının tespit edilmesi halinde, idari işlem olma özelliğinden hareketle, gereken tarhiyatların yapılmasını ve cezaların kesilmesini temin ederek vergi hâsılatındaki azalmaları engellemeyi amaçlamaktadır.

Vergi denetiminin en önemli türü olan vergi incelemesi, ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırıp, tespit ve temin etmesinin yanı sıra, vergiye karşı muhtemel hukuk dışı hareketlerin önlenmesinde caydırıcılık işlevi görür. Gönüllü beyanın sağlanması temel amaç olduğundan, vergi mükelleflerinin hukuk dışı hareketlerinin cezalandırılacağını bilmesi, vergi kaçırılmaya yönelik karar süreçlerini önemli ölçüde etkilemektedir. Bu yönde bir kanaati mükellefe verecek idari işlem vergi incelemesidir.¹¹⁷

Gerçekten vergi incelemesi ile beyan esasına dayanan vergi sisteminde, beyanları güvenilir hale getirmek, doğru beyanı sağlamak amaçlanmalı, bunun dışında ille de yükümlülere ceza sonuçlu işlem yapılmak amaçlanmamalıdır. Ayrıca vergi hukukunda bu konudaki temel maddede, bu ilkelerin açık bir şekilde yer aldığını da görmekteyiz.

Ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması kapsamına, yalnız devletin lehindeki hususların araştırılması girmez. Nitekim Danıştay kararlarına göre inceleme elemanları, devletin aleyhine de olsa, yükümlülerin lehlerine olan hususları da değerlendirerek, bu anlamda ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak durumundadırlar.¹¹⁸

Vergi Usul Kanunu'ndaki tanımlamaya göre, vergi incelemesinin amacı, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, belirlemek ve sağlamak olduğuna göre, ulaşılmak istenen iki temel hedef söz konusudur.¹¹⁹

Bu hedeflerden birincisi, mükelleflerin dürüst olarak ve gerçeğe uygun biçimde bildirimde bulunup bulunmadığının araştırılarak ödenmesi gereken vergilerin yasalara uygunluğunu sağlamaktır. Vergilerin yasalara uygunluğundan amaç, kazancın hesaplanması hakkında yasa hükümlerinin yerine getirilip getirilmediğini araştırmak, vergi matrahını belirlemek ve buna dayanarak ödenmesi gereken verginin doğruluğunu sağlamaktır. Bu sayede gerçek kazançlar üzerinden alınacak vergiler, doğru ve tam olarak devlet hazinesine girecek ve devlet kamusal ihtiyaçların giderilmesinde gereksinim duyduğu fonları elde edebilecektir.

Çağdaş devletlerin görevlerini yerine getirebilmeleri, var olan vergi potansiyelini tam olarak değerlendirebilmesine ve özellikle yasal olmayan biçimde vergi dışı bırakılmış kaynakların ortaya çıkarılabilmesine bağlıdır. Bu konuda vergi incelemesi önemli bir müessesedir. Çünkü vergi incelemesinde gösterilecek çaba ve etkinlik ölçüsünde devletin gelir sağlama olanakları artacaktır.¹²⁰

Vergi incelemesi ile amaçlanan diğer bir hedef ise, mükellefleri, gelirlerini beyan ederken dürüst davranmaya yöneltmek ve kaçakçılık arzularından caydırarak vergi güvenliğini ya da vergilerin doğruluğunu sağlamaktır. İncelemede, ödenmesi gereken vergilerin araştırılıp belirlenmesi ile birlikte, mükelleflerin doğru vergi ödemeleri de

¹¹⁷ Meriç; **a.g.e.**, s.60,61.

¹¹⁸ Şeker, **a.g.e.**, s.36.

¹¹⁹ Kulmanova; **a.g.e.**, s.48.

¹²⁰ Kulmanova; **a.g.e.**, s.48,49.

sağlanmaktadır. Bu niteliği ile vergi incelemesi, vergi kaçakçılığını ortaya çıkarmaktan öte, kaçakçılık yapılmasını da önlemeye yönelmektedir.

Etkin biçimde yapılan vergi incelemeleri, vergi kaçakçılıklarını belirlemede önemli bir faktör olduğu gibi büyük ölçüde vergi kaçaklarını önleme etkinliğine de sahiptir.

Vergi Usul Kanunu'nun 127 ile 152. Maddeleri arasında bahsi geçen yoklama, inceleme, arama ve bilgi toplama müesseseleri kullanılarak mükelleflerin beyan ettikleri gelirleriyle gerçek gelirleri arasındaki farklar tespit edilmeye çalışılır. Burada temas edilen mükellef sayısı arttıkça ulaşılan sonuçların sağlıklı olma ihtimali kuvvet kazanır. Vergi denetimi alanında görev yapan memurların aylık ve yıllık inceleme istatistikleri mevcuttur.¹²¹ Maliye Bakanlığı'nın dört ayrı inceleme grubundan özellikle Vergi Denetmenleri çok çeşitli sektörlerde, düşük ve yüksek matrah gruplarında inceleme yaptıkları için bu grubun merkezde toplanan inceleme sonuçları kayıt dışı ekonominin tahmin edilmesinde daha etkin ve doğru sonuçlar verebilecektir.

Yapılan vergi incelemeleri sonucunda mükelleflerde, hesap ve işlemleri ile defter ve belgelerinin en ince ayrıntısına kadar incelenmiş olduğu, gizlemiş oldukları herhangi bir hareket varsa, bunun yakalanacağı düşüncesi varsa, tekrar aynı yöntemlerle vergi kaçırma eğilimi içerisine kolaylıkla girmeyeceklerdir. Ancak bu durumun tersi olarak, kısa bir süre içerisinde tamamlanmış, ayrıntılara inilmemiş ve mükelleflerin gizlediği durumların ortaya çıkarılmamış olduğu bir inceleme, vergi kaçakçılığı yoluna başvurulmasına yardımcı olacaktır. Diğer taraftan, yapılan vergi kaçakçılıklarının, yeni vergi kaçakçılıkları meydana getirdiği ve özendirdiği göz önünde bulundurulursa etkin biçimde yapılan vergi incelemelerinin önemi ortaya çıkmaktadır.

Sonuç olarak vergi incelemesinin önemi, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılıp belirlenmesi, mükelleflerin doğru beyana alıştırılmaları ve dolayısıyla vergi güvenliğinin sağlanması, devletin gereksinim duyduğu mali kaynakların elde edilmesi, vergi kaçakçılığının oluşturduğu her türlü olumsuz etkilerin giderilmesi bakımlarından ortaya çıkmaktadır.¹²²

Vergi incelemesinin temel amacı salt hazine lehine matrah farkı bulunması elbette ki olamaz. Vergi incelemesinin amacı ödenmesi gereken verginin doğruluğunu sağlamak olduğuna göre sadece mükellefin aleyhine olan durumlar değil, lehine olan matrah farklarının göz önünde bulundurulması gerekmektedir.¹²³ Vergi inceleme elemanının bu konudaki önyargılı tutumu, vergi incelemesinin bir soruşturma ve cezalandırma haline dönüşmesine sebep olabilir. Bu nedenle vergi incelemesi "mutlaka vergi yükümlüsünü haksız çıkarmaya yönelik kriminalistik bir soruşturma niteliği taşıdığı takdirde vergi ahlakı için tehlikeli olmaktadır."¹²⁴

¹²¹ Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayınları Serisi: 14; "Kamu Giderlerinin Finansmanı Kayıt dışı Ekonomi ve Vergi Denetimi", **Vergi Denetmenleri Derneği Genel Merkezi**, Mart 2007, Ankara.

¹²² Kulmanova; **a.g.e.**, s.49.

¹²³ Sadık Kırbaş; **Vergi Hukuku**, 2. Baskı, Gazi Üniversitesi, Yayın No: 90, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara 1987, s.139.

¹²⁴ G. Schmolders; **Genel Vergi Teorisi**, (Çev: Salih Turhan), 4. Baskı, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1976, s.100.

1.3.1.2.Vergi İncelemesinin Kapsamı

Vergi incelemesi kapsam olarak vergi denetim türleri arasındaki en geniş boyuta sahip denetim şeklidir. Çünkü vergi incelemesi geniş anlamı itibariyle birçok vergi denetim türünü de kapsayan geniş çaplı bir denetim türüdür.

Vergi incelemesi VUK' un 2. maddesi gereği, gümrük ve tekel idareleri tarafından alınan vergiler hariç olmak üzere VUK' un kapsamına giren ve genel bütçeye, il özel idarelerine ve belediyelere ait her türlü vergi resim harçlar ile buna bağlı diğer gelirleri kapsar.¹²⁵

İncelemeye yetkili olanlar, defter ve belge ile kısıtlı olmaksızın, ödenmesi gereken verginin doğruluğunun tespitine yönelik çalışmalarında, ekonomik gerçekleri de dikkate almak suretiyle her türlü delili değerlendirme yetkisine sahiptir.

Vergi incelemesinin anayasal dayanağı ise bütçenin yıllık olması ilkesidir. Çünkü bütçe olmadan gelir tahsil edilemez ve her yıl verilen beyannameler ile tahmin edilen bütçenin tahakkuk miktarlarının gerçekliği inceleme sayesinde ortaya çıkar. Ayrıca Anayasa'nın 73. maddesinin emrettiği, genellik ilkesi gereği, mali güce göre vergi verilmesi ve verginin eşit olarak alınabilmesi de inceleme sayesinde sağlanır.¹²⁶

Vergi incelemesinin, temelinde defter ve hesap tutmak durumunda olan kişi ve kurumların hesap ve işlemlerini incelemek şeklinde gerçekleştirildiğini içeren görüşler belirtilmiştir.

Gerçekten işletmelerde vergi incelemesi, revizyon karakteri taşır. Öte yandan vergi incelemesinin özel bilgi, ihtisas ve tecrübeyi gerekli kılan bir denetim olması, onu defter ve hesap incelemesi ile anlamlı kılar.

Vergi revizyonunun, işletmelere, işletmelerin faaliyet ve hesaplarına bağlılığını belirtmek için bazı ülkelerde, örneğin Almanya'da bu hizmete doğrudan doğruya "işletme revizyonu" adı verilmiştir.¹²⁷

1.3.1.2.1.Vergi İncelemesi ve Yoklama

Yoklama vergi incelemesine dayanak teşkil eden mükellef ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırma ve tespit etme faaliyetine verilen addır.

Yoklamanın en önemli işlevi, yükümlülük kaydı olmayanların, yükümlülüklerinin tesisinin sağlanması sonucu, potansiyel vergi yükümlülerinin, vergi yükümlüsü statüsüne alınabilmesidir. Bunun sonucunda, vergi incelemeleri de, yalnızca yükümlülük kaydı olanlar üzerinde yoğunlaşmış olmayabilecektir. Vergi incelemesinin işlevleri ise, araştırma, önleme, düzeltme şeklinde ortaya çıktığından, yoklamaya kıyasla çok geniş bir kapsamı olduğu muhakkaktır.

¹²⁵ HUD, a.g.e, s.69.

¹²⁶ Tekin-Çelikkaya, a.g.e., s.187.

¹²⁷ Meriç; a.g.e., s.62.

Yoklama işlemi sonucunda, eğer yükümlülük kaydı yoksa yükümlülük tesis edilir. Yükümlülük kaydı varsa, bilgiler eksik ise; buna göre, gerekirse takdir komisyonuna veya vergi inceleme birimlerine sevki, vergi dairesince yapılır. Vergi incelemesinin sonuçları ise, çok farklıdır. Vergi hukuku bakımından ikmalen veya re'sen vergi ve ceza tarhiyatı, gecikme faizi, teminat isteme gibi sonuçlar söz konusudur.

Vergi incelemesine yetkililer, aynı zamanda yoklamaya da yetkilidirler. Ancak yoklamaya yetkili olanlardan yoklama memurları ve yoklama yetkisi verilmiş diğer memurlar, vergi inceleme yetkisini haiz değildirler (VUK 128-135). Burada, “*Sadece yoklama yetkisi olan kişilerin tespitlerine göre, vergi inceleme sonucu doğuran işlemler yapılabilir mi?*” sorusu akla gelebilir.

VUK'un 135. maddesinde, vergi dairesi müdürünün, vergi incelemesine yetkili olduğu belirtilmiştir. Vergi dairesinde, vergi inceleme yapmaya yetkili tek kişi, vergi dairesi müdürüdür. Vergi dairesinin yoklama yetkisi olmayan memurları, ancak yoklama yetkisiyle yetkilendirilmek suretiyle yoklama yapabilirler(VUK 128/III). Yoklama sonuçları “*Tutanak mahiyetinde*” olduğu belirtilen yoklama fişlerine geçirilir(VUK 131).

Burada önemli olan husus, vergi inceleme yetkisine haiz olan kişiler ile, yoklama yetkisini haiz kişilerin düzenlediği yoklama fişlerinin sonuçlarının, münhasıran vergi inceleme görevi kapsamındaki konular bakımından karıştırılmaması gereğidir.

Yoklama fişi, vergi incelemesine yetkili olmayan ve fakat yoklama yetkisini haiz olan kişi tarafından düzenlenmiş olup da, bu fişte imza altına alınan hususlar, vergi inceleme görevi kapsamındaki işlerden ise; bunun sonuçları hiçbir zaman incelemenin sonuçlarını doğurmaz.

Nitekim Danıştay, vergi inceleme raporuyla saptanabilecek matrah farkının, yoklama tutanağına dayandırılmasının, tarhiyatın terkinini gerektireceğine,¹²⁸ “*re'sen vergi tarhının, takdir komisyonlarınca takdir olunan veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenen vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah yönünden yapılacağından, yoklama fişine dayanılmayacağına*”,¹²⁹ “*herhangi bir yükümlünün beyanının eksik olup olmadığı konusunda yoklama yoluyla tespit yapılması mümkün olmadığı için, beyanın eksikliğinin ancak inceleme ile saptanabileceğine*” karar vermiştir.¹³⁰

1.3.1.2.2. Vergi İncelemesi ve Beyanname Revizyonu

Vergi inceleme denildiği zaman akla ilk önce revizyon ya da beyanname revizyonu gelmekle birlikte vergi inceleme tabii ki beyanname revizyonunu da içerisine alan çok geniş çaplı bir tanım olarak karşımıza çıkmaktadır.

Beyanname revizyonu yükümlülerde incelemeye sevk edilme psikolojik baskısı uyandırır, ancak vergi inceleme kadar kapsamlı olmayıp, beyannamelerin usul ve şekil bakımından yasalara, tebliğlere uygun olup olmadığı ve beyannamelerde maddi vergi hukuku bakımından hata(vergi hatası) olup olmadığının tespitine yöneliktir. Bir başka deyişle beyanname revizyonu, defter ve belgelere bakılmadan sadece usul açısından mevzuat ve

¹²⁸ Şeker, a.g.e., s.40,41.

¹²⁹ Danıştay, 3.D. , 17.12.1986 T.'li, 530/2599 s. Kararı. (Danıştay Bilgi İşlem Merkezi, Danıştay Kararları).

¹³⁰ Şeker, a.g.e., s.42.

beyannamenin karşılaştırılmasından ibaret olan bir tür mevzuata uygunluk denetimidir. Bunun aksine vergi incelemesinde ise defter ve belgeler dahil her türlü delil araştırılır.¹³¹

1.3.1.2.3. Vergi İncelemesi ve Yaygın ve Yoğun Denetim

Yaygın ve yoğun vergi denetiminin amaçlarının, vergi incelemesinin amaçlarından ayrılan yönü, vergi incelemesinde, sonradan, önceki işlem ve olaylara yönelik bir denetimle, beyanların gerçeğe uygun verilmesi için, yükümlüler üzerinde caydırıcı etki sağlamak iken; yaygın-yoğun vergi denetimlerinde amaç, dönem kapanmadan bu etkiyi sağlamaktır.

Yaygın ve yoğun vergi denetimi genellikle belirli sektörler üzerinde rutin zamanlarda yapılmakta ve bu tip denetimler bir nevi sektörlerin nabzını yoklamakta, sonuç olarak da vergi incelemesine bir altyapı oluşturmaktadır.

1.3.1.2.4. Vergi İncelemesi ve İç Denetim

İç denetim gelir idaresinin kendi birimlerini denetlemesi anlamında kullanılmaktadır. Bir nevi teftiş anlamına da gelen iç denetimin, vergi incelemesiyle bağlantılı bir yönü bulunmaktadır. Gelir idaresinin iç denetimi Maliye Müfettişleri, Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmenleri tarafından yapılmaktadır. Bu denetim elemanları vergi dairelerinin teftişi sırasında eğer mükellefin beyanlarıyla ilgili tereddütlü konulara rastlarsa, aynı zamanda Vergi Usul Kanunu'nun 135. maddesi uyarınca vergi inceleme yetkisine de sahip oldukları için o mükelleflerle ilgili vergi incelemesine başlarlar.

İç denetimde eleştirilen hususlar veya soruşturma konuları çıkarsa, memurlar üzerinde bir yaptırım söz konusudur. Vergi incelemesinde ise, vergi yükümlülerine yaptırım söz konusudur. İlkinde yapılan vergi denetimiyle, araştırma, önleme ve düzeltme işlevleri, gerek direkt, gerekse yükümlüler üzerine yansıma etkileri bakımından, geometrik dizi şeklinde meydana gelmektedir. Diğerinde ise, incelenen yükümlüler üzerinde direkt olarak araştırma, önleme ve düzeltme işlevleri; incelenemeyenler üzerinde ise önleme işlevi, önemli bir etki olarak meydana gelmektedir. İç denetimin rakamsal sonuçları da olmasına rağmen asıl sonuçlar, raporların rakam içermeyen bölümlerinde yatmaktadır.¹³² Vergi incelemesinde ise, sonuçlar tamamen rakamsal olarak ortaya konulmaktadır.

1.3.1.2.5. Vergi İncelemesi ve Mali Polis Denetimi

Türkiye'de mali polisin; her türlü gümrük, döviz, uyuşturucu madde, kaçakçılık, ticari ve banka dolandırıcılıkları, her nevi çek, bono, ticari senet ve benzeri sahtekârlıklar, hileli iflaslar, mali ve ticari konulara giren diğer suçlar ile uğraşması öngörülmüş olup, polisler tanınmış yetkiler kullanıldığından, etkili olmaktadır. Türkiye'deki biçimiyle mali polisin vergi hukuku bilgisi ve deneyimi -kendi alanı dışında kaldığından- yeterli değildir. Ancak polis yetkisi ve belirtilen görevlerle yüklü bu elemanların delil bulma ve mali suçluları yakalama olanakları çok fazladır. Mali polis denetiminin, mevcut biçimiyle, vergi incelemesinden farkı çoktur. Bir kere vergi incelemesinde ayrıntılı, kapsamlı, karşılaştırmalı inceleme ile hukuki sonuçlar elde etmek mümkün iken, mali poliste böyle sonuçlar elde etmek ve defter belge üzerinden inceleme yapmak söz konusu değildir.

¹³¹ Tekin-Çelikkaya, a.g.e., s.191.

¹³² Şeker, a.g.e., s.44.

Mali polis ile vergi incelemesinin birbirinden ayrılan yönleri, birbirlerini bütünledikleri çizgidedir. Çünkü bu iki kamu denetimi görevinden ilkinde araştırma, delil toplama işlevi; ikincisinde toplanan delilleri değerlendirerek sonuçlarını hukuksal anlamda meydana getirmek özelliği söz konusudur.¹³³

1.3.1.2.6. Vergi İncelemesi ve Muhasebe Denetimi

Vergi incelemesi ile muhasebe denetimi iç içe girmiş iki denetim şeklidir.

Türk vergi sisteminde verginin tespit ve tahsili için gereken kurallar ilgili maddi vergi kanunlarında, uygulama ile ilgili esaslar da Vergi Usul Kanununda düzenlenmiştir. Bu temel doğrultusunda vergi kanunlarında önemli davranışlar verginin tespitine yönelik olduğu halde Vergi Usul Kanunumuzda vergi kanunlarının yüklediği olayların uygulama usul ve esasları; vergi mükelleflerine vergi kanunlarının yüklediği ödevleri nasıl yerine getireceği Vergi Usul Kanununun hükümleriyle düzenlenmiştir. Vergi kanunları önce mükellefi belirler, verginin matrahını belirler ve bu matrah üzerinden verginin nasıl tahsil edileceğini belirler.

Denetim fonksiyonu, ister işletme içi organlar, isterse işletme dışı bağımsız veya devlete bağlı organlar tarafından yerine getirilsin, denetimin etkin bir şekilde yapılabilmesi yaygın bir şekilde benimsenen ve uygulanan denetim ve muhasebe standartlarının bulunmasını gerektirir. Yapılan denetim sonuçlarına güven duyulması için söz konusu denetim çalışmalarının belli esaslara uyularak titiz ve etkin bir şekilde yapıldığına inanılmalıdır. Kendileri ne ölçüde güvenilir olurlarsa olsunlar, herkesin kendi anlayışına göre denetim yaptığı bir ortamda denetim sonuçlarına ilişkin kuşkular devam eder. Bilindiği gibi kişisel doğruluk ve güvenilirlik ölçüleri çok farklı olabilir. Denetimlerin üzerinde gerçekleştirildiği mali tabloların ve muhasebenin de belli usul ve esaslara uyularak tutulmuş ve çıkarılmış olması gerekir. Aksi takdirde denetim ne kadar özenle yapılırsa yapılsın; üzerinde çalışılan materyalin taşıdığı belirsizlik ve karışıklık gerçekleştirilen denetimlerin kalitesini düşürür.¹³⁴

Muhasebe denetimi yapanlar; bağımsız denetçiler, iç denetçiler ve kamu denetçileri şeklinde üçe ayrılmaktadır.¹³⁵ Bağımsız denetçiler, ülkemizde, 28.07.1981 tarih ve 2499 sayılı “*Sermaye Piyasası Kanunu*” ve 01.06.1989 tarih ve 3568 sayılı “*Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu*” hükümleri çerçevesinde serbest meslek olarak faaliyet göstermektedirler.

1.3.1.3. Vergi İncelemesinin Türleri

Vergi incelemesinin türleri konusunda bir takım kriterler göz önüne alınarak çeşitli tasnifler yapmak mümkündür.¹³⁶

1.3.1.3.1. İncelemenin Kapsamı Bakımından

Kapsamı açısından vergi incelemeleri; tam, kısa ve sınırlı inceleme olmak üzere üç gruba ayrılır.

¹³³ Şeker, a.g.e., s.45.

¹³⁴ Yusuf Kaçar; “Muhasebe ve Vergi Denetiminde Önemlilik”, **Vergi Dünyası**, yıl: 1999, sayı: 214, Haziran 1999, s.7.

¹³⁵ Şeker, a.g.e., s.46.

¹³⁶ Meriç; a.g.e., s.65.

Tam incelemeler, vergi incelemesinin en akılcı ve gelişmiş şekli olup, bir işletmenin geçmiş bir hesap dönemine ait kayıt ve hesaplarının her türlü vergi bakımından incelenmesidir.¹³⁷

Tam inceleme, bir vergi mükellefinin tabi olduğu bir vergi türüne ilişkin, vergilendirme dönemi bazında tüm faaliyet, iş, işlem, hesap ve beyanları kapsayan ve bunların yasalara uygunluğunun araştırılmasına yönelik tüm inceleme safhalarını içine alan, mükellefin matrah unsurlarının tümünün incelenerek ödenmesi gereken verginin doğruluğunun saptanmasını amaçlayan incelemedir.

Kısa inceleme; bir vergilendirme döneminde vergi mükellefinin tabi olduğu bir vergi türüne ilişkin, vergi matrahını oluşturan unsurlardan bir veya bir kaçının incelenmesi şeklinde tanımlanabilir. Örneğin, ticari ve zirai kazançları bulunan bir gelir vergisi mükellefinin bir vergilendirme döneminde sadece ticari faaliyetinin incelenmesi o mükellef açısından kısa vergi incelemesidir.

Sınırlı inceleme, bir vergilendirme döneminde, bir vergi türüne ilişkin olarak matrah unsurlarından sadece belli bir kısmına ilişkin ve belli bir konu ile sınırlı olarak yapılan incelemelerdir.

Bu nedenle sınırlı incelemelere;

- Mükellefin vergi kanunlarının usul ve şekil yönündeki hükümleri karşısındaki durumunun incelenmesi ile yetinilmesinde,
- Mükellef nezdinde yapılacak vergi incelemesinde vergi kanunları da nazara alınmak suretiyle yapılacak genel vergi incelemesi hazırlığı çalışmalarında oldukça sık başvurulur.

Örneğin bir ya da birkaç matrah unsuru bulunan bir mükellefin sadece amortisman uygulamalarının ya da sadece giderlerinin incelenmesi durumunda sınırlı inceleme söz konusudur.¹³⁸

1.3.1.3.2.İncelemenin Sürekliliği Bakımından

İncelemenin sürekliliği bakımından vergi incelemeleri sürekli inceleme ve devresel inceleme olmak üzere iki kategoriye ayrılmaktadır.

Sürekli inceleme, incelemeye alınan kuruluşların belirli bir dönem esas alınarak birkaç yıl arayla incelenecek şekilde ve her inceleme bir önceki incelemenin bitim tarihinden başlayacak şekilde sürekli olarak incelenmesi anlamına gelmektedir.

Devresel incelemelerde ise, zaman aşımı süresi içerisinde mükelleflerin en az bir kez incelenmesi amacı güdülmektedir. Sürekli incelemenin zor yanları sebebiyle de devresel veya dönemsel inceleme de diyebileceğimiz bu inceleme türüne başvurulabilmektedir.

¹³⁷ Tekin-Çelikkaya, **a.g.e.**, s.193,194.

¹³⁸ Meriç; **a.g.e.**, s.67,68.

1.3.1.3.3. İncelemenin Akışı Bakımından

İncelemenin akışı bakımından vergi incelemesi “geriye doğru” ve “ileriye doğru” yapılan inceleme olarak iki kısımda incelenebilir.

Birincisinde genelde sonuç tablolarından yola çıkılarak geriye doğru bir inceleme yapılır. Örneğin, işletmenin bilançosu incelendikten sonra burada tereddütlü bulunan konular geriye doğru gidilerek, önce defter kayıtları üzerinden, eğer bunlar da yeterli gelmiyorsa işletmenin belgeleri üzerinden bir inceleme yapılır. Bu yöntem, kural olarak sondaj esasına göre uygulanır. İncelemede, sonuçtan işlemin kaynağına geriye doğru bir seyir izlenir.

Bazı durumlarda ise kısmen veya tamamen ileriye doğru inceleme yöntemi uygulanır.¹³⁹ Bu yöntemde ise geriye doğru incelemenin tam tersi olarak mükellefin hesap ve işlemleri ilk veri olan belgelerden yola çıkılarak sonuç aşamasına doğru incelenmesi şeklinde karşımıza çıkmaktadır. Buradaki belge kontrollerine, yaygın ve yoğun vergi denetimleri, yoklamalar, kayıt nizamı kontrolleri gibi kontroller birer örnek olarak gösterilebilir. Bu yöntem genellikle aralıksız biçimde (tarama ile) ve matrahın gizlendiğine dair kesin kanıt bulunursa, ihbar ve diğer yollarla mükellef şüpheli bulunur ve incelemede bunu kuvvetlendiren kanıtlara rastlanırsa ya da mükellefin muhasebe işlemleri geriye doğru incelemeye müsait değilse (düzensiz, sınırlı ve basit gibi) başvurulur.¹⁴⁰

İleriye doğru yapılan inceleme, en sık kullanılan inceleme şeklidir. Çünkü belirli bir konu üzerinden yola çıkılarak öncelikle belgelerin incelenmesi ve daha sonra sırasıyla yevmiye defteri, defter-i kebir ve envanter defteri üzerindeki araştırmalar sonucunda, bilanço ve gelir tablosu ve beyannamelerin incelenmesi şeklinde sağlıklı bir işleyişe sahip olan bu inceleme türü ile denetim alanı kendisine bir rota çizmiş olmaktadır.

1.3.1.3.4. Yükümlü Sayısı Bakımından

Yükümlü sayısı bakımından vergi incelemeleri; “toplu” ve “münferit” incelemeler olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

Toplu inceleme, belli sektör veya işkollarında faaliyet gösteren işletme ve yükümlülerin topluca incelenmesi olup, bunlar arasındaki dikey ve yatay ilişkilerin dikkate alınmasına göre yatay kesit incelemeleri veya dikey kesit incelemeleri olarak iki şekilde yürütülmektedir.¹⁴¹

Toplu incelemelerin mükelleflerin tepkisel hareketlerini azalttığını söylemek mümkündür. Zira bu şekilde, aynı sektörde veya iş kolundaki mükelleflerin büyük bir bölümünde inceleme yapılmak suretiyle, kendi faaliyet alanlarındaki rakiplerinin de incelendiğini gören yükümlüler, incelemenin sadece kendilerine yöneldiğine ilişkin yakınmalardan vazgeçeceklerdir. Bunun yanı sıra belli bir sektörün incelemeye tabi tutulması, işletmeler arası kıyaslamaların yapılmasına imkân vereceğinden, sektörün genel özelliği hakkında sağlıklı bilgiler edinilebilecek ve incelemenin doğruluğunu olumlu yönde etkileyecektir.¹⁴² Çünkü bir takım sektör incelemelerinde sektörlerin ortalama karlılık

¹³⁹ Tekin-Çelikkaya, **a.g.e.**, s.195.

¹⁴⁰ Hamdi Korkmaz, **Türkiye’de Vergi Denetiminin Vergi Potansiyeli ve Kayıpları Üzerine Etkinliği**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Bursa 1998, s.59.

¹⁴¹ Şeker, **a.g.e.**, s.123.

¹⁴² Meriç; **a.g.e.**, s.71.

oranlarının dikkate alınması, birtakım sektörel fire oranları itibariyle işletmeler üzerinde randıman incelemeleri yapılması vesaire suretlerle fayda sağlayacaktır.

Münferit incelemeler ise önceden belirlenen ilkelere göre ferdi olarak incelemeye alınması kararlaştırılan mükelleflerin hesaplarının incelenmesidir.¹⁴³

Burada toplu incelemelerde olduğu gibi belirli sektörler veya iş kolları itibariyle inceleme yapılmamakta, tam tersi olarak bireysel olarak incelemeye alınması ve sadece bu mükelleflerin defter, belge ve kayıtları üzerinde yapılması öngörülen incelemeler söz konusu olmaktadır. Ancak tabii ki bu durum bireysel inceleme yapılmasının toplu inceleme yapılmasına engel teşkil etmesi anlamı taşımamaktadır. Doğal olarak, incelemenin seyri bireysel inceleme sonucunda sektör veya işkolundaki diğer işletmelerin de bu suretle incelenebileceğine emare teşkil eden delillere rastlanırsa, toplu incelemeye geçilmesi ve bütün bir sektör veya işkolunun incelemeye alınması yoluna gidilebilecektir.

1.3.1.3.5. İncelemenin Kaynağı Bakımından

İncelemenin kaynağı bakımından vergi incelemeleri; “normal”, “ihbarlı” ve “karşıt” incelemeler olmak üzere üç kategoride sınıflandırılabilir.

Normal inceleme herhangi bir ihbar olmaksızın, önceden belirlenmiş ilke ve kriterlere göre seçilen bir beyanname veya mükelleflerin incelenmesidir. Bu incelemeler genel inceleme prensipleri dahilinde rutin olarak gerçekleştirilen karşıt, ihbarlı veya aramalı inceleme çeşitlerinin dışındaki genel bir inceleme şeklidir.

İhbarlı incelemelerin dayanağı genellikle kamu organları ve özel şahıslar tarafından yapılan ihbarlardır. Ancak vergi yönetimince, yapılan ihbarların hepsinin incelenmesi söz konusu değildir. İncelemeye sevk edilmeden evvel bir takım araştırmalar yapılmaktadır.¹⁴⁴

Vergi kayıp ve kaçığının tespiti ya da önlenmesinde ihbar müessesesinin çok önemli bir yer tutabileceği tartışmasız bir husustur. Bu doğrultuda, ihbar müessesesinin işlemesi açısından yapılan ihbarların ödül yoluyla teşvik edilmesi gerektiği de açıktır.¹⁴⁵ Esasen, ihbarı sabit görülenlere ihbar ikramiyesi ödenmesi konusunda teşvik edici nitelikte bir yasal düzenleme öteden beri mevcut bulunmaktadır ancak uygulamada böyle bir ödül sisteminin varlığı ya da detayı yeterince ya da hiç bilinmemektedir. Durum böyle olunca, vergi kayıp ve kaçığı ile mücadele ihbar müessesesinin işlerliğinin, bir yasal altyapı yokluğundan ziyade sosyolojik ve psikolojik nedenlerle birlikte bu uygulamanın herkesçe bilinir olmasıyla da alakalı olduğu söylenebilir.

İhbar ve ödül sistemine ilişkin uygulamalar esasen, 31.12.1931 tarih ve 1990 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 1905 sayılı “ Menkul ve Gayrimenkul Emval İle Bunların İntifa Hakları ve Daimi Vergiler Mektumatı Muhbirlerine Verilecek İkramiye Hakkında Kanun’a” dayanmaktadır.

1905 sayılı Kanunun 6. maddesi hükmüne göre; “ Bina, arazi ve arsalardan tahrir harici kalanlar ile kazanç, hayvanlar, veraset ve intikal, muamele, dahili istihlak ve damga

¹⁴³ Tekin-Çelikkaya, **a.g.e.**, s.196.

¹⁴⁴ Meriç; **a.g.e.**, s.69.

¹⁴⁵ Oktay Uğur; “İhbar ve İkramiye Müessesesi ve İşlerliği”, **Vergi Dünyası**, yıl: 2001, sayı: 236, Nisan 2001, s.1.

gibi daimi vergilerden yanlış beyanname vermek veya çift defter tutmak veya sair suretlerle ketmedilmiş olanları haber verenlere tahakkuk edecek vergi ve misli cezaları mecmuu üzerinden aşağıdaki nispetler dahilinde ikramiye verilir;¹⁴⁶

500 liraya kadar	%15
5.000 liraya kadar, 500 liradan yukarı olan kısım için	%30
15.000 liraya kadar, 5.000 liradan yukarı olan kısım için	%20
15.000 liradan yukarı olan kısım için	%10

Kanunlarda yer alan düzenlemeler dışında, ihbar ve ikramiye sistemine ilişkin olarak bazı Genel Yazı ve Genelgelerle uygulamaya yön veren ilkeler belirlenmiş bulunmaktadır. Bu düzenlemeler aşağıda belirtilmektedir;

- Maliye Bakanlığı'nın Valiliklere, Bakanlık Makamının 04.04.1974 tarihli onayı ile oluşturulan komisyonca belirlenen ve 1905 sayılı Kanun çerçevesinde muhbirlerle ödenecek ikramiyelerle ilgili Bakanlık uygulamasına ilişkin ilkeleri içeren, 11.07.1974 tarihli Genel Yazısı

- Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 22.11.1990 tarih ve 1990/1 sayılı Vergi İhbarları İç Genelgesi

- Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 20.01.2000 tarih ve 2000/1 sayılı Vergi İhbarları İç Genelgesi

- Başbakanlığın 22.01.1993 tarih ve 1993/2 sayılı Genelgesi

Uygulama esasen yukarıda belirtilen düzenlemelerle detaylandırılmaktadır.

Anılan bu düzenlemelerin uygulamaya yönelik olarak getirdiği ilkeler ise aşağıda belirtilmiştir:

- Muhbir kendini gizlememelidir. İhbarı yapan şahsın vergi incelemesine başlanmadan veya inceleme sırasında lüzum görülürse inceleme elemanı ile temasa geçmesi ve gerekli bilgileri vermesi gerekir.

- İsimsiz ihbarlarda, vergi incelemesi bitmeden muhbir ortaya çıkmış olmalıdır. İnceleme bittikten sonra isimsiz ihbar mektuplarına sahip çıkanlara ikramiye ödenmez.

- İhbarda bulunan, inceleme bitmeden ihbarından vazgeçmemelidir. İnceleme başlamadan veya incelemenin herhangi bir safhasında ihbarından vazgeçtiğini bildiren muhbire ikramiye ödenmez.

- Muhbirin vergi kaçırmaya dahil olup olmamasının önemi yoktur. Mükellefin vergi

¹⁴⁶ Uğur; a.g.m., s.1.

kaçırmakta olduğunu bilen ve delilleriyle bu kaçakçılığı haber veren muhbirlerle ikramiye ödenmesi, diğer şartların mevcudiyeti halinde mümkündür.

- Aynı konuda veya aynı mükellef hakkında birden fazla muhbir olursa, ihbar konuları ile matrah farkları arasındaki illiyet aranır. Her ihbarda illiyet mevcutsa bu defa (resmi kayıtlara geçiş tarihi itibarıyla) önce ihbarda bulunana ikramiye ödenir.¹⁴⁷ Ancak ihbar konuları farklı ise ikramiye talepleri ayrı değerlendirilecektir.

- Belli bir konuyu ihtiva etmeyen, kişi, kurum ve olaylarla doğrudan bağlantı kurulmaksızın genel nitelikli ifadeler taşıyan ya da yargı mercilerinin görevine giren konularla ilgili olan, adı, soyadı ve imzası ile iş veya ikametgâh adresi bulunmayan veya yanlış isim ve adres bulunan veya bu şartları taşımakla birlikte inandırıcı mahiyette olmayan, olayla ilgili yeterli bilgi veya belge eklenmeyen ihbar veya şikâyet konusu dilekçeler işleme konulmayıp (inceleme konusu yapılmayıp) saklıya alınacaktır.

Ancak, bu tarzda yapılan ihbar veya şikâyet konusu dilekçelere, inandırıcı mahiyette, olayla ilgili yeterli bilgi ve belgeler eklenmiş ise işlem yapıp yapmama konusu ilgili makamın takdirinde olacaktır. Öte yandan, yukarıda belirtilen gerekçelerle saklıya alınan ihbar ve şikâyet dilekçeleriyle aynı konuda başka dilekçelerin de gelmesi halinde yapılacak bir ön araştırma sonrasında, incelemeye gerek duyulması halinde bu tür dilekçeler de işlem konusu yapılabilecektir.

Herhangi bir ihbar üzerine vergi inceleme elemanlarınca yapılacak işlemler ise aşağıdaki gibi olacaktır;

- Vergi inceleme elemanına bizzat ya da idari yoldan intikal eden bir ihbara ilişkin olarak ya bir ihbar tutanağı ya da bir ihbar mektubu mevcut olacaktır. İnceleme elemanı lüzum gördüğünde muhbiri dinleme ve kendisinden bilgi ve delil isteme hakkına her zaman sahiptir.

- İnceleme elemanınca yapılan vergi incelemesinde özellikle ihbar konuları üzerinde durulup, ihbarın gerçekliği araştırılmalıdır. Ödenecek ikramiye, ihbarın konusu ile bulunan matrah farkı arasındaki illiyete bağlı olduğundan, inceleme elemanınca bulunan matrah farkının yapılan ihbar konusuyla ilgili olan ve olmayan kısımları birbirinden ayırt edilmelidir.

- Yapılan inceleme sonucunda düzenlenen vergi inceleme raporları dışında, inceleme elemanınca ihbar ikramiyesinin ödenmesiyle ilgili bir görüş raporu düzenlenip iki örnek olarak Gelir İdaresi Başkanlığı'na intikal ettirilecektir. Söz konusu raporda, muhbire ikramiye ödenip ödenmeyeceği, ödenmeyecek ise sebepleri, ödenecek ise bulunan matrah farkı ile ihbar konuları arasındaki illiyetin açıklanması ve ikramiyeye esas matrah farkının belirtilmesi gerekir. Anılan raporda ayrıca, ikramiyenin kesin tahakkuk safhasında ödenip ödenmeyeceği, ödenmeyecekse bunun nedenlerinin açıklanması, muhbir birden fazlaysa ikramiyenin kime ne

¹⁴⁷ Uğur; a.g.m., s.2.

miktarda verileceğinin belirtilmesi ve rapora ihbar tutanağı veya mektubunun eklenmesi gerekmektedir.¹⁴⁸

- Muhbir veya şikâyetçilerin isimleri gizli tutulacak ve açıklanmayacaktır.

- Gerçek dışı ihbar ve şikâyette buldukları tespit edilenler hakkında resmi makamları asılsız ihbarla meşgul etmeleri ve yanlış yola sevk etmeleri dolayısıyla yasal işlem yapılacaktır.

Uygulamaya yönelik olarak iç genelge ve genel yazılarla belirlenen ve yukarıda belirtilen ilkeler dışında ihbar ve ikramiye müessesesine ilişkin şu hususların da dikkate alınması gerekir:

- Muhbirin ihbarda bulunduğu kişi veya kuruluşun muhasebecisi, ortağı veya yöneticisi olmasının, kendisine ihbar ikramiyesi ödenmesine engel teşkil etmemesi gerekir.

- Muhbir, somut bilgi ve belge ibraz etmemiş olmakla birlikte, şifai olarak verdiği bilgilere istinaden yapılan inceleme sonucuna göre matrah farkı tespit edilmiş ise muhbire ihbar ikramiyesi ödenmesi gerekir. Ancak bu gibi hallerde mükellefin, ihbar tarihinden önce o yıl ki denetim programına alınmamış olması gerekir.

- Herhangi bir ihbar sonucu olmaksızın başlatılan bir vergi incelemesinin devamı esnasında, (ilk defa olmak üzere) ilgili mükellef hakkında bir ihbarın söz konusu olması halinde, ikramiye ödenmesine dair diğer şartların mevcudiyeti koşuluyla, muhbire ikramiye ödenmesi gerekir.¹⁴⁹

Karşıt inceleme ise; yapılmakta olan bir vergi incelemesi için veri ve delil toplama amacıyla, incelenmekte olan mükellefle ilişkisi nedeniyle başka bir mükellef nezdinde başlatılan inceleme anlamına gelmektedir.

Bu incelemeden sağlanan bilgilerle olağan-ihbarlı ya da aramalı incelemeye alınmış işletmenin kayıtlarının doğruluğunu araştırmak olanaklı olduğu gibi, işletme kayıtlarından hareketle vergi yasalarına aykırılık halinde karşıt inceleme muhatabı kişiyi vergilemek de mümkündür.¹⁵⁰ Yani, karşıt inceleme dolayısıyla işletmenin defter kayıtları ve beyanları arasında bir uyumsuzluk söz konusu ise, bu takdirde karşıt inceleme muhatabı mükellef için de bir inceleme oluru istenecek ve bu mükellef incelemeye tabi tutulacaktır. Defter kayıtları ve belgelerinin incelenmesi sonucunda beyanlarında bir uyumsuzluk görülen mükellef adına vergi tarh edilip, ceza kesilecektir.

¹⁴⁸ Uğur; **a.g.m.**, s.2,3,4.

¹⁴⁹ Uğur; **a.g.m.**, s.4.

¹⁵⁰ Meriç; **a.g.e.**, s.69.

1.4.VERGİ İNCELEME SÜRECİ

Vergi inceleme süreci Vergi Usul Kanunu'nda detaylarıyla açıklanmıştır. İlerleyen başlıklarda bu süreçte önemli sayılabilecek bazı noktalar ele alınarak irdelenmeye çalışılacaktır.

1.4.1. Vergi İncelemesinin Kapsadığı Dönem

Ülkemizde vergi incelemeleri genellikle kapanmış hesap dönemleri itibariyle yapılır.¹⁵¹ Bu durumun birkaç farklı sebebi vardır. Bu sebeplerden bir tanesi incelenecek mükellef seçiminde hesap dönemi sonu itibariyle beyannamelerin kontrol edilerek riskli görülen mükelleflerin incelemeye sevk edilmesi nedeniyle sürenin hesap dönemi kapandıktan sonraki zamanlara sarkmasıdır. Bu şekilde kapanan hesap dönemlerinin beyanları daha sağlıklı bir şekilde kontrol edilebilmekte ve bu zaman zarfı içerisinde de diğer kaynaklardan gelen istihbaratlar sayesinde risk grubunu oluşturan mükelleflere yönelik bir altyapı çalışması hazırlanabilmektedir.

Sebeplerden bir diğeri ise; uygulamada genellikle işletmelerin hesaplarını denkleştirirken borç-alacak durumlarıyla fiili durumları konusunda sıkıntı yaşamaları, bunun sebebinin de banka dekontları, cari hesap ekstreleri vesaire belgelerde zaman uyumsuzluğu yaşamaları dolayısıyla kesin hesaplarını dönem kapandıktan sonra daha sağlıklı şekilde ortaya çıkarabilmeleridir.

1.4.2. Vergi İncelemesine Başlanması

Vergi incelemesine henüz başlanmamış olması, mükelleflerin bir takım haklardan yararlanabilmeleri açısından önemlidir.¹⁵²

Her vergi incelemesi, inceleme elemanının görev yaptığı birimde yetkililer tarafından düzenlenen incelemeye ilişkin görevlendirme yazısıyla başlar.

Vergi incelemeleri kural olarak incelemeye tabi olanın işyerinde yapılır. İşyerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zorunlu sebeplerle incelemenin işyerinde yapılmasının imkânsızlığı veya mükellef ve vergi sorumlularının istemesi ve bunun inceleme elemanınca uygun görülmesi durumunda, inceleme dairede yapılabilir. Bu durumda inceleme elemanı belirli bir gün ve saati içeren bir yazı ile mükellefi daireye davet eder.

İnceleme ister mükellefin işyerinde isterse dairede yapılsın; inceleme elemanı, mükellefe inceleme konusunu bildirip, işe (incelemeye) başlama tutanağını hazırlayarak mükellefle birlikte imzalar ve tutanağın bir örneğini mükellefe verir. Böylece vergi incelemesi başlamış olur.

¹⁵¹ Tekin-Çelikkaya, **a.g.e.**, s.198.

¹⁵² Abdullah Kiraz, Vergi İnceleme Elemanlarınca Mükelleflere Bilgi İsteme Yazısının Tebliğ Edilmiş Olması Mükellef Nezdinde Vergi İncelemesinin Başlamış Olduğunu Gösterir Mi? **Yaklaşım**, Eylül 2005, Sayı: 153, s.115-122.

İnceleme elemanı, vergi incelemesini gerçekleştirmek için mükelleften yasal defter ve belgelerin ibrazını yazılı olarak ister. Bu durumda defter ve belgelerin ibrazı için 15 günden az olmamak üzere bir süre verilir.¹⁵³

Verilen süre içerisinde defter ve belgelerin mazeretsiz olarak getirilmemesi durumunda mükellefler bunları ibraz etmemiş sayılır ve bu da dönem gelirin veya kazancının re'sen takdir edilmesini ve bir takım cezai yaptırımları gerektirir.

Haklı bir mazeret göstermesi durumunda, inceleme elemanınca defter ve belgelerini ibraz edebilmesi için mükellefe ek süre verilir.

1.4.3. Vergi İncelemesinde Yetki

Vergi incelemesine yetkili olanlar Türkiye genelinde inceleme yetkisine sahip merkezi denetim birimleri ile bölgesel denetim yapmaya yetkili olan yerel denetim birimleri olarak iki kategoriye ayrılabilir.¹⁵⁴

Türkiye Çapında Yetkili Olanlar

Bakana Bağlı Olanlar:

- Hesap Uzmanları ve Yardımcıları
- Maliye Müfettiş ve Yardımcıları

Gelir İdaresi Başkanlığına Bağlı Olanlar:

- Gelirler Kontrolörleri ve Stajyer Gelirler Kontrolörleri

Yerel Düzeyde Vergi İnceleme Yetkisi Olanlar (Gelir İdaresi Başkanlığına Bağlı)

- Vergi Denetmenleri ve Yardımcıları
- İlin En Büyük Mal Memuru
- Vergi Dairesi Müdürleri
- Vergi Dairesi Müdürleri dışında, Gelir İdaresinin merkez ve taşra teşkilatında Müdür Kadrolarında Görev Yapanlar.

Mükellefler açısından yapılan incelemenin geçerli olabilmesi için VUK'un 135.

maddesinde belirtilen inceleme yetkisine haiz kişilerce yapılması gerekmektedir. Nitekim Danıştay, Sayıştay denetçileri ve iş müfettişleri tarafından yapılan incelemelere dayanan tarhiyatları yerinde bulmamıştır. VUK'un 136. maddesine göre, mükellefler incelemeye başlanılmadan önce inceleme yapacak kişinin yetkili olduğunu gösterir belgeyi görmek hakkına sahiptir.

¹⁵³ Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, **Tüm Yönleriyle Vergi İncelemesi**, Yayın No: 50, Kasım, 2007, www.gib.gov.tr, 20.04.2008

¹⁵⁴ Tekin-Çelikkaya, **a.g.e.**, s.199.

1.4.3.1.İnceleme Yetkisinin Kapsamı

Vergi inceleme elemanlarının başlıca yetkileri; defter ve kanıtlatıcı belgeleri istemek, incelemeleri işyerinde yapmak; işyerini gezmek ve görmek, mükelleften açıklama yapmasını istemek gerekirse arama yapmak, inceleme sonuçları nedeniyle defter ve kanıtlayıcı belgeleri daireye getirmek, mükellefler ile üçüncü şahıslardan bilgi istemek şeklinde genel bir açıklama ile sıralanabilmektedir. Bu yetkilerin kullanılması büyük ölçüde inceleme elemanının yargısına bırakılmış görülmektedir.¹⁵⁵

Vergi inceleme elemanlarının yetkileri bu inceleme elemanlarının meslek gruplarına ait yönetmeliklerde yer almaktadır. Maliye Müfettişlerinin yetki ve sorumlulukları, Maliye Teftiş Kurulu Yönetmeliği'nde açıklanmıştır.¹⁵⁶ Hesap Uzmanlarının yetki ve sorumlulukları, Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu Yönetmeliği'nde¹⁵⁷, Gelirler Kontrolörlerinin yetki ve sorumlulukları ise Maliye Bakanlığı Gelirler Kontrolörleri Yönetmeliği'nde¹⁵⁸ belirtilmiştir. Vergi Denetmenleri'nin yetki ve sorumluluklarını ise Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş Görev Yönetmeliği'nde¹⁵⁹ bulmak mümkündür.

Maliye müfettişlerinin vergi incelemesi ile doğrudan ilintili yetki ve görevleri ilgili Yönetmeliğin 2. maddesinin (d) ve (e) bentlerine göre şöyledir;

- Bütün dernekleri ve özellikle Devletten mali yardım görenleri, (Maliye Bakanlığının tebliği veya görecekları acil lüzum üzerine) mali yönden teftiş etmek ve

- Vergi Usul Kanunu gereğince vergi incelemelerinde bulunmaktır.

Hesap Uzmanlarının yetkileri ilgili yönetmeliğin 11. maddesinde “hesap uzmanlarının görevleri” başlığında sıralanmıştır. Konuyla ilgili olan (b), (c) ve (d) bentlerine göre hesap uzmanlarının görev ve yetkileri şöyledir;

- İşletmelerde vergi incelemeleri yapmak,

- Vergi kanunları ile Vergi Usul Kanunu'nun ve diğer kanunların yetki verdiği her türlü vergi tekniğiyle ve vergi suçlarıyla ilgili inceleme, kontrol ve işlemleri yapmak,

- Kamu Teşebbüsleri ve Devletin ilgili bulunduğu diğer müessese ve teşekküllerde, derneklerde Maliye Bakanı'nın gerekli göreceği vergi dışı incelemeleri yapmak,

- Mükellefleri yetiştirmek ve aydınlatmak amacı ile danışma ve kurs yapmak, konferans vermek vesaire benzeri çalışmaları yapmak ve yürütmekle görevlendirilmişlerdir.

¹⁵⁵ Biyan; **a.g.m.**, s.79.

¹⁵⁶ 21 Mayıs 1964 tarih ve 11708 sayılı Resmi Gazete.

¹⁵⁷ 8 Temmuz 1970 tarih ve 13542 sayılı Resmi Gazete.

¹⁵⁸ 30 Kasım 1973 tarih ve 14728 sayılı Resmi Gazete.

¹⁵⁹ 07.09.2005 tarih ve 25929 sayılı Resmi Gazete.

Gelirler Kontrolörlerinin yetkileri ilgili yönetmeliğin 2. maddesinin (c) bendinde dile getirilmiştir. Buna göre; Vergi Usul Kanunu hükümleri gereğince yoklama, kayıt nizamı kontrolleri ve her türlü vergi incelemesi yapmaktır.

Vergi Denetmenlerinin yetkileri ise ilgili yönetmeliğin 31. maddesinde düzenlenmiştir.¹⁶⁰ İlgili madde uyarınca Vergi Denetmenleri ve Vergi Denetmen Yardımcıları; mevzuatla yetkili kılındıkları konularda, vergi inceleme, denetim yapmakla görevlidirler. Ayrıca Vergi Dairesi Başkanı tarafından verilen diğer iş ve işlemleri mevzuata uygun olarak, zamanında yapmak, ilgili mevzuat gereğince kendilerine verilen görevleri eksiksiz ve zamanında yerine getirmekten dolayı, bağlı oldukları grup müdürüne karşı sorumlu tutulmuşlardır.

Yukarıda bahsi geçen düzenlemelerden de anlaşılacağı gibi denetim elemanlarına vergi incelemesi konusunda açık bir şekilde yetki verilmektedir.

Maliye Bakanlığı Gelirler Kontrolörlerinin vergi denetimine ilişkin yetkilerinin yer aldığı **“Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı 2004 Yılı Genel Çalışma Plan ve Programı”**nın ilgili bölümü aşağıdadır.

“Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri hakkında 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 543 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile değişik 43. maddesinde Gelir İdaresinin ‘her türlü faaliyet ve işlemleriyle ilgili olarak; teftiş, inceleme ve soruşturma işleriyle kanunlar ve diğer mevzuatla kendilerine verilen görevleri’ yapacakları belirtilmiştir.

Ayrıca, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun değişik 135. maddesinin ikinci fıkrasında, Gelirler Kontrolörleri ve Stajyer Gelirler Kontrolörlerinin ‘her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haiz’ oldukları belirtilmiştir. 492 sayılı Harçlar Kanunu’nun 134. maddesinde ise, Gelirler Kontrolörlerinin ‘her hal ve takdirde, harçları tahsile salahiyyetli memurların hesaplarını teftiş ve kontrole yetkili buldukları’ndan söz edilmektedir. Bunun yanı sıra 4208 sayılı ‘Kara paranın Aklanmasının Önlenmesi’ne İlişkin Kanun’un 3. maddesinin iki ve üçüncü fıkraları da Gelirler Kontrolörlerinin kara para aklama suçunun araştırılması ve incelenmesi ile görevli ve yetkili oldukları hükmüne amirdir.

1.4.3.2.Vergi İncelemesine Tabi Olanlar

Vergi Usul Kanunu’na veya diğer kanunlara göre;

- Defter ve hesap tutmak,
- Evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek,

¹⁶⁰ Biyan, **a.g.m.**, s.79.

Mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler vergi incelemesine tabidir.¹⁶¹

Mükellef ve vergi sorumluları gibi “vergiden sorumlular”¹⁶² birinci derece inceleme öznesidirler. Ceza muhataplarının durumu da aynıdır. Bilindiği gibi ceza kesilebilmesi için mükellef veya sorumlu olmak şart değildir. Vergi suçuna iştirak edenler (VUK 360) ve kanuna göre ceza muhatabı olan diğer kişilerdir (Örneğin Damga Vergisi Kanununa göre gerekli işlemi yapmayan memur ve noterler). Bunun yanı sıra 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre vergi ve cezadan sorumlu olan meslek mensupları da bu kategoridedir.

İncelemenin ikinci derece öznelere, mükellefle ilişkide bulunan gerçek ve tüzel kişiler, VUK 148. md. gereği bilgi vermek zorunda olan kurumlar, VUK 7. md. gereği yardım mecburiyeti bulunan memurlardır.

Bazı denetim birimlerinde bulunan “rapor okuma komisyonu üyeleri” de ikinci dereceden inceleme öznesidir.¹⁶³

Son olarak, aramalı incelemeler için, sulh yargıcı ve Cumhuriyet Savcısı da birinci derecede inceleme öznesidir.

Bazı durumlarda, mali polis de, yaptığı aramalarla, incelemeye katılmaktadır. Bu durumda mali polis, ikinci derecede inceleme öznesidir.

İncelenen, yukarıda belirtildiği gibi en önemli ve doğal olarak birinci derecede inceleme öznesidir. VUK bu kavramı “incelemeye tabi olan”, “nezdinde inceleme yapılan” veya “mükellef ve vergi sorumlusu” ifadeleri ile karşılamaktadır. İncelenen olmak bir hukuki statüyü ifade etmektedir. Bu haliyle incelenen bir takım hak ve yükümlükleri olan kişidir. Bu bakımdan bu statüye giriş anı önemlidir. İncelenen olma durumunun başlangıcı defter ibrazı için yazının tebliğ edildiği andır. Çünkü bu andan itibaren mükellef VUK 371. md ye göre pişmanlık talebinde bulunamaz. Gene bu andan itibaren bir takım hak ve mükellefiyetler başlar. İncelenen ile CMK (Ceza Muhakemesi Kanunu) anlamında “şüpheli” yi karıştırmamak gerekir.¹⁶⁴

İncelenen, daha vergi incelemesi sırasında, hatta özel durumlarda daha incelemenin başında, CMK anlamında şüpheli hale gelebilir. Fakat incelenen her zaman CMK anlamında şüpheli olmaz. Ancak, kavramların ulusal hukuktan otonom olduğu, İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi (İHAS) anlamında daha incelemenin başlangıcında mükellefin şüpheli hale geldiği ifade edilmektedir.¹⁶⁵ Bu bağlamda incelemenin başlangıcı, İHAS 6. md. deki “adil yargılanma hakkı”nın bir unsuru olan “makul süre içinde yargılanma”nın başlangıcı durumundadır.¹⁶⁶

¹⁶¹ Gelir İdaresi Başkanlığı, **a.g.e.**, s.9.

¹⁶² Bekir Baykara, Vergi Sorumluluğu, Vergiden Sorumluluk Ve V.U.K.un 11’inci Maddesine Göre KDV’den Mütteselsil Sorumluluk, **Vergi Dünyası**, Şubat, 2000, sayı: 222.

¹⁶³ Bekir Baykara, Vergi İncelemesi, **Vergi Dünyası**, Eylül, 2007, sayı: 18.

¹⁶⁴ Baykara; Vergi İncelemesi, **a.g.m.**, sayı: 18.

¹⁶⁵ Billur Yaltı, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, İstanbul, 2006, S.108

¹⁶⁶ Baykara; Vergi İncelemesi, **a.g.m.**, sayı: 18.

1.4.4. Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer

Vergi incelemesinin, incelemeye tabi olan mükellef veya vergi sorumlusunun “işyerinde yapılması” genel kuraldır. Bundan amaç ise inceleme elemanının işletmeyi gezip görmesi, işin türü, niteliği ve genişliği hakkında bilgi sahibi olmasını sağlamaktır.¹⁶⁷ İncelemenin işyerinde yapılmasının pratik yararları yanında, işletmenin işleriyle yakından ilgili olmak ve mükellefle idare arasındaki ilişkilerin karşılıklı işbirliği ve anlayış içerisinde geçmesini sağlamak da beklenen yararlardandır.¹⁶⁸ Ancak, işyerinin yapılmasına elverişsiz olması, ölüm ve işi terk gibi nedenlere bağlı olarak işyerinde fiilen çalışma olanağının kalmaması ya da ilgilinin istemesi halinde inceleme, inceleme elemanlarının bürosunda yapılabilir.

İnceleme elemanlarının, Yasa'nın emredici hükmüne uymadan, defter ve belgelerin daireye getirilmesini istemesi mümkün değildir. Ancak bu durumun iki istisnası söz konusudur.

Birincisi, işyerinin müsait olmaması, ölüm ve işin terk edilmesi gibi zorunlu durumlardır. Diğeri ise, mükellef ya da sorumluların, incelemenin dairede yapılmasını istemeleridir. Bu durumun tespiti, mükellef ya da sorumlunun inceleme elemanına yazacağı yazı ile veya inceleme elemanının düzenleyeceği bir tutanak ile mümkündür.

İnceleme elemanlarının, yukarıda belirtilen istisnai durumlar söz konusu olmaksızın, defter ve belgelerin doğrudan doğruya vergi incelemesi yapılmak üzere daireye ibrazını istemeleri yasal değildir. Bu gibi durumlarda, mükellefin defter ve belgeleri ibraz etmemesi üzerine, mükellef aleyhine herhangi bir işlem yapılamaz ve re'sen takdir yoluyla vergi de salınamaz.

İncelemenin işyerinde yapılamaması veya mükellef ve sorumlularınca istenilmesi nedeniyle incelemenin dairede yapılması durumunda, defter ve belgelerin daireye getirilmesi yazılı olarak istenebilir. Dairede yapılan incelemelerde, ibraz zorunluluğuna aykırı davranıştan söz edilebilmesi için, defterlerin tebliğ usulüne uygun olarak yazı ile istenmiş olması tek başına yeterli değildir. Yükümlüye ayrıca defterlerin ibrazı için bir süre verilmiş ve yükümlülüğün bu süre içinde yerine getirilmemiş olması gerekir.¹⁶⁹ Bu yüzden, yükümlülere defterlerinin ibrazı için verilecek sürenin, VUK'un 14. maddesinin 2. fıkrasında yer alan düzenleme uyarınca on beş günden az olmaması gerekmektedir. Danıştay'ın verdiği karar şu şekildedir:

“...Defterlerin, işyerinde incelenmesi esastır. Defter ve belgelerin incelemeye ibrazı için 3 günlük bir süre verilmesi yasal olmayıp, 15 gün süre verilmesi gerekir.”¹⁷⁰ Dolayısıyla, vergi incelemesinin mükellefin işyerinde yapılması esas olmakla beraber, incelemenin dairede yapılması halinde, mükelleflere, defter ve belgelerini ibraz etmeleri için de 15 günden aşağı süre verilmesi mümkün değildir.

¹⁶⁷ Biyan, **a.g.m.**, s.77.

¹⁶⁸ Şükrü Kızılot, “Vergi İncelemesi'nin Yapılacağı Yer”, **Sabah**, “Mali Yaklaşım Köşesi”, 12.01.1996, s.11.

¹⁶⁹ Biyan, **a.g.m.**, s.77.

¹⁷⁰ Dnş. 9.D.nin 29.12.1993 tarih ve E:92/5672, K 93/5499 sayılı Kararı (Şükrü Kızılot, **Danıştay Kararları ve Özelgeler**, Yaklaşım Yayınları, Cilt:3, Ankara, 1996, s. 676–677).

İnceleme esnasında lüzum görülen hallerde, vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumları ayrıca tutanaklar ile tespit ve tevsik olunabilir. Bu suretle düzenlenen tutanakların bir nüshasının mükellefe veya nezdinde inceleme yapılan kimseye bırakılması mecburidir.

Vergi incelemesine yetkili olanlar gerçek veya tüzel kişilerden bilgi isteme suretiyle bilgi alabilecekleri gibi karşıt inceleme yöntemiyle de tespit yapabilirler. Ayrıca değişik kaynaklardan alınabilecek bilgi ve belgeler de vergi incelemesi sırasında değerlendirmeye tabi tutulmaktadır.

Vergi incelemesi sırasında değerlendirilebilecek bilgi ve belgelere örnek olarak aşağıdaki hususlar sayılabilir.

- Vergi dairesindeki kayıtlardan çıkarılacak bilgiler,
- İstihbarat arşivindeki bilgiler
- Mükellefle irtibatlı olan alıcı veya satıcılardan alınan bilgiler
- Tanık ifadeleri
- Resmi daireler, bankalar, sigorta şirketleri, tapu daireleri, noterler, mahkemeler gibi iz bırakacak nitelikteki işlemler açısından alınacak bilgi ve belgeler
- Nakliye şirketlerinden alınacak bilgiler,
- Fiili envanter yapılması,
- Mükellefin özel giderleri, servet durumu, kendisi eşi ve çocuklarının yaşam seviyesi gibi bilgiler.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE UYGULANAN VERGİ DENETİM TEKNİKLERİ VE DİĞER ÜLKELERLE KARŞILAŞTIRILMASI

2.1.TÜRKİYE'DE UYGULANAN VERGİ DENETİM TEKNİKLERİ

Henüz gelişmekte olan ve uzun yıllardır kronik bir enflasyon olgusunun yaşandığı ülkemizde, bütçe açıklarının kapatılması için sağlam finansman kaynaklarına ihtiyaç duyulmakta, bu kaynaklar arasında en uygun finansman aracı ise kuşkusuz vergilerdir. Çünkü vergiler hem çok düşük maliyetli, hem de karşılıksız olduklarından bütçenin en sağlam finansman kaynağı durumundadır. Ancak özellikle 1990 sonrası izlenen ekonomik ve mali politikalar sonucunda artan kamu harcamaları bütçenin finansmanında borçlanma yönlü uygulamaları artırmış, böylece vergiler artan kamu harcamalarını karşılayamaz duruma gelmiştir.¹

Vergi denetiminde etkinlik sorunu öncelikle mükelleflerde vergi bilinci ve yönetime güven konusu ile birlikte, gelir idaresinin etkinliği açısından önem taşımaktadır. Gelir idaresinin etkinliği de ekonominin durumu, halkın hükümetlerin önceliklerine yönelik desteği ve mükelleflerin vergi kurallarına uyum konusundaki isteklilikleri gibi çeşitli faktörlere bağlıdır.²

Etkin bir vergi denetimi, oluşturulan mali sistemin işlemlerini güvence altına aldığı gibi maliye politikalarının da başarısını artırır.³ Ayrıca etkin bir vergi denetimi, yönetimin aldığı kararların ne ölçüde uygulandığı, yasalara mükelleflerin ne ölçüde uyduklarını görmek ve uyumlarını sağlamak suretiyle idareyi güçlü kılmaktadır.

Verilerin düzenli ve güvenli bir şekilde saklanabilmesi ve verilere hızlı bir şekilde erişimi mümkün kılan, bilgisayar teknolojisinin vergilendirme süreci içerisinde mutlak surette kullanılması gerekmektedir.

Bilgisayarın denetim süreci içerisinde kullanılması, denetimi daha güçlü ve etkin kılacaktır.⁴ Güçlü bir vergi idaresinin kurulabilmesi ve mükelleflerin bu idarenin etkinliğine, güvenilirliğine ve verimliliğine inanması, ancak, kısa bir sürede vergi idaresinin tam olarak otomasyona geçmesi ile mümkün olabilecektir.⁵

Ayrıca bazı kurum ve kuruluşlar (Noterler, bankalar, tapu sicil müdürlükleri, belediyeler, trafik vb.) ile vergi idaresi arasında bilgi akışını hızlandıracak teknolojik donanımın oluşturulamamış olması, bir yandan gelir idaresinin ve öte yandan da vergi denetiminin etkinliğini olumsuz yönde etkilemektedir.

¹ Meriç; **a.g.e.**, s.35.

² İbrahim Attila Acar-Mehmet Emin Merter, "Türkiye'de 1990 Sonrası Dönemde Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu", **Maliye Dergisi**, s.6.

³ Abdullah Aslan; "Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu", **Vergi Dünyası**, Yıl: 16, Sayı: 185, Ocak 1997, s.3

⁴ Acar-Merter; **a.g.m.**, s.6,10.

⁵ Nazmi Karyagdi; **Toplam Kalite Yönetimi ve Türk Vergi İdaresi**, A.S.O. Yayın No:51, Ankara 2001, s.133.

Vergi sistemimizin, gerçekleşen ekonomik hareketlilikleri takip edebilmesi, veri kayıt ve denetimde bilgisayar ortamından yararlanması açısından bilgisayar hatta ağ ortamları önem taşımaktadır.⁶

2.1.1. Denetim Teknikleri

Çeşitli vergiler bakımından yükümlülerin defter, belge ve işlemlerinin ne şekilde inceleneceği ile ilgili olan inceleme tekniği aşamasında yapılan çalışmalar, değişmez kurallara bağlı olmayıp, inceleme elemanlarının bilgi ve yetenekleri ile karşılaşılan durumlara göre oluşmaktadır.

Vergi incelemesi, öncelikle defter, kayıt ve belgeler üzerinde yapıldığından, genel kabul görmüş muhasebe kurallarının dikkate alınması ve muhasebe denetimi tekniklerinin kullanılması, genel olarak gereklidir. Bununla birlikte vergi incelemesinde, özel bazı inceleme teknikleri ve yöntemleri de kullanılmaktadır.

Üçüncü bölümde ayrıntılı olarak açıklayacağımız “bilgisayar destekli vergi denetimi” teknikleri ise son zamanlarda gelişen yöntemler sayesinde kullanılmaya başlanmıştır.

Aşağıda vergi incelemesinde kullanılan yöntemlere değinilmiştir.⁷

2.1.1.1.Aritmetik İnceleme

Defter ve belgeler arasındaki uyum tek başına mali tabloların gerçeği yansıttığının bir kanıtı olarak ileri sürülemez. Çünkü defter ve belgelerde yer alan tutarlar mali tabloların düzenlenmesine kadar pek çok aritmetik işlem ve hesaplama geçmektedir. Bu aşamalarda yapılacak bir hata ya da hile mali tabloların gerçeği yansıtmasını engelleyecektir.

Dolayısıyla karşılaştırma ve tutar aktarmalarının kontrolünden sonra muhasebe hatası olarak, aritmetik işlem hatası kalmış olabilir.

Denetçi kendisine sunulan muhasebe verilerinde her zaman için hesap hatası bulunabileceğini düşünerek aritmetik incelemeye başvurmalıdır.

Aritmetik inceleme, muhasebe kayıt ortamında ve belgelerdeki dört işlemlerdeki doğruluğun araştırılması ve bu işlemlerin yinelenmesi yoluyla gerçekleştirilen bir hesap kontrolüdür. Aritmetik kontrol işlem sayısının çokluğu nedeniyle genellikle örnekleme yöntemine başvurulmaktadır.⁸

2.1.1.2.İşletme İçi Karşılaştırma

İşletme içi karşılaştırma işletmenin kendi kayıtlarının birbiriyle uygunluğu anlamını taşımaktadır. Karşılaştırmalar hesap içi karşılaştırma şeklinde olmaktadır. Mizanlar ile defter kayıtları arasında yapılan karşılaştırma, ana defterler ile muavin defterlerin karşılaştırılması ya da sadece değer olarak izlenen hesapların miktar olarak dengede bulunup bulunmadığının karşılaştırılması gibi teknikler işletme içi karşılaştırma metoduna örnek olarak gösterilebilir.

⁶ Acar-Merter; **a.g.m.**, s.10.

⁷ Meriç; **a.g.e.**, s.128.

⁸ Tekin-Çelikkaya, **a.g.e.**, s.55,56.

2.1.1.3. Belge İncelemesi

Belge incelemesi karşılaştırmanın belgeler üzerinde yapılan bir çeşidi olarak değerlendirilebilir.

Muhasebenin “belgesiz kayıt olmaz” prensibi gereği, muhasebe kayıtlarının mutlaka belgeye dayalı olması gerekir.

Elektronik denetimle alakalı olarak Vergi Usul Kanunu⁹’nun **Elektronik ortamdaki kayıtlar ve elektronik cihazla belge düzenleme** başlıklı Mükerrer 242. Maddesinin 2. fıkrasının 2. paragrafında: “*Elektronik belge, şekil hükümlerinden bağımsız olarak bu Kanuna göre düzenlenmesi zorunlu olan belgelerde yer alan bilgileri içeren elektronik kayıtlar bütünüdür.*” denilmek suretiyle elektronik belgenin tanımı yapılmıştır.

Denetim sürecinde belge incelemesi, denetim işlemleri içinde en önemli olanıdır. Muhasebe kaydına başlanırken yapılacak bir hata ileriye doğru tüm muhasebe kayıtlarına aynı yönde yansır. Önemli olan hataların kaynağında yakalanması ve ileriye yansımalarının önlenmesidir. Bu nedenle belge incelemesi denetimde büyük önem taşır.¹⁰

Belge incelemesi ile belgeye dayalı inceleme birbirine karıştırılmamalıdır. Belge incelemesi, belge ile defter kayıtları arasında uygunluk sağlanması ile belgelerin şekli ve maddi uygunluklarının araştırılması işlemlerini içerir.

Bir başka deyişle belge incelemesi işlemlerin belgeye dayalı olarak gözden geçirilmesinden ziyade düzenlenen ya da alınan belgelerin gerçek durumu yansıtmadığı, sahte ya da muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olup olmadığı, kayıtlara doğru aktarılıp aktarılmadığı, kayıtların belgeye dayandırılıp dayandırılmadığı ve düzenlenen belgelerin kanunen gerekli hususları taşıyıp taşımadığı gibi noktalar üzerinde yoğunlaşır.¹¹

2.1.1.4. Puantaj

Aritmetik incelemeler ve karşılaştırma incelemeleri puantaj yöntemi kullanılmak suretiyle yapılır. Denetim elemanı belirli işaret koyarak incelediği rakamların karşılaştırmasını ve analizini yaparken, yaptığı işlemlerde unutma ihtimalini ortadan kaldırarak defter ve belgelerin de bir denetim elemanı tarafından incelendiğinin dayanağını oluşturur. Bu teknik denetim elemanlarının incelemelerinde en sık kullandığı tekniktir. Çünkü iş yoğunluğu esnasında denetim elemanı daha önce incelemiş olduğu bir konuyu daha sonra unutup tekrar incelemekle vakit kaybetmek yerine puantaj sayesinde koyulan işaretlerden yola çıkarak daha önceden yapmış olduğu işlemleri hatırlayabilecektir.

2.1.1.5. Destekleyici Kanıtlara Başvurma

Denetim programının yürütülmesi esnasında denetçiler belirli denetim teknikleri uygulayarak kanıt toplar. Finansal tabloların doğruluğu hakkında bir yargıya varmak için yeterli sayıda ve uygun kanıt toplanması zorunludur.¹²

⁹ 10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

¹⁰ Hasan Gürbüz, **Muhasebe Denetimi**, Bilim Teknik Yayınevi, 3. Baskı, İstanbul, 1990, s.105.

¹¹ Tekin-Çelikkaya, **a.g.e.**, s.56.

¹² Tekin-Çelikkaya, **a.g.e.**, s.57.

Denetim finansal tabloların işletmenin gerçek durumunu yansıtmayı yansıtmadığı hususunda finansal tablo kullanıcılarına sağlanan bir güvenceyi temsil etmektedir.

Bu yapı içerisinde denetçinin görevi, mali tabloların belirli bir mali raporlama sistemine tüm önemli açılardan uygun şekilde hazırlanıp hazırlanmadığı hakkında bir görüş oluşturmaktadır. Bu görüşün bir değer ifade edebilmesi için denetçinin finansal tablolar hakkındaki bu görüşünü yeterli miktarda uygun denetim kanıtı ile desteklemesi gerekmektedir. Yeterli miktarda uygun denetim kanıtının varlığı denetçi görüşünün sıhhati açısından önem oluşturmaktadır.¹³

Denetim genel anlamda bir kanıt toplama ve bunları değerlendirme faaliyetidir. Denetim programlarının yürütülmesi safhasında denetçiler belirli denetim yöntem ve işlemleri uygulayarak kanıtlar toplarlar. Bu kanıtlar sayesinde işletme bildirimlerinin dürüstlüğü yargılandığı için yeterli kanıtın toplanması zorunludur. Buna etki eden başlıca faktörler ise önemlilik, risk, nitelik, maliyet, ana kütleli büyüklüğü ve özelliğidir.¹⁴

Önemlilik kavramı, bir hesap kalemi veya mali bir olayın nispi ağırlık ve değerinin, mali tablolara dayanılarak yapılacak değerlemeler veya alınacak kararları etkileyebilecek düzeyde olmasını ifade eder. Önemlilik hem muhasebede hem de denetimde aynı anlamda kullanılır. Mali tablolarda açıklanan bilgilerin yanlışlığı, bilginin doğru olduğuna güvenen kişilerin kararlarını değiştirecekse veya etkileyecekse, mali tablolardaki bilgi yanlışlığının önemli olduğu kabul edilmelidir. Tersine etkilemiyorsa önemsiz olarak kabul edilir.

Bir varlığın veya hakkın iktisadi önemi onun muhasebe kaydını etkiler. Kavram icabı, büyük küçük bütün varlıklara hep aynı gözle bakılmalıdır. Bununla beraber, kavramsal olarak doğru olan bu yaklaşım, uygulamada küçük tutarlar söz konusu olduğu zaman ihmal edilir. Örneğin; üç yıl kullanılacağı tahmin edilen varlık, diğer dönemlere taşınır. Diğer taraftan, aynı dönemlerde faydalanılacağı tahmin edilen bir dolmakalem, gelecek dönemlere taşınmaz. Çünkü bu davranışın maliyeti, kesin kayıt yapmayla sağlanacak olan avantajları aşacaktır.¹⁵ Özet olarak bu ilkeye göre, önemli olmayan durumlarda temel kavramlardan ve varsayımlardan uzaklaşabilmektedir.¹⁶

Muhasebe denetiminde analitik inceleme, iç kontrol sisteminin değerlendirilmesinin, uygunluk denetimleri, denetim işlemlerinin seçimi ve uygulanması, iş gücü ve zaman planlaması, toplanan kanıtların miktarı önemliliğe etki yaparken; önemlilik de karşılıklı olarak bunları etkiler.¹⁷ Bir denetim faaliyetinde önemlilik ile ilgili olarak verilecek kararda denetçi finansal etkinin yanı sıra, önemliliğin mantıki, psikolojik, ekonomik ve yasal etkilerini de göz önünde bulundurmaya zorundadır.

Türkiye’deki muhasebe uygulamalarını önemlilik kavramı açısından göz önüne alırsak şunu söyleyebiliriz; Türkiye’de bilançolar genellikle şirketin mali yapısını kuracak yeterli derecede ayrıntılı sınıflandırmaları içermektedir. Ancak, gelir tablosunda satış

¹³ Mehmet Şirin; “Uluslararası Denetim Standartları Çerçevesinde Denetim Kanıtlarının Elde Edilmesi Ve Değerlendirilmesi”, **Mali Pusula**, yıl: 3, sayı: 25, Ocak 2007, s.70.

¹⁴ Tekin-Çelikkaya, **a.g.e.**, s.57.

¹⁵ Kaçar; **a.g.m.**, s.2.

¹⁶ Ülkü Ataman; “Tekdüzen Hesap Planı ve Mali Tablolar”, Türkmen Kitapevi Yayınları, İstanbul, 1997, s.7.

¹⁷ Kaçar; **a.g.m.**, s.2.

hâsılâtının ve satılan malın maliyetinin gösterilmesi zorunluluğunun bulunmaması ve bunların da ötesinde, örneğin taahhütlerin, koşula bağlılıkların ve uzun vadeli kredi sözleşmelerinin ayrıntılı açıklamalarının yokluğu mali tabloları okuyanlara noksan bir fotoğrafın verilmesiyle sonuçlanmaktadır.

Ülkemizde, muhasebe uygulamaları çeşitli kuruluşlara göre değişmekte ve karmaşıklık içinde bulunmaktadır. Her kuruluş kendi amaçları doğrultusunda muhasebe kavram, ilke ve kuralları belirlemekte ve bunların denetimini de yine kendi amaçları doğrultusunda yapmaktadır. Bu çok seslilik, muhasebenin amaçlarından sapılmasına yol açmaktadır. Muhasebe kuralları ile muhasebe standartları Türkiye’de kolaylıkla tekdüze hale getirilebilir.¹⁸ Bu nedenle, uluslararası muhasebe standartları da göz önünde bulundurularak gerekli mevzuat düzenlemeleri yapılmalıdır.¹⁹

Önemliliğin ölçülmesinde hangi ölçütlerden hareket edileceği hakkında kesin bir şey söylenemez. Denetimde önemlilik ile ilgili olarak yapılmış bir araştırmada denetçilerin önemlilik konusunda karar alırken aşağıdaki değişkenlere başvurdukları saptanmıştır.

- İlgili kalemin türü
- İlgili kalemin cari yıl net kârına oranı
- İlgili kalemin toplam hâsılata veya giderlere oranı
- İlgili kalemin net çalışma sermayesi üzerine yapacağı etki
- Kazançların büyüme hızı
- İlgili kalemin kazançların yükselme eğilimini ters yönde etkileyip, etkilemediği
- İlgili kalemin mutlak (vergi etkisinden arındırılmış) tutarı
- Hisse senetleri fiyatına olacak etkisi²⁰

Bu araştırma sonuçlarına bakılarak denetçilerin önemliliği saptamada kararlarını daha ziyade sayısal değişkenlere dayandırdıkları söylenebilir.

2.1.2. Denetim Yöntemleri

Denetim yöntemleri ile denetim teknikleri birbirinden farklı kavramlardır. Denetim teknikleri denetimin yürütülmesi sırasında, işlemlerin genel anlamda nasıl denetime tabi tutulacağını açıklarken, denetim yöntemleri ise daha geniş kapsamlı olup denetim tekniklerinin hangi yöntem içinde uygulanacağını belirlemektedir. Dolayısıyla denetim yöntemleri daha geniş ve denetim faaliyetinin kapsamını belirleyici nitelikte olmakla birlikte birbirlerinden tamamen bağımsız oldukları söylenemez.

¹⁸ Kaçar; a.g.m., s.2,3.

¹⁹ H. Ayboğa; “Türkiye’de Mevzuat ve Muhasebe İlişkisi”, T.C. Marmara Üniversitesi Muhasebe Araştırma ve Uygulama Merkezi Muhasebe Finansman Dergisi, Sayı: 5, Aralık, 1996, s.46.

²⁰ Kaçar; a.g.m., s.3.

Denetim yöntemlerini sınırlandırmak oldukça güçtür. Denetçi katı kurallarla kendini sınırlamak yerine denetimin amacına hizmet edecek her türlü yöntemi uygulayabilir.

Dolayısıyla denetimde çok çeşitli yöntemler kullanılmaktadır.²¹

2.1.2.1.Şekli ve Maddi Denetim

Şekli denetim, defter kayıtlarının ve belgelerin; şekil yönünden düzenliliğini, muhasebe ilke ve normlarına uygunluğunu, rakamların, toplamların, nakillerin ve mizanların aritmetik kontrolünü, hesaplar arasındaki bağlantı ve mutabakatı araştıran ***bir usul ve uygunluk incelemesidir.***

Şekli denetim ayrıca maddi rakam ve kayıt hatalarını da içerir, ancak muhasebe hilelerinin ortaya çıkarılmasını kapsamaz.

Şekli denetim defter kayıtlarında şekil bakımından düzen ve mutabakat bulunup bulunmadığını araştırır.

Maddi denetim ise belgeler ile defter kayıtlarına dayanarak, incelemenin konusunu teşkil eden olayı, yeniden inşa ve tespit etmeyi amaçlar. Bu anlamda maddi denetim, şekli muhasebe kayıtlarını değil, gerçeği araştıran denetim metodudur. Kayıtları şekli yönden incelemekle yetinilmez, olayları ve işlemleri derinliğine incelemeye çalışır. Bu niteliği ile maddi denetimde hem işlemlerin gerçeklere uygunluğu, hem de kayıtlara doğru geçirilip geçirilmediği araştırılır. Amaçladığı hedefler nedeniyle, muhasebe hileleri ancak maddi denetim metodu ile ortaya çıkarılabilir.

Esasında iki yöntemi karşılaştıracak olursak ilk yöntemi muhasebe denetimiyle, ikinci yöntemi ise vergi revizyonu bir başka ifadesi ile vergi denetimi ile ilişkilendirebiliriz. Sonuçta hesap, işlem ve kayıtları sadece şekil yönünden denetleyen kayıtların doğru aktarılıp aktarılmadığı ve/veya kayıtlar arasında bir mutabakat olup olmadığıyla ilgilenen maddi denetim muhasebe kuralları açısından bir anlam ifade etmektedir. Ancak maddi denetimde hem hesap ve kayıtların şekli yönden kontrol edilmesi söz konusuysen bunun yanı sıra ve daha önemli bir şekilde bu hesap ve işlemlerin vergi hukuku açısından uygunluğu kontrol edilip araştırılmaktadır. Tabii ki böylesine geniş çaplı bir denetim vergi revizyonu, vergi incelemesi sırasında uygulanmaktadır. Bunu da yapmaya yetkili kişiler Vergi Usul Kanunu'nun ilgili maddesinde yer alan vergi inceleme elemanlarıdır.

2.1.2.2.Aralıksız ve Örneklemeye Yoluyla Denetim

Aralıksız denetim, belirli bir zaman kesiti içindeki tüm işlemlerle ilgili kayıt ve belgelerin detaylıca gözden geçirilmesidir. Aralıksız denetim yöntemini uygulayan denetçi faaliyet dönemi içindeki tüm kayıt ve belgeleri eksiksiz olarak inceler. Ancak aralıksız denetim yöntemi çok küçük denetim alanları için ender durumlarda başvurulan bir denetim yöntemidir.²²

²¹ Tekin-Çelikkaya, a.g.e., s.58,59.

²² Tekin-Çelikkaya, a.g.e., s.60.

Aralıksız denetim, bir işletmede seçilen hesap dönemine ait tüm işlem ve belgeler ile bunlara ilişkin kayıtlar gözden geçirilerek yapılan denetim yöntemidir.

Zaman ve kaynak israfına neden olduğu gerekçesi ile bu yönteme giderek daha az başvurulmakta; **ancak**, işlem sayısının az, biri fiyatın yüksek olduğu işletmeler ile küçük işletmelerde güvenli sonuçlar verdiği için hala tercih edilmektedir.

Bu nedenle iş hacmi geniş, işlem adedi fazla olan işletmelerde emek ve zamandan tasarruf amacıyla örnekleme uygulanır. Örnekleme yolu (sondaj usulü); muhasebe kayıt ve belgelerinin, belirli ölçülere göre seçilen bir kısmının, kendi içerisinde aralıksız olarak incelenmesini ifade eder.

Vergi denetiminde temel inceleme yöntemi olarak kullanılan bu yöntemde;

- Belirli ölçütlere göre seçilen işlem ve belgeler ile kayıtlar denetime tabi tutulur.
- Denetimin temel ilkesi, işlem veya dönem seçiminde, işletmenin karakteristik özelliklerini temsil etmesine özen gösterilmesidir.
- Denetime tabi tutulacak konu ve dönemler; işletmenin faaliyet konusu, iş hacmi ve özelliklerine bağlı olmakla birlikte, seçimin isabetli olmasında denetçinin bilgi, beceri ve tecrübesinin rolü çok büyüktür.

2.1.2.2.1.Örnekleme Yoluyla Denetime Tabi Tutulacak Konu ve Dönemin Seçiminde Kullanılan Başlıca Kriterler:

a) Konu İtibariyle Seçim:

İşletme faaliyetlerinde belli bir önem ve ağırlığa sahip olan bir **olay, işlem** ya da **hesaplar** seçilir ve denetime tabi tutulur.

Bu seçim; belli bir malın alım-satımı, bazı gider hesapları veya belli bir müşteri ile olan ilişkiler olabilir.

b) Zaman İtibariyle Seçim:

Hesap döneminin belli dilimleri denetime tabi tutulacak dönemler olarak belirlenir. Bu dilimler, belli aylar, her ayın belirli gün ve haftaları olabilir.

Bu dilimlerin seçiminde, duruma göre, işletme faaliyetlerinin yoğunlaştığı dönemler dikkate alınır.

Bulunacak sonuçların yılın tamamına teşmilinin söz konusu olduğu durumlarda, yılın belli aylarına, ayın belirli haftalarına ve haftanın belirli günlerine ait dağılım çerçevesinde örnekleme yönteminin uygulanmasına özen gösterilir.

c) Tutar İtibariyle Seçim:

Bu kıstasa göre, işletmenin belirli büyüklüğünün üzerindeki işlem ve harcamaları ya da alış ve satışları seçilerek denetime tabi tutulur.

Büyüklik, işletmeden işletmeye farklılık gösterebilir.

2.1.2.3.İleriye Doğru ve Geriye Doğru Denetim

Denetim, işletmenin defter ve belgeleri üzerinde yani muhasebe sistemi üzerinde yapılır. Muhasebe sistemi ise belgeden başlar, yevmiye ve kebir kayıtları ile devam eder; envanter çalışması ve mizan ile ulaşılan bilanço ve kar-zarar tablosu ile sonuçlanır.

Progresif (ileri doğru giden) denetimde ilk hareket noktası belgedir. Belgeden başlayıp muhasebe sisteminin aşamalarını izleyerek mali tablolara ulaşan denetim metoduna ileriye doğru denetim denir. Denetim çalışmalarında genellikle progresif metot uygulanır. Ayrıca defter ve belgelerin eksik veya düzensiz olması halinde zorunlu olarak bu metoda başvurulur. Çünkü düzensiz olan muhasebe sistemini yeniden inşa etmek gerekebilir.

Geriye doğru denetim ise; bilânço ve kar-zarar tablolarından başlayarak geriye doğru kayıtlara ve belgelere inen denetim metodudur.

Vergi denetiminde ilke olarak bu yöntem uygulanır. Önce bilânço ve kar-zarar tablolarına bakılır; tablolarda sonuç hesaplarını ilgilendiren gelir, gider ve bilânço kalemlerinden incelenmesi gerekli görülenler tespit edilerek bunlara ilişkin kayıt ve belgelere inilerek inceleme sürdürülür.

Bu yöntemlerden hangisinin seçileceği, yapılacak denetimin kapsam ve amacına bağlıdır. Hangi yöntem amaca hizmet ediyorsa o yöntem seçilir.

Bu yöntemde sonuç ve sonucun meydana gelişi incelenir ve işlem ilk belgeye kadar inilerek araştırılır. Ancak kuruluşta muhasebe kayıtlarının eksiksiz bir biçimde muhasebe ilkelerine uygun olarak yapılıp yapılmadığının belirlenmesi ile bir yolsuzluk olasılığının araştırılması halinde ileriye doğru denetim yöntemi kullanılır.

Uygulamada denetçiler her ki yöntemi birleşik bir biçimde kullanmaktadır. Denetçi, denetimleri sırasında örnekleme yöntemiyle seçtiği kıymet hareketini doğuran olaylar zincirinin bir halkasını belirlemekte ve bu noktadan ileriye veya geriye doğru giderek denetimini gerçekleştirmektedir.

2.1.2.4.Doğrudan ve Dolaylı Denetim

Doğrudan denetim, her bir muhasebe işleminin doğrudan incelendiği yöntemdir. Bu yöntemde denetçi, kuruluşta kıymet hareketi doğuran her olayı ayrı olarak ele alır ve kayıtlara doğru geçirilip geçirilmediğini, değerlemenin doğru yapılıp yapılmadığını ve kapanış hesaplarına uygun bir biçimde yansıtılıp yansıtılmadığını karşılaştırma yoluyla inceler. Bir anlamda bu denetim işin yinelenmesinden başka bir şey değildir.

Dolaylı denetim, aynı nitelikteki veya birbirleriyle yakın ilişki içindeki hesaplar arasında toplam karşılaştırmalar yapılarak bunlar arasında uygunluk araştırması yapan bir

denetim tekniğidir. Dolaylı denetim olaylarla ilgili muhasebe işlemlerini ayrı olarak incelemek yerine, faaliyet sonuçlarının toplamlarından hareket ederek yapılan denetimdir. Dolaylı denetimin amacı, aralarında ekonomik ilişkiler bulunan çeşitli türden tutarların karşılaştırılarak denetçiye ekonomik bütünün doğruluğu hakkında bir fikir vermektir. Böylece denetçinin daha incelemenin başında işlemler arasında boğulması ve hesaplar arasındaki ilişkiyi gözden kaçırmaması önlenmiş olmaktadır.

Dolaylı denetim doğrudan denetime oranla zaman tasarrufu sağlar. Ancak dolaylı denetim sonucu kazanılan bilginin kesin bilgi olmadığı, bunların belirli sınırlar dahilinde değer taşıdıkları dikkate alınmalıdır. Dolaylı denetim kural olarak tamamlayıcı bir nitelik taşıdığı için, hata alanlarını daha işin başlangıcında ortaya çıkarmayı hedeflediği düşünülerek bu alanlar belirlendikten sonra doğrudan denetim yöntemine başvurulması daha uygun olacaktır.

2.1.2.5.İhtiyari Denetim-Mecburi Denetim

Bu sınıflamada esas, denetimin kim tarafından istenildiği, neye dayanılarak yapıldığıdır.

İşletme sahip ya da yöneticilerinin arzu ve isteği üzerine yapılan denetime ihtiyari denetim denir. Bu denetim işletme tarafından istenildiği için, konusu ve kapsamı da bunlar tarafından belirlenir. Denetçi belirlenen sınırların dışına çıkamaz. Ancak denetçi, denetim teknikleri ve tarafsızlık (objektiflik) ilkesine de uymak zorundadır.

İhtiyari (isteğe bağlı) denetim işletmeye bağlı uzmanlara yaptırılabilceği gibi, işletmeden bağımsız denetim kuruluşlarına da yaptırılabilir.

Vergi denetimi niteliği itibariyle bir dış denetim olduğu için bağımsız denetim ile ilişki içerisindedir.²³

Uygulamada bağımsız denetim dış denetim ile eş anlamlı olarak kullanılmaktadır. Bu denetim türünde denetçiler finansal tablo denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi yapabilirler.

Bağımsız dış denetim işletmenin talebi üzerine, bir sözleşme çerçevesinde ve ücret karşılığında, serbest meslek faaliyeti icra eden denetçiler (ya da bunlardan oluşan kuruluşlar) tarafından yapılan bir denetimdir.

Bağımsız denetimin en geniş uygulama alanı bulunduğu ülke Amerika Birleşik Devletleridir.²⁴ İlk kez 1947 yılında AICPA (Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Kurulu) tarafından düzenlenen “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları” bugün birçok ülke tarafından benimsenmiş ve uluslar arası standartlara da temel olmuştur.²⁵

AICPA, TÜRMOB benzeri bir mesleki kuruluş olup, ABD’nde bağımsız denetim konusunda tek kural koyucu kuruluştur. Denetim standartları, AICPA. nın bir alt kuruluşu olan ASB (Denetim Standartları Kurulu) tarafından SAS (Denetim Standartları Açıklamaları)

²³ Tekin-Çelikkaya, a.g.e., s.61,83.

²⁴ Tekin-Çelikkaya, a.g.e., s.83,84.

²⁵ Oktay Uğur, Türkiye’de Bağımsız Dış Denetim Uygulamaları, **Vergi Dünyası**, Sayı 214, Haziran 1999, vdcd/2003.

adı altında 1972 yılından sonra yayımlanmaya başlamıştır. Bunlar aslında, ilk yayımlanan Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının (GKGD) bir yorumudur. GKGDS ise 1947 yılından bu yana çok az bir değişikliklerle günümüze kadar gelmiştir.

Söz konusu ülkede, endüstri devrimi ile birlikte şirketlerin büyümesi ve sermaye piyasasının canlanması finansal denetimi zorunlu kılmıştır.²⁶ Çünkü şirketlerin hisse senetlerini ya da tahvillerini alacak olanlar, işletmenin mali ve ticari durumu hakkında bilgiye ve bu bilgilerin güvenilirliğine ihtiyaç duymuşlardır. Bu ihtiyaç ise CPA ya da ülkemizde bilinen adıyla “Yeminli Mali Müşavirlik” kurumu ile giderilmiştir.²⁷

Ülkemizde işletme denetimi, genellikle devlet denetimi temelinde şekillenmiştir. Bunun doğal sonucu olarak da denetim, kamu denetçileri tarafından gerçekleştirilmiştir. Ancak özellikle son yıllarda (1987 yılından itibaren), kamu denetçileri dışında bağımsız (serbest çalışan) denetçilerden de yararlanma eğilimi hız kazanmış ve bağımsız dış denetim kavramı uygulamaya girmiştir.

Bağımsız denetim, bir anlamda devletin işletme denetimini yaygın hale getirmeye yönelik bir yetki devri olmuştur.

Bağımsız denetçilik mesleği ile ilgili ilk düzenleme 1947 yılında Maliye Bakanlığı tarafından “Mali Müşavirler ve Mükellef Yardımcıları” başlığı altında yapılmış ancak yasallaşamamıştır. 1963 yılında Maliye Bakanlığı “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik” yasa tasarısı hazırlamış ancak bu da yasallaşamamıştır. Fakat ilk olarak Serbest Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir ayrımı yapılmıştır.²⁸

Bağımsız denetim vergi sistemine ilk olarak 213 Sayılı V.U.K.un 141. maddesine ek bir madde ile girmiş ancak bu maddenin Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmesi sonucunda 13 Haziran 1989 tarihinde 3568 sayılı Kanunun kabul edilmesiyle birlikte meslek yasal bir statüye kavuşmuştur.²⁹

Mecburi denetim ise; yasaların öngördüğü durumlarda yasalara göre yapılan denetimdir.

Mecburi denetimin kapsamını yasalar, uygulanacak denetim tekniklerini ise yetkili denetim elemanları belirler.

Sigorta ve Bakanlık Müfettişlerinin, Vergi İnceleme Elemanlarının, Bankalar Yeminli Murakıplarının yapmakta oldukları denetim bu türdendir.

Ayrıca halka açık şirketlerin SPK tarafından denetlenmesi de mecburi denetim kapsamına girer.

Ülkemizde bağımsız dış denetim uygulamasına Sermaye Piyasası Mevzuatı ile başlandığı kabul edilebilir. Bu mevzuat çerçevesindeki düzenlemeler 2499 Sayılı Sermaye

²⁶ Tekin-Çelikkaya, **a.g.e.**, s.84.

²⁷ Vehbi Karabıyık, Yeminli Mali Müşavir Denetimi, **Vergi Dünyası**, Sayı 68, Nisan 1987, vcd/2003.

²⁸ Tekin-Çelikkaya, **a.g.e.**, s.86.

²⁹ Şefik Çakmak, Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Gelişimi ve Geleceği, **Vergi Dünyası**, Sayı 194, Ekim 1997, vcd/2003.

Piyasası Kanunu'nun 16 ve 22. maddeleri ile Sermaye Piyasasındaki Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik ve Sermaye Piyasası Tebliği'dir.

Söz konusu kanuna göre, ortaklıklar ve sermaye piyasası kurumları, düzenleyecekleri mali tablolardan kurulca belirlenenleri bağımsız denetim kuruluşlarına inceleyerek bir rapor almak zorundadırlar. Bu inceleme mali tablolarda yer alan bilgilerin doğruluk ve gerçeği dürüst bir şekilde yansıtmaya ilkesine uygunluğu bakımından olacaktır.³⁰

2.1.2.6.İç Denetim-Dış Denetim

Denetimi yapanların statü ve durumlarına göre yapılan bir sınıflandırmadır.

İşletmeye bağlı ve işletmenin ücretli elemanı durumunda olanlar tarafından yapılan denetime iç denetim, işletme ile ilgisi bulunmayan bağımsız denetçiler tarafından yapılan denetime ise dış denetim denir. Denetim yapan iç ve dış denetçilerin yeterli mesleki bilgi ve formasyona sahip olması gerekir.

Kamu Kesimindeki Denetçiler İçin Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI), kamu kesimindeki denetçiler için uluslararası nitelikli mesleki ahlak kurallarının oluşturulmasını zorunlu görmüştür.

Mesleki ahlak kuralları, denetçilerin günlük çalışmalarını yönlendirmek amacıyla yönelik değerleri ve prensipleri içeren kapsamlı bir bildiridir. Kamu kesimi denetçilerinin sahip oldukları bağımsızlık, yetkiler ve sorumluluklar; Yüksek Denetim Kurumu'nun ve denetim görevinde çalıştırdığı personelinin (atanmış veya görevlendirilmiş) yüksek meslek ahlakı sergilemelerini gerektirir. Kamu kesimi denetçileri için mesleki ahlak kuralları, genelde devlet memurlarına ilişkin meslek ahlakı gereklerini ve özelde ise, mesleki yükümlülükleri de dahil olmak üzere, denetçilerin meslek ahlaki gereklerini dikkate almalıdır.³¹

1936 yılında 2996 sayılı Maliye Vekâleti Teşkilat ve Vazifeleri Hakkında Kanun'da **Varidat Kontrol Memuru** olarak başlayan meslek unvanı, 1950 yılında 5655 sayılı Yasayla **Vergi Kontrol Memuru**'na, 1994 yılında ise 543 sayılı KHK ile bu günkü **Vergi Denetmeni**'ne dönüştürülmüş olan mahalli denetim elemanları bu etkin denetim ihtiyacının bir ürünüdür.

Denetçilerin davranışları her zaman ve her koşulda kusursuz olmalıdır. Mesleklerinin yürütülmesine ilişkin herhangi bir zaaf veya özel hayatlarındaki herhangi bir uygunsuz davranış, denetçilerin ve temsil ettikleri Yüksek Denetim Kurulu'nun dürüstlüğüne ve ayrıca yapılan denetim işinin kalite ve geçerliliğine gölge düşüreceği gibi, söz konusu Yüksek Denetim Kurulu'nun güvenilirliği ve yeterliliği hakkında da kuşku uyandırır. Kamu kesimindeki denetçiler için geçerli mesleki ahlak kurallarının kabul edilmesi ve uygulanması, denetçilere ve yaptıkları işlere karşı güven ve inanç duyulmasını sağlar.

Yüksek Denetim Kurumunun güvenilen ve inanılan bir kurum olarak değerlendirilmesi çok büyük önem taşımaktadır. Denetçi bu amaca ancak, **dürüstlük**,

³⁰ Tekin-Çelikkaya, a.g.e., s.87.

³¹ Arpacı; Vergi Denetimi ve Gelir İdaresinin..., a.g.m., s.6.

bağımsızlık, tarafsızlık, güvenilirlik ve yeterlik gibi beş temel kelimedede saklı olan mesleki ahlakın gerektirdiği kavramları kabul ederek ve bunları uygulayarak hizmet edebilir.

Denetçiler, kendi aralarında ve meslek içinde iyi ilişkileri ve işbirliğini geliştirecek biçimde davranmalıdırlar. Bir mesleğin kendi üyeleri tarafından desteklenmesi ve üyeler arasındaki işbirliği, meslek karakterinin hayati önemi haiz unsurlarıdır. Bir denetçiye kamuoyunca gösterilen güven ve duyulan saygı, geçmişte ve günümüzde bu yönde çaba göstermiş bütün denetçilerin ortak başarısının ürünüdür. Bu nedenle denetçinin diğer meslektaşlarına adil ve dengeli bir biçimde davranması gerek denetçilerin gerekse kamunun yararınaadır.

Dürüstlük, doğruluk ve adalet kavramlarıyla ölçülebilir. Dürüstlük, diğer taraftan denetçilerin, denetimin ve mesleki ahlak standartlarının şeklini ve ruhunu özümsemelerini gerektirir. Ayrıca dürüstlük; denetçilerin bağımsızlık ve tarafsızlık prensiplerine bağlı kalmalarını, mesleğin gerektirdiği kusursuz davranış standartlarına uymalarını, kamu yararını gözeterek karar vermelerini ve işlerinin yürütülmesi ile Yüksek Denetim Kurulu kaynaklarının kullanımında tam bir dürüstlük göstermelerini gerektirir.

Denetlenen kurumdan ve diğer ilgili çevrelerden bağımsız olmak denetçiler için kaçınılmazdır. Bu, denetçilerin bağımsızlıklarını artıracak veya hiç bir hal ve şartta azaltmayacak şekilde davranmaları anlamına gelir.

Denetçiler yalnızca denetlenen kurumdan ve diğer ilgili çevrelerden bağımsız olma yönünde çaba sarf etmekle kalmamalı ve fakat incelemeye tabi tuttukları konuları ele alışları sırasında da objektif olmaya özen göstermelidirler.

Vergi inceleme çalışmalarında genel hedef; Anayasamızın 73. maddesinde yer alan; *“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür.”* ilkesinin ve vergi adaletinin gerçekleştirilmesi, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması, tespit edilmesi ve sağlanması olacaktır. Vergi incelemesinden amaç, ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır (Vergi Usul Kanunu md. 134). Bu hüküm uyarınca vergi incelemesi yapmaya yetkili kişilerin öncelikli sorumlulukları, ödenmesi gereken vergi tutarını saptamaktır. Bu bağlamda, inceleme sonucu mükellefe ilave bir vergi tarhiyatı yapılabileceği gibi, tersine mükellefe iadesi gereken vergi de saptanabilir.

Denetçilerin, gerçekte bağımsız ve yansız olmaları kadar böyle oldukları şekilde algılanmaları da çok önemlidir.

Denetçiler, denetlenen kurum veya diğer ilgili taraflarca ileri sürülen bilgileri değerlendirmek durumundadırlar. Bu bilgi, denetçilerin kanaatlerine tarafsız bir biçimde yansımalıdır. Ancak bunlar denetçinin kendi varacağı sonucu etkilememelidir.

İnceleme esnasında lüzum görülen hallerde, vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumları ayrıca tutanaklar ile tespit ve tevsik olunabilir. İlgililerin itiraz ve mülahazaları varsa bunlar da tutanağa geçirilir. Bu suretle düzenlenen tutanakların bir nüshasının mükellefe veya nezdinde inceleme yapılan kimseye bırakılması mecburidir. İlgililer tutanakları

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

Görevlerinin ifası sırasında elde ettikleri bilgileri denetçiler kendilerine veya başkalarına kişisel yarar sağlamak amacıyla kullanmamalıdır. Bundan başka, denetçilerin diğer kişi ve kuruluşlara adil ve makul olmayan bir üstünlük (avantaj) sağlamak amacıyla denetledikleri kuruma ilişkin bir bilgiyi açıklamamaları veya söz konusu bilgiyi başka kişilere zarar vermek amacıyla kullanmamaları gerekmektedir.

Vergi inceleme elemanları Vergi Usul Kanunu'nun 5. maddesi uyarınca görevleri dolayısıyla, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine müteallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nef'ine kullanamazlar Vergi Usul Kanunu'nun 5. maddesinde yazılı vergi mahremiyetine uymağa mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenlere mezkûr Kanunun 362. maddesi uyarınca Türk Ceza Kanunu'nun 198. maddesinde yazılı cezanın iki katı hükmolunur. Bu ceza iki aydan az olamaz. Suçları tekrerr edenler bir daha Devlet hizmetinde kullanılmazlar.

Denetçiler denetim yaparken, denetime nezaret ederken, denetim raporlarını düzenlerken gerekli mesleki özeni göstermelidirler.

Denetçiler denetimlerinde mümkün olan en yüksek nitelikli metot ve uygulamaları kullanmalıdırlar. Denetimin yürütülmesi ve raporların yazılması sırasında denetçilerin görevi, temel önermelere ve genel kabul görmüş denetim standartlarına bağlı kalmaktır.

Denetçiler mesleki sorumluluklarını yerine getirebilmek için ihtiyaç duydukları becerileri sürekli geliştirmek ve güncelleştirmek zorundadırlar.³²

2.1.2.7.Genel Denetim-Kısmi Denetim

Denetimin kapsamına göre yapılan bir sınıflamadır. Daha önce de belirtildiği üzere denetim ilke olarak işletmenin her türlü işlem ve kayıtları ile bütün hesap dönemini kapsayacak şekilde yapılır. Bu şekilde kapsamlı olarak yapılan denetime genel denetim denir. Genel denetimde konu ve zaman yönünden hiçbir kısıtlama olmadığından denetçinin sorumluluğu tam ve geneldir.

Kısmi denetim ise işletmenin faaliyetleri ve işlemlerinin belli kısımlarının incelenmesine denir. Kısmi denetimde genel denetimin aksine önceden belirlenen veya seçilen işletme faaliyetleri ya da kıymet hareketleri (alışlar, satışlar, maliyetler, amortismanlar gibi) denetimin konusunu oluşturur. İşletme faaliyetlerinin belli dönemleri (ilk üç ay, altı ay gibi) üzerinde yapılan denetimler de kısmi denetim kapsamındadır.

³² Arpacı; Vergi Denetimi ve Gelir İdaresinin..., a.g.m., s.6-8.

Kısmi denetimde denetçinin sorumluluğu yaptığı denetimle sınırlıdır.

Anayasa'mızın 38. maddesi temel haklar için bir dizi koruma araçlarına yer vermiştir. Bunlar aynı biçimde vergi yükümlüsü için de geçerli olup, vergi denetiminde idareye bu maddede yer alan yasaklara uyma yükümlülüğü getirmiştir. Bunlar şöyle sıralanmaktadır:

- Suçluluğu hükmen sabit oluncaya kadar, kimse suçlu sayılamaz.
- Hiç kimse kendisini ve kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamaz.
- Kanuna aykırı elde edilmiş bulgular, delil olarak kabul edilemez.
- Hiç kimse, yalnızca sözleşmeden doğan bir yükümlülüğü yerine getirmemesinden dolayı özgürlüğünden alıkonulamaz.³³

İnceleme süreci başlamadan önce vergi mükellefi ile ilgili araştırma yapılmakta, incelemeye alınmasında ve inceleme sürecinde kendisinden çeşitli bilgi ve belgeler istenirken, vergi mükellefiyle bağlantısı olan kişilerden de gerek karşıt inceleme gerek olayla ilgili bilgisine başvurma ya da çeşitli kurumlardan bilgi isteme biçiminde bilgi toplama süreci işlemektedir.³⁴ Mükellefin beyan ettiği bilgilerin doğruluğunu kontrol etmek için de vergi idaresi çeşitli denetim mekanizmaları işletmektedir.

VUK' un 137. maddesine göre incelemeye tabi olanlar, VUK ve diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler olarak belirlenmiştir.

VUK' un 141. maddesine göre inceleme esnasında lüzum görülen hallerde, vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumları ayrıca tutanaklar ile tespit ve tevsik olunabilir. Bu suretle düzenlenen tutanakların birer nüshasının mükellefe ve nezdinde inceleme yapılan kişiye bırakılması mecburidir. İnceleme sürecindeki her şeyin tutanağa bağlı olması gerekir. Bu da vergi mükellefinin inceleme sürecindeki olası baskı nedeniyle söyledikleri, verdiği bilgi ve belgelerin vergi cezası ve devamında ceza davasında aleyhine delil olarak kullanılacağı anlamındadır.

2.1.2.8.Özel Denetimler

Özelliğini ve ismini denetime konu olan dönemlerden alır. Bilindiği gibi bir işletmenin faaliyette bulunduğu dönemler çeşitli aşamalardan oluşur. Kuruluş, tasfiye, birleşme, gibi dönemler denetime tabi tutulmuş ise bu denetimler o özel dönemin adı ile isimlendirilir. Kuruluş denetimi, tasfiye denetimi gibi denetimler örnek olarak verilebilir.

³³ Biyan, **a.g.m.**, s.80.

³⁴ Nihal Saban; **Vergi Hukuku**, Der Yayınları, İstanbul, 2005, s.173.

2.1.3. Vergi Revizyonu

Vergi hukuku hükümleri göz önüne alınarak yapılan revizyona vergi revizyonu denir. Yasa hükümlerinden kaynaklandığı için zorunlu bir revizyon türüdür. Vergi revizyonu kamu organları tarafından yapılır. Bu revizyonu (incelemeyi) kimlerin yapmaya yetkili olduğu Vergi Usul Kanunu ile belirlenmiştir.

Kanunda vergi incelemesinin görevsel bir tanımı yapılmamış, ancak “vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır” denilerek vergi incelemesinin amaçsal bir tanımı yapılmıştır.

Öte yandan, iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa yüklenilerek, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu ilkesi kabul edilmiş, vergi incelemelerinin sınırı ve buna bağlı olarak vergi inceleme elemanlarının vergi matrahının tespitine yönelik yetkileri oldukça genişletilmiştir (VUK. Mad. 3 ve 30). Vergi inceleme faaliyeti, sadece ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun tespiti ile sınırlı olmayıp, bunun “sağlanması”na yönelik işlemleri de kapsar. Vergi incelemesi mükellef üzerindeki asıl etkisini cezalandırma veya ihtilafların idari aşamada uzlaşma yoluyla çözümünde de kendini gösterir.³⁵ Ayrıca, vergi kaçakçılığı ile ilgili olarak adli mahkemelerce görülecek yargılamalara ilişkin suç duyurusunda bulunmak, 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre ödenmesi gereken verginin teminat altına alınması ile ilgili ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz işlemlerinin yapılmasını sağlamakla ilgili konularda da vergi inceleme elemanlarına görev ve yetkiler verilmiştir.³⁶

İnceleme elemanları yapacakları denetimler sonucunda resen veya ikmalen tarhiyata karar vereceklerine göre o zaman resen tarhiyat nedenlerine de bakmak gerekmektedir.

VUK’ un 30. maddesinde re’sen vergi tarhi, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanarak tespitine imkân bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunması şeklinde tanımlanmıştır. Anılan maddenin 2. fıkrasının 4. numaralı bendinde defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikaların vergi matrahını doğru ve kesin olarak tespitine imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih (incelemeye elverişli) bulunmaması hali re’sen takdir nedeni olarak kabul edilmiştir.³⁷

Vergi inceleme elemanlarının, vergi incelemesinden beklenen amaçları elde edebilmeleri için, tek yanlı olarak, matrah veya matrah farkı bulmak için çaba sarf etmeleri çok doğaldır.

Vergi inceleme raporuna dayanarak tarh edilen vergi ve/veya kesilen cezanın bulunması durumunda hukuki sonuç doğuran ve icrailik kabiliyetine sahip bir işlem ortaya

³⁵ Biyan, **a.g.m.**, s.81,82.

³⁶ Sakıp Şeker; “Vergi İncelemeleri Üzerine Genel Bir Değerlendirme”, **Yaklaşım**, Sayı:5, Mayıs 1993, s. 54.

³⁷ Biyan, **a.g.m.**, s.83.

çıkmiş olur. Bu işlemin dava edilmesi halinde inceleme raporunda belirtilen hususların yerinde olmadığı açılan dava sırasında ileri sürülebilir.³⁸

İnceleme sonucunda gerektiğinde vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumları tutanakla tespit edilir. Mükelleflerin ya da ilgililerin vergi incelemesine ilişkin itirazları varsa bu itirazlar da tutanağa geçirilir. Bu suretle düzenlenen tutanakların bir nüshasının mükellefe veya nezdinde inceleme yapılan kimseye bırakılması mecburidir. İlgililer tutanakları imzalamaktan çekindikleri takdirde tutanakta bahis konusu edilen olaylar ve hesap durumlarını ihtiva eden defter veya vesikalar, nezdinde inceleme yapıldan rızasına bakılmaksızın alınır ve inceleme neticesinde tarh edilen vergiler ve kesilen cezalar kesinleşinceye kadar geri verilmez.

Anlaşılaçağı üzere vergi incelemelerinde vergi inceleme elemanlarınca tutulan tutanaklara, kanun gereğı mükelleflerin itiraz ve çekinceleri varsa bunlarında yazılması gerekmektedir. Danıştay'a göre de; "yeterli bir vergi incelemesinin yapılmış olduğundan söz edebilmek için, vergileme ile ilgili olaylarla hesap durumlarının ve bu arada ilgililerin tutanağa geçirilen itiraz veya mülhazalarının inandırıcı biçimde araştırılması, eleştirilecek hususlarla ilgili saptamaların sağlıklı yapılması ve saptanan hususların isabetli bir biçimde değerlendirilmesi gerekmektedir".

İnceleme raporu vergi inceleme elemanı tarafından vergi dairesine gönderilir. Vergi dairesi inceleme raporundaki sonuçlarla bağı olup, bu konuda takdir ve değerlendirme yetkisi yoktur.³⁹ Tarhiyat öncesi uzlaşmada inceleme raporlarının esas alındığının ayrıca belirtilmesinde yarar görülmektedir.⁴⁰

İnceleme raporları hukuki dayanaklı, delilli ve gerekçeli olmalıdır.

Danıştay kararlarının vergi incelemesinde bulunduğu ortak nokta; vergi incelemesinin dayanaklarının araştırılması, açıkça tespit edilmesi, hakkaniyete uygun bir inceleme yapılmasından yanadır.⁴¹

"İnceleme elemanınca matrah farkı bulunan şirketin, beyan ettiği kazançtan daha fazla kazanç elde etmesine karşın bu gelirini beyan dışı bıraktığının somut olarak inandırıcı bilgi ve belgelerle kanıtlanması gerekir".⁴²

Aşağıdaki tabloda yapılan açıklamaları tamamlayıcı nitelikte olarak denetçi türleri, denetim alanları ve denetim görüşüyle ilgili taraflar toplu olarak sunulmuştur.

³⁸ Doğan Şenyüz, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 2005, s. 120.

³⁹ Biyan, **a.g.m.**, s.84.

⁴⁰ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, 3.bası, Ankara, 2004, s. 228.

⁴¹ Biyan, **a.g.m.**, s.84.

⁴² Dnş. 4. D., T:21.11.1997, E:1996/2719, K:1997/4445, (Şükrü Kızılot, **Danıştay Kararları ve Özelgeler**, Yaklaşım Yayınları, Cilt:5, Ankara, 2000).

Tablo 2 - Denetçi Türleri, Denetim Alanları ve Denetim Görüşüyle İlgili Taraflar

	Denetim Alanları	İlgili Taraflar
Bağımsız Denetçi	Finansal Tablo Denetimi, Uygunluk Denetimi, Faaliyet Denetimi	İşletme Yönetimi, Yatırımcılar, Kredi Verenler, Devlet
İç Denetçi	Uygunluk Denetimi	İşletme Yönetimi
Devlet Denetçisi	Faaliyet Denetimi	Devlet ve Kamu Kurumları
Kaynak, Tekin-Çelikkaya, a.g.e., s.52.		

Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları ve Maliye Müfettişleri ile Gelir İdaresi Başkanlığı Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmenleri ile Vergi Dairesi Müdürlerince yapılan vergi incelemelerine ilişkin sonuçlar aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

01.01.2008–31.12.2008 tarihleri arasında Denetim Elemanları tarafından yapılan vergi incelemeleri sonucunda;

- 113.073 mükellef incelenmiş,
- 78.838.889.618 YTL matrah üzerinden,
- 211.092.889.340 YTL matrah farkı bulunmuştur.

Tablo 3 - Vergi İnceleme Sonuçları

DENETİM BİRİMLERİ	YILI	İNCELEME SAYISI	İNCELENEN MATRAH (YTL)	BULUNAN MATRAH FARKI (YTL)
Teftiş Kur. Bşk.	2003	1.917	347.946.563	117.195.151
Hesap Uz. Kur. Bşk.	2003	1.241	4.518.510.330	9.649.903.504
Gelirler Kontrolörleri	2003	2.682	10.955.223.073	5.212.493.300
Vergi Denetmenleri	2003	47.886	8.699.782.793	3.309.729.644
Vergi Dairesi Müd.	2003	14.525	1.041.732.512	545.655.543
Toplam		68.251	25.563.195.271	18.834.977.142
Teftiş Kur. Bşk.	2004	219	19.154.936	15.350.867
Hesap Uz. Kur. Bşk.	2004	2.494	6.139.712.986	8.999.706.865
Gelirler Kontrolörleri	2004	2.251	3.360.258.119	5.713.052.507
Vergi Denetmenleri	2004	50.292	11.198.767.276	2.836.615.496
Vergi Dairesi Müd.	2004	98.625	1.406.159.430	1.148.190.885
Toplam		153.881	22.124.052.747	18.712.916.620
Teftiş Kur. Bşk.	2005	47	3.630.946	4.640.211
Hesap Uz. Kur. Bşk.	2005	3.078	8.513.856.830	5.592.837.186
Gelirler Kontrolörleri	2005	3.943	9.748.973.841	30.233.862.613
Vergi Denetmenleri	2005	50.700	13.557.005.952	2.724.562.900
Vergi Dairesi Müd.	2005	46.810	724.999.648	159.451.255
Toplam		104.578	32.548.467.217	38.715.354.165
Teftiş Kur. Bşk.	2006	90	33.578.690	41.712.434
Hesap Uz. Kur. Bşk.	2006	5.265	12.367.971.680	5.753.270.900
Gelirler Kontrolörleri	2006	3.414	19.747.548.207	37.200.280.934

Vergi Denetmenleri	2006	67.282	13.635.736.589	4.212.648.670
Vergi Dairesi Müd.	2006	34.391	1.011.803.514	211.570.475
Toplam		110.442	46.796.638.680	47.419.483.413
Teftiş Kur. Bşk.	2007	208	657.770.993	132.557.590
Hesap Uz. Kur. Bşk.	2007	3.133	23.687.190.962	11.876.653.673
Gelirler Kontrolörleri	2007	3.467	4.173.400.835	12.463.608.975
Vergi Denetmenleri	2007	73.283	33.317.190.047	5.356.979.718
Vergi Dairesi Müd.	2007	55.756	1.573.520.598	621.180.194
Toplam		135.847	63.409.073.436	30.450.980.150
Teftiş Kur. Bşk.	2008	214	1.989.392.091	158.452.669
Hesap Uz. Kur. Bşk.	2008	2.257	19.205.401.726	11.828.006.641
Gelirler Kontrolörleri	2008	2.351	6.906.461.648	190.481.501.165
Vergi Denetmenleri	2008	68.089	48.488.423.808	7.803.234.736
Vergi Dairesi Müd.	2008	40.162	2.249.210.344	821.694.129
Toplam		113.073	78.838.889.618	211.092.889.340
Kaynak, T.C. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, Faaliyet Raporu 2008, Ankara, 2009, s.73,74.				

Tablo 4 - Vergi Türleri İtibariyle 2008 Yılı İnceleme Sonuçları

VERGİ TÜRÜ	İNCELEME SAYISI	İNCELENEN MATRAH (YTL)	BULUNAN MATRAH FARKI (YTL)
Gelir Vergisi	16.799	1.522.122.311	2.066.289.283
Kurumlar Vergisi	11.118	3.146.979.472	6.284.693.889
Katma Değer Vergisi	32.469	57.301.564.066	6.338.667.277
Bank.Sig.Mua.Ver.	1.246	8.494.038.669	178.386.415.821
Veraset ve İnt. Ver.	39	2.650.226	19.721.856
Damga Ver.	1.090	542.012.477	9.332.452.689
Kat.Değ.Ver.İadesi	1.918	2.711.517.738	892.786.591
Geçici Vergi	13.422	806.151.390	3.971.449.853
Diğerleri	34.972	4.311.853.268	3.800.412.081
TOPLAM	113.073	78.838.889.617	211.092.889.340
Kaynak, Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu 2008..., a.g.r., 23.06.2009			

2.1.3.1.Vergi Revizyonunun Amaçları

Bilindiği üzere vergi revizyonu işletme ile ilgili olup, işletme organizasyonu, teknolojisi ve muhasebesi üzerinde çalışarak işletme ile ilgili olayların ve bunların sonuçlarının önceden belirlenmiş ilke ve kurallara uygun olarak kaydedilmesini temin etmeyi hedefler. Bu paralelde vergi revizyonu, geçmişteki işletme faaliyetlerinin muhasebe kayıtlarına hatasız, hilesiz ve kanuni ölçülere uygun aktarılıp aktarılmadığını araştırmaktır. Vergi revizyonu amaçlarına uygun olarak üç başlık altında incelenebilmektedir.

2.1.3.1.1.Hata revizyonu:

Vergi revizyonu öncelikle; unutkanlık, dikkatsizlik veya bilgisizlik yüzünden muhasebe ile ilgili işlem, kayıt ve hesaplarda yapılan yanlışlıkları tespit etmeyi ve tespit edilen hataların düzeltilmesini sağlamayı hedefler.

2.1.3.1.2.Hile revizyonu:

Vergi revizyonu ikinci olarak, yasa dışı menfaat sağlamak amacıyla işletmeye ait muamele kayıt ve hesaplar üzerinde yapılan muhasebe hilelerini tespit etmeyi ve bunların sonuçlarını ortadan kaldırmayı amaçlamaktadır.

2.1.3.1.3.Kanuni ölçülere uygunluk revizyonu:

Vergi yasalarında, objektifliği ve mükellefler arasında eşitliği sağlamak için vergi matrahının tespiti ile ilgili bir takım standartlar konulmuştur. İndirilecek giderler, kabul edilmeyen giderler, istisna ve muafiyetler, değerlendirme ölçüleri ve amortisman oranları gibi standartlara “kanuni ölçü” denir.

Vergi revizyonu üçüncü olarak işlem ve kayıtların kanuni ölçülere uygunluğunu araştırıp aykırılıkların deliller ile ispat edilmesini ve bunların düzeltilmesini hedeflemektedir.

Vergi kanunlarının şekli yapısından ziyade maddi ve ekonomik yapısına önem verilmesi anlayışına dayanan ekonomik yaklaşım ilkesinin bir sonucu olarak, vergi hukukunda delil serbestisi esas olup bu ilke Danıştay tarafından da benimsenmiştir.⁴³

2.1.3.2.Muhasebe Hataları

Muhasebe hataları; unutkanlık, dikkatsizlik veya bilgisizlik yüzünden muhasebe ile ilgili işlem, kayıt ve hesaplarda yapılan yanlışlıklardır. Muhasebe hatası kasıt unsuru taşımayan yanlıştır.

Çift yanlı muhasebenin yapısında var olan otomatik kontrol sistemi genellikle hata yapılmasını önler. Bu sisteme rağmen muhasebe kayıtlarında bir takım hatalar yapılabilir. Çünkü sistem bütün hataları ortaya çıkarma konusunda yetersiz kalmaktadır. Örneğin kayıtlara yansımayan işlemleri muhasebe sistemi belirleyip önleyemez.

Kayıt dışı ekonominin yüksek olduğu ülkelerde, belge düzeni ve oto kontrol sistemlerinin yeterli olmadığı, vergi idaresi ve denetim sisteminin etkin kullanılmadığı görülmektedir.⁴⁴ Özellikle son yıllarda hemen bütün ülkelerde vergi sisteminin basit, adil ve etkin hale getirilmesi yanında, vergiyi tabana yaymak, vergi matrahlarını yükseltmek ve daha fazla vergi toplamak için vergi idaresinin etkinliğinin artırılması açısından önemli çalışmalar yapılmaktadır. Bu konuda özellikle gelişmiş ülkelerde birçok yöntem geliştirilerek önemli gelişmeler sağlanmış ve sonuçlar alınmıştır. Kayıt dışı ekonominin önlenmesinde vergisel tedbirlerden biri olan ve vergi idaresinin içerisinde bulunan Vergi İstihbarat Merkezi'ne gelen bilgi ve belgelerin çapraz kontrolü ile ortaya çıkan verilerin mükellefin beyanı ile karşılaştırılması sonucunda, bireylerin geliri ile ilişkilendirilerek bulunan beyan dışı gelirlerin vergi yasaları açısından değerlendirilmesi sonucunda tespit edilen bu beyan dışı gelirler üzerinden, mükelleflerin adına cezalı tarhiyat yapılmak suretiyle kayıt dışı ekonominin önlenmesinde hem maddi hem de psikolojik anlamda önemli etkinlik sağlanmaktadır.

⁴³ Taşdemir Tacol, Delil Sistemindeki Gelişmeler, **Vergi Dünyası**, Ekim 1981, Sayı 2, vcd/2003.

⁴⁴ Keremettin Tezcan, Vergi İstihbarat Merkezine Gelen Bilgi ve Belgeler Çerçevesinde Kayıt Dışı Ekonominin Önlenmesi, **e-yaklaşım**, Haziran 2004, Sayı 11, www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_result.asp?file_name=/mevzuat/dergi/makaleler/2004064541.htm

Günümüzde, tüm gelişmiş ülkelerde vergi idaresinin etkin ve verimli olduğunu kanıtlayan en önemli gösterge, tüm gelir elde edenlerin takip edilip edilemediği, denetim sayısı, toplanan vergilerin tahakkuk eden vergilere oranı ve toplanan vergilerin toplanma maliyetlerinin düşüklüğüdür. Bu etkinlik ve verimliliğinin gerçekleştirilmesi bakımından yapılması gereken en önemli husus otomasyon sisteminin en gelişmiş şekilde oluşturulması ve kullanılmasıdır.

Gizli ekonomi, resmi olmayan ekonomi, paralel ekonomi, düzensiz ekonomi, karaborsa ekonomisi, gözlenemeyen ekonomi, nakit ekonomisi, vergi dışı ekonomi gibi deyimlerle ifade edilen kayıt dışı ekonomi son yıllarda çokça tartışılan uluslararası boyutu da olan bir kavramdır. Kayıt dışı ekonominin genel bir tanımı olmamakla birlikte, gizli ekonomik faaliyetler; vergi kaçakçılığı, faturasız alışveriş, haksız muafiyet ve sübvansiyonlardan faydalanma, sigortasız çalışma, ikinci bir işte çalışma, kaçakçılık, uyuşturucu ticareti, falcılık, bireyin vücudunu veya organlarını satması gibi yasaya aykırı faaliyetler olabileceği gibi, komşuya yardım, çocuk bakıcılığı, ev işlerinin yapılması (do-it-yourself) gibi faaliyetleri de kapsayabilir.⁴⁵

Her şeye rağmen yapılmış olan hataları tespit edip, düzeltilmelerini sağlamak vergi incelemesinin başlıca amaçları arasında yer alır. İnceleme sırasında muhasebe hatasına rastlanıldığında, bununla ilgili sonradan yapılmış düzeltme kaydının olup olmadığı mutlaka araştırılmalıdır. Düzeltme kaydı yoksa eleştiri konusu yapılabilir.

Vergi incelemelerinde rastlanan ve düzeltme kaydı bulunmayan muhasebe hataları açık bir şekilde ve olduğu gibi tutanağa alınır. Düzeltme kaydının olmadığı hususu tutanakta mutlaka belirtilir. Muhasebe hataları ile ilgili olarak yetkililerin açıklama veya ikrarının tutanağa alınması gereksizdir. Küçük hatalar ile sonuç hesaplarını ilgilendirmeyen muhasebe hataları vergi incelemesinde ihmal edilebilir. Buna karşılık büyük ve önemli bir hata varsa, hatanın yer aldığı sahife veya belge mühürlenir ve bu durum tutanakta da belirtilir.

V.U.K.un 141. maddesi mükellefe, düzenlenen tutanaklardan bir nüsha alma hakkı tanımaktadır. Bu, savunma hakkı ve idarenin şeffaflığı ilkesinin de bir gereğidir.

VUK 141. maddesi inceleme tutanaklarını düzenlemiştir. Maddeye göre, “inceleme esnasında lüzum görülen hallerde, vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumları ayrıca tutanaklar ile tespit ve tevsik olunabilir. İlgililerin itiraz ve mülahazaları varsa bunlar da tutanağa geçirilir” denmektedir. Burada tutanağa geçirilecek itiraz ve mülahazanın kapsamını belirlemek gerekir.

Olduğu gibi defterdeki kayıtların alındığı tutanağa itiraz olamaz. Ancak mülahaza olabilir. Çünkü mülahaza “düşünce” demektir. Bunun dışında, tutanakte vergilendirme ile ilgili bir takım olaylar tespit edilmiş olabilir. Bununla ilgili olarak da itiraz ve mülahazaların tutanağa alınması gerekir. Bir düzenleme ile tutanaklar; olay tutanakları, defterden bulunan hususların tespit edildiği tutanaklar ve ifade tutanakları olarak ayrılmalı, her birine konulabilecek itiraz ve mülahazalar belirlenmelidir.

⁴⁵ Tezcan, a.g.m.,
www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_result.asp?file_name=/mevzuat/dergi/makaleler/2004064541.htm

VUK 141. maddesinin 2. fıkrası, tutanakların imzalanamayabileceğini ifade etmektedir. Ancak, tutanağı imzalamaktan çekinmenin yaptırımını da VUK 141/2. maddesinde düzenlenmiştir. Bu yaptırım, defterlerin mükellefe verilmemesi, vergi dairesinde saklanmasıdır ve son derece ağır bir yaptırımdır. İtirazların değil ama mülhazaların tutanağa alınması Kanununun 141/1. maddesi gereğidir. Örneğin tutanakta “defterde 15 no.lu yevmiye ile şu makineden %40 amortisman ayrılmıştır” şeklinde bir madde bulunursa (belli ki bu konu eleştirilecektir) mükellef de bu oranın V.U.K.a göre değil özel bir kanuna göre hakkı olduğu yönünde bir mülhazayı tutanağa aldırtabilmelidir. Böyle bir mülhazanın tutanağa alınmasının herkes için faydalı olacağı izahı gerektirmeyecek derecede açıktır.⁴⁶

Muhasebe hatalarından kaynaklanan matrah farklarının vergi hukuku yönünden sonucu ikmalen tarhiyatı gerektirmesidir. (Vergi Usul Kanunu mad.29)

Günümüzde muhasebenin bilgisayar ortamında tutulması, bir kısım muhasebe hatalarının azalmasını, bir kısım muhasebe hatalarının ise tamamen ortadan kalkmasını sağlamıştır.

Vergisel açıdan kayıt dışı ekonomiye baktığımızda belgeye hiç bağlanmamış veya gerçeği yansıtmayan belgelerle gerçekleştirilen ekonomik faaliyetlerin devletin bilgisi dışına çıkarılması anlamını taşımaktadır. Kayıt dışı ekonomi, kamunun denetimi dışındaki ekonomik faaliyetler olarak da tanımlanabilir. Bireylerin veya işletmelerin ekonomik faaliyet ve işlemlerini kamunun denetimi dışında tutmasının en önemli nedeni ise vergi kaçırma arzudur. Vergi mükellefinin vergiyi hiç ödememek veya az ödemek amacıyla, matrahını tamamen gizlemesi veya eksik göstermesi şeklinde yapılan uygulamalar vergi kaçakçılığını oluşturur.

Bu bağlamda kayıt dışı ekonominin nedenleri psikolojik ve ekonomik olmak üzere iki yaklaşımla açıklanmaktadır. Belirtilen iki yaklaşım çerçevesinde, bu çalışma açısından en önemli görünüşler şu şekilde sıralanabilir:

- İdari nedenler (vergi idaresinin organik yapısı, teknik yapı, personel yapısı ve denetim mekanizması)

- Sosyal nedenler (vergi ahlakı, vergi kültürü, mükellef psikolojisi ve tarihsel nedenler)

Kayıt dışı ekonominin önlenmesinde belki de en etkili olanı denetim mekanizmasıdır. Mükellefler kendilerinin ne kadar az denetleneceğini bilirlerse vergi kaçırma konusunda o oranda cesaretli olacaklardır. Fakat ülkemizde vergi inceleme oranları son derecede düşüktür (%2,5–3). Vergi denetimine etkinlik kazandırılarak, kayıt dışı ekonominin kayda alınması arasındaki ilişki açıktır. Denetim ne kadar etkin ise, kayıt dışılık ve dolayısıyla vergiden kaçınma eğilimi o kadar azdır. Vergi denetimi yasalara uymayanlar için ciddi bir risk haline gelmedikçe, vergi kayıplarının önüne geçebilmek de mümkün değildir. Vergi cezalarının tam olarak ve yaygın bir şekilde uygulanması, mükelleflerin neredeyse tamamının gelirlerini eksiksiz ve doğru beyan etmelerinde etkili olabilmektedir.

⁴⁶ Bekir Baykara, “Vergi İncelemesi Sırasında Mükellefin Hakları”, **Vergi Dünyası**, Ekim, 2007, sayı: 17.

Günümüz bilgi toplumunda otomasyon uygulaması önemli bir yere sahiptir. Bu çerçevede tüm dünya ülkelerinde bilgi işlemin önemi artarak boyutları genişlemektedir. Vergi gelirlerinin, modern vergicilik ilkeleri ve gelişen vergi tekniğine uygun olarak eksiksiz ve zamanında toplanması gibi çok önemli görevleri bulunan gelir idaresinin otomasyon projesi çalışmaları kapsamında 1989 yılından itibaren merkezi istihbarat arşivi oluşturulması çalışmaları başlamıştır.

Vergi daireleri otomasyon uygulamasının organizasyonu konusunda başlangıçta çeşitli kuruluşlara ve üniversitelere bazı çalışma ve araştırmalar yaptırılmıştır. Bu araştırmada vergi dairesi problemleri çağdaş bilim ve teknolojinin sağladığı olanaklardan en iyi bir şekilde yararlanarak çözebilecek bir sistem tasarımı yapmaya çalışılmıştır.⁴⁷

Bütün bu anlatılan teknikleri özetleyici nitelikte ve uygulamada daha çok karşımıza çıkabilecek şekilde finansal tablo kalemleri ile ilgili “denetimin amaçları” ve bu amaçlara ulaşmak için hangi “denetim tekniklerinin” kullanılabilceği, kısaca aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Tablo 5 - Denetimin Amaçları ve Denetim Teknikleri

Finansal Tablo Unsurları	Denetimin Amacı	Uygulanacak Denetim İşlemleri
Kasa ve Bankalar	<ol style="list-style-type: none"> 1. Kasa kalıntısının doğrulanması. 2. Nakit kalemlerinin bilânçoda uygun olarak sınıflandırılıp gösterilmesi. 3. Kasa ile ilgili muhasebeleştirme işlemlerinin doğruluğu ve düzgünlüğü ve kasanın idaresi. 4. Banka işlemleri ve banka hesap kalıntılarının kontrolü. 5. Nakit ile ilgili iç kontrol sisteminin etkinliğinin değerlendirilmesi. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Doğrulama, fiziki inceleme, gözlem, sayım. 2. Doğrulama, fiziki inceleme, soruşturma ve göz atma. 3. Belge incelemesi, yeniden hesaplama, kayıt sistemini yeniden izleme, karşılaştırma, soruşturma, hesap incelemesi ve göz atma. 4. Belge incelemesi, karşılaştırma, soruşturma, hesap incelemesi ve göz atma. 5. Soruşturma, belge incelemesi, kayıt sistemini yeniden izleme, yeniden hesaplama, hesap incelemesi, göz atma.
Alacaklar ve Satışlar	<ol style="list-style-type: none"> 1. Alacak kalıntılarının doğrulanması. 2. Alacakların net gerçekleşebilir değerlerinin saptanması. 3. Alacakların bilançoda uygun olarak sınıflandırılıp gösterilmesi. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Doğrulama, belge incelemesi, karşılaştırma. 2. Göz atma, doğrulama, karşılaştırma, soruşturma ve belge incelemesi.

⁴⁷ Tezcan, a.g.m.,
www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_result.asp?file_name=/mevzuat/dergi/makaleler/2004064541.htm

	<p>4. Teminat olarak verilmiş kısımların ve ıskontolu senetlerin saptanması.</p> <p>5. Güvence karşılığının, sahipliğın ve değeriinin saptanması.</p> <p>6. Alacaklar ve satışlarla ilgili iç kontrol sisteminin etkinliğinin değeriilmesi.</p> <p>7. Satış tutarı uygunluğunun saptanması.</p>	<p>3. Doğrulama, karşılaştırma, soruşturma ve göz atma.</p> <p>4. Doğrulama, belge incelemesi, göz atma, soruşturma, yeniden hesaplama ve kayıt sistemini yeniden izleme.</p> <p>5. Doğrulama, belge incelemesi, fiziki inceleme ve göz atma.</p> <p>6. Alacaklar için: soruşturma, satışlar için; belge incelemesi, yeniden hesaplama, kayıt sistemini yeniden izleme, soruşturma, karşılaştırma, hesap incelemesi, göz atma.</p> <p>7. Analitik inceleme, karşılaştırma.</p>
Stoklar ve Satışların Maliyeti	<p>1. Stok sayımının değeriilmesi.</p> <p>2. Stok varlığının, sahipliğinin, muhasebe kayıtlarının düzgünlüğünün ve değeriilemenin uygunluğunun saptanması.</p> <p>3. Malların alınması ve teslimi (gönderilmesi) ile ilgili olarak kapanış tarihine uygun olarak kayıtlamanın yapılmış olduğunun saptanması (dönemsellik).</p> <p>4. Stokların sınıflandırılması ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak bilânçoda sunuluşu ile ilgili açıklama kurallarına uyulmuş olduğunun saptanması.</p> <p>5. Stok değeriileme karşılıklarının uygun olarak ayrılmış olduğunun belirlenmesi.</p> <p>6. Satın alma ve satış taahhütlerinin incelenmesi.</p> <p>7. Stoklar ve satışların maliyeti ile ilgili iç kontrol sisteminin etkinliğinin değeriilmesi.</p> <p>8. Satışların maliyetinin tutar açısından uygun olup olmadığının araştırılması.</p>	<p>1. Gözlem ve soruşturma.</p> <p>2. Fiziki inceleme, doğrulama, belge incelemesi, karşılaştırma, kayıt sistemini yeniden izleme ve yeniden hesaplama, göz atma.</p> <p>3. Belge incelemesi, karşılaştırma, soruşturma.</p> <p>4. Bu konuda özel bir denetim tekniğinin uygulanması söz konusu değildir. Denetçi koşullara göre davranır.</p> <p>5. Fiziki inceleme, belge incelemesi, soruşturma, karşılaştırma, göz atma.</p> <p>6. Soruşturma, belge incelmesi ve göz atma.</p> <p>7. Soruşturma.</p> <p>8. Analitik inceleme, karşılaştırma.</p>
Borç ve Borç Senetleri	<p>1. Borçlar ve borç senetleri hesapları ile ilgili kalıntıların doğrulanması.</p> <p>2. Borçlarla ilgili muhasebe kayıtlarının geçerliliğinin araştırılması.</p> <p>3. Borçların bilânçoda uygun olarak gösterilmesi.</p>	<p>1. Fiziki inceleme, belge incelemesi, doğrulama.</p> <p>2. Belge incelemesi, göz atma, yeniden hesaplama, kayıt sistemini yeniden izleme, karşılaştırma.</p>

	<p>4. Kısıtlamalar, varlıklarla ilgili teminat ve ilgili kalemlerinin saptanması.</p> <p>5. Borçlarla ilgili iç kontrol sisteminin etkinliğinin değerlendirilmesi.</p> <p>6. Kayıtlara geçirilmemiş borçların bulunup bulunmadığının araştırılması.</p>	<p>3. Belge incelemesi.</p> <p>4. Belge incelemesi, karşılaştırma, yeniden hesaplama, göz atma.</p> <p>5. Yeniden hesaplama, karşılaştırma, göz atma, hesap incelemesi.</p> <p>6. Soruşturma.</p>
Yatırımlar	<p>1. Finansal tablolarda yer alan hisse senedi ve tahvillerin ve ilgili gelir hesaplarının bakiyelerinin destekleyici bilgileri ile birlikte doğrulanması.</p> <p>2. Bilânçoda görünen değerlerin uygunluğu.</p> <p>3. Tüm yatırımların varlığının ve sahipliğinin araştırılması.</p> <p>4. Raporlama açısından varlık ve gelir kalemlerinin uygun sınıflandırmasının yapılmış olduğu.</p> <p>5. Yatırımlarla ilgili iç kontrol sisteminin etkinliğinin değerlendirilmesi.</p>	<p>1. Belge incelemesi, karşılaştırma, analitik inceleme, yeniden hesaplama.</p> <p>2. Karşılaştırma, analitik inceleme, soruşturma.</p> <p>3. Fiziki inceleme, doğrulama.</p> <p>4. Soruşturma.</p> <p>5. Soruşturma.</p>
Öz Kaynaklar	<p>1. Bakiyelerin ve sınıflandırmanın doğrulanması.</p> <p>2. Öz sermaye yapısında değişikliklerin onaylanmış olduğu.</p> <p>3. Hisse senetlerinin var olup olmadığı ve mevzuata uygunluğu.</p> <p>4. İmtiyazlı hisse senetlerinin varlığı ve sağladığı haklar.</p> <p>5. Temettülerin duyurularının ve ödemelerinin uygunluğunun saptanması.</p> <p>6. Dağıtılmayan karlar hesabına ve/veya emisyon primleri hesabına borç ve alacak kayıtlarının uygun yapılmış olduğu.</p>	<p>1. Doğrulama, belge incelemesi.</p> <p>2. Belge incelemesi.</p> <p>3. Fiziki inceleme, karşılaştırma, doğrulama.</p> <p>4. Belge incelemesi, karşılaştırma, soruşturma, yeniden hesaplama.</p> <p>5. Belge incelemesi, karşılaştırma, doğrulama.</p> <p>6. Belge incelemesi, soruşturma, hesap incelemesi.</p>
Kaynak, Tekin-Çelikkaya, a.g.e., s.313-317.		

2.2.GELİŞMİŞ ÜLKELERDE UYGULANAN VERGİ DENETİM TEKNİKLERİ

Gelişmiş ülkelerde başta vergi incelemeleri olmak üzere mükellefler nezdinde ya da mükellefler tarafından vergi idaresine sunulmuş bildirimler üzerinde yapılacak her türlü kontrol ve denetim işleminin idari örgütlenmesinin izlenmesi kadar denetim süreçlerinin tasarlanmasına esas teşkil eden ilkelerin de doğru teşhisi ülkemiz açısından oldukça gereklidir.

Geleceği anlayabilmek için, bilgi çağından bilgi ötesi çağa girdiğimiz yeni bin yılda, müşteri ya da vatandaş odaklı yönetim anlayışını hayata geçirebilen kurumların hayatta

kalabileceğini söylemek mümkündür. Küreselleşme sadece özel sektör açısından ezici bir rekabet anlamına gelmemekte aynı zamanda kamu sektörü açısından da vatandaş odaklı yönetim anlayışını zorunlu kılmaktadır.

Vergi, devlet ve diğer kamu tüzel kişilerinin hükümlerine dayanarak ekonomik, mali ve sosyal amaçlı kamu giderlerini finanse etmek için sadece siyasi bir organizasyonun üyesi olmaları dolayısıyla vatandaşlarından mali güçlerine göre, karşılıksız olarak ve belirli kurallar dahilinde alınması gereken kanuni ve cebri ekonomik değerlerdir. Bilindiği üzere klasiklere göre vergi; “kişilerden kamu giderlerini karşılamak üzere, cebri, nihai ve karşılıksız olarak istenen parasal yükümlülüktür”.⁴⁸ Bu tanım klasik devletin vatandaşlara bakış açısını gösteren basit bir örnektir.

Zamanın başlangıcından bu yana vergiler sürekli hayatın içinde yer almıştır. Yüzyıllar boyunca üretim süreci daha karmaşık bir gelişme göstermiş ve hizmet üretimi pek çok ekonominin belkemiği haline gelmiştir. Gelişen ekonomilerin kilometre taşları tarımdan sanayiye oradan da hizmetlere doğru geçtiğinden, ulus devletler küreselleşme, bilgisayarlaşma ve çokuluslu olma gibi eğilimlerle gelişmelerini sürdürmekte sonuçta vergi idaresine yönelik ekonomiyi takiple ilgili güncel talepler geçmiştekilerden çok farklı bir boyut kazanmaktadır.⁴⁹

2.2.1. Amerika Birleşik Devletlerinde Vergi Denetimi

Günümüzde, vergi idaresi tarafından etkin denetimin sağlanabilmesi, vergi kaçığının önlenmesi ve etkin şekilde vergilendirme işlemlerinin yapılabilmesi için yeni teknolojilerin kullanılması vazgeçilmez bir hal almıştır. Örneğin ABD’de herkese bir vatandaşlık numarası verilerek, kişilerin doğumundan ölümüne kadar vergi, sosyal güvenlik, tapu ve emniyetle ilgili tüm işlemleri bu numaradan izlenebilmektedir.

ABD’de vergi idaresinin yeniden yapılandırılmasında hedef; “her mükellefe ve tüm mükelleflere, adil olarak en iyi hizmeti vermek” şeklinde belirlenmiştir. Bu hedefe ulaşmak için belirlenen ilkeler;

- Sorunları anlama ve çözmede, olaya mükellef açısından bakabilmek: Bundan böyle artık sorunu kimin oluşturduğu değil, sorunun çözümü önem kazanacaktır.

- Yöneticilerden mükelleflere hesap vermelerini beklemek,

- Performans Değerlendirmede daha dengeli ölçüler kullanmak: Yöneticiler artık yarattıkları gelire ölçülmeyecektir. Zira bu geliri sağlamak için baskıcı davranabilmektedirler. Performans değerlendirmede müşteriye hizmet, çalışana hizmet ve verimlilik unsurlarının üçünün de eşit ağırlığı olacaktır.

- Açık ve dürüst iletişim kanallarına sahip olmak: Çalışanlar üst düzeyden devamlı bilgi alabilecektir. Böylece yeniden yapılanma, şeffaf bir şekilde ve tüm çalışanlar haberdar edilerek gerçekleştirilecektir.

⁴⁸ Devrim, a.g.e., s.190.

⁴⁹ Nazmi Karyagdi; **Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi’nde Vergi İncelemesi**, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No:2006/371, Ankara 2006, s.1.

- Mükellefe daha adil hizmet verilirken, bütünlüğü sağlamaya ve mükellefin idareye olan güvenini sürdürmek.⁵⁰

Son on yıl boyunca, IRS Uyum Merkezlerinde (Compliance Centers) otomasyonun kullanılması artmış ve bu nedenle bilgisayar incelemelerinin etkinliğinde artış sağlanmıştır. Bireysel incelemelerde bilgisayar incelemelerinin payı artarken Gelir Ajanları (revenue agent) ve Vergi Denetçilerince (tax auditor) yapılan bağımsız incelemelerde azalma meydana gelmiştir. 2002’de bütün bireysel vergi incelemelerinin %70’den fazlası bilgisayarlarca yapılmıştır.

IRS, gerçek vergi borcunun tespitinde belirli bir usulü takip eder ki, bu usul, hak ve sorumlulukların belirlenmesi ve açıklanmasına ilişkin hukuksal yorum ve açıklamalardır. Bu usul büyük bir çoğunlukla IRS’in kendisinin yaptığı düzenlemeler olup dolayısıyla IRS’in kendi seçimidir.⁵¹ Vergi borcunun olması gerekenden daha fazla olmasını engellemek için vergi mükellefi veya vergi uygulamacıları (muhasebeciler, müşavirler) IRS’in oyun kurallarını ve alternatiflerini bilmek zorundadırlar. Çok iyi bilgi sahibi olunan IRS uygulama ve usulleri sayesinde vergi mükellefi veya uygulamacılar, IRS ile olan ilişkilerinde IRS’e ait yetki alanında, vergi incelemesinin yasaya ve usullere uygun olarak yürümesini temin ederler.

1960’ların başında mükellef sayısındaki artış ve vergi yasalarının gittikçe karmaşıklaşması IRS’in kâğıtlar arasında gömülmesi sonucunu doğurdu. Sonuçta IRS, kâğıt ortamında yapılan işleri daha etkin bir şekilde yapabilmek için bilgisayarları kullanmaya başladı.

Martinsburg Ulusal Merkezi 1961’de resmen açıldığında, IRS yıllardır yakalamaya çalıştığı özel sektörün bilgisayar kullanımına sahip oldu. Beyanname işleme sistemi Martinsburg’taki Ulusal Bilgisayar Merkezi’nde ve 7 bölgesel hizmet merkezinde gerçekleştirilmekteydi. Mükellef beyannamesini bölge hizmet merkezine verdiğiğinde, beyanname cihazlarda taranarak beyannamelerde yer alan bilgiler bilgisayarlara oradan da manyetik teyp bantlarına aktarılmaktaydı. Mükelleflere ait 15.000 beyannameyi içeren tek teyp bandı rulosu Ulusal Bilgisayar Merkezine gönderilmekteydi. Bu birim mükellefin ana dosyasını oluşturmakta ve bunu bilgisayarlara yüklemekte, aynı dosya teyp bandında yer almakta ve beyannameler ise bölge hizmet merkezlerinde kalmaktaydı. Beyanname bantları ve Ulusal Bilgisayar Merkezi’nden gelen çıktı teypleri mükellefin ya tüm gelirini beyan edip etmediğini tespit etmekte ya da birden fazla iade talebinde bulunup bulunmadığının tespitinde veya mükellefin başka vergi borçlarının (geçmiş yıl borçları dahil) olup olmadığının araştırılmasında kullanılmıştı.

Bu dönemde bilgisayarlar vergi toplamada çok güçlü bir araç haline gelmişti. Gelir ödemesinde bulunanlar, örneğin ücret ödeyen işverenler, faiz ödeyen bankalar, yaptıkları ödemeleri ve miktarlarını IRS’e bildirmek zorundaydılar. Daha sonra IRS’in bilgisayarları bu bildirimlerle mükelleflerin beyanlarını karşılaştırarak gerçek tutarın beyan edilip edilmediğini araştırıyordu. Eğer tutarlarda farklılık var ise IRS görevlileri bu farklılığı araştırıyordu.

Diğer taraftan Bilgisayar Çağı IRS’te yeni problemleri de beraberinde getirmişti. 1970’lerde pek çok insan IRS’in gücü karşısında şüpheli durumuna düşmüştü. Bazı kişilere göre IRS incelemeleri politik nedenlerle yapmaktaydı. Bazıları ise yeni sistemin Beyaz Saray’a Başkan’ın politik düşmanları hakkında bilgi sağladığına inanıyorlardı.

⁵⁰ Kulmanova; a.g.e., s.113,114.

⁵¹ Karyağdı; Amerika Birleşik..., a.g.e., s.3-5.

Bu söylentiler IRS'te bir takım değişiklikler yapılmasına yol açtı. ABD Başkanı yeni bir IRS Başkanı atadı ve onu diğer hükümet birimlerinden gelen baskılardan tamamen bağımsız kıldı.

Bir süre sonra IRS bilgisayar sistemi eskimiş ve değiştirilmesi zorunlu hale gelmişti. Bu bağlamda IRS, kişilerin vergi kayıtlarını bulmada yaşanan sorunları önlemek için yeni bilgisayar sistemini 1985 yılında kurdu.

IRS elektronik çağda çok büyük başarılar elde etti. 1986'da ilk kez elektronik yöntemle beyanname kabul edildi ve sadece bu dönemdeki rakam 25 bine ulaşmıştı. Daha sonra 1991'de Merkezi Hükümet/Eyalet elektronik beyanname doldurma sistemi Güney Carolina Vergi İdaresi'nde pilot proje olarak başlatıldı ve 2003'te 37 eyalet bu sisteme dahil oldu. 2003 sonu itibariyle 53 milyonun üzerindeki gelir vergisi mükellefi beyanamesini elektronik yöntemle doldurma yolunu seçti.⁵²

Bunun yanı sıra 16,7 milyon mükellef, evindeki kişisel bilgisayarları ile beyanamesini doldürmüştür. Bu durum ise bir önceki yıla göre %17 oranında bir artış ifade etmektedir.

Yine, Muhasebeci ve mali müşavirlerce elektronik ortamda doldurulan 46 milyon beyanname sayısı bir önceki yıla göre %10,6'lık bir artışa karşılık gelmektedir.

Ayrıca, 2005 yılına ilişkin beyanname doldurma sonuçlarına bakıldığında IRS tarihinde ilk kez elektronik ortamda doldurulan beyannamelerin sayısının kâğıt ortamında doldurulan beyannamelerin sayısını aştığı görülmektedir. Bu durum ise mükellefler açısından kısa sürede ve hesap hatası yapmaksızın beyanda bulunma ve en kısa sürede de vergi iadesi, IRS açısından da iş yükünün azalması, kâğıt ortamındaki beyannamelerin elektronik ortama aktarılması için yapılan giderlerin ortadan kalkması ve kısa sürede beyannamelerin karşılaştırılması anlamına gelmektedir.

Bir başka gelişme de 2005 yılında gerçekleştirilen vergi ödemelerinin kredi kartı ile yapılmasında yaşanmıştır. Yaklaşık 928.000 ödeme kredi kartı ile yapılmış olup bu rakam 2004'e göre %57 oranında bir artışa karşılık gelmektedir.

Aşağıda 2005 beyanname verme dönemine ilişkin karşılaştırmalı bir tablo yer almaktadır:⁵³

⁵² Karyağdı; Amerika Birleşik..., a.g.e., s.30,31,32.

⁵³ Karyağdı; Amerika Birleşik..., a.g.e., s.33.

Tablo 6 - 2005 Yılı Beyanname Doldurma İstatistikleri

Kümülatif Değerler 23 Nisan 2004–22 Nisan 2005			
	2004	2005	%
	\$	\$	Değişim
Kişisel Gelir Vergisi Beyannameleri			
Toplam Alınan	119.935.000	120.133.000	0,2
Toplam İşlenen	98.691.000	100.299.000	1,6
Elektronik Ortamda Alınanlar			
TOPLAM	59.576.000	65.961.000	10,7
TeleFile (telefon)	3.755.000	3.280.000	-12,6
Bilgisayar	55.829.000	62.681.000	12,3
Muhasebeci ve Müşavirler	41.612.000	46.013.000	10,6
Bireysel Olarak	14.209.000	16.668.000	17,3
Toplam İadeler			
Adet	85.326.000	84.741.000	-0,7
Tutar	176.855.000.000.000	181.711.000.000.000	2,7
Ortalama	2.073.000.000.000	2.144.000.000.000	3,5
Doğrudan Hesaba Yatan İadeler			
Adet	46.179.000	49.400.000	7,0
Tutar	112.496.000.000.000	125.098.000.000.000	11,2
Ortalama	2.436	2.532	4,0
Kaynak, Karyağdı; Amerika Birleşik..., a.g.e., s.34.			

IRS'e göre vergi incelemesi, bir kişinin beyannameinde beyan ettiği gelirin, indirimlerin, istisnaların, mahsupların ve diğer vergisel imkânların sadece doğruluğunu teyit etmek ve beyan edilen verginin gerçek vergi tutarı olup olmadığını tespit etmektir. Bir vergi incelemesinin varlığı suça ilişkin bir yanlış fiili ya da mükellefin beyannameindeki hatalı bilgiyi ne ortaya koyar ne de iddia eder. Gerçekte IRS'in yaptığı mükellefin beyanında dikkat çeken bir unsurla ilgilenilmesinden başka bir şey değildir. Örneğin 1995'te IRS tarafından dairede gerçekleştirilen basit incelemelerin ortalama %16'sı ve ülke genelinde mükellefin işyerinde gerçekleştirilen büyük incelemelerin %6'lık kısmı mükelleflerin vergi yükümlülüklerinde herhangi bir artış olmadan sonuçlanmıştır.⁵⁴ Diğer taraftan incelenen mükelleflerin inceleme sonucuna göre vergi iadesi alması da uygulamada karşılaşılabilen bir durumdur.

Ücretli olarak çalışan düşük gelirli kişileri vergisel yönden teşvik etmek amacıyla düzenlenen en az geçim indirimi içeren beyannamelerin incelenmesi konusunda Kongre tarafından yapılan zorlayıcı uygulamalar neticesinde IRS bu beyannamelere özellikle eğilmeye başladı. Öte yandan IRS, düşük inceleme oranlarını arttırmak için daha fazla eleman alarak sorunu çözmeye de gayret etmektedir.

Sadece yüz yüze yapılan vergi incelemeleri irdelendiğinde inceleme oranı 1000 beyannameye sadece 1,6'dır.

Alt bölgedeki inceleme birimi telefonla ya da yazı ile inceleme, vergi dairesinde görüşme yolu ile inceleme ve mükellefin işyerinde yapılan inceleme yöntemleri ile vergi ve

⁵⁴ Karyağdı; Amerika Birleşik..., a.g.e., s.47.

cezalar yönünden gerçek tutarın tespiti, iade taleplerinin incelenmesi, vergi itfaları için belge düzenlenmesi gibi faaliyetleri gerçekleştirmekteydiler.

Vergi incelemesinin amacı, mükellefin gerçek vergi borcunu belirlemektir; ne fazla ne de az. 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.

IRS, beyanname seçimi ve her tip federal vergi beyannamelerinin incelenmesinde mükellef için geçerli olan gerçek vergi borcunu tespite yönelik bir inceleme programı uygular. İncelemeler ya yüz yüze görüşmeler aracılığıyla ya da telefon veya yazı ile gerçekleştirilir. Ücret ve Yatırım Gelirleri Uygulama Bölümü incelemelerinin çoğu Uyum Merkezi elemanlarınca telefon ya da yazı ile gerçekleştirilir. 2001 mali yılında 529.241 adet beyanname Uyum Merkezi incelemeleri aracılığıyla düzeltilmiştir.

Vergi denetçileri, seçilen gelir vergisi mükellefleri, istihdam üzerinden yapılan vergilendirmeler ve tüketim vergileri konusunda inceleme yaparlar.

Vergi Uyum Yetkilileri (Tax Compliance Officer) birer uyum personeli olup 6 – 12 sömestir saatlik muhasebe dersi almaları gerekmektedir. Bu elemanlar, seçilen gelir vergisi mükellefleri ile işletmelere ait karmaşık vergi konularını incelerler.

Vergi inceleme elemanları (Tax Examiner) mükellefin işyerinde inceleme yaparken Uyum Merkezleri ise yazı ile yapılan incelemeleri gerçekleştirirler.

Gelir Bürosu Denetçileri (Revenue Office Examiner), ücretlilerden yapılan tevkifata yönelik beyanları incelemek üzere eğitilmişlerdir. Bilgiler şahısların beyannamelerinden toplanır, tevkifata ilişkin beyannamelerden ayrı gösterilir ve denetime tabi tutulur.

2.2.1.1. IRS İnceleme Türleri

2.2.1.1.1. İçeriklerine Göre Sınıflandırma:

Günümüzde IRS beş ana başlık altında inceleme programlarını yürütmektedir. Bunlar;

- a) İndirilemeyecek Kalemler Programı
- b) Mektupla Yapılan İnceleme (Correspondence Examination)
- c) Dairede Yapılan İnceleme (Office Examination)
- d) Mükellefin İşyerinde Yapılan İnceleme (Field Examination)
- e) Araştırma İncelemesi (Research Audit)

2.2.1.1.2.Konularına Göre Sınıflandırma:

IRS vergi incelemelerinin ne hepsi aynı türdendir ne de hepsi aynı konuyu içerirler. Geleneksel olarak incelemeleri konularına göre beş ana başlık altında toplamak mümkündür.

a) Ayırdedici Envanter Fonksiyonu Sistemi İncelemeleri (DIF- Discriminant Inventory Function System) ve Beyan Edilmemiş Geliri Ayırdedici Endeks Formülü (UI DIFUnreported Income Discriminant Index Formula)

IRS tarafından kullanılan çok yaygın inceleme türlerinden biri Ayırt edici Envanter Fonksiyonu Sistemi İncelemeleridir.

Bilgisayar programı, doldurulan her beyannameyi incelemeye tabi tutar. Bilgisayar programı beyan edilen gelir ve harcamaları değerlendirir (ağırlıklarını tespit eder) ve sonuçta bir puan verir; yüksek puan, yüksek oranda hata olasılığı demektir.⁵⁵ Bir beyannamenin DIF puanı ile seçilmiş olması bu beyannamede hata olduğu anlamını içermeyip hata olasılığı var anlamına gelmektedir. Yüksek puanlı vergi beyannameleri nihayetinde inceleme için belirlenmiş olmaktadır.

DIF incelemesinin en belirgin özelliği, sadece beyannamede tespit edilen konuların incelenmesidir. Örneğin beyannamede sadece iki, üç, dört veya beşten fazla olmayan konular IRS inceleme elemanınca rutin DIF incelemesinde incelemeye konu edilebilir. Daha açık bir ifadeyle seçilen konular genellikle beyannamedeki temel kalemleri içerirler.

IRS, beyan edilmeyen geliri tespit etmek için özellikle ve sadece dolaylı inceleme yöntemlerini kullandı. Fakat yüksek risk içeren beyan edilmemiş gelirleri içeren beyannameleri seçmek için herhangi bir yöntem yoktu.

b) Bilgi Raporlama Programı İncelemeleri [Information Reporting Program (IRP) Audits]

Bir diğer yaygın inceleme türü de Bilgi Raporlama Programı İncelemesidir. Uzun yıllardır bilinen, işverenlerin, finansal kuruluşların, sigorta şirketlerinin yasa gereği IRS'e gönderdiği ve IRS tarafından tamamı stoklanan ve sonuçta kullanılan belgelerden hareketle yapılan incelemelerdir.

Tipik bir IRP incelemesinde, rakamlar çok önemli tutarlarda değilse IRS mükellefe bir bilgisayar çıktısı göndererek gelirlerin bir kısmının beyan edilmediğini bildirir. Eğer gelirin kaynağı tasarruf ya da ödünç para veren kurum ya da banka ise ödemeyi yapan kurumun hesap numarası ve bu hesaptan elde edilen gelir miktarı ilave olarak bildirilir. Gelir üzerindeki ilave vergi hesaplanmış olur. Nihayet, mükellef eğer belgede yazanlar konusunda idare ile hemfikir ise, gelen raporun kopyalarından birini imzalayıp yazıda belirtilen vergi dairesine geri göndermesi gerektiği bildirilir.

Buna karşın beyan edilmeyen gelir önemli bir tutarda ise IRS bu kez bilgisayar tarafından üretilen bir rapor göndermeyecektir. Bunun yerine IRS, beyannameyi DIF incelemesiymiş gibi dikkate alacak ve mükellefe yerel IRS bürosunca gönderilen ve belirli bir tarihte orada bulunmasını isteyen bir yazı gönderilecektir. Böyle durumlarda ne olacağına

⁵⁵ Karyağdı; Amerika Birleşik..., a.g.e., s.47-57.

gelince; IRS sadece beyan edilmemiş gelir kalemini incelemekle kalmayacak aynı zamanda beyannamedeki önemli indirimleri, örneğin eğlence, seyahat giderleri ve olağanüstü zararları da inceleyecektir. Bu nedenle de Bilgi Raporlama Programı İncelemeleri DIF incelemelerinin pek çok özelliğini taşırlar.

c) Mükellef Uyumunu Ölçme Programı İncelemeleri (TCMP-Taxpayer's Compliance Measurement Program) ve Ulusal Araştırma Programı (NRP-National Research Program)

Temel inceleme türlerinden üçüncüsü Mükellef Uyumunu Ölçme Programı İncelemeleri (TCMP)'dir. İnceleme elemanı sadece seçilen çok az sayıdaki konunun incelemesi şeklinde bir IRP incelemesi yapıyorsa, beyanname üzerinde yer alan her kalemi en yüksek inceleme derecesinde inceleyecektir. Bunun nedeni ise TCMP incelemelerinden alınan sonuçların DIF incelemelerinde bilgisayarlarda programlanacak olmasıdır.

TCMP incelemeleri istatistiksel amaçla kullanıldığından, bu incelemeler rast gele seçilmekte ve küçük rakamlarla yürütülmekteydi. Bu nedenle de büyük ya da küçük çok sayıda mükellef bu incelemeye tabi olmaktadır.⁵⁶

Bu inceleme türü, IRS'in toplam iş yükü ölçümünü belirleyen ve temel özelliği sınırlı kaynaklardan tespit edilen alternatif araçları kapsamak olan uzun dönemli bir araştırma programıdır. Uyum düzeyini ve bünyede meydana gelen değişiklikleri ölçmenin yanı sıra TCMP kapsamında elde edilen bilgiler mevcut işlemlerde örneğin inceleme için beyanname seçimi, kaynakların dağıtımı, mükellef eğitim programları, vergi beyanına yönelik formlar ve talimatlar, bütçe aktarımları, genel vergi idaresi politikası ve sistemleri gibi konularda kaliteyi ve etkinliği arttırmak için kullanıldı.

Mart 2001'de IRS, gönüllü uyumu ölçmek için taslak bir iş planı hazırlamıştı. Öte yandan IRS, mevcut sistemle bilgi toplamayı ve analiz etmeyi sağlayan veri tabanı yazılımını geliştirmekteydi. IRS, bütün yazılımı sınavan geniş kapsamlı bir çalışmayı yürütmek niyetindeydi, çünkü bu sistemler, programın kilit bileşenleri durumundaydı.

d) Proje İncelemeleri (Project Audits)

Bu incelemede IRS, belirli bir beyanname hazırlayıcısının doldurduğu beyannamede, genellikle alışkanlık olarak ya da kasti olarak, bir hata bulması durumunda bu kişinin düzenlemiş olduğu tüm beyannamelerin inceleme kapsamına alınmasını düşünmektedir. Bu durumda IRS, bu kişinin müşterileri için doldurduğu beyannamelerin tamamı için farklı inceleme elemanları görevlendirerek ilgili yılda ya da belirli bir yıl grubunda hazırlananları ayrı ayrı inceleme başlatacaktır.

Bir diğer proje türü, vergi karşıtı olarak adlandırılan daha açık bir ifadeyle gelir üzerinden vergi ödemeye muhalif olan kişilerin, örneğin yanında çalıştırdığı personeli kayıtsız çalıştırıp onun ücretinden vergi kesintisi yapmayan kişilere yönelik olarak yapılan incelemelerdir.⁵⁷

⁵⁶ Karyağdı; Amerika Birleşik..., a.g.e., s.57-59.

⁵⁷ Karyağdı; Amerika Birleşik..., a.g.e., s.60-62.

Bir başka proje incelemesi ise mükellefin beyannamede belirttiği mesleğine dayalı olarak yapılan incelemedir. IRS, hizmetlerinin karşılığını nakit olarak tahsil eden bazı mükelleflerin, örneğin bina inşaatı ya da tamiratı işi yapanların, su tesisat işi yapanların, doktorların gelirlerinin tamamını beyan etmediklerini tespit etmiştir. İncelemenin öncelikli odak noktası bu mükelleflerin brüt satış belgeleridir.

IRS'in oldukça yaygın proje incelemelerinden biri de garsonları kapsayan bir projedir. Normalde IRS'in restaurant incelemesinde, İdare bütün garsonların beyannamelerini vergi incelemesi için seçer. Restaurant incelendiğinde IRS, ücret bordrolarını ve kredi kartı alındıklarını inceleyerek garsonlar tarafından kazanılan ortalama bahşiş miktarını tespit edebilir.

Çok uzun zamandır kullanılan ve birbiriyle ilişki içinde olan mesleklerle ilişkili inceleme türlerinden en yaygın olanları Piyasa Türleri Özel Ayırımı Programı ve Endüstri Özel Ayırımı Programıdır. Bu incelemelerde IRS, belirli bir piyasa bölümü üzerinde bilgi sahibi olan ve özel eğitimden geçmiş inceleme elemanlarından yararlanır. Avukatlar, oto alım-satımcıları, emlak alım-satıcıları bu programın hedef piyasa gruplarıdır. İdare her bir piyasa alanı için, endüstri temsilcilerinden elde edilen bilgiyi içeren İnceleme Teknik Rehberleri'ne sahiptir.

Son zamanlarda IRS incelemeye ilişkin kaynaklarını özellikle yasalara uyumun sağlanmadığı alanlara yönelteceğini açıkça ifade etmiştir. Bu yeni proje incelemeleri şu konuları kapsamaktadır: Ülke dışı kredi kartı kullanıcıları, yüksek risk, yüksek gelir sahibi mükellefler, zarar verici (yıkıcı) emeklilik planları ve geniş kapsamlı konuları aydınlatıcı soruşturmalar; yüksek gelir elde edip beyanname doldurmayanlar; beyan edilmemiş gelir ve müteferrik (çeşitli) kalemler sorunu.

e) Sınırlı Konuya Odaklanmış İnceleme (LIFE- Limited Issue Focused Examination)

Bu inceleme türü, IRS Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler Uygulama Bölümünün aktif toplamı 10 milyon Doları aşan mükelleflerini incelemek üzere son zamanlarda dizayn edilmiştir.

Sınırlı Konuya Odaklanmış İnceleme, IRS ile mükellef arasında incelemeye ilişkin temel noktaları içeren ve "Sistemi Benimseme Anlaşması" adı verilen yazılı bir anlaşma ile başlar. IRS'e göre, bu anlaşma ile mükellefin yardımıyla inceleme sürecinin fazla zorlu olmayan bir atmosferde oluşması, daha kısa zamanda tamamlanması, daha az maliyetle ve daha az düşünce yoğunluğu sarf ederek sağlanması amaçlanmaktadır.

2.2.1.1.3. Mükellef Türüne Göre Sınıflandırma:

a) Geniş Konulu İncelemeler

Koordine Edilmiş Endüstri Programı, IRS tarafından çok büyük ölçekli firmalardaki geniş kapsamlı ve karmaşık konuların incelenmesinde takım yaklaşımını sağlamak üzere oluşturulmuştur.

Geniş konulu inceleme, her bir şirket için tayin edilen uzmanlardan oluşan bir takım tarafından yürütülür. Her takımı, Büyük Konulu İncelemeler Yöneticisi adı verilen kişi yönetir. Şirketteki çeşitli konuları gözden geçirmek amacıyla birer uzman görevlendirilir.

b) İşkolu Uzmanlaşma Programı (Industry Specialization Program)

IRS, endüstri gruplarını tanımlamak için merkezi koordinasyon uzmanlığı gerektiren bir program geliştirmiştir. Program kapsamına giren iş kolları önemli ve karmaşık vergi konularına sahip olan endüstrilerden seçilmiştir. Bir işkolu, uzmanlık programı için tanımlanınca inceleme ve ana tavsiye fonksiyonlarındaki uzmanlardan oluşan bir ekip oluşturulur. Bu ekip, şirkette incelemeyi yerinde gerçekleştiren elemanlara hukuksal konularda ve incelemeye ilişkin hususlara görüşler ve talimatlar veren yerel bir nokta haline gelirler.

c) Piyasa Ayırımı Uzmanlaşma Programı (MSSP-Market Segment Specialization Program)

Bu program kapsamında IRS, bütün önceliğini tek bir endüstride değil farklı endüstrilerde uzmanlaşmış kişiler oluşturmak yönünde kullanmaya karar verdi.⁵⁸ Her yeni inceleme, denetim elemanının o endüstrinin işleyişine ve muhasebe yöntemlerine aşina olmasını gerektirdiğinden tek bir endüstride uzmanlaşmış kişiler oluşturma yaklaşımı çok fazla etkin değildi.

d) Uluslararası İnceleme

Yerel şirketlerin incelenmesinde usule ilişkin ortaya konulan konular birbiriyle ilişkili iken, yabancı pozisyonundaki ana şirketlerin (içeriye yatırım yapan) ABD'ndeki bağlı ortaklıklarında karşılaştıkları sorunlar ile ABD'nde yerleşik çok uluslu şirketlerin (dışarıda yatırım yapanlar) karşılaştıkları sorunlar vergi incelemesi konusunda karmaşık bir alanın oluşmasında neden olmuştur.

Şirketler arası transfer fiyatlaması konusuna IRS'in verdiği önem arttığı için IRS ekonomistleri de inceleme uygulamasının bir parçası haline gelmiştir. Onların görevi, olası transfer fiyatlaması konularında incelemenin başlangıç aşamalarında gerçek bilgi toplayarak IRS'in pozisyonunu desteklemektir.⁵⁹

İş yükü aşırı fazla olduğunda veya inceleme sonucunda dikkat çekici olmayan bir vergi düzeltmesi çıkması durumunda IRS, uluslararası konularla ilgili beyannameler için, ya inceleme elemanı görevlendirilmeden önce ya da görevlendirildikten sonra bir araştırma prosesini uygulamaya geçirmiştir.

Bilgi ve belge isteklerinin yanı sıra, uluslararası inceleme elemanlarının yabancı ülke seyahatleri ve yerinde görmek amacıyla fabrika gezilerine yönelik olarak son yıllarda bir artış görülmektedir.

⁵⁸ Karyağdı; Amerika Birleşik..., a.g.e., s.62-66.

⁵⁹ Karyağdı; Amerika Birleşik..., a.g.e., s.66,67.

Uluslararası inceleme elemanları fabrika gezilerinde aşağıdaki talimatlara uymak zorundadırlar:

- 1- Her bir bölümün maliyet tabloları veya üretim takvimi hakkında bilgi elde etmek,
- 2- Üretimde çalışan her bir işçi için gerekli olan mesleki eğitim gereksiniminin öğrenilmesi,
- 3- Müşterilere yapılan satışlarla ilgili her türlü kaydı elde etmek,
- 4- Fabrika çalışanları ile görüşmek. Fabrika görüşmeleri incelenen şirketin gerçek durumu hakkında bir fikir verecektir. Çalışanlarla yapılan görüşmeler üretim sürecinde herhangi bir değişim yapılıp yapılamayacağını ortaya çıkartabilmeli ve üretim süreci ve her bir üretim bölümü çalışanın mesleki eğitime yönelik teknik bilgilerini kavrayıcı olmalıdır.
- 5- Eğer şirket yabancı bir şirket tarafından kontrol ediliyorsa şirketin ürünlerini kime ve nasıl sattığı belirlenmelidir.
- 6- Fabrikadaki faaliyetlerle ilgili el kitapları elde edilmelidir.
- 7- Fabrika gezisinden önce bütün iş tanımları elde edilmelidir.
- 8- Görüşme yapılan tüm çalışanların yıllık performans değerlendirme formları elde edilmelidir.
- 9- Şirketin tüm “programcı” el kitapları temin edilmelidir. Bu el kitabı programcıya kendi programını yapabilmesi için yol gösterici nitelikte olduğundan bu sayede yazılım gözden geçirilmiş ve işletmedeki kullanımı kavranılmış olacaktır.⁶⁰

Sonuç olarak Amerika Birleşik Devletleri’nde gelirlerin denetimi, harcamaların denetiminden daha tartışmalı sorunlara yol açmaktadır. Denetçinin tüm muamelelerden haberdar olacağına ilişkin herhangi bir garanti yoktur; bu yüzden yasal işlemleri yerine getirebilmek için, gelir denetiminin kapsamı düzenli bir inceleme ve revizyona tabi tutulmalıdır.

Kapsamın belirlenmesi için, vergi yetkililerinin, vergi dairelerinin yapısının ve kuruluşunun, bu tür dairelerde çalışan memurların görevlerinin ve yönetmelik ve uygulamaların çok iyi kavranması gerekmektedir. Bu bağlamda, akış diyagramlarından önemli ölçüde yararlanılmaktadır.

Denetim bulguları, kritiği yapılacak konudaki bir uzman yönetici ile derhal tartışılır. Eğer çözümü etkileyecek bir pozisyonda ise, olayı çözecek eylemleri gerçekleştirecektir.

Bilgisayar destekli denetim konusu ile ilgili olarak; Amerikan Vergi İdaresi’nin Ulusal Bilgisayar Merkezi (National Computer Center) Mortinsburg, West Virginia’da bulunmaktadır. Söz konusu merkezde ülke çapındaki bütün şahıs (individual), ticari (business), kar gütmeyen organizasyonlar (Exempt organizations, non-for profit

⁶⁰ Karyağdı; Amerika Birleşik..., a.g.e., s.67,68.

organizations), bireysel emeklilik hesapları, çalışan planları (employee plan) ve beyanname bilgilerine ilişkin bilgiler bulunmaktadır.

Ayrıca Amerikan Vergi İdaresi'nin Detroit, Michigan'da bulunan veri işleme merkezinde, bütün mükellefler ve bunlara ait her türlü istatistiksel bilgiler saklanmaktadır.

Vergi incelemelerine konu olacak vergi beyannameleri bilgisayarlı seçim sistemi ile tespit edilmektedir. Vergi inceleme elemanı herhangi bir şekilde mükellefin defter kayıtları ve belgelerinden yararlanamıyorsa bu durumda beyan edilmeyen gelirin tespitine ilişkin olarak "Dolaylı Metot" adı verilen yöntem uygulanmaktadır. Vergi inceleme elemanı söz konusu dolaylı yöntemi uygularken istatistiksel verileri kullanmak suretiyle de mükellefin beyan etmediği geliri tespit edebilmektedir. Ancak istatistiksel verilerin kullanımı oldukça sınırlı olup, kullanılan istatistiksel veri çeşitleri ancak vergi inceleme elemanının inceleme raporunda yer almaktadır.⁶¹

2.2.2. Avrupa Birliği Ülkeleri'nde Vergi Denetimi

2.2.2.1. İngiltere'de Vergi Denetimi ve E-Denetim Uygulamaları

England Revenue, 1999-2000 hesap dönemi beyannamelerinden itibaren internet üzerinden beyanname düzenleme ve idareye tevdi sistemini başlatmıştır.⁶² İnternet Service for Self-Assessment (SA), mükelleflerin bu sisteme özendirilmesi için bu sistemle beyanda bulunanların vergi ödemelerinden 10-100 pound tutarında bir indirim yapılması uygulaması, kısa reklamlarla mükelleflere internet üzerinden vergi beyan ve ödeme olanağının hatırlatılması, internet üzerinden vergi uygulamasına katkıda bulunabilecek yazılım firmalarının teşvik edilmesi gibi önlemler de düşünülmüştür.

İngiltere'de, büyük ölçekli işletmelerde vergi denetimini, Özel Uyum Dairesi (Special Compliance Office) yürütmektedir. İncelemeler yerel idareler tarafından gerçekleştirilmektedir.

Dolaylı vergiler ve sosyal sigorta primlerinin kontrolü, Gümrük ve Tüketim Vergileri Bölümü (HM Customs and Excise) ve Sosyal Güvenlik Bölümü (Department of Social Security) tarafından yürütülmektedir. Gümrük ve Tüketim Vergileri Bölümü ve Sosyal Güvenlik Bölümü devlet içinde birbirinden bağımsız bölümlerdir. Bu bölümlerin birlikte denetim yapmaları olanaksızdır.⁶³ Bununla birlikte, mevzuat Gelir İdaresi (England Revenue) ile bu birimler arasında merkezi ve yerel düzeyde belli bilgilerin değişimine olanak vermektedir.

İngiltere mükellef büyüklükleri itibarıyla bir segmentasyona gitmiştir. Bazı incelemeler, diğer kaynaklardan elde edilen bilgiler ışığında saptanmaktadır, ayrıca gelecekte bilgisayar sistemi, veri eşleştirmesi ve denetimde olası hedeflerin tanımlanması amacıyla daha yoğun olarak kullanılacaktır. Bu konudaki örnekler aşağıdaki gibidir:

⁶¹ Erkan Yetkiner, A.B.D Vergi İdaresince Kullanılan Beyanname Seçim ve Vergi İnceleme Yöntemleri, **Vergi Dünyası**, Haziran, 2002, sayı: 250, vdc.

⁶² Kulmanova; **a.g.e.**, s.116.

⁶³ Ertürk; **a.g.e.**, s.37.

- Yapay olarak vergiden kaçınmaya yol açan temel hususlar,
- İnşaat sektöründe faaliyet gösteren taşeronlar için özel vergi indirimleri ile ilgili hileleri de içeren genel hilelere ilişkin olaylar,
- Ticari hesaplarla bağlantılı büyük ve ciddi hile olayları,
- Çeşitli nedenlerle yerel vergi daireleri tarafından incelenemeyen, vergi kaçağı açısından ciddi hile kapsamına girmeyen, ancak önemli ölçüde bir vergi tutarının risk altında olmasına yol açan olaylar,
- Tekstil ticaretindeki vergi kaçağı ve hile olayları,
- Dürüstlüğü ve yeterliği konusunda tereddütler oluşan profesyonel mali müşavirler.⁶⁴

İngiltere’de e-devlet alanındaki çalışmalar 1999’un Eylül ayında Performans ve İnovasyon Birimi’nin raporunda belirtilen öneriler dikkate alınarak hükümet bünyesinde konumlanan Elektronik Temsilcilik Dairesi’nin kurulmasıyla dinamik bir ivme kazanmıştır.⁶⁵ Ayrıca 19 Haziran 2002’de Kalkınma ve Gelişme Kurumunca yayınlanan bir raporda İngiltere’deki yerel otoritelerin diğer ülkelerdeki benzerlerine göre e-devlet alanında daha hızlı bir ilerleme kaydettiği, İngiltere’nin İdareyi Modernize Etme Beyaz Kitabı’na dayalı ulusal bir e-devlet stratejisi olan eşsiz bir ülke olduğu belirtilmiştir.

2.2.2.2.Fransa’da Vergi Denetimi ve E-Denetim Uygulamaları

Fransa’ da vergi denetimi iki şekilde yapılmaktadır.

1- Mükellef beyanları üzerine yapılan ön denetim: Bu denetim türünde incelemeyi yapan kişi, mükellefin işyerine gitmeden; defter ve belgelerini incelemeksizin denetimini yapmaktadır. Amaç, mükellefin beyannamesinde olması gereken bilgilerin tümünün yer almasını sağlamaktır. Böylece konu daha başından ciddi olarak ele alınmakta, gerekli düzeltmeler yapılarak hatalar, yanlışlar büyük ölçüde önlenmektedir.⁶⁶ Bir çeşit “mali iç denetim” (le contrôle fiscal interne) diyebileceğimiz bu yöntem Fransız Vergi Hukukunda “contrôle sur pièces” (belgeler üzerinde denetim) denilmektedir.⁶⁷

2- İşyerinde Denetim: İşyerinde denetim derinlemesine yapılan incelemelerdir. Bu tür denetimlerde işyerine gidilerek, mükellefin beyanından, defter ve belgelerine ve diğer dış kaynaklara inilerek yapılan incelemedir. Mükellefin tüm gelirleri ele alınarak doğruluğu araştırılmaktadır. Fransız Vergi Hukukunda bu tür denetime “contrôle sur place” (işyerinde denetim) denilmektedir.

Fransa’ da vergi denetimi ile görevli birimler, görev ve yetki alanları ile sınıflandırılabilir. Yerel birimler, vergi denetimi konusunda özel bir uzman birimin görev alanına girmeyen mükelleflerin tamamının denetiminden sorumludur. Birimler arasındaki

⁶⁴ Can Doğan & Tuncay Kapusuzoğlu; “Çeşitli Ülkelerde Vergi Denetiminin Organizasyonu ve Çıkarılabilecek Bazı Dersler”, **Vergi Dünyası**, Mart 2005, Sayı: 283, s.1,2.

⁶⁵ Ercan Alptürk, **Elektronik Denetim Rehberi**, Gelirler Kontrolörleri Derneği, 1.baskı, İstanbul, 2008, s. 90.

⁶⁶ Ertürk; **a.g.e.**, s.33,34.

⁶⁷ Kemal Kılıçdaroğlu; “Fransa’ da Vergi Denetimi ve Vergi Kaçakçılığı”, **Vergi Dünyası Dergisi CD’si**, Ağustos 1982, Sayı: 12, s. 4.

yetki sınırlarını belirleyen ölçütlerin bir kısmı şu şekildedir: Mükelleflerin coğrafi bölümlenmesi, elde edilen ciro tutarı, vergi matrahı, bir şirketler topluluğuna ait olma, yurtdışı kazanç ilişkileri, faaliyette bulunan sektör ya da sosyo – mesleki kategori.

Fransa’ da vergi denetimi ile uğraşan üç kuruluş vardır; DVNI (Direction des Vérifications Nationales et Internationales): Büyük şirketlerin denetiminden sorumludur. DIRCOFI (Direction des Controles Fiscales): Orta ölçekli şirketlerin denetiminden sorumludur. DSF (Direction des Services Fiscaux): Küçük ölçekli firmaların denetiminden sorumludur.⁶⁸

Fransa, “e-tipi yaşam” için adımları devlet eliyle atmaktadır. Başkan kim olursa olsun bürokrasi (tüm hantallığına rağmen) ülkeyi ileri bilgi toplumuna yöneltecek bütün girişimlere olumlu yaklaşmaktadır. Fransa’da “Kamu Yönetiminde Bakanlıklar-Arası Yenilikçi Girişimler Bankası” adı verilen herkesin kullanımına açık, kamuda gerçekleştirilen olumlu girişimlerin geniş bir kamuoyuna duyurulması işlevini yüklenmiş bir veri tabanında oluşturulmuştur.⁶⁹

2.2.2.3.Almanya’da Vergi Denetimi ve E-Denetim Uygulamaları

Vergi incelemesinde firmalar 4 kategoride değerlendirilmektedir: Büyük, orta, küçük ve çok küçük firmalar. Son üç sıradaki firmalar genellikle kendilerine tahsis edilen vergilerin yönetiminden sorumlu yerel bürolar tarafından yapılmaktadır. Büyük firmalar ve belli bir büyüklüğün üzerindeki orta ölçekli firmalar, özel denetim büroları tarafından denetlenmektedir. Denetim seçme teknikleri kuruluşun ya da mükellefin büyüklüğüne bağlıdır. Orta, küçük ve çok küçük ölçekli firmalarda, açıklanamayan bir olağanüstülük varsa veya bir şüphe oluşmuşsa, bu hususlar incelenme nedeni olabilmektedir, bunun dışında tesadüfî seçim yöntemi uygulanmaktadır. Büyük firmalar, alan denetimi yoluyla sürekli olmayan bir incelemeye konu olmaktadırlar. Hesapların denetimi, bir işe, zirai kuruluşa sahip ya da kendi işini yapan bütün mükellefler için söz konusu olabilecektir. Belli bazı olaylarda diğer mükellefler de incelenebilmektedir.

Denetim normalde 3 yıllık bir süreyi kapsamaktadır, ancak bazen bu durum 4 ya da 5 yıllık bir süreye kadar uzanabilmektedir.

Mükellefin işyerinde sürdürülen 3 tür inceleme yöntemi vardır.

İki özellikli denetim, ücret indirimleri ve ciro vergisidir. Bu denetimler, anılan konularla sınırlı olarak yapılmaktadır. Özellikli bu denetimlerin dışında, vergilendirme açısından önem taşıyan diğer konuları kapsayan "normal alan denetimi" yapılmaktadır.

Grup şirketleri farklı bir statüde değerlendirilmektedir. Vergi denetimine ilişkin düzenlemeler, grup şirketlerinin hepsinin aynı temelde inceleme konusu yapılmasını öngörmektedir. Belli gruba ait şirketlerin denetimi, sorumlu vergi bürolarındaki her firmayla ilgili denetim elemanları arasında yapılan karşılıklı görüşmelerle düzenlenmektedir. Denetimin bütün halinde yönetimi ve koordinasyonu, grubun bir bütün olarak denetiminin tek tip rehberine göre yürütüldüğünü de izleyen kıdemli bir denetim elemanı tarafından yapılır. Grup şirketlerinin denetimi, özellikle bu tip denetimleri yürüten özel bürolarda

⁶⁸ Ertürk; a.g.e., s.34.

⁶⁹ Alptürk; a.g.e., s.90.

yoğunlaşmaktadır. (Bazı olaylarda bu özel bürolar büyük ölçekli firmaların denetimi ile de uğraşmaktadırlar.)

Uluslararası bağlantıları olan firmalar için özel bir usul belirlenmemiştir, ancak bu tip olaylarla genellikle Federal Maliye Bürosu ilgilenmekte ve özellikle uluslararası vergilendirme konularıyla uğraşmaktadır. Büyük firmalar ortalama 4 yıllık aralıklarla, orta ölçekli firmalar ortalama 8 yıllık aralıklarla ve küçük ve çok küçük ölçekli firmalar ortalama olarak 8 yıldan daha geniş aralıklarla denetlenmektedir. Bu son grup için, sürelerin biraz daha kısaltılması düşünülmektedir.

Federal Maliye Bürosu'nda özel bir birim (Bundesbetriebsprüfung) yer almaktadır. Bu birim, eyalet vergi denetim birimi aracılığıyla uluslararası firmaları da içeren büyük ölçekli firmaların denetimini yapmaktadır. Bu birimin önemli görevlerinden birisi, uluslararası vergilendirme ile ilgili sorunlarla uğraşmaktır. Bu birim içinde belli konularda (petrol gibi) uzmanlaşmış denetim elemanları bulunmaktadır.

2.2.2.4.İtalya’da Vergi Denetimi ve E-Denetim Uygulamaları

İtalyan Maliye Bakanlığı 3 kısma ayrılmıştır. Bu kısımlar merkez teşkilatı ile bölgesel ve yerel büroları ihtiva eden taşra teşkilatı şeklinde oluşmuştur.

İtalyan Maliye Bakanlığının Merkez teşkilatı içinde muhtelif bölümler ve merkezi bürolar bulunur. Vergi ile alakadar olan bölüm Gelir İdaresi veya Gelir Politikaları Departmanı olarak isimlendirilmiştir.

2.2.2.5.Diğer Avrupa Ülkeleri’nde Vergi Denetimi ve E-Denetim Uygulamaları

Geleneksel olarak tarım ürünleri ihraç eden bir ülke olan İrlanda son 10 yılda bilişim politikalarının geliştirilmesinde ve uygulanmasında dünya lideri bir ülke konumuna gelmiş, Avrupa’nın en büyük yazılım ihracatçısı olmuştur. İrlanda’nın telekomünikasyon alanında bir dünya lideri olmasını isteyen İrlanda hükümeti, bunu sağlamak için siber şehirlere ve teknoparklara yatırım yapmaktadır. Bu girişimler e-devlet dönüşümü için gerekli altyapı ve olgunluk gereksinimini büyük ölçüde karşılamaktadır.

AB tarafından 2002’de yapılan e-devlet sıralamasında kamu hizmetlerinin on-line sunumunda İrlanda %84,7’lik bir oranla ilk sırada yer almıştır. İrlanda’nın e-devlet girişimleri 23 ulusun derecelendirildiği bir çalışmada dünyadaki en iyi on uygulama arasında gösterilmiştir.

Estonya, bilgi toplumu ve e-devletin gelişimi konusunda pek çok AB üyesi olan ülkeden ileri bir konumdadır. 2004 yılında Estonyalıların %60’ı evlerinden veya iş yerlerinden her gün internet erişimine sahip olduğu bilinmektedir. Her Estonyalı öğrencinin evinde bir bilgisayar vardır. Ek olarak Estonya’da her köyde ücretsiz internet erişimi sunan bilgi kulüpleri mevcuttur. İçişleri Bakanlığı tarafından hayata geçirilen “Estonya e-vatandaş projesi” kamu sektörünün vatandaşlarla, kurumlarla ve şirketlerle işbirliğinde Bilgi Teknolojisinin ve internetin akıllı biçimde kullanımı üzerinde odaklanmaktadır.

Estonya’da kamu kurumlarının %90’dan fazlasındaki bilgisayarlar internete bağlıdır ve Bakanlar Kurulu Toplantıları kâğıt kullanılmadan yapılmaktadır. E-kabine sistemine göre yürütülmektedir.

Finlandiya, e-devletin gereği olan rekabetçi bir toplumu yaratma amacını gerçekleştirmede başarı sağlamış bir ülkedir. Bu başarı ulusal karakteristiklere dayandırılmaktadır. İyi gelişmiş bilgi alt yapısı, yüksek nitelikli iş gücü, etkin politika uygulamaları, uzmanlaşmış BİT uygulamalarının kullanılmasına imkân vermektedir. “Tretotupa” (bilgi merkezleri) gibi bölgesel programlarla internet ve diğer teknolojilere erişim yaygınlaştırılmaya çalışılmaktadır. Tüm okullarda internet erişimi vardır. Finlandiya 19 Şubat 2003 tarihli Dünya Ekonomik Forumunun 82 ülkeyi kapsayan Küresel Bilgi Teknoloji Raporuna (2002-2003) göre; bilgi ve iletişim teknolojilerini kullanım ve gelişimine sağladığı pazar ortamı ile politik/düzenleyici ortam açısından zirvede yer almıştır. Teknolojilerinin vatandaşlar ve işletmelerce kullanımında ileri bir ülke olan Finlandiya “Komünikasyon Süper Gücü” olarak nitelendirilmektedir.

Elektronik denetimin vazgeçilmez unsurlarından bir tanesi elektronik faturadır. Elektronik fatura e-denetimin temel yapı taşı oluşturma konusunda ülkeler tarafından atılması gereken adımların başında gelmektedir. Çünkü öncelikle kayıtlar sağlıklı bir şekilde tutulmalı ve sonrasında da sistem kendiliğinden işlerlik kazanarak, e-denetime altyapı oluşturmalıdır. Bu kapsamda Avrupa Birliği'nin üst kurumları AB'ye üye ülkelere yol gösterici ve yardımcı olması amacıyla elektronik faturayla alakalı birçok çalışma ve araştırma yapmış sonucunda da birtakım raporlar yayınlamıştır.

Elektronik denetimle ilgili olarak e-fatura çalışmaları kapsamında Avrupa Komisyonu e-Faturalama Gayri Resmi Çalışma Gücü'nün Temmuz 2007'de yayınlamış olduğu Avrupa Elektronik Faturalama Final Raporu⁷⁰nda konudan şu şekilde bahsedilmektedir:

“c. MALİ ÇERÇEVE

AB Komisyonu ulusal vergi otoritelerine ortak başlıkları ele alma ve birlikte çalışma fırsatını sunan MALİ ÇERÇEVE programını destekler. 2005'den bu yana, tanınan alanlardan birisi elektronik faturalar sorusu olmuştur. Ekim'deki e-denetim toplantısında grup üyelerinin 5 görev takımı olarak oluşturulmasının uygun bulunacağı kararlaştırıldı. Bunlardan bir tanesi “ELEKTRONİK FATURA DENETİMİ” olarak belirtildi. Takım Danimarka, Finlandiya, Fransa, Macaristan, Hollanda, Portekiz ve Birleşik Krallıktan oluşmaktadır.

Faturalama Direktifinin (Direktif 2001/115/EC) benimsenmesi Komisyonun 2001'de kabul ettiği KDV stratejisinde bir anahtar ve somut adımdı. Direktif dört ayağının tümünü beraberinde getirdi. “Modernizasyon, harmonizasyon, KDV kurallarının daha düzgün uygulanması ve artan yönetsel iş-birliği.” Direktifin kendisi KDV faturalaması için uyumlaştırılmış bir yasal çatı oluşturdu ve 1 Ocak 2004 öncesindeki “eski” Üye Ülkeler ile 1 Mayıs 2004 tarihinde kabul edilen “yeni” Üye Ülkelerin ulusal yasaları için dönüştürüldü.

Uygulamayla birlikte büyük bir adım atılmasına rağmen halen boşluk bulunmaktadır. Üye Ülkeler direktifi farklı şekillerde uyguladılar. MALİ ÇERÇEVE E-Denetim Grubu için önemli cepheler elektronik faturaların piyasaya çıkması (ve depolanması) dır. Bazı Üye Ülkeler direktifi sıkıca takip ettiler. Diğer Üye Ülkeler kalifiye bir sertifikaya bağlanmış ve/ya da güvenli bir imza yaratma aygıtı tarafından yaratılmış - [Kalifiye Bir Elektronik İmza] daha

⁷⁰ European Commission Informal Task Force on e-Invoicing'in **European Electronic Final Report** adlı Raporunun İnternet Baskısının Beşinci Bölümü'nün çevirisidir. Rapor hakkında ayrıntılı bilgi için http://ec.europa.eu/information_society/europe/i2010/docs/studies/eci-3.2-e-invoicing_final_report.pdf adresine bakılabilir.

yüksek güvenli bir elektronik imza; ya da, EDI olduğu takdirde, özet bir doküman (kağıt) için elverişli zamanı bekledi. Diğer üye ülkeler diğer [üçüncü] metot olarak adlandırılan kullanıma izin verilmesi için elverişli zamanı bekledi.

2005 Aralık SCAC görüşmeleri ve Mali çerçeve Komitesi (yazılmış prosedür 22, Mayıs 2006) “elektronik faturalama denetimi” faaliyetini onayladı. Budapeşte’deki görüşmenin sonucuna göre Üye Ülkeler ve iş yerlerinin birlikte bir “elektronik faturalama denetimi” MALİ ÇERÇEVE aktivitesinin tesis edilmesi dolayısıyla daha fazla fayda elde edebilmeleri için odaklanacakları işler sıralanmıştır:

1. Denetim sürecinin kolaylaştırılması
2. Denetimin kolaylaştırılması
3. Pratik Uyumlaştırma
4. Tam iş-birliği örneklerinin sağlanması.

d. Faturalama hakkında önerilen rapor

KDV Direktifinde (2001/115/EC sayılı Konsey Direktifinin 237’inci Maddesi) “31 Aralık 2008’in sonuna kadar, bir rapor ve eğer mümkünse, elektronik faturalama konusunda gelecekte bu alandaki teknolojik gelişmeler açısından önem taşıyan uygulanabilir şartları sağlayan bir öneri” Komisyon için bir gereksinimdir.

Raporun sadece gelecekteki teknolojik gelişmeleri gözleminin ötesine geçeceği genel olarak anlaşıldı. Rapor gerçekten, Faturalama Direktifi tarafından ortaya çıkarıldığı gibi, yasamanın etkinliğini değerli kılmak anlamında, faturalama kurallarının boşluğunu araştırarak.

Hazırlayıcı çalışma bir müteahhidin üzerine alması gereken görevleri kavrayarak 2007’de başlamıştı. Sözleşmenin 2008’in başında hüküm ifade edebileceği ve daha sonra derhal çalışma için harekete geçilebileceği umut edilecekti.

Komisyon tarafından rapora ilişkin e-faturalamanın yavaş yükselişini halletmek için kısa süreli bir çözüm olarak gözükmeyecek bir sonuç olarak yasamaya ilişkin değişiklikler konusunda herhangi bir öneri notu değer arz eder. 2011’den önce bölgede yasamaya ilişkin herhangi bir değişikliğin yapılacağını düşünmek zordur. Bundan başka, yasamayla ilgili olarak Üye Ülkelerden gelen ortak KDV gerekliliklerinin bölgede benimsenmesi gerektiği hatırlanmalıdır.

EK 2: GÜVEN VE OPERASYONEL NOKTALAR HAKKINDA TAM RAPOR

E-Faturaların operasyonel uygunluğun geliştirilmesi daha iyi yönetim, ya da, elektronik borsa, otomatikleştirilmiş süreç ve bu dokümanların depolanması ile birleştirilmiş riskin, azaltılmasını kapsar. Operasyonel olarak, burada kâğıdın e-Faturalamadan faturalamaya dayalı göçü ile birlikte tedarikçiler ve alıcılar için önemli noktalar yoktur. Bununla birlikte, operasyonel kontrollerin uygulanmasında ve ticari yönetim ve vergi yasalarının anlaşılmasındaki farklılıklar sürece önemli karmaşıklık ve maliyet

eklemektedir. Bunlar materyalleşmenin azalışının faydalarına rağmen e-Faturalamanın ticari adaptasyonunu zora soktu.

Bir alıcının gözüyle, bir fatura hem tedarikçi tarafından yapılan ödeme için bir gereklilik, hem de bir KDV indirimi talebi iddiası için hakkın kanıtıdır. Fatura ödemedi önce alıcı tarafından onaylanır ve hesaplama amaçları için ve KDV deklarasyonu süreçleri için fatura bilgileri kayıtlıdır. Bütün büyüklüklerdeki işyerleri bu süreci yönetmek ve yanlış faturaları onaylama, ödeme ve kaydetme riskini azaltmak için iç işleyiş ve finansal kontrol mekanizmalarında bir değişikliğe gider. Bu kontroller parasal toplamlar gibi hesap faktörleri ve salıcı ve sayıcı arasındaki güven seviyesinde etkili, gerçekçi olmayı gerektirir.

Bir faturanın kâğıt biçiminde ya da elektronik araçlarla gönderilip gönderilmemesi ticaret ortakları arasında oluşan güven seviyesine dayanmamıştır. İş dünyasının ve finansal kontrollerin bir e-Fatura için, onun kâğıt karşılığında yaptıkları gibi çaba gösterecekleri umulmaktadır. Böylece, bir operasyonel kontrol bakış açısıyla, e-Faturalamanın iyi bir çevrenin içinde kalması şartıyla önemli ilave noktalar yoktur.

Alıcı tarafından, bir uygulama sırasında yine de, e-Faturalama, ve bir fatura sürecinin otomatikleşmiş bağlantıları, daha sıkı kontrollere götürebilir. Bir faturanın geri çevrilmesi alıcı için ödemeyi erteleme anlamında bir fırsat olarak gözükebilir. Bir sonuç olarak, alıcı bir e-Fatura süreci için özel bilgi gereksinimleri ve daha sıkı parametreler koyabilir. Bu gereksinimler alıcılar arasında, satıcılar için önemli karmaşıklıklar ekleyerek sık sık değişiklik gösterecektir. Bu, satıcılar alıcılar arasındaki değişime kaynak sağlayabilecek sistemlere yatırım yapma zorunluluğu hissedecekken alıcıların birikmiş paralarını makbuzların, tasdik ve tedarik zincirlerinde geniş bir rakama sahip katılımcıların içinden geçen e-Faturaların sürecinin otomasyonundan elde etmeleri ile birlikte daha fazla artırılır. Bu nedenle bilgi değişiminin standardizasyonu bu raporun Başlık 3: Standardizasyon kısmında tanımlandığı gibi e-Faturalamayı önemli ölçüde kolaylaştırabilir. Satıcılar için karmaşıklık iç-piyasaya (geçiş-sınırı) çalışırken yine artabilir. İş dünyasının olağan gereksinimlerinin altındaki ve üstündeki (ya da yanında) özel yasal düzenlemeler hem maliyet hem de karmaşıklık ekleyebilir. Alıcılara yönelik operasyonel riski azaltma yolundaki çözümler, Üye Ülkelerin mali otoriteleri tarafından başvuru yasama ve idari kurallar tarafından, büyük bir ölçekte, etkilenir. Eğer bu kurallar Üye Ülkeler arasında farklı ise, o zaman satıcılar çatışma ile yüzleştirilebilir, ya da en azından, uluslar arası alıcılarından gelen talepler birbirine karışabilir. Eğer bu kurallar kâğıt ve e-Faturalar arasında daha fazla ayrılırsa o zaman satıcının e-Faturalamaya adaptasyon konusunda cesareti kırılabilir.

2001/115/EC sayılı Konsey Direktifi doğrultusunda, faturaların elektronik araçlarla gönderilebilmesi, elektronik iletişimin alıcılar tarafından kabulüne bağlıdır. Depolamanın yanı sıra taşıma esnasında, Üye Ülkeler alıcı ve satıcı arasında kaynağın doğruluğu ve içeriğin güvenilirliğinin garantisini sağlayacak şekilde e-Faturaların “yasal değer”ini kabul edecekler ve vergi otoriteleri tarafından KDV denetiminin bir parçası olarak doğruluğunu kanıtlayabileceklerdir. Ek olarak, faturaların okunaklılığı, depolama döneminin başından sonuna kadar garanti edilmelidir.

Alıcı kâğıt bir faturanın kaynağının (fakat içeriğinin değil) doğruluğunu geçerli kılarken sadece faturanın üzerindeki bu kaynaktan olması beklenen bir fatura bilgisi ile birleşmiş antete güvenebilmelidir. 2001/115/EC sayılı Konsey Direktifi’ndeki Madde 2’ye göre, “Üye Ülkeler faturaların imzalı olmasını istemeyeceklerdir”. O daha ileride ulusal vergi otoritelerinin kâğıt faturaların meşruiyetinin güvencesini nasıl garanti edeceğini öngörmez.

Direktifin yayımlanmasından sonra, Şu nokta aydınlatılmıŐtı: Üye Ülkeler geleneksel düşünce de (imzalayanın imzalı doküman ile bağlı olduğu amacını vurgulayan el yazısı ile ya da elektronik imzalar) “imzalar”ı istemeyebilecekler, fakat bazı durumlarda bir elektronik “damga” (sadece doğruluğu ve güvenilirliği çoğaltmada kullanılan bir dijital imza ya da “damga”) gereklidir.

2001/115/EC sayılı Direktiften gündeme gelmeden önce elektronik faturalama Bazı Ülkelerde öncelikle yerel vergi otoritesinin onayına bağlı olarak mümkündür. Direktif hem faturadaki meŐru bir vergi için gereken içerik ve güvenliği özelleŐtirerek hem de “Üye Ülkelerin mal ve hizmet arz eden vergilendirilebilir vatandaşlar üzerine kendi bölgelerinde elektronik araçlarla iletilen faturalarla ilişkili olarak herhangi bir diğer zorunluluk ya da formaliteleri yükleyemeyeceği”ni ilan ederek bütün Üye Ülkelerde bu sağduyuyu ortaya çıkardı. Bu ikinci ifade fatura içerikleri için ticari yasa gereksinimlerine başvurma izlenimini vermez-sadece KDV gereksinimlerine.

Vergi otoritelerinin amacı firmalar tarafından kaydedilmiş olan geçerli bir muamele olup olmadığı, ya da faturanın satıcıların alıcılara gerçek bir mal ya da hizmet arzını temsil edip etmediği konusunda bir karar vermek için yeterli güvence sağlamaktır. Üye Ülkelerin birkaçı bu amaçları zaten daha detaylı yasal/teknik gereksinimler/düzenlemeler olarak ifade etti. Vergi otoritelerinin hedefleri genelde alıcıların (ayrıca büyük oranda satıcıların) çıkarları ile tutarlıdır.

E-Faturalama konusundaki düzenlemelerle ilgili anahtar nokta bu olmakla birlikte iş dünyası için yeteri kadar yasal kesinlik sağlamazlar; düzenlemelerin uygulama ve kullanımı; pratikte, operasyonel anlamlarında her zaman açıklık taŐımazlar; her zaman yabancı dillerde kullanım imkânı yoktur; daha fazlası, Avrupa’dan çokça farklılaŐırlar.

Böylece faturalama konusundaki Konsey Direktifi e-Faturalamayı bütün AB Üye Ülkeleri’nde mümkün kılmıŐ ve Şirketlerin verimlilik karlarına ulaŐmalarını olanaklı kılmıŐ ise de, pratikte Direktifin ana hedeflerinden birisi – e-Faturalar ve kâğıt faturaları aynı yönde saymak ve e-Faturalamanın hızlanmasını kolaylaştırmak – henüz tamamıyla gerçekleştirilememiŐti.

KAYNAĞIN DOĞRULUĞU, İÇERİK VE OKUNAKLILIĞIN BÜTÜNLÜĞÜ

2001/115/EC sayılı Direktif Şirketlerin e-faturalama biçimlerini faturanın ömrü hakkında bilgi sahibi olmayı kendileri için ve vergi otoriteleri için olanaklı kılar bir biçimde planlamalarını gerektirir:

- Faturayı kim yarattı (doğruluğun güvencesi), ve
 - Fatura yaratıldığından beri deđiŐtirilmemiŐtir (bütünlüğün güvencesi)
- Őeklinindedir.

Aynı Direktif doğrultusunda, e-Faturaların kaynağının ve bütünlüğünün doğruluğu diğer taraftan Şöyle garanti edilebilir:

1. kalifiye bir sertifikalı ya da sertifikasız ileri elektronik imzalar;
2. elektronik veri değişimi (EDI) kullanımı;

3. ya da konu ile ilgili olarak Üye Ülkelerin mali otoriteleri için kabul edilebilir diğer araçlar.

Bunlardan her birinin dönüşümünün sağlanmasıyla burada açıkça işaret edilmesi gerekli önemli noktalar ortaya çıkar.

1. Elektronik İmzalar

Üç seçenek arasında elektronik imza yerine getirme bakımından en kolayı olabilir. Doğruluğunu kabullenmek gerekir ki o elektronik faturanın kabullenilmesinden sonra faturanın etkilenmemiş olduğunun güvencesini sağlar.

Elektronik imza hareketi boyunca e-Faturalamanın doğruluğunu ve bütünlüğünü garanti etmede etkileyici bir yöntem sağlar. İlk zamanlardaki benimsetici uygulama projeleri elektronik imzaların kullanımıyla Avrupa'da yerel e-Faturalama için teknik bir çözümün, kabul edilebilir bir maliyette (en azından büyük işletmeler için), yerine getirilmesinin mümkün olduğunu kanıtlamıştır.

Şu ana kadar e-imza uygulamalarının karmaşıklığı ve bu nedenle maliyeti aşağıdaki nedenlerden dolayı olumsuz etkilenmektedir:

- Burada Sertifikalama Otoritelerinin ortak kabulü yoktur (CAs, ya da CSPs – Sertifikalama-Servis-Üreticileri – AB terminolojisinde). CSP İç Piyasada daha büyük kabullenmeyle faya sağlayacak olan e-imzalar bileşenlerinin bir toplamı arasından sadece biridir. Komisyon bu çevrelerde çalışmaya devam eder, ancak kısa ya da orta-dönemdeki ani ataklar beklenmez.

- Saydamlık bir e-imzanın kabul edildiği alanlarla ilgisini diğer AB ülkelerinden (en azından ileri bir seviyede imzanın kabulünün sağlandığı). Sonuç bazı ülkelerdeki şirketlerin uygulamalarında-çifte imza-olarak adlandırılan bir tane göndericinin ve bir tane alıcının kendi ülkesinde olmuştur.

- Bazı ülkeler (ör. Almanya, İtalya, Polonya, Portekiz, İspanya, Macaristan) doğal kişiler için basılmış sertifikalara dayanan kalifiye imzaya gereksinim duyarlar. E-Faturalama amaçları için elektronik imza yaratmak anlamında yasal kişiler için yayınlanmış olan sertifikaları kullanmak yeterli olmalıdır. İkincisi iyi çalıştığı izlenimini veren Danimarka (ve AB'nin dışında İsviçre'de) örneğindeki durumdur. Görüşler belgelendirme çözümleri için temel bir gereksinim olarak firmaların çalışanlarının kişisel kimliklerinin birleştirilip birleştirilmemesi noktasında farklılaşır. Bu gibi kişisel kimlikler belgelendirmenin belirtilmesine eklenir fakat aynı zamanda belgelendirme çözümlerinin tamamlanması ve sürdürülmesindeki karmaşıklığı çoğaltabilir. Firmalar arasındaki yakınlaşmadan doğan farklılıklar ilave karmaşıklıkları daha ileriye götürebilir ve şirket çevrelerinin içinde ve ortasında mantıksal engeller yaratabilir. Bununla birlikte belgelendirmenin kişisel kimliklerle belirtilmesi e-Faturalama için yüksek öneme sahip olmayabilir.

- Bazı Üye Ülkelerin bölgede sahip oldukları ihtiyaçlar (örneğin KDV aracılığıyla) depolamadan önce ek bir imza ve/ya da zaman damgasına başvurulmasını gerektirir. Zaman-damgalaması faturanın kopya edilebilirliğinin sağlanması için bir metottur. Ek imza ve/ya da zaman damgası bununla birlikte sağlam engeller yaratır ve bazıları için teknik olarak gereksiz görülür.

2. Elektronik Veri Değişimi (EDI)

EDI Avrupa'nın başından sonuna kadar yirmi yılı aşan bir süredir elektronik değişim için kullanılmış olmasına rağmen, burada EDI tercihinin kaynağın doğruluğu ile ilgili gereksinimi karşılayıp karşılayamaması belirsizliği bulunur. Diğerlerinden farklı olarak, AB'deki daha küçük şirketler için, EDI tercihi onun tanımlaması, yorumu ve sonuçları bakımından zor anlaşılır bir düzeydedir. Üye Ülkelerin bir kısmında yerel otoriteler – Direktifte açıklandığı gibi – "...kâğıt üzerinde ek bir özet dokümanın gerekli olduğunu." şart koşmuşlardır. E-Faturalamanın paralelinde kâğıt dokümantasyonun sağlanması ihtiyacı verimlilik kazanımlarını azaltmakta ve bu Üye Ülkelerde EDI tercihinin uygulanabilir olma ihtimalini ortadan kaldırmaktadır.

3. Diğer Araçlar

Üçüncü seçenek – "elektronik araçlar denilen" de Üye Ülkeler arasındaki uygulama uyumsuzluklarına bağlıdır (güvenlik araçları, içerik kontrolleri, denetim kanıtları, özet hesaplar ve diğer ülkeye-özel gereksinimler, gibi). Sonuç vergi otoriteleri tarafından neyin etkili ve neyin doğruluğun ve güvenilirliğin koruyuculuğu için belgelendirilmiş kontroller olarak değerlendirileceği noktasında belirsizliktir. Teknik bir bakış açısıyla güvenilirlik ve doğruluğun garanti edilme sürecinde EDI ya da elektronik imzaların nasıl etkili olduğu önemli değildir, e-Fatura iletiminin doğru olması içeriğini (fiyat, KDV tutarı, mal ve ya da hizmetin tutarı, satıcı bilgileri vb.) garanti etmez. Neredeyse ne zaman e-Faturalar satıcıdan dijital bir imza ile ulaşırsa, burada mesajın içeriğinin doğru olduğunun ya da dokümanın satıcının muhasebe ana hesap defterindeki kayıt girişiyle uyduğunun garantisi yoktur. Daha önce de söz edildiği gibi, faturanın onaylama süreçlerinin (ya otomatik ya da elle yapılan) belirlenmesi, bu faturaların EDI ya da birlikte oluşturulmuş elektronik bir imza ile gönderilip gönderilmediğine bakılmaksızın kâğıt faturalar ve e-Faturaların oluşumu esnasında dikkate alınmalıdır.

Birleşik Krallık, Macaristan ve Danimarka'daki vergi otoriteleri, elektronik faturaların belgelendirilmesinde katı kurallara başvurulup başvurulmadığına bakılmaksızın e-Faturalama kullanımının KDV sahtekârlığı riskini artırmaz görüşündedirler. Bununla birlikte diğer Üye Ülkelerde, gelişmiş elektronik imzalar ve ayrıca nitelikli belgelerin kullanımı emredilir.

DİJİTAL ARAÇLARI DEPOLAMA

2001/115/EC sayılı Direktif depolama sürecinin başından sonuna kadar faturaların okunaklılığının garanti edilmesi gerektiğini öngörür. Bir doküman eğer uygun kaydın, metaveri ile orijinal içeriğin ve elektronik imzanın (eğer varsa) bütün bileşenleri bir kişi tarafından anlaşılabilir kadar bir metotla geri alınabilir ve bir ekrandan görüntülenebilir ya da kağıda basılabilirse "okunaklı" olarak düşünülür.

Dijital aracın depolanması ve onun devam eden okunabilirliği – AB içerisindeki KDV yasası için gerekli zaman periyotları için – kendileri için kolay çözümlerin olmadığı hem şirketlerin hem de vergi otoritelerinin bazı olağandışı karşı çıkışlarını gösterir. Örneğin, aynı zaman zarfı içerisinde (1999) AT 2001/115/EC sayılı Direktifin taslağını çiziyorken, Jeff Rothenberg, Kıdemli Araştırmacı, RAND Şirketi, yeni dijital aracın pratik, fiziksel, 2 ile 59 yıl arasında bir ömre sahip olduğu, aracın modası geçinceye kadarki ortalama zamanın 5 yıl

olduğunu not ettiği “Dijital Bilginin Uzun Yaşamını Garantiye Alma” başlıklı bir yazı yayınladı. “Şimdiki dijital dokümanları okuma ileride kolay olmayacak” diye not etti.

Farklı Üye Ülkeler faturalar için değişik depolama sürelerini açıkça belirtirler fakat ortalama on yıl civarındadır. Bununla birlikte pek çok durumda iş dünyasının faturalara başvurma ihtiyacı ödemiş olduktan ve şirketin hesapları bu mali yıl için denetlenmiş olduktan sonra azalır. Bu yüzden “okunaklılık” gereksinimine uymak için, firma neredeyse kesin olarak dokümanla birlikte kendisine dokümanı yaratmada kullanılmış olan yazılımdan bir kopya elde etmeyi planlaması zorunludur. Çok uzun dönemler depolamanın olası olduğu yerlerde o kadar da işletim sisteminin bir kopyasına ihtiyaç duyulacağı muhtemeldir. E-Fatura ile depolanmış olan mümkün dijital imzaların uzun süreli okunaklılığında baş gösteren benzer karışıklıklar orijinal uygulamaları esnasında imzanın doğruluğunun kanıtlanmasını sağlama ihtiyacı ortaya çıkar.

EK 3: HİSSEDAR GRUPLARI

ACBI İnterbank İşletme Bankacılığı Birliği – Birlik ABI (İtalyan Bankacılar Birliği) tarafından kuruldu ve bir ABI uydu acentesi temsil ediyor. ACBI’nın amacı ödeme girişimi standartları ve modelleri hakkında şirketler ve bankalar arasındaki iletişimi tanımlamak ve devam ettirmektir. Diğerlerinden farklı olarak, ABCI çoklu elektronik bankacılık ilişkilerinin işletme yönetimini kolaylaştırmak için kurulmuş bir sistem olan, CBI Servisinin yönetişimini üstlenir.

CEN – CEN tanınan üç Avrupa Standardizasyon Örgütünden birisidir. CEN’in faaliyet alanı, elektro-teknik sektör (CENELEC) ve elektronik iletişimler (ETSI) dışındaki hemen hemen tüm alanları kapsayacak şekilde çok geniştir. CEN’in ICT faaliyetleri (CEN/ISSS) çoğunlukla uygulama alanındadır ve standartların belgeleri genellikle CEN İşyeri Anlaşmaları (CWAs) tarafından yayımlanan gayri resmi açık dokümanlardır. eTicaret bir özelliştir ve CEN/ISSS İşyeri eBES UN/CEFACT eTicaret ve EDI standartları süreci için Avrupa Giriş Noktası’dır.

CEN/ISSS e-Faturalama Çalışması – DG Girişimi, ilişkili 2001/115/EC sayılı Konsey Direktifinin etkili uygulamasını destekleyen görüşle birlikte Avrupa Birliği’ndeki elektronik faturaların uygulama alanına yönelik standardizasyonu içeren bir emir (faaliyetler için istek) yayımlamıştır. CEN çalışmayı yürütmek için eFaturalama Çalışma Grubunu oluşturmuştur. Zaten bu Çalışma Grubu ilk yola çıkışı ortaya koymuştur. Çalışma Grubunun 2. bir aşaması (Mayıs 2007’de başladı) çalışmayı genişletiyor. Bu Çalışma Grubuna Cen’in önerilen geçerli çalışmasına karşılık tüm idari sorumluluk verilmiştir, fakat genel durumla bağlantılı olarak, diğer gruplar da kapsama dahil edilebilir.

Avrupa Çalışma Grubunda kamu kazanımı üzerine CEN/ISSS Ticaret İçi Arabirim – Bu çalışma grubu Mayıs 2007’de başladı. Amaç uygun geçerli raporu almak ve global entegrasyonu garantiye almak için oluşturulmuş UN/CEFACT standartlarını ortaya çıkarmak için geliştirilmiş teknik şartnamelerin bir takımı olarak dile getirilen kamu kazanımındaki pab-Avrupa elektronik muameleleri ile ilişkili iş dünyası gereksinimlerini teşhis etmektir. Faturalama bu gereksinimlerin bir önemli noktasıdır.

Avrupa Bankacılar Birliği – Ödeme vekilleri için bir görüşme forumu olarak, Avrupa Bankacılık Birliği bir Avrupa ödeme altyapı sistemlerini geliştiren olarak finansal endüstride önemli bir rol oynar. Maliyet-etkin ve hızlı ve verimli euro kliring sistemlerinin başlaması ve gelişmesi birliğin çekirdek faaliyetleridir ve Avrupa’nın en önemli özel geniş-değer kliring

sistemi EURO1, düşük-değer ödeme sistemi ADIM1 ve ilk PE-ACH (pan-Avrupa otomatikleştirilmiş kliring meclisi) ADIM2'nin yaratılmasında lider rol oynamıştır.

FPG E-Denetim Bilgilendirme Grubu – 2001/115/EC sayılı konsey direktifine adaptasyon KDV faturalaması için uyum yaratan bir yasal çatı oluşturdu. Bununla birlikte iş dünyalarının vergi denetçileri arasında farklı e-faturalama çözümleri ile nasıl ilgileneceği konusunda belirsizlik oluşur. MALİ ÇERÇEVE faaliyeti daha ileri uyumlaştırma ihtiyacına gönderme yapmak ve iyi uygulama deneyimini paylamak ve açığa vurmak için kuruldu.

Ffatura – Ffatura alıcıya fatura göndericisi tarafından elektronik/online sunuş için bir elektronik faturadır. Finlandiya bankaları başlangıçta onu kağıt ticari faturanın değişimleri için elektronik bir zarfta kuşatılmış makine tarafından okunabilir bir form (XML) da tasarladılar. Ffatura alıcıya bankaların online fatura gönderme servisi yoluyla ya da fatura işlemcisini kullanarak gönderilebilir. Herhangi bir boyuttaki iş çevreleri arasındaki faturalama için, aynı zamanda da tüketici müşterilere faturalama için uygun bir çözüm yoludur. Haziran 2007'de Ffaturayı kullanan yaklaşık 70 000 işletme mevcuttur. Ffatura formatı aynı zamanda fatura finansmanı için çözü yollarında, KDV deklarasyonlarının yol gösteriminin finansmanını düzenlemede kullanılır.

SWIFT Standartları – Finansal endüstriyi desteklemek için Swift Standartları ürünleri, araçları ve hizmetlerinin bir türünü sunar. SWIFT standartların çabalarının ve birlikte çalışabilirliğinin işbirliğini üstlenir.

TWIST – TWIST piyasa katılımcılarının ve onların servis sağlayıcılarının edinmelerini ve piyasa değerini korumalarını olanaklı kılan açık standartları ortaya koyar.

UBL/NES – Kuzey Avrupa Oluşumu (NES) ulusal ve ulus aşırı ticarete eTicaret için ortak bir platform kurmaya yardımcı olmak amacı ile Ocak 2006'da oluşturuldu. Genel olarak, başlangıçta hükümet temsilciliği altı ülkeden oluşur: Norveç, İsveç, Finlandiya, Büyük Britanya, İzlanda ve Danimarka. NES ilk görevi olarak bir UBL 2.0 oluşumu ortaya koymuştur.

Ticaret Kolaylaştırması ve Elektronik Ticaret için Birleşmiş Milletler'in Merkezi (UN/CEFACT)

- Global bir misyonu olan, UN/CEFACT, Birleşmiş Milletlerin bir organı. Kamu ve özel sektör arasındaki bilgi değişiminin içeride güvenliğinin sağlanması için hükümetler ve özel sektör arasındaki yakın işbirliğini cesaretlendirir. Şunları geliştirmiştir:

- Ticaret Belgeleri için BM Plan Anahtarı
- Elektronik veri değişimi için uluslar arası standart, BM/EDIFACT.
- Çekirdek Parçalar teknolojisi, UML metodolojileri ve ilişkili XML standartları
- Sayısız ticaret kolaylaştırma tavsiyeleri

BM/CEFACT Uluslar arası Ticaret Forumu & İş Dünyası Süreçleri Çalışma Grubu 1 Tedarik Zinciri (TBG1) – TGB1'in amacı İş Dünyası Süreci Modelleri, İş Dünyası Muamele Modellerini, anlamsal ve içerik olarak Ticaret ve Endüstri topluluklarının gereksinimlerini

sentaks tarafsız bir biçimde yerine getirmelerini BM/CEFACT Tedarik Zinciri Forumu ve e-Tedarik çatısı altında geliştirmek ve devam ettirmektir. Tedarik zinciri ve e-tedarik Satın Alma, Faturalama, Malzeme Yönetimi ve Ürün geliştirme alanlarını kapsar.

BM/CEFACT Uluslar arası Ticaret Forumu & İş Dünyası Prosedürleri Çalışma Grubu 5 Finans (TBG5) – TBG5, İSO Teknik Komite 68’in yönetiminde yer alan, ve BM/CEFACT’in altında daha geniş ticaret alanlarının temsil edildiği kavramsal Finansal Hizmetler standardizasyonu arasındaki eş-güdüm noktası olarak konumlandırılır. Bu noktadaki anahtar konu birlikte çalışabilirliği teklif etmek, ve gerçekten daha uzun dönemli yakınsamada, standartlar veya çözümlerden birisini önermektir. Bu konu, ayrıca SWIFT için birlikte-imza sahibi olan ISO/TC68 ve TBG5 arasındaki resmi bir Uzlaşma Tezkeresinde dile getirilir.

EK 4: EEI İLİŞKİLİ AVRUPA KOMİSYONU ZAMAN SKALASI VE PROJELERİ

Aşağıdaki tabloda gösterilen zaman skalası EEI Çatısının kuruluşu ve 2010’un sonuna kadar gerçekleşecek olan Avrupa ödemeleri ile entegrasyonu ile ilişkili ana faaliyetleri açıklar.

2006-2008	SEPA Uygulaması ve yayılması
Ar 2006 DG MARKT/H3 ve ENTR/D4	e-Faturalama konusunda Gayri Resmi İş Gücünün oluşturulması İş Gücü, potansiyel yönetim yapısı ve bir e-Faturalama programı için yol haritası olarak tanımlanan bir Avrupa e-Faturalama Çatısı üzerindeki çalışma için danışma dönemlerinin oluşturulması amacıyla yaratılmıştır.
Ar 2006 – Haziran 2007	Gayri Resmi İş Gücünün e-Faturalama üzerindeki Görüşmeleri (2006: 19 Ar; 2007: 5 Şub, 5 Mart, 23 Nisan, 31 Mayıs, 25 Haziran)
30 Nisan 2007	E-Faturalama konusunda Gayri Resmi İş Gücünün yayınladığı Ara Rapor
Mayıs 2007 – Mayıs 2009	CEN/ISSS eFaturalama üzerindeki Çalışması Aşama 2
Mayıs 2007 – Kasım 2008	Avrupa’daki kamu kazanımı için Ticari Birlikte Çalışabilirlik Arabirimleri üzerine CEN/ISSS Çalışması
Temmuz 2007	e-Faturalama konusunda Gayri Resmi İş Gücünün Final Raporu
(2007-2009) Planlanan DG MARKT/H3 ve ENTR/D4	Bir EEI Çatısının oluşturulması için Yönetim Komisyonu Sorumlulukları: 1) Yasal engellerin kaldırılmasına katkıda bulunmak (EC düzenleyicisi) 2) İş dünyasının gereksinimlerini tanıtmak ve belgelemek ve ticari engelleri ortaya koymak 3) E-Faturalama için ayrı, birlikte işlerliği

	olan veri standardı için girdi oluşturmak
2007 – 2009 Planlanan (ISO, UN/CEFACT TBG1 & TBG5, CEN, SWIFT, UBL/NES..)	E-Faturalama için ayrı, birlikte işlerliği olan bir veri standardının yaratılması üzerinde çalışma Diğer mevcudiyetlerin desteği ile birlikte hem uluslar arası hem de Avrupa'nın şemsiyesi altında standartlar şekil alır
Gelecek Haziran 2007 – Ar 2008 TAXUD/D1	Faturalama Direktifini İşletme üzerindeki yasal çalışma(2001/115/EC)
2007-2008 DIGIT/DG MARKT	SEPA Birlikte-mevcudiyet ve aşamalı adaptasyon
Gelecek -2008 TAXUD/D1	Faturalama Direktifi (2001/115/EC) üzerindeki EC Raporu ve değişiklikler için potansiyel öneriler
2008 – 2009 DIGIT/DG MARKT	IDABC Avrupa Komisyonu'ndaki e-faturalama gereksinimleri üzerinde temelli pilot proje
2008-2010 DG INFSO	E-faturalamayı kapsayan, e-kazanım üzerindeki geniş-ölçek CIP kılavuzları (Konsorsiyum: min. 6 Üye Ülke katılımı)

KOMİSYONDAKİ İŞ GÜCÜNÜN ÇALIŞMASINA BİTİŞİK FARKLI DEVAM EDEN YA DA PLANLANAN FAALİYETLERİN DURUMU

Üç kısımdan oluşan vergi yasası alanındaki ilk adımlar Komisyon (DG TAXUD) tarafından atıldı:

- E-denetim alanındaki MALİ ÇERÇEVE başlangıcı, e-Faturaların denetimini içeriyor. MS'nin sorumlu olduğu grup Danimarka, Finlandiya, Fransa, Macaristan, Hollanda, Portekiz ve Birleşik Krallıktır. Amaç E-Denetleme üzerinde Üye Ülkelerin vergi otoriteleri için en iyi biçimde bir uygulama danışma kılavuzu yaratmaktır.

- DG TAXUD 2001/115 sayılı Direktifin potansiyel bir revizyonu için bir Komisyon raporu hazırlama suretiyle e-Faturalama yasası üzerinde bir çalışma yürütecektir. Çalışma dört alanı kapsamalıdır, faturaların depolanması, e-Faturalama, e-Faturaların içeriği ve yasal gereklilikler. Uygulama üç aşamada ilerlemelidir (27 MS'de kabul edilebilir kurallar üzerine bilgi toplantısı, bu kuralların analizi ve tavsiyeler). Çalışma 2008'in ortasında tamamlanmış olmalıdır.

- DG TAXUD 2001/115 sayılı Direktifin yeniden incelenmesi. Direktifin düzeltilmesinin gerekli olduğu, çalışma üzerinde temellenen, bir öneri olsa bile, bir adaptasyonun Üye Ülkeler tarafından 2011/2012'den önce olmayacağı bir görüş ile birlikte 2009'da yerini alacaktır.

Komisyon tarafından e-Faturalama (DG'nin MARKT, DIGIT ve INFSO) uygulaması ile ilgili olarak atılan ilk adımlar üç bölümden oluşur:

- IDABC e-Faturalama iş dünyası gereksinimleri üzerindeki çalışma (kamu sektörü, girişimler ve hizmet sağlayıcıları için). Bu evre 2007'den önce başlayacaktı ve 2008'de sonlandırılmış oldu.

- Bu IDABC projesinin ikinci aşaması esnasında 2008 – 2009 arasında e-Faturalama için bir pilot uygulama geliştirilmelidir. Bu aşamanın temel unsuru önceki aşamada tanımlanan iş dünyası gereksinimleri üzerinde temellenen küresel bir uygulama planı ve kılavuz olmasıdır. Onun tedarikçileri ile birlikte Avrupa Komisyonu tarafından kullanılmış olan genel şartnameler üzerinde temellenen ilk uygulama olacaktır.

- E-Faturalamayı içeren, CIP e-kazanım üzerindeki geniş-ölçek pilot projesi Rekabetçilik ve Yenilik Programı tarafından finanse edildi. Üye Ülkelere (birlik: minimum 6 Üye Ülke katılımı) öneriler için bir çağrı Mayıs'ta ortaya atılmıştır ve dört alanla (e-Katalog, eID, Elektronik Şirket Dosyası ve e-Sipariş etme/e-Faturalama). 2008 – 2010 süresince Üye Ülkeler kamu e-Kazanımı ve planlanan uygulama rehberlerinin kullanımının kesişen sınırında başarı için gerekli unsurlara ait ortak şartnameleri hızlandırmalıdır.”

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE BİLGİSAYAR DESTEKLİ VERGİ DENETİMİ UYGULAMASI VE BU ALANDA YAPILAN ÇALIŞMALAR

3.1.BİLGİSAYAR DESTEKLİ VERGİ DENETİMİ KAVRAMI VE E-DENETİM

Bilindiği üzere vergi denetimi ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Bu kapsamda yapılan vergi denetimlerinde uygulanan teknik ve yöntemler artık güncelliğini yitirmiş duruma gelmiştir. Bu bağlamda çalışmamızın esas konusunu teşkil eden yeni bir kavram olarak Bilgisayar Destekli Vergi Denetimi ya da kısaca e-denetim kavramı son yıllarda ortaya çıkmıştır.

Esas olarak e-denetim; hali hazırda uygulanan ve tam anlamıyla komplike bir yapıya sahip olan bir denetim türü değildir. Yani günümüz mevcut sistemlerinde henüz uygulanmış bir sistem olarak karşımıza çıkmamaktadır. Çalışmamızın birinci ve ikinci bölümlerinde açıklandığı üzere vergi denetimi ve vergi denetim teknikleri Türkiye’de çoğunlukla klasik yöntemler vasıtasıyla gerçekleştirilmekte, ancak son birkaç yıldır teknolojik anlamda çalışmalar yapılmaktadır. Diğer gelişmiş ülkelerde ise artık klasik yöntemler yavaş yavaş terk edilmekte, yerine teknolojik araçlarla gerçekleştirilen e-denetim unsuru geçmektedir. Tabii çalışmamızın bu bölümünde detaylarıyla açıklanacağı üzere Türkiye’de de 2005 yılından bu yana e-denetim alanında adımlar atılmış ve bu alanda yadsınamayacak adımlar atılmış bulunmaktadır.

Esas anlamda e-denetim; vergi denetiminin bilgisayar teknikleri kullanılarak gerçekleştirilmiş bir şeklidir. Tabii şu anda tam anlamıyla uygulama alanı bulmasa bile aslında günümüzde bu alanda yapılan çalışmalar artık klasik vergi denetim tekniklerinden, e-denetime doğru bir yol alındığını bize göstermektedir. Tam anlamıyla bunun gerçekleşebilmesi için bütün sistemin bilgisayar ortamına aktarılması gerekmektedir. Ancak bu sayede tam anlamıyla bir e-denetimden söz etmek mümkün olabilecektir. Oluşturulması gereken sistemde vergi denetimi için bütün gerekli unsurların teknolojik kaynaklar kullanılarak bilgisayar ortamına aktarılması gerekecektir. Yani günümüzde mevcut durumda, kullanılan kayıt sistemlerinden, tutulması gerekli yasal defterler ve kullanılması zorunlu bulunan belgeler, yaptırılması gereken tasdik ve damgalar, vergi daireleri tarafından tutulması gereken mükellef sicil bilgileri, yapılan yoklamalar, verilmesi gereken beyanname ve bildirimlere kadar her veri bilgisayar sistemine aktarılmalıdır. Sistem bu bilgilerin bilgisayar teknolojileri vasıtasıyla harmanlanması ve bu verilerin anında denetlenmesine olanak sunmalıdır. Bu sisteme gerek vardır, çünkü günümüz denetim sistemleri artık çağa ayak uydurmakta zorluk çekmektedir. Sistemin kurulmasına ihtiyaç vardır, çünkü artık kağıt ortamından vazgeçilmesi hem devlete hem de vatandaşlara birçok fayda sağlayacaktır.

Bu bağlamda sisteme getirilmesi gereken yeniliklere örnek olarak tüm muhasebe sisteminin elektronik ortama aktarılması verilebilir. Bu sayede artık muhasebe sistemleri elektronik ortamda işleyecek ve her şey bilgisayar sisteminden takip edilecektir. Bu sayede oluşturulan muhasebe sistemleri sonuç hesaplarına aktarılacak bilgiler sayesinde otomatik olarak mükelleflerin beyanname bilgilerine ulaşarak beyannameleri mükelleflerin yerine doldurabilecektir. Bu sayede otomatik olarak doldurulan beyannamelerden mükellefler istedikleri takdirde, kağıt ortamında çıktı alabilecekleri gibi, hatta buna hiç gerek olmadan internet ortamında bilgisayarları üzerinden beyannameleri vergi dairelerine gönderebileceklerdir. Hatta bir ileriki aşamada, bilgisayar programlarına ekleyecekleri birkaç

değişiklik sayesinde artık bilgisayarlar beyannameleri mükelleflerin göndermelerine gerek kalmadan beyanname verme süresi içerisinde kendisi de gönderebilecek, ödenmesi gereken vergileri de ödeme süresi içerisinde mükelleflerin hesaplarından gerçekleştirecekleri otomatik ödeme talimatlarıyla bilgisayarlar ödeyebilecektir. Bunun yanı sıra mükellefler tarafından verilmesi gereken beyannamelerin dışındaki diğer bildirimlerin de bilgisayar sistemlerindeki kayıtlar sayesinde bilgisayarlar tarafından otomatik olarak günü geldiğinde gönderilmesi çok da uzak bir gelişme gibi gözükmemektedir. Ayrıca e-fatura sistemine geçilmesi de sistemin vazgeçilmez bir unsuru olacaktır. Çünkü bu sayede başta alış-satış faturaları olmak üzere, diğer bütün ispatlayıcı vesikaların elektronik ortam yardımıyla el değiştirmesi sistemin vazgeçilmez bir unsurudur. Bu alanda Türkiye’de çalışmalar başlamış bulunmaktadır. Avrupa Birliği’nde ise bu sistem üzerinde yoğun olarak çalışılmaktadır.

Tabi, e-denetimin bir de devlet boyutu bunun da vergi denetim elemanları boyutu bulunmaktadır. Bu kapsamda da elektronik ortamda kayıtları tutulan bu verilerin incelemeler esnasında denetim elemanlarına sunulması büyük kolaylıklar sağlayacak vergi denetiminde verim büyük oranda artmış olacaktır. Bunun yanı sıra denetim elemanlara kurulan bir sistem sayesinde elektronik imza ve hatta elektronik mühür verilmesi, denetim elemanlarının yapacakları denetimler sonucunda oluşturacakları raporlarını elektronik imza ve elektronik mühürlerini kullanarak bilgisayar sistemleri vasıtasıyla göndermeleri ve bu raporların da bilgisayar ortamında vergi dairelerine gönderilmesi, vergi dairelerince de yapılacak tarhiyatlar sonucunda bilgisayar ortamında mükelleflere iletilmesi sisteme büyük kolaylıklar getirecektir.

3.2.TÜRKİYE’DE BİLGİSAYAR DESTEKLİ VERGİ DENETİMİ KONUSUNDA YAŞANAN GELİŞMELER

Günümüzde bilgisayar teknolojisi artık hemen her alanda kendisini göstermeye başlamıştır. Son yıllarda yapılan araştırmalara göre, Türkiye’de yaklaşık her evde bir bilgisayar bulunmaktadır. Tabi bu konuda en büyük gelişmeler ticari işletmelerde baş göstermektedir. Mal giriş ve çıkışlarını bilgisayar sistemleriyle takip eden büyük işletmeler stoklarının ne durumda olduğunu artık bilgisayar ekranından rahatça izleyebilmektedirler. Bunun yanı sıra personel ve yönetici ücretlerinden tutun SSK ve vergi ile ilgili evrak takibine kadar birçok konudaki işlemler artık kamu kurumlarına gitmeden ofislerden takip edilmektedirler.

Tabi bütün bu gelişmeler yaşanırken Türkiye’de vergi denetimi konusunda da bilgisayarlaşma alanında bir takım gelişmeler baş göstermiştir. Bu gelişmeler eğer doğru ve yerinde uygulanabilirse, yakın bir gelecekte, kayıt dışı ekonomiyle mücadele etmek artık daha kolay olacaktır. Türkiye’de vergi denetimi oranının %2-3’ler seviyesinde seyrettiği düşünülürse, bu durum artık kaçınılmaz bir hal almıştır. Bu alanda derhal gerekli mevzuatla ilgili boşluklar doldurulmalı ve uygulama prosedürleri belirlenmelidir.

Günümüz teknolojileri sayesinde artık alışlagelmiş klasik vergi denetim tekniklerinin kullanılabilirlik olanağı pek kalmamıştır. Yeniçağın gerekleriyle birlikte artık mükelleflerin bugüne kadar kullanılan alışlagelmiş vergi denetim teknikleri karşısındaki tutum ve davranışları belirli bir yapıya kavuşmuştur. Vergiden kaçınma yollarına başvurarak en azından devletten gizlenmeye çalışılan gelirler milli ekonomiye bir kayıp olarak yansımaktadır. Bu durumun önüne geçilmesinin zarureti ortadadır. Çalışmanın bu bölümünde bu konuya değinilecek ve klasik vergi denetim tekniklerinden farklı olarak bilgisayar destekli vergi denetim teknikleri konusu üzerinde durulacaktır. Öncelikle Türkiye’de bu kapsamda

günümüze kadar yaşanan gelişmelerden birer kesit verilecek, ilerleyen kısımlarda ise, bu alanda daha ne gibi çalışmalar yapılabilir bunlar tartışılacaktır.

Bu yapının iki ayağı mevcuttur. Birinci ayağı kamu kesimi ayağıdır. Kamu kesiminde iki önemli aktör, Maliye Bakanlığı ve Gelir İdaresi Başkanlığı'dır. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın öncülüğünü yaptığı birtakım sistemler ve geliştirdiği bilgi işlem teknolojileri bu alandaki çalışmaların yapı taşlarını oluşturmaktadır. Maliye Bakanlığı'nın düzenlemeleriyle de çalışmalara yön verilmiştir. Tabii ki konunun yasal bir çerçeveye oturtulması önemlidir. Çünkü yasalardan almış olduğu yetki çerçevesinde Maliye Bakanlığı uygulamalara bir yön verecek ve çalışmaları hızlandıracaktır. İkinci ayağı ise mükellef kesimidir. Mükellefler çıkarılan kanunlar çerçevesinde verilen izinler sayesinde kendilerine düşen görevleri yerine getirecek ve büyük kolaylıklar sağlamış olacaklardır. Süresinde verilmesi gereken vergi beyannameleri, ekleri, belgeleri, formları internette elektronik ortamda göndereceklerdir. Bunun mükellefler ve vergi sorumluları açısından ne kadar büyük bir emek ve zaman tasarrufuna imkân verdiği şüphesiz tartışmadan uzak bir konudur. Bu konuda bir adım öteye gidilerek mevzuatımıza giren ve ileride mükelleflerin en çok kullanacakları elektronik defterin faydaları ise sayısızdır. Bu faydalardan en önemlisi çok kalın ve taşıması güç olan defterlerin artık incelenmek üzere dairelere getirilmeyecek olmasıdır. Bunun gibi daha birçok faydasını saymak mümkündür.

3.2.1. Mevzuatımızda Konu İle İlgili Yapılan Düzenlemeler

Bilgisayar destekli vergi denetimi konusunun öncelikle mevzuat altyapısının oluşturulması gerekmektedir. Bu konuyla ilgili olarak bir takım kanunlarda değişiklikler yapılmış bir kısmı da taslak halinde bulunmaktadır. İlerleyen zamanlarda bu taslak halindeki çalışmaların da yürürlüğe gireceği ve uygulamayı açıklayıcı nitelikte olabileceği düşünülmektedir.

3.2.1.1. Vergi Usul Kanunu'ndaki Düzenlemeler

193 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Muhasebe usulünü seçmekte serbestlik başlıklı 175. maddesinde: "Maliye Bakanlığı, muhasebe kayıtlarını bilgisayar programları aracılığıyla izleyen mükellefler ile bu bilgisayar programlarını üreten gerçek ve tüzel kişilerce uyulması gereken kuralları ve bilgisayar programlarının içermesi gereken asgari hususlar ile standartları ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir" denilmektedir. Kanunun bu maddesinde Maliye Bakanlığı'na mükelleflerin bilgisayar programları aracılığıyla tuttukları kayıtlar ile ilgili ve bu bilgisayar programlarını üreten gerçek ve tüzel kişilerce uyulması gereken standartlarla ilgili düzenleme yetkisi verilmiş bulunmaktadır. İleride tamamen bilgisayarlı kayıt esasına geçildiği ve elektronik defterin uygulamaya sokulduğu zamanlarda Maliye Bakanlığı'nın bu yetkisi fonksiyonel bir hal almış olacaktır.

Bunun yanı sıra yine Vergi Usul Kanunu'nun Elektronik ortamdaki kayıtlar ve elektronik cihazla belge düzenleme başlıklı Mükerrer 242. maddesinin 2. fıkrası şu şekildedir:

"Elektronik defter, şekil hükümlerinden bağımsız olarak bu Kanuna göre tutulması zorunlu olan defterlerde yer alması gereken bilgileri kapsayan elektronik kayıtlar bütünüdür.

Elektronik belge, şekil hükümlerinden bağımsız olarak bu Kanuna göre düzenlenmesi zorunlu olan belgelerde yer alan bilgileri içeren elektronik kayıtlar bütünüdür.

Elektronik kayıt, elektronik ortamda tutulan ve elektronik defter ve belgeleri oluşturan, elektronik yöntemlerle erişimi ve işlenmesi mümkün olan en küçük bilgi ögesini ifade eder.

Bu Kanunda ve diğer vergi kanunlarında defter, kayıt ve belgelere ilişkin olarak yer alan hükümler elektronik defter, kayıt ve belgeler için de geçerlidir. Maliye Bakanlığı, elektronik defter, belge ve kayıtlar için diğer defter, belge ve kayıtlara ilişkin usul ve esaslardan farklı usul ve esaslar belirlemeye yetkilidir.

Maliye Bakanlığı; elektronik defter, belge ve kayıtların oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafaza ve ibrazı ile defter ve belgelerin elektronik ortamda tutulması ve düzenlenmesi uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye, elektronik ortamda tutulmasına ve düzenlenmesine izin verilen defter ve belgelerde yer alması gereken bilgileri internet de dahil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında Maliye Bakanlığına veya belirleyeceği gerçek veya tüzel kişilere aktarma zorunluluğu getirmeye bilgi aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bu Kanun kapsamına giren işlemlerde elektronik imza kullanım usul ve esaslarını düzenlemeye ve denetlemeye yetkilidir.” Kanunun bu maddesi ile de artık Vergi Usul Kanununa elektronik defter, elektronik belge ve elektronik kayıt kavramları girmiş bulunmaktadır. Buna göre elektronik defter, bu Kanuna göre tutulması zorunlu olan defterlerde yer alması gereken bilgileri ihtiva eden kayıtlar bütünü olarak tanımlanmaktadır. Bu Kanuna göre tutulması zorunlu olan defterler ise bilanço esasında tutulacak defterler Kanunun 182. maddesinde 1. Yevmiye defteri; 2. Defterikebir; 3. Envanter Defteri (Mevcutat ve muvazene defteri) olarak sayılmıştır. İşletme hesabı esasında tutulacak defterler ise; 1. İşletme hesabı defteri (İşletme hesabını ihtiva eden) olarak belirtilmiştir. Bunun yanı sıra elektronik belge ise maddede, bu Kanuna göre düzenlenmesi zorunlu olan belgelerde yer alan bilgileri içeren kayıtlar bütünü olarak tanımlanmıştır. Maddede belirtilen bu Kanuna göre düzenlenmesi zorunlu olan belgeler ise; fatura, perakende satış vesikaları, gider pusulası, müstahsil makbuzu, ücret bordrosu, taşıma ve otel işletmelerine ait belgeler ile muhabere evrakından oluşmaktadır.

Konu ile ilgili olarak aynı Kanunun defter ve belgelerle diğer kayıtların ibraz mecburiyeti başlıklı 256. maddesinde bir düzenleme getirilmiştir. Buna göre: “Geçen maddelerde yazılı gerçek ve tüzel kişiler ile mükerrer 257. madde ile getirilen zorunluluklara tabi olanlar, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda buldukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar. Bu zorunluluk Maliye Bakanlığınca belirlenecek usule uygun olarak, tasdike konu hesap ve işlemlerin doğrulanması için gerekli kayıt ve belgelerle sınırlı olmak üzere, bu hesap ve işlemlere doğrudan ya da silsile yoluyla taraf olanlara, defter ve belgelerinin tetkiki amacıyla yeminli mali müşavirler tarafından yapılan talepler için de geçerlidir.”

Yine Vergi Usul Kanununun Yetki başlıklı mükerrer 257. maddesine göre: “1. Mükellef ve meslek grupları itibariyle muhasebe usul ve esaslarını tespit etmeye, bu Kanuna göre tutulmakta olan defter ve belgeler ile bunlara ilaveten tutulmasını veya düzenlenmesini uygun gördüğü defter ve belgelerin mahiyet, şekil ve ihtiva etmesi zorunlu bilgileri belirlemeye, bunlarda değişiklik yapmaya; bedeli karşılığında basıp dağıtmaya veya üçüncü kişilere bastırıp dağıtmaya veya dağıttırmaya, bunların kayıtlarını tutturmaya, bu defter ve belgelere tasdik, muhafaza ve ibraz zorunluluğu getirmeye veya kaldırmaya, bu Kanuna göre

tutulacak defter ve düzenlenecek belgelerin tutulması ve düzenlenmesi zorunluluğunu kaldırmaya,

3. Tutulması ve düzenlenmesi zorunlu defter, kayıt ve belgelerin mikro film, mikro fiş veya elektronik bilgi ve kayıt araçlarıyla yapılması veya bu kayıt ortamlarında saklanması hususunda izin vermeye veya zorunluluk getirmeye, bu şekilde tutulacak defter ve kayıtların kopyalarının Maliye Bakanlığında veya muhafaza etmekle görevlendireceği kurumlarda saklanması zorunluluğu getirmeye, bu konuda uygulama usul ve esaslarını belirlemeye,

4. Bu Kanunun 149 uncu maddesine göre devamlı bilgi vermek zorunda olanlardan istenilen bilgiler ile vergi beyannameleri ve bildirimlerin, şifre, elektronik imza veya diğer güvenlik araçları konulmak suretiyle internet de dahil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında verilmesi, beyanname ve bildirimlerin yetki verilmiş gerçek veya tüzel kişiler aracı kılımarak gönderilmesi hususlarında izin vermeye veya zorunluluk getirmeye, beyanname, bildirim ve bilgilerin aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bu zorunluluğu beyanname, bildirim veya bilgi çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulamaya,

Yetkilidir.

Resmi Gazete Tarihi 11.07.2006 ve Resmi Gazete Sayısı 26225 olan 361 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile de Vergi Usul Kanununun mükerrer 242. maddesinin 2 numaralı fıkrası hükmü ile Maliye Bakanlığı'na verilen; elektronik defter, kayıt ve belgelerin oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafazası ve ibrazı ile defter ve belgelerin elektronik ortamda tutulması ve düzenlenmesi uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirleme, elektronik ortamda tutulmasına ve düzenlenmesine izin verilen defter ve belgelerde yer alması gereken bilgileri internet de dahil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında Maliye Bakanlığında veya belirleyeceği gerçek veya tüzel kişilere aktarma zorunluluğu getirme, bilgi aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etme ve bu Kanun kapsamına giren işlemlerde elektronik imza kullanım usul ve esaslarını düzenleme ve denetleme yetkisine istinaden, Vergi Usul Kanunu uyarınca kağıt ortamında düzenlenen, tutulan, muhafaza ve ibraz edilen defter ve belgeler yerine, aynı bilgileri içeren elektronik defter ve belgelerin oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafazası ve ibrazına ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir.

Bu Genel Tebliğe göre vergi mevzuatımıza elektronik defter ve belge ile ilgili olarak, iki terim daha girmiştir. Bunlar veri dönemi ve veri formatıdır. Veri dönemi; hesap dönemi başından itibaren, başka bir dönem tespit edilmediği durumda, aylık veya üçer aylık periyotlara bölünmüş kayıt dönemleri anlamına gelmektedir. Veri formatı ise; elektronik defter ve belge sistemlerindeki verilen Gelir İdaresi Başkanlığına gönderilmesinde birlik sağlanabilmesi için hazırlanan standart format anlamını taşımaktadır.

Tebliğde bu uygulamadan yararlanmak için başvuran mükelleflerin, birtakım şartları sağlamaları halinde, kendilerine elektronik defter ve belge uygulamasına geçmeleri için Gelir İdaresi Başkanlığı'nca izin verileceğinden bahsedilmektedir. Söz konusu şartlar ise şu şekildedir:

1- Bilânço esasına göre defter tutulmalıdır.

2- Elektronik ortamda tutulacak defter ve belge sistemi donanım, yazılım, personel ve diğer açılardan uygun bulunmalıdır.

Elektronik ortamda tutulacak defter ve belge uygulamasından yararlanmak isteyen mükelleflerin izlemeleri gereken prosedür ise aşağıdaki gibi açıklanmıştır:

1- Uygulamadan faydalanmak isteyen mükelleflerin; elektronik ortamda tutmak istedikleri defter ve belgelerini, elektronik muhasebe sistemlerini oluşturan donanım ve muhasebe programlarını, kayıtların nasıl oluşturulduğu ve saklandığını, personel ve sistem güvenliklerini içeren bir rapor hazırlamaları ve elektronik defter ve belgelerin veri formatında tutulması ve gönderilmesine ilişkin aşamalı bir planla birlikte yazı ekinde Gelir İdaresi Başkanlığı'na göndermeleri gerekmektedir.

2- Başvuru üzerine işyerinde Gelir İdaresi Başkanlığı personeline yapılacak tespitten sonra, şartları taşıyan mükelleflerle Gelir İdaresi Başkanlığı arasında bir protokol yapılacak ve uygulama öncesi hazırlık dönemine başlayabilecekleri bir yazı ile kendilerine bildirilecektir.

3- Hazırlık döneminin mükellef için yeterli olmaması halinde, döneme ilişkin süre Gelir İdaresi Başkanlığınca uzatılabilecektir. Ancak, bu dönem her halükarda 5 yıldan fazla sürmeyecektir. Hazırlık dönemi içinde mükellefler, sadece elektronik ortamda tutmak istedikleri defter ve belgelerini hem elektronik ortamda hem de kâğıt ortamında tutacaklardır.

4- Hazırlık dönemini başarı ile geçiren mükelleflere, elektronik defter ve belge uygulaması için bir izin belgesi verilecektir. Mükellefler yapılan protokole belirlenen tarihten itibaren defter ve belgelerini yalnızca elektronik ortamda tutabilme imkânına sahip olabileceklerdir.

Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan söz konusu izni alan mükelleflerin alış ve gider belgelerini, veri formatındaki bilgileri içerecek şekilde elektronik kayıt ve belge haline getirmeleri, ayrıca bu belgeleri orijinal haliyle de kâğıt ortamında muhafaza etmeleri gerekecektir. Bunun yanı sıra mükelleflerin, anlaşmalı matbaalarda bastırmak veya notere tasdik ettirmek suretiyle Vergi Usul Kanunu uyarınca düzenlemek zorunda oldukları belgelerin aslını, kâğıt ortamında düzenleyerek ilgili kişiye vermeleri gerekmektedir. Daha önce de belirtildiği üzere, mükelleflerin Vergi Usul Kanunu uyarınca düzenlemek zorunda oldukları belgeler; fatura, perakende satış vesikaları, gider pusulası, müstahsil makbuzu, ücret bordrosu, taşıma ve otel işletmelerine ait belgeler ile muhabere evrakıdır. Ancak mükelleflerin aslını kâğıt ortamında düzenleyerek ilgili kişiye vermeleri gerekli olan bu belgelerin ikinci nüshalarını ise veri formatına uygun şekilde elektronik ortamda elektronik belge olarak muhafaza etmeleri gerekecektir.

İlgili Tebliğin dördüncü bölümünde ise, çalışmanın konusunu oluşturan Elektronik Defter ve Belge Sisteminin genel özelliklerine vurgu yapılmaktadır.

Buna göre mükellefler tarafından kurulacak olan Elektronik defter ve belge sisteminin, elektronik defter ve belgelerin değiştirilememesi, bozulamaması, silinememesi, okunamaz hale getirilememesi, erişilememesi konularında önlemler içeren kontrol mekanizmaları bulunmalıdır. Tebliğde bahsi geçen bu konu üzerinde uzunca durulması ve tartışılması gerekli bir husustur. Çünkü bu sistemin temel esası güvene dayanmaktadır. Zaten 193 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda bahsi geçen tutulması zorunlu defterler ile düzenlenmesi zorunlu belgeler ve bunların tümünden oluşan kayıtlar Maliye Bakanlığı'nın güvenlik duvarları içerisinde

uygulamasını sürdürdüğü bir oluşumdur. Buna göre, tutulması zorunlu defterlerin noter tarafından tasdikli yapraklara sahip olması defterlerin tekrar yazılamama veya değiştirilememe unsurunu oluştururken belgelerin anlaşmalı matbaalara bastırılması veya notere tasdik ettirilmesi bu belgelerin artık Maliye Bakanlığı'nın kontrolünde belgeler vasfına sahip olduğu ve başka amaçlar için kullanılmayacağı güvencesini vermektedir. İşte bu noktada Elektronik Defter ve Elektronik Belgede bu güvence arayışı hâsıl olmuştur. Bunun da temelleri Tebliğin ilerleyen kısımlarında atılmıştır.

Elektronik defter ve belge sisteminin, elektronik defter ve belgelerin çağrılması ve basılması fonksiyonlarının da bulunması gerekir. Ayrıca sistemin, elektronik defter ve belgelerin eksiksiz ve kolaylıkla okunabilir kâğıt baskılarını üretebilme imkânı da bulunmalıdır.

Mükellefler, elektronik defter ve belgelerini Gelir İdaresi Başkanlığı'nın belirleyeceği dönemlerde DVD-R'lara kaydedecekler ve Gelir İdaresi Başkanlığı'na göndereceklerdir.

Bilgisayar Destekli Vergi Denetimi konusuyla ilgili açıklamalara ise Tebliğin Uyulması Zorunlu Diğer Hususlar başlıklı beşinci bölümünde yer verilmiştir.

Buna göre mükelleflerin, vergi inceleme elemanlarınca işyerinde vergi incelemesine başlanması halinde, inceleme elemanına gerekli her türlü kaynağı (uygun donanım ve yazılımlar, terminallere ulaşım imkânları ve uzman personel gibi) sağlamak zorunlulukları bulunmaktadır. Bu konuya benzer düzenlemeler vergi mevzuatımızda yer almaktadır. Buna göre mükelleflerin genel mahiyetteki yükümlülüklerinden birisi¹; muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda oldukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri, muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek. (Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler, tahrif edenler veya gizleyenler-varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili olanlara defter ve belgelerin ibraz edilmemesi gizleme demektir- hakkında V.U.K.un 359'uncu maddesinde yer alan cezalar uygulanır)

Mükelleflerin ayrıca yazılım, donanım, dosya, personel, dokümantasyon vb.den oluşan elektronik defter ve belge sistemlerini, hiçbir şekilde kısmen veya tamamen vergi inceleme elemanlarının ulaşımını ve kullanımını engelleyecek bir sözleşme veya lisansa konu edemeyecekleri belirtilmiştir. Ayrıca sistemi oluşturan öğelerin haczedilmesi halinde, en geç üç iş günü içinde Gelir İdaresi Başkanlığı'na haber verilmesi gerektiğinden bahsedilmektedir. Bu konuyla ilgili benzer düzenlemeler de mevzuatta yerini almıştır. Buna göre; vergi incelemesine tabi olan mükelleflerin yükümlülükleri kapsamında; mükelleflerin nezdinde vergi incelemesine yetkili kişilerce yapılan bir yoklama sırasında kanuni defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden defter, belge, kayıt ve benzeri delillerin tespit edilmesi halinde, bunların yoklama yetkisine haiz elemanlarca alıkonulmasına zorluk çıkarmaması gerekmektedir. Bunun yanı sıra mükelleflerin vergilendirme ile ilgili olay ve hesap durumlarını içeren tutanakları imzalamadıklarında, bunların dayanağı olan defter, belge ve kayıtların vergi inceleme elemanınca alıkonulması konusunda zorluk çıkarmamaları gerekmektedir (Söz konusu defter ve belgeler, inceleme sonucunda ortaya çıkan vergiler ve

¹ Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, **Vergi İncelemelerinde Mükellefin Hakları İdarenin Yükümlülükleri**, Yayın No: 49, Kasım, 2007, www.gib.gov.tr, 20.04.2008

kesilen cezalar kesinleşinceye kadar geri verilmez. İlgililer, bu defterlerin suç delili olmaması şartıyla, her zaman bu tutanakları imzalayarak defter ve vesikaları geri alabilirler).

Mükelleflerin, elektronik defter ve belge sistemine ilişkin bilgisayar kayıtlarındaki zarar görme veya işlem görememe ve değişiklik hallerini, Gelir İdaresi Başkanlığı'na 15 gün içinde bildirmeleri, zarar gören kayıtlarını ayrıntılı olarak açıklamaları ve bu kayıtları nasıl tamamlayacaklarına ilişkin ayrıntılı bir plan sunmaları zorunludur. Ancak mükelleflerin, sistemde değişiklik yaratmayacak hususları Gelir İdaresi Başkanlığı'na bildirmelerine gerek bulunmamaktadır.

Tebliğin Elektronik Defter ve Belge Sisteminin Özellikleri başlığını taşıyan 4. bölümünde mükelleflerin, elektronik defter ve belgeleri Gelir İdaresi Başkanlığı'nın belirleyeceği dönemlerde DVD-R'lara kaydetmeleri ve Gelir İdaresi Başkanlığı'na göndermeleri gerekliliğinden bahsedilmiştir. Söz konusu elektronik kayıtları İçeren DVD-R'ların nitelikleri ve Gelir İdaresi Başkanlığı'na gönderme usulü ise Tebliğin 6. bölümünde açıklanmıştır. Buna göre, uygulamadan yararlanan mükelleflerin, elektronik defter ve belgelerini istedikleri programda ve formatta tutabilmeleri mümkün kılınmıştır.

Ayrıca Gelir İdaresi Başkanlığı'na gönderilen verilerde birliğin sağlanabilmesi amacıyla, mükelleflerin Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan temin edecekleri veri formatını kullanmaları zorunlu tutulmuş olup, elektronik defter ve belge verilerinin, bu formatta ve bir defada yazılabilen DVD-R'lara kaydedilerek (protokolde belirlenen esaslar çerçevesinde) Gelir İdaresi Başkanlığı'na gönderilmesi gerekmektedir.

Mükelleflerin, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın belirleyeceği dönemleri içeren verilerin yer aldığı DVD-R'ları, verilerin ait olduğu dönemi takip eden ayın en son günü akşamına kadar Gelir İdaresi Başkanlığı'na elden veya iadeli taahhütlü posta vasıtası ile göndermeleri gerekmektedir.

Mükellefler tarafından gönderilen DVD-R'lar Gelir İdaresi Başkanlığınca (belirlenen formata uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı yönünde) bir ön denetime tabi tutulacaktır. Ön denetim sonucunda, DVD-R'ların istenilen formata uygun olmadığı anlaşıldığı takdirde bu durum mükellefe bildirilecek ve mükellefler verilen süre içerisinde gerekli düzeltmeleri yaparak yeni DVD-R'ları Gelir İdaresi Başkanlığına göndereceklerdir.

Söz konusu Tebliğin 7. bölümünde ise yine önemli bir konuya açıklık getirilmiştir. Bu bölümde elektronik verilerin muhafaza ve ibraz konularına değinilmektedir. Buna göre; Gelir İdaresi Başkanlığınca ön denetime tabi tutularak, belirlenmiş olan formata uygunluğu kabul edilen veriler, vergi kanunları karşısında kâğıt ortamında tutulan defter ve belgeler gibi kabul edilecektir. Bu açıklama elektronik defter ve elektronik belge uygulamasının ne derece önemli bir husus olduğunu bir kez daha ortaya koymaktadır.

Bu bölümün ilerleyen paragraflarında ise şu cümleler yer almaktadır: *“Vergi Usul Kanununda ve diğer vergi kanunlarında yer alan defter (tasdike ilişkin hükümler hariç), kayıt ve belgelere ilişkin hükümler elektronik defter ve belgeler için de geçerlidir.*

Mükelleflerin verilerini Başkanlığa göndermiş olmaları, defter ve belgelere ilişkin muhafaza ve ibraz ödevlerini ortadan kaldırmamaktadır.

Diğer kurumlar tarafından elektronik ortamda tutulan defter ve belgelerin kâğıt ortamında ibrazının istenmesi halinde, mükellefler elektronik defter ve belgeleri kâğıt ortamına aktararak bu yükümlülüklerini yerine getirebileceklerdir.

Bu Tebliğde belirtilen veri formatında yer almayan ve diğer Kanun hükümlerine göre düzenlenmesi, kullanılması veya muhafazası gereken defter ve belgelerin, kâğıt ortamında düzenlenmesine, kullanılmasına ve muhafaza edilmesine devam edilecektir.”

Görüldüğü üzere, Tebliğin bu bölümünde mükellef için son derece önemli hususlara yer verilmiştir. Öncelikle Vergi Usul Kanununda ve diğer vergi kanunlarında yer alan defter, kayıt ve belgelere ilişkin hükümler elektronik defter ve belgeler için de geçerlidir denilerek Vergi Usul Kanunu ve diğer vergi kanunlarında tutulması zorunlu defter ve belgeler ile kullanılması ve düzenlenmesi zorunu belgeler ilişkin yapılan atıfların elektronik defter ve elektronik belgeler için de geçerli olacağına yönelik vurgu yapılmaktadır. Aynı zamanda, Gelir İdaresi Başkanlığına gönderilmiş olan elektronik ortamdaki kayıtların, mükelleflerin bu defter ve belgelere ilişkin muhafaza ve ibraz ödevlerini ortadan kaldırmayacağı açıklanmıştır. Yani mükellefler elektronik defter ve elektronik belgelerinden elektronik kayıtlarını daha önce Gelir İdaresi Başkanlığına göndermiş olsalar dahi yine de muhafaza ve ibraz ödevleri devam edecektir.

Tebliğin ilerleyen bölümlerinde ise, Gelir İdaresi Başkanlığının elektronik defter ve belge sistemine ilişkin haiz olduğu yetkilerden bahsedilmiştir. Buna göre Gelir İdaresi Başkanlığı mükelleflerin durumlarını da dikkate alarak;

1. Vergi Usul Kanunu uyarınca düzenlemek zorunda oldukları belgelerin tamamı veya bir kısmını (asıl nüshayı) kâğıt ortamında düzenleyerek ilgili kişilere vermelerine ve sadece bu belgelerin ikinci nüshalarını,

2. Vergi kanunlarına göre tutmak zorunda oldukları defterleri,

3. Vergi kanunlarına göre tutmak zorunda oldukları defterlerin yanında Vergi Usul Kanunu uyarınca düzenlemek zorunda oldukları belgelerin tamamı veya bir kısmını (asıl nüshayı) kâğıt ortamında düzenleyerek ilgili kişilere vermelerine ve sadece bu belgelerin ikinci nüshalarını,

4. Vergi kanunlarına göre tutmak zorunda oldukları defterlerin yanında bu defterlerin dayanağı olan belgelerden sadece alış ve gider belgesi mahiyetinde olanları,

Veri formatına uygun şekilde elektronik ortamda elektronik defter ve /veya belge olarak muhafaza etmelerine, bir veya birkaçını uygulamalarına (Tebliğin diğer bölümlerinde yer alan usul ve esaslara uyulmak şartıyla) izin vermeye ve lüzumu halinde verilen izinleri kaldırmaya yetkilidir.

Tebliğin bir sonraki bölümünde ise Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen iznin iptali durumu ve cezai müeyyidelerden bahsedilmiştir. Buna göre; elektronik verileri içeren DVD-R'ların normal süresinden sonra yazılı olarak istenmesine rağmen verilmemesi, Gelir İdaresi Başkanlığı'na gönderilen ancak belirlenen formata uygun olmaması nedeniyle kabul edilmeyen verilerin, yeniden verilen süre içerisinde de verilmemesi halinde; Tebliğe göre verilen izin Gelir İdaresi Başkanlığınca iptal edilebilecektir. İzinleri Gelir İdaresi

Başkanlığınca iptal edilen mükellefler, 5 yıl süre ile Tebliğ ile getirilen uygulamalardan yararlanamayacaklardır.

İzni iptal edilen mükelleflerin, on gün içerisinde defter ve belgelerini tasdik ettirmeleri veya anlaşmalı matbaalara bastırmaları ve eski usulde defter tutmaya ve belge düzenlemeye başlamaları gerekecektir.

Mükelleflerin elektronik ortamda tuttıkları defter ve belgelere ait DVD-R'ları veya gerekmesi halinde orijinal verilerini, yetkili kişilere ibraz etmemeleri halinde haklarında Vergi Usul Kanununun ilgili hükümlerine göre işlem yapılacaktır.

Tebliğ ile belirlenen usul ve esaslara uymadıkları tespit edilen mükellefler adına, işledikleri fiile göre Vergi Usul Kanununda yazılı cezalara uygulanacaktır.

Bilindiği üzere, V.U.K.un 135. maddesinde sayılan ve vergi incelemesine yetkili inceleme elemanlarına defter ve belgeler V.U.K.un 253 ve 254. maddeleri uyarınca fiziki olarak ibraz edilmekte ve vergi incelemesi yasal defter ve belgeler üzerinden yapılmaktadır.

Yapılan yeni düzenlemeler ile en azından şimdilik bilânço esasına göre defter tutan mükelleflerin yasal defter, defter kayıtları ve belgelerinin elektronik ortamda tutulması uygulaması başlatılmaktadır. Daha sonra bu uygulamanın basit usulde defter tutanlar, serbest meslek kazancı elde edenler ve bunlar gibiler için de zorunlu hale getirileceği açıktır. Hatta ücretlilerin de uzun dönemde beyanname verme uygulamasına dahil edileceği düşünülebilir. Aksi takdirde elektronik denetim projesinin sağlıklı sonuçlar vermesi beklenemez.

Elektronik denetim uygulamasında elektronik defter kayıtlarının alım, satım ve giderlere ilişkin her türlü ayrıntılı bilgiyi içermesi gerekmektedir. Her ne kadar mükellefler Tek Düzen Muhasebe mevzuatına uygun defter tutsalar da kullandıkları bilgisayarlı muhasebe programının farklılığından dolayı Maliye Bakanlığı'nın bu programlar üzerinden E-Denetim yapması veya istediği raporlamaları alması mümkün bulunmamaktadır. Bu nedenle de söz konusu mükelleflerin kullandıkları bilgisayarlı muhasebe programlarının Maliye Bakanlığı'nın talep edeceği bilgilere uygun bir formatta hazırlanması gerekmektedir.²

Türk Vergi Sisteminde, bilgisayar programları aracılığıyla muhasebe kayıtlarının takip edilmesine yönelik ilk düzenleme 4108 Sayılı Kanun³'ün 4'üncü maddesi ile Vergi Usul Kanunu'nun 175'nci maddesine eklenen fıkra hükmünde yer almaktadır. Söz konusu fıkra hükmü ile Maliye Bakanlığı, muhasebe kayıtlarını bilgisayar programları aracılığıyla izleyen mükellefler ile bu bilgisayar programlarını üreten gerçek ve tüzel kişilerce uyulması gereken kuralları ve bilgisayar programlarının içermesi gereken asgari hususlar ile standartları ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili kılınmıştır.

Ancak ilgili fıkra hükmünde Maliye Bakanlığı'na verilen yetki, vergi kanunları uyarınca tutulması zorunlu olan defterlerin ve düzenlenmesi zorunlu olan belgelerin elektronik ortamda takip edilmesine ilişkin olmayıp, bilgisayar ortamında tutulan muhasebe kayıtlarına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yönelik bulunmaktadır.

² Erkan Yetkiner; "E-Belge, E-Kayıt, E-Defter, E-Beyanname, E-Denetim", **Vergi Dünyası**, Eylül 2006, Sayı: 301, s.47.

³ 02.06.1995 tarih ve 22301 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Diğer taraftan 4389 Sayılı Bankalar Kanunu⁴'nun 13'üncü maddesi ile bankalara, Vergi Usul Kanunu hükümleri saklı kalmak kaydıyla, aldıkları yazılarla faaliyetleri ile ilgili belgelerin asıllarını veya mümkün olmadığı hallerde sıhhatlerinden şüpheyi davet etmeyecek kopyalarını ve yazdıkları yazıların makine ile alınmış suretlerini Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulunca tespit olunacak usul ve esaslar çerçevesinde mikrofilm, mikro fiş şeklinde veya elektronik, manyetik veya benzeri ortamlarda saklama imkânı tanınmıştır.

Elektronik defter ve belgelere ilişkin olarak bu gelişmeler yaşanırken 15.01.2004 Tarih ve 5070 Sayılı Elektronik İmza Kanunu ile hukuk sistemimizde ilk olarak elektronik imza kullanımı düzenlenmiş bulunmaktadır. Ayrıca anılan kanunun 22'inci maddesi uyarınca Borçlar Kanunu⁵'nin 14'üncü maddesine "Güvenli elektronik imza elle atılan imza ile aynı ispat gücünü haizdir" cümlesi eklenmiştir. Bununla birlikte anılan Kanunun 23'üncü maddesi ile 1086 Sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu⁶'na eklenen 295/A maddesi hükmü ise aşağıda belirtildiği şekildedir.

"MADDE 295/A- Usulüne göre güvenli elektronik imza ile oluşturulan elektronik veriler senet hükmündedir. Bu veriler aksi ispat edilinceye kadar kesin delil sayılırlar."

5070 Sayılı Elektronik İmza Kanunu'nda elektronik belgenin tanımı yer almamakla birlikte, söz konusu kanun ile elektronik imza ile gerçekleştirilen hukuki işlemlerin ve elektronik imza taşıyan belgelerin elle atılan imza taşıyan belgelerle aynı ispat gücüne sahip olacağı hüküm altına alınmıştır.⁷

3.2.1.2. Türk Ticaret Kanunu ve Diğer Kanunlardaki Düzenlemeler Kapsamında Elektronik Belgelerin Delil Olma Durumu

Bilindiği üzere, Medeni Usul Hukukumuzda deliller kesin ve takdiri deliller olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Kesin deliller, kesin hüküm, ikrar, senet ve yemindir. Takdiri deliller ise, tanık, keşif, bilirkişi ve özel hüküm sebepleridir. Bu çerçevede içerisinde, elektronik kayıtların takdiri delil niteliğinin bulunup bulunmadığının ortaya konulması gerekmektedir. Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun 367. maddesinde düzenlenmiş bulunan özel hüküm sebepleri arasında, senetsiz ispatı caiz olan davalarda hâkimin gayrimenkul dışındaki şeyler üzerinde keşif yapması takdiri delillerden birisi olarak kabul edilmektedir. Buna göre, elektronik kayıtların senetsiz ispatının mümkün olduğu davalarda özel hüküm sebepleri arasında takdiri delil şeklinde nitelendirilmesi mümkün görülmektedir. Elektronik kayıtların kesin delil olarak kabul edilmesi durumunda bu delil hâkimi bağlayacak ve takdir yetkisi bulunmayacaktır.

Bilindiği üzere, belge düzeni beyan usulünün zorunlu bir tamamlayıcısıdır. Buna göre, mükellefler matrahın saptanmasında ve beyanında gelir ve giderlerini belgeye bağlayacaklardır. Bu belgelendirme, mükellefler açısından ispat yükü yönünden belirleyici olmaktadır.

Kâğıda kayıtlı belgeye dayalı klasik ticaret hukuku işlemleri yanında e-ticaret faaliyetinde elektronik belge olarak adlandırılacak elektronik ortamda kayıtlı belgenin

⁴ 23.06.1999 tarih ve 23734 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁵ 29.04.1926 tarih ve 359 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁶ 02, 03, 04.07.1927 tarih ve 622, 623, 624 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁷ Mehmet Yıldırım; Defter, Kayıt ve Belgelerin Elektronik Ortamda Tutulması ve Düzenlenmesi, **Vergi Dünyası**, Eylül 2006, s.1-3.

hukuk sistemlerinde geçerlilik kazanması için ilgili uluslararası birimlerde çalışmalar yapılmış ve BM Ticaret Hukuku Komisyonu tarafından hazırlanan ve 1996 yılında kabul edilen Elektronik Ticarete İlişkin Model Kanun çalışmaları kapsamında;

- Bilgisayar kayıtlarının delil olarak değerlendirilmesini etkileyen hukuk kurallarının gözden geçirilerek, teknolojik gelişmeler sonucu oluşan araçlarda taşınan kayıtların güvenilirliğini mahkemelerin değerlendirmesinin sağlanması,

- Ticari işlemlerde veya ticaretle ilgili yazılı belgelerdeki biçimin, işlemin veya belgenin kabul edilmesi ya da geçerliliği için şart olup olmadığının gözden geçirilerek, uygun olan yerlerde işlemin veya belgenin bilgisayarlarca okunabilir şekilde kayıt edilmesine ve gönderilmesine imkan tanınmasının araştırılması,

- Ticaretle ilgili belgelerde el yazısı imza veya diğer kağıda dayalı belgelerle yapılan doğrulamalara ilişkin hukuksal zorunluluklar gözden geçirilerek, uygun olan yerlerde elektronik araçlarla doğrulamanın kullanılmasına imkan tanınması olanaklarının araştırılması,

önerilerek, e-kayıtların hukuk sistemi içinde kabulü amaçlanmıştır.

Elektronik kayıt ve belgeler yabancı menşeli olması halinde de iç hukukta delil ve ispat aracı olarak kullanılabilir.

Yabancı Resmi Belgelerin Tasdiki Mecburiyetinin Kaldırılması Hakkındaki Milletlerarası Sözleşme ile yabancı noter senedinin resmi senet olarak kullanılacağı ülkede, belgenin düzenlendiği devletin yetkili makamı tarafından belgenin aslı ve kullanılacak ülke lisanına çevrilmiş metni üzerine bir onay şerhi verilmesi öngörülmüştür. Diğer yandan, belgenin kullanılacağı ülkenin tek taraflı bir düzenlemeyle ya da belgenin düzenlendiği ülke ile yapacağı bir anlaşmayla, resmi belgelere onay verme zorunluluğunu tamamen ortadan kaldıracak yetkisine sahip olduğu belirtilmiştir.

Ülkemizde HUMK'nun 296'ncı maddesinin birinci fıkrası gereğince de, yabancı ülkelerde usulüne uygun olarak yetkili makamlar tarafından düzenlenen veya tasdik edilen belgelerin Türkiye'de resmi senet niteliğini kazanabilmesi ve ispat aracı olarak kullanılabilmesi için bu belgelerin, ilgili ülkedeki Türk Konsolosu tarafından o ülkenin yürürlükteki kanunlarına uygun olduğunun onaylanması gerekmektedir. Ancak, yukarıda anılan anlaşma Türkiye'de tarafından da imzalanmış olmakla usulün bu hükmüne bir istisna getirilmiş olmaktadır. Uygulamada, Türkiye'de tanzimli bir resmi senedin imzacı bir diğer devlet ülkesinde ileri sürülmesi ilgili lisana çevirisi noter tasdikli belge üzerine il Hukuk Müdürlüğüne verilecek tasdik şerhi (Apostil Kaşesi) ile mümkün olmaktadır.⁸

Bunun yanı sıra, Maliye Bakanlığı tarafından, kendisine verilen yetkiyi kullanmak amacıyla 12 Nisan 2006 tarihinde Gelir İdaresi Başkanlığı'nın resmi sitesine konulan **"1 Sıra No.lu Bilgisayarlı Muhasebe Programları Standartları Genel Tebliğ Taslağı"** 27 Ağustos 2006 tarihinde ileri bir tarihte değerlendirilmek üzere siteden kaldırılmış ve ertelenmiştir.

Yeni Türk Ticaret Kanun Tasarısı Kapsamında Elektronik Denetim ve Bilişime İlişkin Düzenlemeler yer almıştır.

⁸ Alptürk; a.g.e., s.8-10.

Tasarının 18. maddesi C bendinde **“Tacirler arasında, diğer tarafı temerrüde düşürmeye, sözleşmeyi feshe veya sözleşmeden dönmeye ilişkin ihbar veya ihtarlar noter aracılığıyla, taahhütlü mektupla, telgrafla veya güvenli elektronik imza ile yapılır.”** hükmü yer almaktadır.

Bu maddede diğer tarafı temerrüde düşürmeye, sözleşmenin feshi veya sözleşmeden dönmeye ilişkin ihbar veya ihbarların güvenli elektronik imza ile yapılması gerekliliği tartışılmaktadır. Fakat buradaki ana sorun elektronik imzanın bir haberleşme aracı olmadığıdır. Zaman damgası atılmadan gönderilen elektronik imzalı mesaj ve iletilerin hukuksal sorun yaratacağına ilişkin tereddütler bulunmaktadır.

Tasarının 64. maddesinde **“Tacir, işletmesiyle ilgili olarak gönderilen her türlü belgenin bir kopyasını (fotokopi, karbonlu kopya, mikrofiş, bilgisayar kaydı gibi) yazılı, görsel veya elektronik ortamda saklamakla yükümlüdür. Ticari defterlerin tümü, açılış ve kapanışlarında noter tarafından onaylanır. Türkiye Muhasebe Standartlarına göre elektronik ortamda veya dosyalama suretiyle tutulan defterlerin açılış ve kapanış onaylarının nasıl yapılacağı Sanayi ve Ticaret Bakanlığınca bir tebliğle belirlenir.”** düzenlemesi dikkat çekmektedir.

Bu madde hükmü irdelendiğinde; artık tüccar, defterlerini Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’na üretilen Uluslararası Muhasebe Standartlarıyla uyumlu standartlara göre; işletmenin faaliyetleri ve finansal durumu hakkında açıkça bilgi verecek şekilde tutacaktır. Ayrıca, uygulamada 64.4. madde hükmüyle de pay defteri, yönetim kurulu karar defteri, genel kurul toplantı ve müzakere defteri de artık ticari defterler arasına alınmıştır.

Tasarının 65. maddesinde; **“...Defterlerin ve gerekli diğer kayıtların elektronik ortamda tutulması durumunda, bilgilerin saklanma süresince bunlara ulaşılmasının ve bu süre zarfında bunların her zaman kolaylıkla okunmasının temin edilmiş olması şarttır.”** hükmüyle güvenli elektronik imzalı verilerin uzun dönemli saklanmaları ve elektronik olarak arşivlenmelerine ilişkin standartlara atıf yapılmaktadır.

Tasarının 94. maddesinde cari hesap mutabakatlarına yapılacak itirazlarda güvenli elektronik imzanın kullanılabilceği yer almaktadır.

Yeni Türk Ticaret Yasa Tasarısının 1503. maddesinde **“Tarafların açıkça anlaşmaları ve 18’nci maddenin üçüncü fıkrası saklı kalmak şartıyla, ihbarlar, ihtarlar, itirazlar ve benzeri beyanlar; fatura, teyid mektubu iştirak taahhütnamesi, toplantı çağrıları ve bu hüküm uyarınca yapılan elektronik gönderme ve elektronik saklama sözleşmesi, elektronik ortamda düzenlenebilir, yollanabilir, itiraza uğrayabilir ve kabul edilmişse hüküm ifade eder.”**

Söz konusu iş ve işlemler güvenli elektronik imza kullanılarak yapılmakta ve güvenli elektronik imza kullanılarak yapılmakta ve güvenli elektronik imza ile elle atılmış imza aynı hukuki sonucu doğurmaktadır.⁹

⁹ Alptürk; a.g.e., s.490,491.

Yine Türk Ticaret Kanunu Tasarısı içerisinde Elektronik Ortamda Gerçekleştirilen İş ve İşlemleri Düzenlemeye İlişkin Hükümlere ilişkin olarak Tacir olmanın hükümleri başlıklı C bölümünün Genel olarak başlıklı 18. maddesi şu şekildedir: “(1) Tacir, her türlü borçları sebebiyle iflâsa tâbi olduğu gibi, kanun hükümlerine uygun olarak, bir ticaret unvanı seçmek ve kullanmakla, ticarî işletmesini ticaret siciline tescil ettirmekle ve ticarî defterleri de tutmakla yükümlüdür.

(2) Her tacirin, ticaretine ait bütün faaliyetlerinde basiretli bir iş adamı gibi hareket etmesi gerekir.

(3) Tacirler arasında, diğer tarafı temerrüde düşürmeye, sözleşmeyi feshe veya sözleşmeden dönmeye ilişkin bildirim veya ihtarlar noter aracılığıyla, taahhütlü mektupla, telgrafla veya güvenli elektronik imzayı içeren bir yazı ile yapılır.

(4) Tacir sıfatına bağlı olan diğer hükümler saklıdır.”

Ticarî Defterler başlıklı Beşinci Kısımın Defter tutma ve envanter isimli A bölümünün Defter tutma yükümü başlıklı 64. maddesi ise şöyledir: “(1) Her tacir, ticarî defterleri tutmak ve defterlerinde, ticarî işlemleriyle malvarlığı durumunu, Türkiye Muhasebe Standartlarına ve 88 inci madde hükümleri başta olmak üzere bu Kanuna göre açıkça görülebilir bir şekilde ortaya koymak zorundadır. Defterler, üçüncü kişi uzmanlara, akla yatkın bir süre içinde yapacakları incelemede işletmenin faaliyetleri ve finansal durumu hakkında fikir verebilecek şekilde tutulur. İşletme faaliyetlerinin oluşumu ve gelişmesi defterlerden izlenebilmelidir.

(2) Tacir, işletmesiyle ilgili olarak gönderilen her türlü belgenin bir kopyasını (fotokopi, karbonlu kopya, mikrofiş, bilgisayar kaydı gibi) yazılı, görsel veya elektronik ortamda saklamakla yükümlüdür.

(3) Ticarî defterlerin tümü, açılış ve kapanışlarında noter tarafından onaylanır. Kapanış onayları, izleyen faaliyet döneminin altıncı ayının sonuna kadar yapılır. Şirketlerin kuruluşunda açılış onayları sicil müdürü tarafından da yapılabilir. Bu onayın noter tarafından yapıldığı durumlarda noter, odalardan getirilecek bir faaliyet onay belgesini aramak zorundadır. Türkiye Muhasebe Standartlarına göre elektronik ortamda veya dosyalama suretiyle tutulan defterlerin açılış ve kapanış onaylarının yapılıp yapılmayacağı, yapılacaksa bunun şekli ve esasları Sanayi ve Ticaret Bakanlığınca bir tebliğle belirlenir.

(4) Pay defteri, karar ve genel kurul toplantı ve müzakere defteri gibi işletmenin muhasebesiyle ilgili olmayan defterler de ticarî defterlerdir.

(5) Yevmiye, defteri kebir ve envanter defteri dışında tutulacak defterler Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından bir tebliğ ile belirlenir.”

Bunun yanı sıra adı geçen tasarının Defterlerin tutulması başlığını taşıyan 65. maddesi şöyledir: “(1) Defterler ve gerekli diğer kayıtlar Türkçe tutulur. Kısaltmalar, rakamlar, harfler ve semboller kullanıldığı takdirde bunların anlamları açıkça belirtilmelidir.

(2) Defterlere yazımlar ve diğer gerekli kayıtlar, eksiksiz, doğru, zamanında ve düzenli olarak yapılır.

(3) Bir yazım veya kayıt, önceki içeriği belirlenemeyecek şekilde çizilemez ve değiştirilemez. Kayıt sırasında mı yoksa daha sonra mı yapıldığı anlaşılmayan değiştirmeler yasaktır.

(4) Defterler ve gerekli diğer kayıtlar, olgu ve işlemleri saptayan belgelerin dosyalanması şeklinde veya veri taşıyıcıları aracılığıyla tutulabilir; şu şartla ki, muhasebenin bu tutuluş biçimleri ve bu konuda uygulanan yöntemler Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olmalıdır. Defterlerin ve gerekli diğer kayıtların elektronik ortamda tutulması durumunda, bilgilerin saklanma süresince bunlara ulaşılmamasının ve bu süre zarfında bunların her zaman kolaylıkla okunmasının temin edilmiş olması şarttır. Elektronik ortamda tutulma hâlinde birinci ilâ üçüncü fıkra hükümleri kıyas yoluyla uygulanır.”

Kanun Tasarısının bu maddesinde 361 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile ilişkili hükümler görülmektedir. Tasarının üçüncü fıkrasında bir yazımın veya kaydın, önceki içeriği belirlenemeyecek şekilde çizilemeyeceği ve değiştirilemeyeceğinden bahsedilmektedir. 361 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’nin dördüncü bölümünde ise elektronik defter ve belge sisteminin, elektronik defter ve belgelerin değiştirilememesi, bozulmaması, silinememesi, okunamaz hale getirilememesi, erişilememesi konularında önlemler içeren kontrol mekanizmalarının bulunması gerektiğinden bahsedilmektedir.

Yine bahsi geçen Genel Tebliğin dördüncü bölümünün ikinci bendinde elektronik defter ve belge sisteminin, elektronik defter ve belgelerin çağrılması ve basılması işlemlerini de yapması gerektiği, sistemin, elektronik defter ve belgelerin eksiksiz ve kolaylıkla okunabilir kâğıt baskılarını üretebilme imkânına da sahip olması gerektiğinden bahsedilerek, Türk Ticaret Kanun Tasarısının ilgili maddesiyle bir paralellik arz etmiştir.

İlgili Kanun Tasarısının Beyanlar, belgeler ve senetler başlıklı 1525. maddesinde: “**(1)** *Tarafların açıkça anlaşmaları ve 18 inci maddenin üçüncü fıkrası saklı kalmak şartıyla, bildirimler, ihtarlar, itirazlar ve benzeri beyanlar; fatura, teyit mektubu, iştirak taahhütnamesi, toplantı çağruları ve bu hüküm uyarınca yapılan elektronik gönderme ve elektronik saklama sözleşmesi, elektronik ortamda düzenlenebilir, yollanabilir, itiraza uğrayabilir ve kabul edilmişse hüküm ifade eder.”* denilmektedir.

Tasarının bir sonraki madde olan Güvenli elektronik imza başlıklı 1526. maddesi ise şöyledir: “**(1)** *Poliçe, bono, çek, makbuz senedi, varant ve kambiyo senetlerine benzeyen senetler güvenli elektronik imza ile düzenlenemez. Bu senetlere ilişkin arz, kabul, aval gibi senet üzerinde gerçekleştirilen işlemler güvenli elektronik imza ile yapılamaz.*

(2) *Konişmentonun, taşıma senedinin ve sigorta poliçesinin imzası elle, faksimile baskı, zımba, istampa, sembol şeklinde mekanik veya elektronik herhangi bir araç ile de atılabilir. Düzenlendikleri ülke kanunlarının izin verdiği ölçüde bu senetlerde yer alacak kayıtlar el yazısı, telgraf, teleks, faks ve elektronik diğer araçlarla yazılabilir, oluşturulabilir, gönderilebilir.”*

Medeni Usul Hukukumuzdaki ispat ve delil sistemi yanında, Ticaret Hukukumuzda da ticari davalarda ispat ve delil konusu önem taşımaktadır.

Ticari işlerden doğan ticari davalarda deliller ve bunların gösterilmesi TTK¹⁰'nın 4/2 maddesinde yer alan "Ticari davalarda dahi deliller ve bunların ikamesi, HUMK'ya tabidir" hükmü uyarınca HUMK'daki sisteme bağlanmıştır. Ayrıca, TTK'nın 81. maddesinde, HUMK'nın muhasebeye muhtaç davalara dair hükümlerine (HUMK 226-229, 326-336) atıfta bulunularak, delil ve ispat yönünden adi hukuk davalarıyla ticari davaların farksız olduğu ifade edilmiştir. Anılan maddede: "*HUMK'nın, muhasebeye muhtaç davalarda ihzari muamelelere ait hükümleriyle senetlerin ibrazı mecburiyetine dair olan hükümleri ticari işlerde dahi tatbik olunur.*" denilmektedir.

Ancak, bazı ticari davalar deliller ve ispat usulü bakımından birtakım özellikler göstermektedir.

Mesela, HUMK'nın 303. maddesinde "*Defatiri ticariyede münderiç kayıtların hüküm ve kuvvetleri Ticaret Kanunu ahkâmına tabidir.*" hükmü uyarınca ticari defterlerin ispat gücü TTK'daki kurallara tabidir.

TTK'nun 79 – 86 'ncı maddeleri ise, ticari defterlerin ispat gücünü, her türlü ticari davaya değil, tacirler arasında, her iki tarafın ticari işletmesiyle ilgili davalara hasretmiştir. (TTK Md. 82/1). Bu sebeple, kural olarak, her iki tarafı veya bir tarafı tacir olmayan ticari davalarda ticari defterlerin ispat kabiliyeti kabul edilmemiştir. Bu konuda Yargıtay'ın bir kararı şöyledir:

("...Davalı tacir olmadığından, davacının (dayandığı) kendi ticari defterleri lehine delil olarak kabul edilemez..." 13.HD'nin 12.3.1987 gün, E.87/1304, K.87/1451 sayılı kararı. YKD C.14, S.7, sf 953-954).

Ancak, bu kuralın çok çeşitli istisnaları da bulunmaktadır.

a) Diğer taraf tacir olmasa bile, tacirin kendi defterlerindeki kayıtlar aleyhe delil olabilir,

b) Tacir olmayan bir kimsenin, bir tacirin ticari işletmesiyle ilgili bazı anlaşmazlıklarında ticari defter ve evrak arasında sayılan ticaret sicili kayıtlarından istifade etmesi ve bu kayıtları kendi lehine, tacir aleyhine delil olarak kullanması da mümkündür,

c) Defter ve ticari evrakın teslimini gerektiren ihtilaflarda, her iki tarafın tacir olması gerekmeyip davanın sadece defterleri bahis konusu olan tacir ve onun ticari işletmesiyle ilgili olması gerekli ve yeterlidir.

d) Konkordato halinde de borçlunun ticari defterlerinin, tacir olsun olmasın, her ilgili tarafça delil olarak kullanılabilmesi gerekir,

e) Emtia üzerinde rehin hakkını temsil eden varant senedinin koparıldığı defterler de saklanması mecburi defterler arasında bulunduğundan, bu senetlerin kaybedilmesi, mal sahibinin iflası veya ölmesi hallerinde ilgililerce bu defterlere delil olarak dayanılabilmesi de gerekir,

¹⁰ 09.07.1956 tarih ve 9353 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

f) Son olarak, HUMK'nın 326'ncı maddesi gereğince, bir kimse ticari defterlerle, kendi elinde bulunan ve ticari işle ilgili müşterek evrakı veya diğer taraftan bir işle ilgili olarak aldığı mektup, telgraf ve ihtarları mahkemeye ibraza mecbur olduğundan, gerektiğinde tacir olmaması mümkün diğer tarafın da anılan defter ve ticari evraktan delil olarak yararlanması normal olduğu gibi, tacirlerin de bunları ispat aracı olarak kullanması mümkündür.

Öte yandan, HUMK'nın 293/4 maddesinde ifade edilen "Halin icabına ve iki tarafın durumlarına nazaran senede raptı müteamil olmayan muameleler" in şahitle ispat edilebileceği kuralının uygulama alanı ticari işlemlerde daha geniş yer tutmaktadır.

Yukarıda da belirtildiği üzere, TTK'nın 82'nci maddesi hükmü uyarınca ticari işlerden dolayı tacirler arasında çıkan ihtilaflarda ticari defterler kesin delil olarak kabul edilmektedir. Buna karşılık üçüncü şahıslar tarafından ibraz edilen ve davanın taraflarından birinin imzasını taşımayan defter ve belgeler ise sadece takdiri delil olabilir.

Ticari defterlerin sahibi lehine delil teşkil edebilmesi için defterlerin kanuna uygun olarak tutulması, bütün defterlerdeki kayıtların birbirini teyit etmesi gerekir. Aksi takdirde defterler delil olmaktan çıkar (TTK md.66). Bununla ilgili bir Yargıtay kararı şöyledir:

"Davacının bildirilen ticari defterlerinin yararına delil olması için TTK'nun 66. ve onu takip eden maddelerindeki şartların gerçekleşmesi gerekir. İki tarafın tacir olması ve her iki tarafın ticari defterlerindeki kayıtların birbirini teyit etmesi ve defterlerin TTK'nda belirtilen koşullara uygun tutulmuş olması şarttır" (Y.15. HD T.11.3.1976 153-1067 Sayılı K.).

Hukuk sistemlerinde ispat açısından serbest delil sistemini benimsemiş ülkelerde elektronik kayıtların ve belgelerin delil olarak değerlendirilmesinde herhangi bir sorunla karşılaşmamaktadır. Buna karşılık Türkiye gibi ispat açısından kesin (kanuni) ve takdiri delil ayırımının bulunduğu ülkelerde, bu konuda özel düzenlemelerin yapılmasına ihtiyaç bulunmaktadır.

Burada her şeyden önce, elektronik kayıt ve belgelerin mevcut delil sistemimiz içindeki yerinin ortaya konularak bunların delil niteliklerinin açıklığa kavuşturulması önem arz etmektedir.

Yukarıda ayrıntılı olarak izah edildiği üzere, medeni usul hukukumuzda deliller kesin ve takdiri deliller olarak ikiye ayrılmaktadır. Öncelikle elektronik kayıt ve belgelerin takdiri delil niteliğini taşıyıp taşımadıklarını açıklığı kavuşturmak gereklidir.

İspatın mümkün olduğu davalarda HUMK'nun 367'nci maddesinde yer alan özel hüküm sebepleri olarak elektronik kayıtların takdiri delil şeklinde kabul edilmesi mümkündür. Zira anılan madde hükmüne göre, hâkim senetsiz ispatı mümkün olan davalarda re'sen veya talep üzerine HUMK'da gösterilmemiş olan diğer hüküm sebeplerinin dinlenmesine ve tetkikine karar verebilmektedir. Hâkim, buradaki yetkisini kullanarak elektronik kayıt ve belgeleri delil olarak kabul edebilir.

Elektronik kayıtların ve belgelerin kesin delil olarak kabul edilmesi, yani senetle eşdeğer sayılması hususuna gelince; yukarıda açıklandığı üzere, vergi hukukunda yeni yapılan düzenlemeler hariç, medeni usul hukuku ve ticaret hukuku yönünden bu pek mümkün

görünmemektedir. Çünkü bilindiği üzere elektronik kayıt ve belgelerin senette olduğu gibi maddi bir varlığı bulunmadığı gibi, elle atılmış bir imza da yoktur. Bu kayıt ve belgelerde “elektronik imza” bulunmaktadır. Bu tür imza BM Uluslararası Ticaret Hukuku Komisyonu (UNCITRAL)’nın hazırladığı ve 5 Temmuz 2001’de yürürlüğe giren “Elektronik İmza Model Kanunu”nda düzenlenmiştir. Elektronik İmza Model Kanunu’nda elektronik imza şöyle tanımlanmaktadır:

“Elektronik imza; kimliğini ve mesaj içeriğine onay verildiğini göstermek niyetiyle bir kimse tarafından veya onun adına mesaja eklenen veya mantıki olarak mesaja bağlı olan elektronik bilgidir.”

Elektronik imza, bir bilginin üçüncü tarafların erişimine kapalı bir ortamda bütünlüğü bozulmadan ve tarafların kimlikleri doğrulanarak iletildiğini elektronik veya benzeri araçlarla garanti eden harf, karakter veya sembollerden oluşmuş bir seti ifade etmektedir.

Bu açıklamalar Ticaret Hukuku açısından da geçerlidir. Bilindiği üzere, bir ticari işletmede tutulan kayıtların en önemlisi ticari defterlerdir. TTK’ da ve VUK’ da tacirler için ticari defter tutma mükellefiyeti bulunmaktadır. Ayrıca tacirler, ticari işletmesiyle ilgili olarak aldığı, verdiği ve gönderdiği belgeleri T.T.K.un 66/II ve V.U.K.un 241-242’nci maddeleri hükümleri uyarınca düzenli olarak saklamakla yükümlüdürler. Defter ve belgelerin TTK’ ya göre 10 yıl, V.U.K.a göre ise 5 yıl müddetle saklanmaları mecburidir. VUK ‘da yapılan son değişikliklerle defter ve belgelerin elektronik ortamda tutulması ve saklanması mümkün olduğu halde, T.T.K.da bu hususta herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır.¹¹

Çağdaş vergi sistemleri beyan esasına dayanır ve bu beyanın dayanağı yasal defter, belge ve kayıtlardır.

Yine farklı iktisadi olaylar ve büyüklükler için farklı defterlerin tutulması zorunluluğu, bu iş için tasarlanmış değişik yazılımların varlığını gerekli kılmaktadır. Ayrıca, kullanılan bu yazılımlarda standardizasyonun sağlanması da şarttır. Bunun dışında, sanal ortamda tutulan defter ve muhasebe kayıtlarının, yetkili kurumlarca doğrulanabilir bir şekilde izlenmesine olanak tanıyan sistemlerin geliştirilmesi de zorunludur. Elektronik ortamda muhasebe kayıtlarını tutabilecek bilgi birikimine sahip yeterli sayıda muhasebeci ve mali müşavir yetiştirilmelidir. Aynı şekilde, bu kayıtların doğruluğunu teyit edecek olan elektronik noter vb. kurumlar oluşturulmalı, denetimi gerçekleştirecek olan denetçilerin bu alanda uzmanlaştırılmaları gerekmektedir.

Ancak tüm bu zorluklar aşılar ve elektronik ortamda defter ve belge düzenine geçilmesi mümkün olursa; yapılan işlerde hızlanma, yanlışların neredeyse ortadan kalkması, kâğıt ve kırtasiye tasarrufu gibi faydaların elde edilmesinin yanı sıra, mali tabloların daha duyarlı ve daha kolay analiz edilebilir hale gelmesi mümkün olabilecektir.

Beyanname ve bildirimlerin elektronik ortam vasıtasıyla ulaştırılabilmesi için elektronik beyanname doldurma ve iletişim sistemlerinin çok basit, çok ucuz ve güvenilir olması gerekmektedir.

Elektronik ortamda verilen beyannameleri teşvik amacıyla gelişmiş ülkelerde çeşitli kampanyalar yürütülmektedir. Bu kampanyalarda beyannameleri elektronik ortamda

¹¹ Fehmi Başaran; Elektronik Kayıt ve Belgelerin Türk Hukuk Sistemindeki İspat ve Delil Hükümleri Açısından Değerlendirilmesi, **Vergi Dünyası**, Temmuz 2002, s.4-9.

göndermenin mükelleflere daha az zorluk çıkaracağı vurgulanmaya çalışılmış, bunun yanı sıra vergi beyannamelerini bu şekilde dolduranlara vergi borçlarını kredi kartıyla ödeme kolaylığı da getirilmiştir.¹²

Mevcut düzenlemelerde bir taraftan mükelleflere muhasebe programı kullanma konusunda serbesti tanınmakta, öte yandan Maliye Bakanlığı'na bu konuda belli standartlar getirme yetkisi verilmektedir.

Maliye Bakanlığı söz konusu yetkilere dayanarak, yasada tanımlanan elektronik belge ve kayıtlarla ilgili muhasebe sistemi uygulama genel tebliğ taslağı ile 2 yeni düzenleme getirmeyi öngörmüştür.

Muhasebe programları ile ilgili öngörülen düzenlemeler aşağıda maddeler halinde izah edilmiştir:

1- Bilânço esasına göre defter tutan vergi mükelleflerinin muhasebe kayıtlarını oluşturmaları sırasında kullanacakları bilgisayar programlarını serbestçe seçebilmeleri öngörülmüş, ancak bu programların Tebliğde belirlenen gereksinimleri karşılamaları gerektiği ifade edilmiştir.

2- Bilânço esasına göre defter tutan vergi mükelleflerinin kullanacakları muhasebe programlarına ait işleyiş tarzı, kayıtların saklanmasında kullanılacak formatlar ve veritabanı konusunda tebliğde herhangi bir sınırlama yapılmamış, mükelleflerin belirlenen içerikteki kayıtları mevcut veya temin edecekleri bilgi sisteminin yapısına göre oluşturup saklayacakları ifade edilmiştir.

3- Bilânço esasına göre defter tutan mükelleflerin Vergi Usul Kanununa göre tutmak zorunda oldukları defterleri şimdiye kadar olduğu gibi tutmaya devam edecekleri, yasal süreler çerçevesinde muhafaza edecekleri ancak bu defterlere ait kayıtları tebliğde belirlenen koşulları içeren muhasebe programları aracılığı ile oluşturacakları belirtilmiştir.

4- Bu tebliğ ile bilânço esasına göre defter tutan vergi mükellefleri için, muhasebe programları aracılığıyla oluşturulan muhasebe kayıtlarına ilişkin veritabanı, veritabanı kayıtları veya diğer saklama ortamlarını Vergi Usul Kanunu'nun yasal defter, kayıt ve belgeler için öngördüğü 5 yıllık süre içinde muhafaza ve istenildiğinde ibraz yükümlülüğü getirilmiştir. Ancak muhafaza için kayıtların Maliye Bakanlığına aktarımı söz konusu olmayıp, muhafaza işlemi tamamı ile mükelleflerin kendi bünyelerinde yapılacaktır. Muhafaza edilen verilerin inceleme veya başka herhangi bir nedenle kısmen veya tamamen istenmesi durumunda ise mükellefler, istenen verilerin yaygın formatlardan en az birisi ile (.xls, .txt, .csv, xml...) aktarımı konusunda gerekli imkânlarla sahip olacaktır.

Bilânço esasına göre defter tutan vergi mükellefleri için tespit edilen kayıt saklama gereksinimleri aşağıdaki şekildedir:

Bilânço esasına göre defter tutan I. Sınıf tüccarların, satmış oldukları mal veya sunmuş oldukları hizmet dolayısı ile düzenlemiş oldukları satış faturaları ile ilgili olarak, muhasebe programları aracılığı ile yapacakları kayıtlarda asgari olarak aşağıdaki unsurlara yer verilmesi gerekmektedir.

¹² Habib Yıldız; Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi, **Vergi Dünyası**, Kasım 2002, s.11,12.

- Fatura tarihi
- Fatura seri-sıra no
- Alıcının adı-soyadı/unvanı
- Alıcının ticari bir işletme olması durumunda alıcıya ait vergi kimlik numarası (gerçek kişiler için vatandaşlık numarası)

- Gerçek kişilere tüketim amacına yönelik olarak yapılan satışlarda fatura tutarının katma değer vergisi hariç belli bir tutarı aşması durumunda alıcıya ait vergi kimlik numarası (vatandaşlık numarası)

- Satılan her bir emtia veya sunulan her bir hizmetin nevi
- Satılan her bir emtianın miktarı
- Satılan her bir emtianın veya sunulan her bir hizmetin birim fiyatı
- Satılan her bir emtianın veya sunulan her bir hizmetin toplam tutarı
- Fatura üzerinde yer alan vergisel yükümlülükler (KDV, ÖTV gibi)

Bilânço esasına göre defter tutan I. Sınıf tüccarlar, temin etmiş oldukları mal veya hizmet dolayısıyla almış oldukları alış faturaları ile ilgili olarak, muhasebe programları aracılığı ile yapacakları kayıtlarda asgari olarak aşağıdaki unsurlara yer vereceklerdir.

- Fatura tarihi
- Fatura seri-sıra no
- Satıcının adı-soyadı/unvanı
- Satıcıya ait vergi kimlik numarası (gerçek kişiler için vatandaşlık numarası),
- Alınan her bir emtia veya hizmetin nevi
- Alınan her bir emtianın miktarı
- Alınan her bir emtia veya hizmetin birim fiyatı
- Alınan her bir emtia veya her bir hizmetin toplam tutarı,
- Fatura üzerinde yer alan vergisel yükümlülükler (KDV, ÖTV gibi)

Bilânço esasına göre defter tutan I. Sınıf tüccarların, dönem başı ve dönem sonu emtia mevcutlarına ilişkin kayıtlarını her bir emtia ile ilgili olmak üzere asgari olarak aşağıdaki bilgileri içerecek şekilde tutmaları gerekmektedir.

- Emtia cinsi
- Dönem sonu ve dönem başı emtia miktarı
- Her bir emtiaya ilişkin birim maliyet
- Her bir emtiaya ilişkin toplam tutar

Bilânço esasına göre defter tutan I. sınıf tüccarların, herhangi bir nedenden dolayı yapmış oldukları nakit ödemeleri ile ilgili muhasebe kayıtlarında asgari olarak aşağıda yer alan bilgilerin bulunması gerekir:

- Lehine ödeme yapılanın adı, soyadı veya unvanı
- Ödeme tutarının YTL' yi aşması durumunda lehine ödeme yapılanı ait vatandaşlık numarası veya vergi kimlik numarası
- Ödeme yapılan döviz cinsi
- Ödeme tarihi
- Ödeme nedenine ilişkin açıklama
- Ödeme tutarı

Bilânço esasına göre defter tutan I. sınıf tüccarların yapmış oldukları ücret ödemelerine ilişkin kayıtlarda yer alması gereken asgari unsurlar aşağıdaki şekildedir:

- Ücret ödemesinin yapıldığı tarih
- Ücret ödemesi yapılan kişinin adı-soyadı/unvanı
- Ücret ödemesi yapılan kişiye ait vergi kimlik numarası (gerçek kişiler için vatandaşlık numarası)
- Ödenen ücretin brüt tutarı
- YTL / Döviz cinsi
- Ücret ödemesi üzerinden yapılan yasal kesintiler

Bilânço esasına göre defter tutan mükellefler tarafından alınan çeklere ilişkin olarak yapılacak muhasebe kaydında yer alması gereken asgari unsurlar aşağıdaki gibidir:

a- Çek Düzenleyen Kişiden (Keşideci) Alınmış İse

- Keşidecinin Adı-Soyadı/Unvanı
- Keşideciye ait Vergi Kimlik Numarası veya T.C. Kimlik Numarası

- Çekin ait olduğu banka veya şube adı
- Çekin bağlı olduğu hesap numarası
- İbraz tarihi
- Çek numarası
- Döviz cinsi
- Tutar
- Açıklama

b- Çek Ciro Yolu İle Alınmış İse

- Çeki ciro edenin (ciranta) Adı-Soyadı / Unvanı
- Çeki ciro edene ait Vergi Kimlik Numarası veya T.C. Kimlik Numarası
- Çeki düzenleyenin (keşideci) Adı-Soyadı / Unvanı
- Çeki Düzenleyene ait Vergi Kimlik Numarası veya T.C. Kimlik Numarası
- Çekin ait olduğu banka ve şube adı
- Çekin bağlı olduğu hesap numarası
- İbraz tarihi
- Çek numarası
- Döviz cinsi
- Tutar
- Açıklama¹³

3.2.2. Gelir İdaresi Başkanlığı Tarafından Bu Alanda Yapılan Çalışmalar

Türkiye’de Bilgisayar Destekli Vergi Demetimi konusunda önemli bir yol alınmış bulunmaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığı’nın öncülüğünce yaşanan gelişmelerin ışığında artık sistemler bu yapıya doğru kaydırılmakta, vergi incelemeleri bu alana adapte ettirilmektedir. 2004 yılının sonlarından günümüze kadar bu alanda küçümsenmeyecek derecede yol kat edilmiştir. Ancak bu alanda yapılması gereken daha birçok çalışma ve geliştirilmesi gereken birçok sistemin olduğu gerçeği de göz ardı edilmemelidir. Çalışmanın bu kısmında konu ile ilgili açıklamalara yer verilecektir.

¹³ Alptürk; a.g.e., s.25,26.

3.2.2.1.VEDOP, VİMSİS ve VERİA Sistemleri

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 2004 yılı Faaliyet Raporu¹⁴nda VEDOP, bilgisayar teknolojisinin yeni olanaklarıyla vergi dairesi fonksiyonlarının tümünü içine alan bir bilgi işlem uygulamasının vergi dairelerine yaygınlaştırılması ile bölge ve merkez network yapısının kurulması olarak tanımlanmıştır.

Raporda vergi dairesi işlemlerinin tümünün bilişim teknolojileri ile otomasyona geçilerek iş yükünün azaltılması, vergi dairesi çalışmalarında etkinlik ve verimliliğin artırılması ve bilgisayar ortamında toplanan bilgilerden sağlıklı bir karar destek ve yönetim bilgi sisteminin oluşturulmasının hedeflendiği Vergi Dairesi Tam Otomasyon Projesi (VEDOP)'nin 1998 yılında hayata geçirildiğinden söz edilmektedir.

Yine söz konusu Rapora göre, VEDOP uygulamaları ile evrak girişinden başlayarak sicil, tahakkuk, tahsilât, düzeltme, tarhiyat, takip, iade, araç tescil, muhasebe, özlük işlemleri gibi vergi dairesinin bütün işlemleri birbiriyle entegre şekilde bilgisayar ortamında yapılmakta ve uygulamada kullanılan defter, belge ve çeşitli raporlar bilgisayar yardımıyla hazırlanmaktadır. Görüleceği üzere, bu sistem Bilgisayar Destekli Vergi Denetimi çalışmaları konusunda başlangıç aşamasını oluşturmaktadır. Nitekim söz konusu sistem ile birlikte uygulamada kullanılan defter, belge ve çeşitli raporların bilgisayar yardımıyla hazırlanması öngörülerek hem kamu kesimi hem de özel sektör açısından bu alanda bir ilki gerçekleştirmekte, iki kesim için de öncü görevi görmektedir.

İlgili Raporun 7.1.2. bölümünde ise, VEDOP'un 2. ayağını oluşturan VEDOP-2 sisteminden bahsedilmektedir. Buna göre VEDOP-2 ile;

- Beyannamelerin internet üzerinden alınması (e-BEYANNAME),
- Kayıt dışı Ekonominin kayıt altına alınması için Veri Ambarı (VERİA) oluşturulması

hedeflenmektedir.

Diğer yandan bu proje ile özellikler kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınması için en önemli adımlardan birinin atıldığından bahsedilmektedir. Buna göre merkezde kurulan sistemler ile bilgisayarlı denetim gerçekleştirilecektir. Ayrıca VEDOP, MOTOP ve Vergi İstihbarat Merkezi ile bankalardan ve diğer üçüncü kişilerden gelen bilgilerle mükellef beyanları, Veri Ambarı (VERİA)'nda karşılaştırılabilecektir.

Yine aynı Raporun 7.3. bölümünde Bilgisayar Destekli Denetim Projesi kapsamında, beyan dışı kalmış vergisel olayların tespiti, mükellef beyanlarının doğruluğunun kontrolü ve denetim birimlerine bilgi desteği sağlamak amacıyla bilgi kaynaklarının araştırılması, tespit edilen bilgi kaynaklarından veri toplanabilmesi için faaliyetlerin yürütülmesi, bilgilerin toplanması ve analizi, vergi yönetimine karar desteği ile yapılan vergi incelemelerinde yararlanılmak üzere, iç ve dış kaynaklardan alınan bilgilerin, Vergi İstihbarat Merkezi'nde bulunan denetim bilgi bankasına aktarılarak değerlendirilmesi, alınan çıktılarının incelenmek üzere denetim birimlerine gönderilmesi ve denetim bilgi bankasındaki bilgilerin Ankara, İstanbul, İzmir ve Adana illerinde bulunan denetim birimlerinin kullanımına sunulması çalışmalarının 2004 yılında da sürdürüldüğünden bahsedilmiştir. Buna göre bu çalışmanın asıl

¹⁴ Gelirler Genel Müdürlüğü Faaliyet Raporu 2004, www.gib.gov.tr, 12.08.2008

konusunu da oluşturan Bilgisayar Destekli Vergi Denetimi çerçevesinde Vergi İstihbarat Merkezi Çalışmaları kapsamında, artık gerek kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınması ve gerekse de kayıt içindeki mükelleflerin vergi kaçırmalarını önlemek amacıyla oluşturulmuş yeni sistem teknolojiyi sonuna kadar kullanmayı amaçlamıştır. Buna göre gerek kayıt dışında kalmış, hiç beyan edilmeyen vergisel olayların tespiti, gerekse kayıt içindeki mükelleflerin beyanlarının doğruluğunun kontrolü, bunun yanı sıra denetim birimlerine bilgi desteği sağlamak amacıyla bilgi kaynaklarının araştırılması hedeflenmektedir. Tespit edilen bu bilgi kaynaklarından veri oluşturulacak, bu veriler analiz edilecek, iç ve dış kaynaklardan gelen bilgiler Vergi İstihbarat Merkezi'ndeki denetim bilgi bankasına aktarılarak değerlendirilecek ve gerekli durumlarda illerde bulunan vergi inceleme elemanlarının kullanımına sunulacaktır.

Adı geçen Raporun aynı bölümünün ikinci paragrafında bankalardan; 1999, 2000, 2001 ve 2002 yıllarında, yıllık brüt tutarları belli bir haddi aşan her nevi tahvil ve hazine bonusu faiz geliri elde edenlerin, dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetler ile döviz cinsinden ihraç edilen menkul kıymetlerden faiz geliri elde edenlerin, tutarları ne olursa olsun hisse senedi ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponlarının satışından faiz geliri elde edenlerin, kıyı bankacılığında (off-shore bankacılık) faiz geliri elde eden gerçek kişilere ilişkin bilgilerinin alındığı, alınan bilgilerin Vergi İstihbarat Merkezinde değerlendirilerek bu kişilerin mükellefiyetlerini yerine getirip getirmediğinin tespiti için alınan listelerin Defterdarlıklara gönderildiği sonuçlarının Vergi İstihbarat Merkezi'nce takip edilmekte olduğundan bahsedilmektedir. Burada ise hedeflenen amaç mükelleflerin bankalar üzerinden gerçekleştirdikleri mali işlemlerinin vergisel bir boyutunun olup olmadığının tespit edilmesidir. Öyle ki, bankalar aracılığıyla gerçekleştirilen söz konusu işlemlerin dolayısıyla bir gelir elde edilebilme, bu gelirler ise Gelir Vergisi Kanununun 75. maddesine göre menkul sermaye iradı sayılmakta ve vergiye tabi tutulması gerekmektedir. Bu konu ilgili çalışmanın bir ayağını oluşturmakla birlikte, çalışmanın bir diğer ayağını da mükellefin vergi idaresinden gizlemiş olduğu gelir sağlayıcı faaliyetlerden elde ettiği kazançlarını ortaya çıkarmak oluşturmaktadır. Tabii ki bu o kadar kolay olmamakla birlikte vergi inceleme elemanlarının elde ettikleri veriler üzerinden ortaya çıkarabildikleri bir durumdur. Bu aşamada mükellefle ilgili sisteme bankalar tarafından aktarılan bilgiler değerlendirilecek ve mükellefin faaliyetleri hakkında bir izlenim elde edilebilecektir.

Ayrıca gayrimenkul sermaye iradı elde edenlerin tespiti amacıyla Adana, Ankara, Antalya, Bursa, İstanbul ve İzmir illeri Büyükşehir belediye sınırları içindeki 53 ilçe belediyesinden 01.01.2003 tarihinden önce iktisap edilen meskenler ile mesken sahipleri hakkında bilgiler istenildiği, belediyelerden alınan bu bilgilerin de Vergi İstihbarat Merkezinde değerlendirilerek iki ve üzerinde meskene sahip kişilerin tespit edilerek il bazında hazırlanan listelerin Defterdarlıklara gönderilmiş olduğu, sonuçlarının Vergi İstihbarat Merkezi'nce takip edilmekte olduğundan söz edilmiştir. Burada da güdülen amacın gayrimenkul sermaye iradı sahiplerinin takibi ve alım satım konu olan söz konusu gayrimenkullerin alıcı ve satıcılarının gelir durumlarının kontrolü olduğu düşünülebilir.

Mezkûr Raporun 7.3.1. bölümünde Vergi İstihbarat Sistemi (VİMSİS) ve Veri Ambarı (VERİA) çalışmalarından bahsedilmiştir. Buna göre Vergi İstihbarat Sisteminde aşağıdaki bilgiler bulunmaktadır:

- Mükellef sicil bilgileri,
- Bilanço esasına göre defter tutan mükellefler için yıllık faaliyet bildirim (Form A),

- Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin mal ve hizmet alımlarına ilişkin bildirim (Form B),

- Vergi inceleme raporu ile sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullandığı veya düzenlediği tespit edilen mükellefler (Form 11),

- Yıllık gelir vergisi beyanname bilgileri (istatistik nüshaları),

- Kurumlar vergisi beyanname bilgileri (istatistik nüshaları),

- Gayrimenkul sermaye iradı beyanname bilgileri (istatistik nüshaları),

- Kurum ortaklarına ilişkin bilgiler,

- Gayrimenkul alım, satımı yapan kişiler hakkında bilgiler,

- Gayrimenkul ipotek işlemleri,

- Kayıları silinen mükelleflere ilişkin vergi dairelerince re'sen terk ettirilen mükellefler,

- Vergi ile ilgili belgeleri herhangi bir şekilde kaybolan veya yok olan mükellefler,

- Kredi kartı ile satış yapan üye iş yerlerinin satış tutarlarına ilişkin bankalardan alınan bilgiler,

- T.C. Merkez Bankası'ndan alınan 50.000 ABD Doları veya eşitini aşan dövizlerin yurt dışına transfer işlemlerine ilişkin bilgiler,

- Devlet Malzeme Ofisine mal ve hizmet satanlar.

Ayrıca Vergi İstihbarat Merkezi'nce vergi kimlik numarası kullanma zorunluluğu getirilen kurum ve kuruluşlardan bilgi alınacağı belirtilmiştir.

Bilgi alınacak kurum ve kuruluşlar ise;

- Bankalar,

- Özel finans kurumları,

- Sigorta şirketleri,

- Aracı kuruluşlar, portföy yönetim şirketleri, diğer borsa aracı kuruluşları,

- Posta ve telgraf teşkilatı,

- Factoring şirketleri,

- Tüketici finansman şirketleri,

- Finansal kiralama şirketleri,
- Yetkili müesseseler (döviz büroları),
- İkrazaatçılar,
- Kıymetli maden aracı kuruluşları,
- Takas bank,
- SSK,
- T.C. Emekli Sandığı,
- Saymanlıklar.

3.2.2.1.1.On-Line Sistemle Bankalardan Gelen Bilgiler-Serbest Meslek Erbabına POS Cihazı Zorunluluğu ve e-Denetim İlişkisi:

Vergi İstihbarat Sistemi'ne aktarılan bilgiler, bu konularla ilgili bilgi alınacak kurum ve kuruluşlar ile kayıt dışı ekonominin kayıt içine alınması kayıtlı ekonominin ise rutin kontroller ve denetimler ile kayıt dışına çıkmasının önüne geçilmek istenmektedir. Oluşturulmak istenen sistemin kapsamı oldukça geniş olduğu için tam olarak işlemesi belli bir zaman alacaktır. Ancak 2004 yılından bu yana bu alanda bir hayli yol kat edilmiştir. Burada uygulanmak istenen şey, sistemde Vergi İstihbarat Merkezi'ne mükelleflerin mali alanda gerçekleştirdikleri bütün işlemleri takip etmektir. Mükellefin sicil bilgilerinden gayrimenkul alınmasına kadar birçok bilgi sisteme aktarılmaktadır. Öyle ki kredi kartı ile satış yapan üye iş yerlerinin satış tutarlarına ilişkin bankalardan bilgiler alınmaktadır. Buna göre, restoran ve alışveriş merkezlerinde kredi kartı kullanımının takip edilmesi sonucunda çok ciddi matrah farkları ortaya çıkmıştır. Bir işletmenin kredi kartı ile cirosu aynı anda kontrol edilebilmekte ve bu yüzden matrah farkları çok büyük olmaktadır.

İşletmeler açısından bir kaçış yolu kalmadığından kredi kartı kullanılarak yapılan alışverişlerin tümü için fatura kesilmektedir.

Bu şekilde kredi kartlarıyla ilişkili olarak bankalardan online biçimde Gelir İdaresi Başkanlığının merkezi bilgi bankasına aktarılan veriler mükelleflerin kendi beyanlarıyla karşılaştırılmakta ve ortaya birtakım farklılıklar çıkmaktadır. 2008 yılının Haziran ayından itibaren doktor, diş hekimi ve veteriner hekimlerin, işyerlerinde kredi kartı okuyucu cihazı bulundurmaları mecburi hale getirilmiştir. Hem POS makinesi hem de serbest meslek makbuzu işlevi gören yeni tip cihazları kullanan doktorlar, gün sonlarında yapılan tüm işlemlere ilişkin de kapanış raporu almaktadırlar. Hastaların muayene ücreti karşılığında aldıkları belgeler aynı zamanda serbest meslek makbuzu yerine geçmekte, müşteride kalan nüsha, vergi uygulamalarında asıl belge olarak kabul edilmektedir. Bu şekilde tedavi masrafını kredi kartı ile ödeyen hastaların aldığı slipler aynı zamanda serbest meslek makbuzu sayılmakta, dolayısıyla da peşin tahsilât haricinde cihazdan çekilen tüm tutarlar, doktorların geliri olarak kabul edilmektedir.

Denetime büyük katkı sağlayacağı düşünülen sistem mekanizması şu şekilde işlemektedir. Bankalardan her ay Gelir İdaresi Başkanlığının merkezi sistemine online olarak

serbest meslek erbaplarının POS cihazlarına ilişkin dökümler aktarılmaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığının merkezi sisteminde oluşturulan bu veri arşivi ile her mükellefe ait POS toplamı aylık olarak bilinmektedir. Mükellefler e-Beyanname yoluyla internet ortamında gönderdikleri KDV beyannamelerini sisteme aktarıırken, sistem tarafından KDV beyannamelerinin kredi kartıyla yapılan satış tutarı toplamını gösteren 45 No.lu satırı doldurmaları istenmektedir. Eğer mükelleflerin toplam mal ve hizmet satışlarını gösteren KDV matrahları ile 45 no.lu satırlarında bir uyumsuzluk mevcut ise, sistem mükellefleri uyarmakta ve matrahları ile toplam kredi kartı ile yapılan satışları toplamalarının uyumsuz olduğunu hatırlatmaktadır. Eğer mükellefler bu uyarıyı dikkate almadan beyannameyi o şekilde gönderirlerse, bu durum mükellefler açısından sorun teşkil edebilmektedir. Beyannamelerinde uyumsuzluk bulunan bu şekildeki mükellefler, Gelir İdaresi Başkanlığının merkezi bilgi sisteminde görülmektedir. Bu çerçevede yapılan analizler bu tip mükelleflerden işlemleri şüpheli bulunan bir bölümü araştırılmak üzere bağlı oldukları Vergi Dairelerine bildirilmektedir. Vergi Daireleri konuyla ilgili olarak mükelleflerin görüşünü almakta, eğer mükellefler sehven matrahlarını düşük beyan etmişlerse bunu düzeltme beyannameyi vermek suretiyle telafi edebilmektedirler. Eğer mükelleflerin açıklamaları Vergi Dairesi memurları tarafından tatmin edici bulunmazsa, mükellefler incelemeye sevk edilmekte ve bu suretle de vergi incelemelerine altyapı sağlanmış ve böylece bir nevi ön inceleme yapılmış olmaktadır. Sistem bu şekilde kurulmuş olmakla birlikte, uygulamada Vergi Daireleri iş yoğunlukları dolayısıyla, beyannamelerinde bu şekilde uyumsuzluk görülen mükelleflerle ilgili gerekli araştırmayı yapamamakta, mükelleflerin açıklamalarını doğru kabul ederek, detaya inmemektedirler. Vergi Dairelerinde bu işlemlerin daha verimli bir şekilde kontrol edilebilmesi için, Tarama ve Kontrol Bölümlerine bu konuyla ilgili kontrol yetkisinin verilmesi bir öneri olarak ileri sürülebilir.

Bahsi geçen serbest meslek erbapları, POS'ları kullanmak suretiyle yaptıkları tahsilâtlarda müşterilerine bu cihazlardan çıkan belgeleri vereceklerdir. Müşteri tarafından talep edilse dahi başkaca bir belge düzenlenmeyecektir. Hekimler tarafından kullanılması gereken POS cihazları birçok özellik taşımaktadır. Öncelikli olarak alınan belgenin üzerinde mükellef bilgileri, tarih, saat, sıra no, hizmetin cinsi, KDV dahil tutarı vb. bilgiler ve "Bu belge V.U.K. uyarınca serbest meslek makbuzu yerine geçen belge hükmündedir." İbaresini yer almaktadır. POS'lardan her günün sonunda günlük kapanış raporu (Z raporu) alınabilmektedir.

Eski sistemde doktorlar kendi muayenehanelerinde kredi kartı ile işlem yapabilmekteydiler. POS'lardan çıkan slipler ise serbest meslek makbuzu olarak kabul edilmediği için vergi gelirini gösterecek olan yasal defterlere işlenmemekteydi. Bu nedenle hem kazanç tam olarak kavranamamakta hem de yapılan bu işlemlere ilişkin olan KDV beyan edilmemekteydi. Yeni sistemde bankalarla yapılan görüşmelerin ardından doktorlara yeni POS cihazları verilmiştir. Yeni POS'lardan çıkacak belge üç bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde mükellefin yani doktorun adı, soyadı, unvanı, iş adresi, vergi dairesi, T.C. Kimlik numarası yer almaktadır. İkinci bölümde belgenin düzenlendiği saat, tarih ve numarası yer almaktadır. Bu bölümde verilen hizmetin cinsi, % 8 KDV dahil tutarı, KDV hariç brüt tutar üzerinden yapılan stopaj, muayene ücretinden Gelir Vergisi stopajı düşüldükten sonra kalan tutar ayrı ayrı gösterilecektir. Son bölümde ise ödemeyi yapan kişinin yani kart sahibinin adı, soyadı, hizmet bedeli KDV dahil olarak yer alacaktır.

Sistemin bu şekilde işleyişi Bilgisayar Destekli Vergi Denetimi boyutuyla Gelir İdaresi Başkanlığına büyük avantaj sağlamaktadır. Serbest meslek erbaplarına ait POS cihazı bilgileri bankalar tarafından online olarak VERİA'ya gönderilmekte, dolayısıyla da Gelir

İdaresi Başkanlığı artık mükelleflerin verdikleri hizmetler karşılığında tahsil ettiği tutarları gizleyememektedirler. Bunun yanı sıra Gelir İdaresi Başkanlığının sistemi mükelleflerin vermiş oldukları beyanname bilgileri ile bankalardan online olarak gönderilen POS cihazları bilgilerini de rutin olarak kontrol etmektedir. Bankalar tarafından aylık olarak gönderilen bu bilgilerle mükellefle ilgili bir veri tabanı oluşturulmaktadır. Dolayısıyla mükellefin aylık olarak verdiği KDV beyannameinde yer alan verilen hizmet tutarına ilişkin bilgiler ile bankalardan gelen bu bilgiler karşılaştırılmakta, eğer bir uyumsuzluk varsa mükelleften izahat istenmektedir. Bu bilgiler sayesinde, serbest meslek erbaplarının 3'er aylık dönemler itibariyle verdikleri Muhtasar Beyanname bilgileri, Geçici Gelir Vergisi Beyanname bilgileri ve yıllık olarak verdikleri Yıllık Gelir Vergisi Beyanname bilgileri yer alan matrah rakamıyla bankalardan gelen POS cihazı rakamları karşılaştırılabilir. Eğer mükelleflerin beyan ettikleri matrah tutarı bankalardan gelen POS cihazı rakamından düşükse burada bir sorun olduğunu sistem hemen fark edip vergi inceleme elemanlarına inceleme için sevk edilmelidir.

Ancak bu noktada da şu gibi sorunlar ortaya çıkabilmektedir. Bazı durumlarda mükellefler gerçekten beyan ettikleri KDV matrahındaki tutar kadar bir hizmet vermiş olsalar ve gerçekten de bu hizmetin karşılığı kadar bir tutarı tahsil etmiş olsalar dahi aylık POS çekimleri bu tutardan fazla çıkmaktadır. Bu aşamada sık karşılaşılan bir sorun belirlemektedir: Mükellefler ya kendilerine finansman temin etmek amacıyla ya da iş avansı olarak kredi kartlarıyla çekim yapmaktadır. Ancak bazen bu tutalar öyle boyutlara ulaşmaktadır ki bu durum gerçekten bir şüphe uyandırabilmektedir. Şüphe uyandıran durum şudur ki; mükellef gerçekten bu kart çekim işlemini kendine finansman sağlama amacıyla ya da iş avansı olarak mı uygulamıştır? Yoksa bu işlem gerçek mahiyeti itibariyle bir belgesiz satış hâsılatını mı oluşturmaktadır? İşte bu soruların cevabı noktasında karşımıza denetim mekanizması çıkmaktadır. Tam da bu aşamada Bilgisayar Destekli Vergi Denetimi uygulaması devreye girmekte ve Gelir İdaresi Başkanlığının merkezi bilgi sisteminde yapılan analizler sonucunda beyan ettiği rakamlar arasında bu şekilde uyumsuzluk bulunan mükelleflerin üzerine gidilmekte eğer gerekiyorsa incelemeye sevk edilmektedir. Bu aşamada ise, vergi inceleme elemanlarının kendi yöntemleriyle incelemeye aldıkları mükelleflerin beyan ettikleri rakamlar ile bankalarda gelen POS cihazı bilgileri en ince ayrıntılarına kadar araştırılmakta, bu rakamların kaynaklarını oluşturan belgelere inilmektedir. Eğer bu rakamların kaynağını oluşturan işlemler, gerçekten mükellefin kendi finansman ihtiyacını karşılama amacıyla veyahut müşterilerinden almış oldukları iş avanslarına ilişkin ise bu durumda bir sorun olmadığı kanaatine varılabilir. Ancak eğer POS çekim işleminin gerçek mahiyetinin esasında mükellefin kendi finansmanını sağlama ya da müşterilerinden kredi kartı çekimi dolayısıyla iş avansı elde etme olmadığı, aslında bu çekimlerin müşterilerine belgesiz olarak vermiş oldukları hizmetlere ilişkin tutarlar olduğu ortaya çıkarsa işte bu durumda bir sorun meydana gelmektedir. Burada belgesiz verilen bir hizmet durumu söz konusudur ve bu durum vergi kanunları açısından re'sen veyahut ikmalen tarhiyatı gerektiren bir durumdur.

Bu durumda mükellefin POS çekimlerinin beyan ettiği matrahın üzerinde kalan kısmı eğer mükellefe serbest meslek makbuzu düzenleselerdi KDV dahil tutar üzerinden düzenleyecekleri için KDV dahil tutar olarak dikkate alınacaktır. Bu durumda tutarın KDV'den arındırılmış kısmı mükellefin KDV matrahına dahil edilecek ve bu kısma tekabül eden Hesaplanan KDV mükellef adına re'sen tarh edilecektir. Ayrıca bu durum Vergi Ziyana da sebebiyet verdiği için dolayı bu tutarın 1 katı kadar tutar da Vergi Ziyatı Cezası olarak kesilecektir.

ÖRNEK: Bir doktorun beyan ettiği Ocak 2009 dönemi KDV matrahı 5.000,00-TL'dir. Bu mükellefin KDV beyannamesinde yer alan Hesaplanan KDV tutarı ise %8 oran üzerinden ($5.000 * \%8 =$) 400,00-TL'dir. Eğer Bilgisayar Desteli Vergi Denetimi kapsamında vergi inceleme elemanının yaptığı araştırma ve inceleme neticesine göre mükellefin Ocak 2009 dönemi POS cihazı çekimlerinin 9.500,00-TL tutarında olduğu görülüyor ve bu tutarın doktorun verdiği muayene hizmetlerinden kaynaklandığı karşılığında da herhangi bir belge düzenlemediği anlaşılıyor ve nakit tahsilat da almadığı biliniyor ise ($9.500 - 5.000 =$) 4.500,00-TL mükellefin KDV dahil matrah farkı olmaktadır. Bu tutardan KDV'yi arındırdığımızda mükellefin gerçek matrah farkı ($4.500 - 4500 * \%8 =$) 4.140,00-TL'dir. Bu durumda ($4.140 * \%8 =$) 331,20-TL KDV mükellef adına re'sen tarh edilecektir. Bu tura aynı zamanda Vergi Ziyasına da sebebiyet verdiği için 1 kat yani 360,00-TL Vergi Ziyası Cezası kesilecektir. Bunun yanı sıra mükellefin elde etmiş olduğu kayıt dışı hâsılat Ocak 2009 dönemini ilgilendirdiği için 3 aylık olarak vereceği Geçici Gelir Vergisi beyannamesine de matrah farkı olarak yansıyacak ve ($4.140 * \%15 =$) 621,00-TL Geçici Gelir Vergisi mükellef adına re'sen tarh edilecektir. Bu fiil aynı zamanda Vergi Ziyasına da sebebiyet verdiği için 1 katı tutarında yani 621,00-TL Vergi Ziyası cezası kesilecektir. Tabii mükellef tarafından kayıt dışı bırakılan bu hâsılat tutarı mükellefin 2010 yılının Mart ayında vereceği ve Mart ve Temmuz aylarında olmak üzere 2 eşit taksitte ödeyeceği Yıllık Gelir Vergisi beyannamesi matrahını da 4.140,00-TL tutarında arttıracaktır. Bun durumda da 4.410,00-TL'lik tutar mükellefin matrah farkı olacak ve ($4.140 * \%15 =$) 621,00-TL Yıllık Gelir Vergisi mükellef adına re'sen tarh edilecek ve üzerinden 1 kat Vergi Ziyası cezası hesaplanacaktır. Tabii ki bu koşullar mükellefin 2009 yılından sonra geçireceği bir vergi incelemesi sonrasında ortaya çıkarsa uygulanabilecektir. Mükellefin bu durumda Tarhiyat Öncesi Uzlaşma talep hakkı doğacak ve söz konusu tutarlarla ilgili birtakım indirimler sağlayabilecek ya da yargı yoluna başvurabilecektir.

Kredi kartı okuyucu zorunluluğu ile hekimler kontrol altında tutulurken “peşin ödemede indirim” suiistimalinin de önüne geçilmektedir. Buna göre peşin alışveriş yapan doktorlar serbest meslek makbuzu düzenlemeye devam etmektedirler. Nakit tahsilâtın yanı sıra çek ve havale olarak yapılan tahsilât için de Vergi Usul Kanunu'na göre serbest meslek makbuzu düzenlemeleri gerekmektedir. Aksi takdirde cezai müeyyidesine katlanacaklardır. Buna göre mükellefler idarenin belirlediği POS cihazlarını işyerlerinde bulundurmamaları veya işyerlerinde bulundurmakla birlikte gerekli şartları taşımayan cihazları kullanmaları halinde özel usulsüzlük cezası ödeyeceklerdir.

-Yeni sistemin faydaları nelerdir:

* Eski sistemde POS'tan çıkan belgeler defterlere kaydedilmiyordu.

* Yeni sistemde, POS cihazlarından çıkan slipler ‘vergi makbuzu’ olarak kabul ediliyor.

* Uygulamayla hem KDV geliri artırılmakta, hem de serbest meslek erbabının kazancı tam olarak belirlenmektedir.

-Uygulamanın özellikleri nelerdir:

* Uygulama 1 Haziran 2008'de başlamıştır.

* Düzenlenen belgelerdeki bilgiler tam ve açık olmakta, silik ve okunaksız belge verilmemektedir.

* 1 Haziran 2008 tarihinden itibaren yeni POS'lardan çıkan belgeler verilmekte, müşteri tarafından talep edilse dahi başkaca bir belge düzenlenmemektedir.

* Her günün sonunda kapanış raporu alınmakta ve bu raporlar gerektiğinde Maliye Bakanlığı görevlilerine ibraz edilmektedir.

* Eğer nakit, çek, havale gibi ödemeler yoluyla tahsilât yapılırsa bunun için yine serbest meslek makbuzu düzenlenmeye devam edilmektedir.

* Yeni POS cihazlarını almayanlara özel usulsüzlük, her gün kapanış raporu almayanlara da her bir tespit için ikinci derecede usulsüzlük cezası kesilmektedir.¹⁵

3.2.2.1.2. Veri Ambarına Atılan Bilgilerin Merkezde Analiz Edilerek Vergi Denetim Elemanlarına Sunulması:

Konuyla ilgili olarak Gelir İdaresi Başkanlığı'nın yayınlamış olduğu 2005 yılı Faaliyet Raporu¹⁶nda Vergi Dairelerinin reorganizasyonu kapsamında VEDOP-1, VEDOP-2 ve e-VDO projelerine yönelik olarak servisler ve otomasyon donanımı yerleşim planlarının hazırlandığından bahsedilmiştir.

İlgili Faaliyet Raporunun Veri Ambarı (VERİA) Çalışmaları başlığını taşıyan 7.3.1. bölümünde alınacak bilgilerin tespiti, alınmasına karar verilen bilgiler ile daha önce alınan bilgiler ve VEDOP'daki mükellef hesap ve diğer bilgiler için risk analiz yöntemlerinin tespiti ve riskli mükelleflerin belirlenebilmesi, veri ambarında hangi bilgilerin yer alacağı, denetim ve yönetime ne tür bilgilerin verilebileceğinin tespiti için, iki Baş Hesap Uzmanı, bir Maliye Baş Müfettişi ve bir Gelirler Baş Kontrolörü'nden oluşan çalışma grubunca risk analizinin tamamlanmış olduğu, analiz sonucuna göre alınacak raporların belirlenmiş olduğu ve bu raporların alınması için gerekli program yazılımlarının büyük bir kısmının tamamlandığı belirtilmiştir.

Ayrıca kâğıt ortamında alınan beyanname, bildirim ve bilgilerin manyetik veya elektronik ortamda alınması sağlanmıştır.

VEDOP 2 kapsamında veri ambarı yönetimi programcılarının eğitimleri tamamlanmıştır.

Aynı bölümün 8. paragrafında, kâğıt ortamında ve manyetik ortamda iç ve dış kaynaklardan alınan bilgilerin bilgisayara aktarılması, değerlendirilmesi ve sonuçlarının denetim birimlerinin kullanımına sunulması çalışmalarının, mevcut bilgilere ilave olarak alınması gereken bilgilerin araştırılmasının sürdürüldüğünden söz edilmiştir.

Buna göre; mevcut yapıda bilgiler, CD, disket, ICR standardında okunabilen formlarla ve kâğıt ortamında alınmakta, izleyen dönemde, bankalar, emniyet (polnet), tapu, telekom (postanet) ve nüfus idareleri otomasyon sistemleri ile on-line haberleşme hedeflenmektedir.

¹⁵ HTEkonomi Haber.mht; 'Doktor'a 'POS'lu Vergi Takibi, Referans, 01.01.2008

¹⁶ Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu 2005, www.gib.gov.tr, 12.08.2008

Anılan bölümün 11. paragrafına göre ise; alınması planlanan bilgilere ilave olarak, iç ve dış kaynakların araştırılması, tespit edilen bilgi kaynaklarından veri toplanabilmesi için faaliyetlerin yürütülmesi, bilgilerin toplanması ve analizi, vergi yönetimine karar desteği ile yapılan vergi incelemelerinde yararlanılmak üzere denetim elemanlarına bilgi sağlamak amacıyla, 15.08.2003 günlü Bakanlık Makamı olurlarına istinaden kurulan bir Baş Hesap Uzmanı, bir Maliye Başmüfettişi, bir Hesap Uzmanı ve bir Gelirler Kontrolörü'nden oluşan çalışma grubunun hazırlamış olduğu 13.12.2003 günlü raporla alınması önerilen bilgiler aşağıdaki gibidir:

- Mükellefin alış/satış fatura bilgileri,
- Çevre ve Orman Bakanlığı Orman Genel Müdürlüğü İşletme Müdürlüklerinden orman ürünlerine ilişkin bilgiler,
- Milli Eğitim Bakanlığı, Özel Eğitim Kurumları Genel Müdürlüğünden alınacak özel okullar, dershaneler ve sürücü kurslarına ilişkin bilgiler,
- Tarım ve Köy İşleri Bakanlığında müstahsil makbuzu bilgileri,
- SSK tarafından işveren/işçi bildirimleri ile ödenen primlere ilişkin bilgiler,
- Belediyelerden proje hazırlayan mühendis ve mimarlara ödenen mühendislik ücretleri ile belediyelerin vermiş oldukları ruhsatlarda yer alan/alması gereken inşaat sahibine, mimarına, mühendisine ve iskan sahibine ilişkin bilgiler,
- Toprak Mahsuller Ofisinin yapmış olduğu alış ve satışlarına ilişkin bilgiler,
- Emniyet müdürlüklerine bildirilen oteller tarafından düzenlenen günlük konaklama listeleri,
- Elektrik dağıtım şirketlerinden sınai müesseselere ilişkin olarak aylık elektrik tüketim bilgileri,
- Akaryakıt dağıtım şirketlerinden alınacak istasyon ve teslimi yapılan akaryakıt bilgileri,
- Mahkemeler ve icra dairelerinden avukatlara ve avukatlık ücretlerine ilişkin bilgiler,
- Eczaneler ve laboratuvarlardan reçeteyi düzenleyen, tahlili-tanıyı isteyen doktora ilişkin bilgiler,
- SMM ve YMM Odalarından odaya kayıtlı mensupların vermiş olduğu mükellef listeleri,
- Taksiciler, minibüsçüler odalarından hatlar, plaka sahiplerine ilişkin bilgiler,
- Hastanelerin Döner Sermaye İşletmelerinden doktorlara yapılan fazla ödemelere ilişkin bilgiler.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın yayınlamış olduğu 2006 yılı Faaliyet Raporu¹⁷'na göre Veri Ambarı Projesi kapsamında devam eden çalışmalarla ilgili olarak;

- 19.06.2001 gün ve 24437 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2 Sıra Numaralı Vergi Kimlik Numarası Genel Tebliği hükümlerine göre, Dış Kaynaklardan Alınması Planlanan Bilgilerin Uyap projesi çerçevesinde bilgi alımlarına ilişkin format çalışmaları sürdürülmüş,

- Vergi inceleme raporu ile sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma veya düzenleme nedeniyle haklarında form 11 bulunan ve daha sonra KDV iadesinde genel esaslara geçecek mükellefler hakkında düzenlenen Form 21 ile ilgili işlemlerin Say2000i kapsamındaki Malmüdürlükleri sisteminden de yapılma imkanı getirilmesine ilişkin 81 İl Valiliğine ve 29 Vergi Dairesi Başkanlığına genel yazı gönderilmiş,

- Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin 2004 yılı için Ba, Bs formlarının analiz sonuçlarına göre merkezi incelemeye sevk olacaklar tespit edilmiş ve incelemeye gönderilmiş olup, diğer riskli mükelleflerin tespitine yönelik çalışmalar ise devam etmiş,

- Vergi inceleme raporu ile sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullandığı veya düzenlediği tespit edilerek Başkanlığa gönderilen form 11'lerin bilgi girişlerinin 15 günde bir özel esaslardan genel esaslara geçecek mükellefler listesinin (listeden çıkacaklar dosya adı altında) güncellenen bilgilerin elektronik posta ortamında 29 İl Vergi Dairesi Başkanlıklarına gönderilme işlemlerine 12.10.2006 tarihi itibariyle başlanılmış,

- Gümrük Müsteşarlığı ile Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğünden manyetik ortamda bilgi alınmasına ilişkin çalışmalar neredeyse tamamlanmış,

- Noterlerden alınacak bilgiler için format çalışmaları devam etmiş,

- 361 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği gereğince, EMKAS projesi kapsamında Defter ve Belgelerinin Elektronik ortamda düzenlenmesini ve arşivlenmesini isteyen mükelleflerin başvurularına yönelik gerçekleştirilecek işlemlerin analiz ve tasarımı devam etmiş,

- Defter ve belgelerinin elektronik ortamda düzenlenmesi ve arşivlenmesine izin verilmesine yönelik başvuruları uygun bulunan mükelleflerin uygulama öncesi hazırlık dönemi veri aktarımı ve test çalışmaları sürdürülmüştür.

Aşağıdaki tabloda 2006 yılında veri ambarına atılan bilgilere ilişkin olarak bilgi tipleri ve 2006 yılı kayıt sayıları itibariyle gösterilmiştir.

Tablo 7 - 2006 Yılında Veri Ambarına Atılan Bilgiler

Bilgi Tipi	2006 yılı Kayıt Sayısı
Gayrimenkul Alan Satanlara İlişkin Bilgi Formu	1.242.166
Gayrimenkul İpoteği İşlemlerine İlişkin Bilgi Formu	6.641
Bilanço Esasına Göre Defter Tutan Mükelleflerin Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Ba)	672.623

¹⁷ Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu 2006, Nisan 2007, www.gib.gov.tr, 12.08.2008

Bilanço Esasına Göre Defter Tutan Mükelleflerin Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Bs)	704.567
Merkez Bankasından Alınan 50.000 ABD Doları veya Muadili Yabancı Parayı Yurtdışına Transfer Edenlere İlişkin Bilgiler	395.097
Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanan/Düzenleyenlere İlişkin Bilgi Formu	Düzenleyen: 1.713 Kullananlar: 2.197 Düz./Kul.: 147 + Toplam: 4.057
POS Makinası Kullananlara İlişkin Üye İşyeri Kimlik Bilgileri	472.471
POS Makinası Kullananlara İlişkin Üye İşyeri Satış Bilgileri Kayıt Sayısı	134.974.294
Defter ve Belgelerinin Yandığını, Çalındığını yada Başka Nedenlerle Kaybolduğunu Bildiren Mükellef Bilgileri	21.647
Devlet Malzeme Ofisine Mal ve Hizmet Satanlara İlişkin Bilgiler	31.320
Aracı Kuruluşlar	182.879
Bankalar	21.992.925
Factoring Şirketleri	100.815
Finansal Kiralama	58.198
İkrazatçılar	4.503
Kıymetli Maden Aracı Kuruluşları	10.818
Özel Finans Kurumları (Katılım Bankaları)	991.911
Portföy Yönetim Şirketleri	941
Posta ve Telgraf Teşkilatı	137.687
Sigorta Şirketleri	198.585
Tüketici Finansman Şirketleri	153.484
Yetkili Müesseseler (döviz büroları)	141.601
Kaynak, Gelir İdaresi Başkanlığı, Faaliyet Raporu 2006..., a.g.r., 12.08.2008	

Burada VERİA ile oluşturulan sistem ile birlikte artık Bilgisayar Destekli Vergi Denetimi uygulamaya geçirilmiş ve altyapı sistemi kurulmuş olmaktadır. Nitekim sistemin almayı düşündüğü bilgiler ve bunların analiz edilmesi sonucunda ortaya çıkacak tablo ile artık vergi kayıp ve kaçığının ekonomi içerisindeki boyutları somut olarak ortaya konulmuş ve bu sayede de oluşan bu kara deliklerin üzerine gidilebilme imkânına kavuşulmuştur. VERİA sisteminin elde etmiş olduğu veriler hem tek başlarına hem de diğer bilgilerle birleştirildiği ve/veya karşılaştırıldığı durumlarda incelenmeli ve üzerlerinde çalışılmalıdır. Sonuçta sisteme birçok kaynaktan gelen bu veriler idareciler ve uygulayıcılar açısından hem yol gösterici hem de büyük oranda katkı sağlayıcıdır.

VERİA'ya aktarılan Gayrimenkul Alan Satanlara İlişkin Bilgi Formları ile artık mükelleflerin Gayrimenkul alım-satım işlemleri daha yakından takip edilebilmektedir. Bu bilgiler ile Gayrimenkul Sermaye İradı elde eden mükelleflerin internet ortamında vermiş oldukları beyannamelerdeki bilgiler otomatik olarak karşılaştırılmakta ve eğer eksik beyan edilen bir gelir varsa sistem merkezi uyarmakta, bu tip mükellefler vergi denetim elemanlarınca incelenmek üzere ilgili denetim birimlerine sevk edilmektedir.

Bilanço Esasına Göre Defter Tutan Mükelleflerin Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Ba) ile Bilanço Esasına Göre Defter Tutan Mükelleflerin Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Bs) sistemin en önemli ayaklarını oluşturmaktadır. Çünkü artık yapılan birçok denetimde bu veriler fonksiyonel olarak kullanılmaktadır. Bu veriler mükelleflerle ilgili yapılacak birçok denetim ve incelemede bir done teşkil etmektedir. Form Bs sayesinde bir denetim elemanı mükellefin Toplam Satış tutarını görebilmekte bu toplam satış tutarı ile KDV beyannamesindeki matrah tutarını karşılaştırma imkânına sahip olabilmektedir. Bunun yanı sıra yine Form Ba sayesinde mükellefin toplam alış tutarları görülebilmekte bu sayede de mükellefler KDV beyannameleri ile beyan ettikleri İndirilecek KDV tutarlarını daha fazla gösterememektedir. Bunların yanı sıra Form Ba ve Form Bs vergi incelemelerinde karşıt inceleme boyutuyla kendisini göstermektedir. Burada Bir işletmenin sistemde gerçekleştirilen Ba-Bs analizi sonucunda farklılık ortaya çıkmakta ise, incelenmek üzere vergi denetim elemanlarına sevk edilmektedir. Vergi inceleme elemanları işletmenin Ba formunda yer alan mükelleflerin işletmeye yaptıkları satış bilgileri ile bu işletmelerin gerçek satışlarının kayıtlarında yer alıp almadığı kontrol edilebilmektedir.

ÖRNEK: A İşletmesi yüksek alış-satış rakamlarına sahip büyük bir işletmedir. VERİA'da oluşturulan merkezi bilgi sistemi sayesinde A İşletmesinin vermiş olduğu Ba-Bs formları analizi sonucunda A İşletmesinin Bs formunda gözüken Toplam Satış rakamları ile Ba formunda gözüken Toplam Alış rakamlarının uyumsuzluk gösterdiği tespit edilmiş olsun. A İşletmesinin Ba formunda işletmenin alış yaptığı diğer alt mükelleflerin B, C, D, E ve F İşletmeleri olduğu gözükmemektedir. Eğer A İşletmesinin Ba formunda gözüken bilgilerin gerçekleri yansıtıp yansıtmadığı ya da burada bir yanlışlık söz konusu ise bunun ortaya çıkarılması vergi denetim elemanlarının yapacakları inceleme sayesinde ortaya çıkacaktır. Burada uygulanacak inceleme tekniği, Karşıt İnceleme olarak ortaya çıkacaktır. Vergi inceleme elemanları B, C, D, E ve F işletmeleri nezdinde yapacakları karşıt incelemelerde A İşletmesinin Ba formunda belirttiği mal ve hizmet alımlarıyla bu alımların kaynağını oluşturan satıcı konumundaki B, C, D, E ve F İşletmelerinin A işletmesine yapmış oldukları mal ve hizmet satışlarını karşılaştıracaklardır. Bu noktada iki tip durum vergi denetim elemanının karşısına çıkabilecektir: 1- B, C, D, E ve F İşletmeleri A İşletmesine yaptıkları mal ve hizmet satışlarına yasal defter kayıtları ve vergi beyannamelerine doğru bir şekilde yansıtılmışlar, fakat sehven Bs formlarında eksik bildirmişlerdir, 2- A İşletmesine mal ve hizmet satışında bulunan B, C, D, E ve F İşletmeleri gerçekte daha fazla mal ve hizmet satışında buldukları halde matrahlarını düşük göstermek amaçlı olarak, defter kayıtlarına ve vergi beyannamelerine yansıtılmamışlar, Bs formlarında da bilerek eksik göstermişlerdir. Bu durumda B, C, D, E ve F işletmeleri vergi kaybına sebep olmuş olmaktadır. Burada vergi denetim elemanlarınca yapılacak olan işlem bu İşletmelerin kayıt dışı bıraktıkları mal ve hizmet tutarları kadar vergi matrahlarını arttırmak ve bu matrahlara isabet eden vergi miktarını re'sen tarh ettirmektir. Ayrıca burada bir Vergi Ziyai durumu da söz konusu olacağından bu işletmeler adına 1 kat Vergi Ziyai Cezasının kesilmesi gerekecektir.

Merkez Bankasından alınan 50.000 ABD Doları veya muadili yabancı parayı yurtdışına transfer edenlere ilişkin bilgiler de yine bu ip mükelleflerle ilgili vergisel işlemlerin takibi ve denetimi açısından önem arz etmektedir.

Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanan/Düzenleyenlere İlişkin Bilgi Formu(Form 11) bu alandaki beklide en önemli araçlardan birisidir. Çünkü Bilgisayar Desteli Vergi Denetimi konusunda yapılan çalışmalar kapsamında kullanılan bu bilgi formu denetim elemanlarına önemli bir veri sağlamaktadır. Burada SMİYB kullandığı ve/veya düzenlendiği

tespit edilen mükellefler hakkında düzenlenen form yani Form 11 sayesinde merkezi veri ambarına oluşturulan bilgi bankasıyla bu alanda inceleme ve/veya araştırma yapacak diğer denetim elemanlarına bilgi sağlanmaktadır. Örneğin, Bursa ilinde bir mükellef hakkında inceleme yapan Vergi Denetmeni bu mükellefin alış yaptığı firmaların Form 11 durumlarını sorgulayabilmektedir. Yapılan sorgulamalar sonucunda eğer bu mükellefin alış yaptığı firmaların büyük çoğunluğu ya da tamamı sahte belge düzenleyici firmalardan oluşuyorsa Vergi Denetmeninin incelediği bu firmanın da büyük olasılıkla sahte belge kullanıcısı ya da sahte belge düzenleyicisi olduğu kanaatine varılabilir. Vergi Denetmeni yaptığı bu araştırma doğrultusunda incelediği mükellefin alış yaptığı Adana'da yerleşik bir firmayı da VERİA bilgileri çerçevesinde sorgulayabilmekte ve yazılan raporlar neticesinde sahte belge kullanıcısı ve/veya düzenleyicisi bir firma olup olmadığını görebilmektedir. Bunun yanı sıra kullanılan bu bilgi formları, vergi denetim elemanları tarafından, Vergi İadesi İncelemelerinde de sıklıkla kullanılmaktadır. Bilindiği üzere 84 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği¹⁸'nin "II. ÖZEL ESASLAR" kısmında; sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge (SMİYB) düzenleme ve kullanma fiili ile doğrudan veya dolaylı olarak ilgisi bulunan mükelleflerin nakden veya mahsuben iade taleplerinin bu bölümdeki özel esaslara göre yerine getirileceğinden bahsedilmiş olup, bu bölümün devamında ise; "İade talepleri özel esaslara göre yerine getirilecek mükellefler kapsamına;

- SMİYB düzenledikleri ya da kullandıkları konusunda haklarında rapor bulunan mükellefler, bu mükelleflerin raporun ait olduğu dönemdeki ortakları ve kanuni temsilcileri ile bunların kurdukları veya ortak oldukları şirketler ve rapor bulunanlardan mal alanlar,

- Haklarında rapor olmamakla birlikte olumsuz tespit bulunan [SMİYB düzenledikleri ya da kullandıkları, adreslerinde bulunmadıkları, mücbir sebep sayılan haller dışındaki nedenlerle defter ve belgelerini ibraz etmedikleri veya birden fazla döneme ilişkin olarak katma değer vergisi beyannamesini (süresinden sonra verilenler hariç) vermedikleri hususunda tespit bulunanlar] veya bu tespitler nedeniyle incelenmesi istenilenler ile bunlardan mal alanlar,... girmektedir." denilmek suretiyle İade İncelemelerinde vergi denetim elemanlarının esas olarak Form 11'lerden yararlanacağından ve bu tip mükellefler hakkında Genel Tebliğin Özel Esaslar bölümüne göre işlem yapılacağından söz edilmiştir. Bu arada, Genel Tebliğde bahsi geçen, 'mücbir sebep sayılan haller dışındaki nedenlerle defter ve belgelerini ibraz etmedikleri hususunda tespit bulunanlar' da VERİA'nın bilgilerine başvurulmak suretiyle ortaya çıkarılabilmekte ve Bilgisayar Destekli Vergi Denetiminde yardımcı bir bilgi olarak inceleme elemanlarına sunulmaktadır. VERİA'ya 2006 yılında atılan Defter ve Belgelerinin Yandığını, Çalındığını ya da Başka Nedenlerle Kaybolduğunu Bildiren Mükellef Bilgileri sayısı 21.647'dir. Yani, yapılan Vergi İadesi İncelemeleri esnasında sorgulama yapılacak mükelleflerden, haklarında bu şekilde olumsuz tespit bulunanlar veya bu tespitler nedeniyle incelenmesi istenilenler ile bunlardan mal alanlar arasında görülebilecektir.

Defter ve Belgelerinin Yandığını, Çalındığını ya da Başka Nedenlerle Kaybolduğunu Bildiren Mükellef Bilgileri diğer incelemelerde de kullanılabilir. Bu tür incelemelere örnek olarak; Sahte Belge Kullanma/Düzenleme İncelemeleri ve Kayıt Dışı Hâsılataya yönelik olan incelemeler gösterilebilir. Bu şekilde inceleme kapsamına alınan mükelleflerle ilgili olarak yapılan sorgulamalarda eğer mükelleflere ilişkin Defter ve Belge bilgilerinde olumsuzluk tespit edilmiş olanlar bulunursa o mükelleflerle ilgili olarak daha farklı araştırmalara gidilebilecektir.

¹⁸ 23 Kasım 2001 tarih ve 24592 sayılı Resmi Gazete.

POS Makinesi Kullananlara İlişkin Üye İşyeri Kimlik Bilgileri ve POS Makinesi Kullananlara İlişkin Üye İşyeri Satış Bilgileri Kayıt Sayısı'nın Bilgisayar Destekli Vergi Denetimi projesi kapsamındaki kullanım olanaklarına çalışmamızın daha önceki paragraflarına yer verilmiş olduğundan burada tekrar açıklanmayacaktır.

Aracı Kuruluşlar, Bankalar, Factoring Şirketleri, Finansal Kiralama, İkrizatçılar, Kıymetli Maden Aracı Kuruluşları, Özel Finans Kurumları (Katılım Bankaları) ve Portföy Yönetim Şirketleri'ne ilişkin olarak VERİA'da oluşturulan bilgi bankası da vergi denetimlerinde büyük kolaylık sağlamaktadır. Bu tip finansal bilgiler bilhassa, mükelleflerin kayıtlarına yansıtmadıkları reel işlemlerin tespit edilmesi sonucu, elde edilen mali bilgileriyle karşılaştırılarak ortaya çıkarılan vergi kaybı noktasında yol gösterici olabilmektedir. Aracı Kuruluşlar nezdinde alım-satım yapılan finansal piyasa araçları, Bankalar nezdinde oluşturulan vadeli mevduat hesapları, menkul kıymet alım-satım işlemleri, Factoring Şirketleri nezdinde oluşturulan alacak hakkının satış işlemleri, Finansal Kiralama işlemleri, Kıymetli Maden Aracı Kuruluşlarından elde edilen kıymetli maden alım-satım bilgileri, Özel Finans Kurumları (Katılım Bankaları)'ndan elde edilen kâr paylarına ilişkin bilgiler ile Portföy Yönetim Şirketlerinden mükelleflerin elde ettikleri alım-satım kazançlarına ilişkin bilgiler bir havuzda toplanmaktadır. Sistem bu havuzda toplanan bilgileri mükelleflerin vergi dairelerine vermiş oldukları Yıllık Gelir Vergisi veya Kurumlar Vergisi beyannameleriyle karşılaştırabilmektedir. Bilindiği üzere gerçek kişi mükelleflerin bu tip finansal faaliyetlerden elde etmiş oldukları kazançları Menkul Sermaye İradı sayılmakta ve Gelir Vergisine tabi olmaktadır. Ayrıca bu tip faaliyetleri dolayısıyla gelir vergisi mükelleflerinin elde ettikleri kazançların bir kısmı 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu¹⁹nun 94. maddesi kapsamında tevkifata tabi tutulmakta ve tevkifatı yapan kuruluş tarafından Muhtasar Beyanname ile beyan edilmektedir. Eğer sisteme elektronik ortamda aktarılan bu beyannamelerde yer alan bilgilerle mali kuruluşlardan mükellefler adına gönderilen sayısal bilgiler bir farklılık arz ediyorsa o takdirde merkezi sistem bir uyarı vermekte ve bu tipteki mükellefler incelenmek üzere vergi denetim elemanlarına sevk edilmektedir.

Bunun yanı sıra Posta ve Telgraf Teşkilatından da VERİA'ya bilgiler aktarılmakta, bu veriler de vergi denetimlerinde adres tespitleri, mükelleflerin işyeri ve/veya ikametgâh adresleri kapsamında önem teşkil etmektedir.

Yine VERİA'ya atılan; Sigorta Şirketleri, Tüketici Finansman Şirketleri ve Yetkili Müesseseler (döviz büroları) bilgileri vergi denetimlerinde kullanılmaktadır. Burada söz konusu bilgiler farklı inceleme boyutlarında kullanılabilir. Sigorta şirketlerinden alınan bilgiler kapsamında mükelleflerin sigorta ettirdikleri menkul ve/veya gayrimenkul malları ile vergi dairesinin bilgisinde olan menkul/gayrimenkul mal bilgileri karşılaştırılabilmektedir. Yine Tüketici Finansman Şirketlerinden gelen bilgiler dahilinde mükelleflerin sağladığı tüketici kredileri ve bu kredilerin geri dönüşlerinin olup olmadığı, yani mükelleflerin vergi dairesine beyan etmiş olduğu gelir bilgileri ile, Tüketici Finansman Şirketlerine bildirdiği ödeme kabiliyeti durumlarını gösterir bilgiler karşılaştırma yapma noktasında inceleme elemanları için önemli doneler teşkil edebilmektedir.

¹⁹ 06 Ocak 1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete.

3.2.2.1.3. VERİA'da Toplanan Bilgiler-E-Denetim İlişkisi:

Konuyla ilgili olarak, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın yayınlamış olduğu 2007 yılı faaliyet raporu²⁰nda Veri Ambarı (VERİA) çalışmaları kapsamında;

- Başbakanlık Gümrük Müsteşarlığı'nın serbest dolaşıma giriş rejimi kapsamına giren mükelleflerle ilgili olarak Başkanlıkla aralarında yapılan veri değişimine ilişkin protokol gereğince verilerin elektronik ortamda karşılıklı değişiminin / paylaşımının sağlanmasına ilişkin çalışmalar tamamlanmıştır.

- Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğünün Türkiye genelinde 238 Tapu Sicil Müdürlüğü'nden manyetik ortamda bilgi alımına başlanmıştır.

- Milli Eğitim Bakanlığı'ndan sürücü kurslarına ilişkin 2007 yılı bilgileri alınmaya başlanmıştır.

- Muhasebat Genel Müdürlüğünden kendilerine ödeme yapılan mükelleflere ilişkin bilgiler alınmaya başlanmıştır.

- Bankalar tarafından gönderilen bilgilere göre ticari faaliyete emare teşkil eden çeksenet işlemleri bulunanlardan 10 işlem türü ve 100.000 YTL ve üzerinde bilgisi olan mükellefler tespit edilmiştir.

- Bankalar tarafından gönderilen bilgilere göre ticari faaliyete emare teşkil eden çeksenet ve havale işlemleri yapan 50 işlem türü ve 250.000 YTL ve üzerinde bilgisi olan mükellefler tespit edilmiştir.

- Borcu olan mükelleflerin dış kaynak birikimlerinin incelenmesine ilişkin rapor çalışmaları tamamlanmış olup, 04.10.2007 tarihi itibarıyla borçları tespit edilen 130.699 mükellefin borç ve dış kaynak birikim listeleri vergi daireleri sistemlerine yüklenmiştir.

- 10.12.2007 tarihi itibarıyla VEDOP sisteminde kayıtlı vergi borcu bulunan mükelleflerden bankadaki bilgileri ile karşılaştırma yapılan ve daha önce vergi dairelerine gönderilen borçlu mükellefler dışındaki diğer borçlu olan 42.205 mükellefe ilişkin dış kaynaklı veriler vergi daireleri sistemine yüklenmiştir.

- VEDOP 2 kapsamında veri ambarı yönetimi programcılarının eğitimleri tamamlanmıştır.

Burada da VERİA sistemi kapsamında; Başbakanlık Gümrük Müsteşarlığı'ndan serbest dolaşıma giriş rejimi kapsamına giren mükelleflerle ilgili olarak alınan veriler/bilgiler ile birlikte yapılan araştırma ve incelemelerde vergi denetim elemanlarına kolaylıklar sağlanmış olmaktadır. Bu hususlar da öncelikli olarak vergi denetim elemanlarının gerçekleştirdikleri Vergi İadesi İncelemeleri kapsamında değerlendirilmektedir. Burada önemli olan husus vergi İadesi talep eden mükelleflerin, Yüklendikleri KDV'lerin iadesini gerçekten hak edip etmedikleri, eğer hak etmiyorlarsa bu kısmın mükellefe verilmemesi, eğer verilmiş ise mükelleften bu tutarın geriye iadesinin istenmesi noktasında ortaya çıkmaktadır.

²⁰ T.C. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, **Faaliyet Raporu 2007**, Yayın No: 64, Nisan, 2008.

Sonuç olarak da mükelleflerin haksız yere vergi iadesi alması durumu engellenmiş olacak ve bu suretle de devletin vergi kaybı söz konusu olmayacaktır.

Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğünün Tapu Sicil Müdürlüklerinden manyetik ortamda alınan bilgiler VERİA'ya büyük katkıda bulunmakta ve dolayısıyla da vergi denetiminde büyük etkisi olmaktadır. Bu sayede de mükelleflerin Tapu Sicilinde kayıtlı olan gayrimenkul mallar anında görülebilmekte, mükelleflerin vergi beyannameleri ile beyan ettikleri Gayrimenkul Sermaye İratları bilgileri ile Tapu Sicil Müdürlüklerinden gönderilen sicil bilgileri online olarak karşılaştırılabilmektedir. Bunun yanı sıra gayrimenkul alım-satım bilgileri de bu sistem aracılığıyla görülebildiği için, mükelleflerin söz konusu işlemler dolayısıyla elde edebilecekleri Değer Artış Kazancı ve/veya Ticari Kazançlara ilişkin tespitler bu sistem sayesinde ortaya konulabilecektir.

Milli Eğitim Bakanlığı'ndan sürücü kurslarına ilişkin olarak alınan bilgiler sayesinde sektörel anlamda denetimler gerçekleştirilmektedir. Burada sürücü kurslarının yanı sıra Bilgisayar İşletmenliği ve Bilgisayarlı Muhasebe kurslarına ilişkin alınan bilgiler de denetimler açısından yararlı olmaktadır. Bu şekildeki özel kurslara ilişkin verilerin aktarıldığı merkezi sistem bilgileriyle sürücü kurslarının gerçek faaliyetleri karşılaştırılmaktadır. Sonuçta bu kurslara ilişkin olarak verilen vergi beyannamelerinde beyan edilen rakamlardan daha fazla kar etme durumu söz konusu ise bu durum bir vergi kaybına yol açmaktadır. Milli Eğitim Bakanlığı'ndan VERİA'ya aktarılan bilgilerle, mükelleflerin vermiş oldukları vergi beyannamelerindeki rakamlar çapraz kontrollere tutulmak suretiyle arada bir uyumsuzluk tespit edilen mükellefler incelenmek üzere, Milli Eğitim Bakanlığı'ndan alınan bilgilerle birlikte vergi denetim elemanlarına incelenmek üzere sevk edilmektedir.

ÖRNEK: A sürücü kursuna ait öğrenci sayıları Milli Eğitim Bakanlığı tarafından VERİA sistemine gönderilmiş olsun. Gönderilen bilgilere göre ilgili kursun 2007 yılında 500 öğrencisi gözükmemektedir. Ancak merkezi sistemde yapılan analizler çerçevesinde bu kursun 2007 yılı Yıllık Gelir Vergisi beyannamesi matrahının emsallerine nazaran daha düşük olduğu tespit edilmiştir. Bu durumda vergi denetim elemanı sürücü kursuyla ilgili olarak yaptığı araştırma ve incelemeler neticesinde A sürücü kursunun Milli Eğitim Bakanlığı'na bildirmedeği ve dolayısıyla da vergi beyannamelerine yansıtmadığı 250 öğrencisinin daha olduğunu tespit etmiştir. A sürücü kursu 2007 yılında kayıtlı öğrencilerinden 300,00-YTL kurs ücreti tahsil etmiştir. Bu durumda A sürücü kursu vergi idaresinden $(250 * 300 =)$ 75.000,00-YTL'lik kazancını gizlemiş olmaktadır. Burada yapılacak işlem mükellefe bu matraha isabet eden tutar kadar re'sen Gelir Vergisi salınması, ayrıca 1 kat Vergi Ziyai Cezası kesilmesidir. Bunun yanı sıra mükellefe %10 oranında Özel Usulsüzlük Cezası da kesilecektir. Ayrıca 75.000,00-YTL'lik tutarın KDV matrahına da dahil edilmesi ve bu matraha isabet eden tutar kadar Hesaplanan KDV salınması gerekecektir. Tabii mükellefin Tarhiyat Öncesi Uzlaşma yolu açıktır.

VERİA'da bankalardan gönderilen dış kaynak bilgileriyle, mükelleflerin vergi beyannamelerindeki bilgilerin karşılaştırılması yoluyla da Bilgisayarlı Denetim çerçevesinde çalışmalar yapılmaktadır. Burada mükelleflerin vermiş oldukları vergi beyannameleri ile dış bankalardan gönderilen dış kaynak bilgilerindeki rakamlar karşılaştırılmakta eğer arada bariz farklılık bulunan mükellefler mevcut ise incelenmek üzere vergi inceleme elemanlarına sevk edilmektedir. Vergi denetim elemanları konuyu araştırmaya bankalardan gelen bilgileri araştırmakla başlamaktadır. Bankanın göndermiş olduğu bilgilerin açık dökümlerine bakıldığında eğer buradaki rakamların açıkça mükellefin kendisine kazanç sağlayıcı bir faaliyetle ilgili olduğu görülmekte ise, bu durumda bir de mükellefin bilgisine

başvurulmaktadır. Eğer sonuçta bu dış kaynağın mükellefin kazanç sağlayıcı bir faaliyetinden dolayı elde edildiği ortaya çıkarsa, bu tutar mükellefin beyan dışı bıraktığı vergi matrahı olarak vergi inceleme elemanı tarafından re'sen takdir edilmektedir. Bu matraha isabet eden tutar kadar vergi de mükellef adına re'sen salınmaktadır. Tabii bu durumda bir vergi kaybı da söz konusu olduğu için, mükellef adına 1 kat Vergi Ziyayı Cezası da kesilecektir.

3.2.2.1.4. VEDOP, VEDOP 2 ve VEDOP 3 (e-VDO, e-Tahsilât, e-Haciz, e-Fatura):

Vergi Daireleri Otomasyon Projesi'yle (VEDOP) vergide elektronik beyan sistemini getiren Maliye Bakanlığı, aynı projenin ikinci ayağıyla kayıp ve kaçığı elektronik ortamda takip dönemini başlatmıştır. VEDOP-2'yle Maliye Bakanlığı aynı zamanda bankalar, finans kurumları ve aracı kuruluşlarda belirli limitin üzerindeki para hareketlerini de elektronik ortamda izleyebilecektir.

Maliye Bakanlığı'na vergi kaçığını elektronik ortamda izleme olanağı sağlayıp bir nevi elektronik müfettişlik görevi üstlenen VEDOP-2 sayesinde vergi işlemlerinin yüzde 95'i, otomasyonlu vergi daireleri kanalıyla yürütülecektir.

Bununla birlikte borsadaki işlemler de otomatik olarak izlenecektir.

VEDOP-2 sayesinde bankalar ve borsa aracı kurumları gibi kuruluşlardaki para hareketleri de rahatlıkla takip edilebilmektedir.

Maliye Bakanlığı daha önce belirli bir limitin üzerindeki para hareketlerinin bankalar ve özel finans kuruluşları üzerinden geçirilmesi zorunluluğunu getirmiş, ancak altyapı kurulmadığı için bu bilgiler söz konusu kuruluşlardan alınamamıştır. VEDOP-2'yle birlikte halen mevcut olan Vergi İstihbarat Merkezi'nin çok daha geniş bilgilerle ve fonksiyonlarla donatılmış hali niteliğindeki Veri-A adlı elektronik veri deposu faaliyete geçirilerek vergi mükelleflerinin beyanları ile mal ve para hareketlerinin otomatik olarak izlenmesi sağlanmaktadır. Emlak ve motorlu taşıt alım-satımlarının yanı sıra para hareketleri ve borsa işlemlerinin de toplandığı veri ambarı, bu bilgileri vergi numarası yardımıyla kişi ve kuruluş bazında arşivlemektedir. Şüpheli bulunanlar ya da beyanları çelişkili olarak görülenler, hemen vergi denetim elemanlarına havale edilmektedir.

Maliye Bakanlığı'nın uygulamaya koyduğu vergi dairelerinin otomasyonu projesi (VEDOP), büyük ölçüde kayıt dışı ekonominin önüne geçebilecektir. Sistem ile toplam verginin yüzde 95'ini toplayan 300 vergi dairesindeki bilgi girişleri online olarak Vergi Denetmenleri tarafından izlenebilecektir. Sistem ile Maliye Bakanlığı'nın meslek gruplarındaki karlılıkları yakından izleyebilmesinin yanı sıra, sistem adil vergilendirmenin sağlanması yolunda da çok ciddi bir adım olacaktır. VEDOP projesi, mükellefleri her vergi için farklı bir vergi dairesine gitmekten kurtarmaktadır. Proje ile Motorlu Taşıt, Emlak ve Gelir Vergisi gibi ödemeler için tek bir daireye gitme yeterli olmaktadır.

VEDOP 3 olarak anılan proje çerçevesinde de Türkiye'deki tüm vergi kayıtları ve mükellef bilgileri ikili bir yedekleme sistemi ile olağanüstü durumlara, savaş, deprem, sel gibi felaketlere karşı korumaya alınacaktır.

Proje uyarınca Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Ankara'daki ana bilgi işlem merkezi yanı sıra ikinci bir yedek bilgi işlem merkezi daha devreye sokulacak ve savaş, sel, deprem gibi olağanüstü durumlara karşı da Felaket Yönetim Merkezi kurulacaktır. Konya'da kurulması

planlanan Felaket Yönetim Merkezi'nde Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'na bağlı vergi daireleri ve mal müdürlüklerinde bulunan mükellef ve vergi kayıt bilgileri dijital ortamda yedeklenecektir.

Gelir İdaresi Başkanlığının 2007 yılı Faaliyet Raporu²¹'na göre; Vergi Dairesi Otomasyon Projesi 3. Aşama Kapsamında (VEDOP-3) Gelir İdaresinin daha etkin ve mükelleflere daha iyi hizmet veren bir yapıya kavuşturulması çalışmalarının devamı olarak e-VDO uygulamasının 301 vergi dairesi ile 585 malmüdürlüğünün gelir servislerine yaygınlaştırılması, takdir komisyonlarının otomasyon kapsamına alınması ve mevcut yapının bu kapsamda güçlendirilmesi hedeflenmiştir.

Buna göre; Vergi Dairesi Otomasyon Projesi 3. Aşama Kapsamında (VEDOP-3) e-VDO uygulaması ile Otomasyona Geçecek Vergi Dairelerine ve VEDOP-2 kapsamında olup ilave donanım temin edilen vergi dairelerine yönelik olarak Servisler Ve Otomasyon Donanımı Yerleşim Planlarının hazırlanması çalışmalarına başlanmıştır.

Yine bu kapsamda, otomasyona geçen vergi dairelerinin taşınmaları ya da yeniden yerleşim gerektiren düzenlemelere gidilmesi durumunda Servisler Ve Otomasyon Donanımı Yerleşim Planları hazırlanmıştır.

Gelir İdaresi Başkanlığına bağlı olarak faaliyetini sürdüren Vergi Dairesi Başkanlıkları hizmet birimlerinin de VEDOP-3 kapsamında otomasyon alt yapı ve donanım yerleşim planları hazırlanması çalışmalarına başlanmıştır.

Buna göre; Mayısta devreye giren VEDOP-3 ile beyannameden sonra tahsilat, haciz, arşivleme ve takip işlemleri de elektronik ortamda yapılmaktadır. Vergi Daireleri Otomasyon Projesinin (VEDOP) 3. aşamasının devreye girmesiyle Mayıs ayından itibaren vergiyle ilgili bütün işlemler elektronik ortamda yapılacak ve takip edilecektir. Mayıs ayında devreye sokulacak VEDOP-3 ile vergi sistemindeki elektronik altyapı tamamlanmış olacaktır. Vergi dairelerinin web tabanlı online çalışmasını sağlayacak olan sistem ile Türkiye çapında 585 mal müdürlüğü de otomasyona geçirilecektir. Gelir İdaresi Bilgi İşlem Merkezinin bankalar ve diğer ilgili birimlerle elektronik entegrasyonunu da güçlendirecek olan VEDOP-3 ile beyannameden sonra tahsilat, haciz, arşivleme ve takip işlemlerinin de elektronik ortamda yapılması sağlanacaktır. Bu suretle Bilgisayar Destekli Vergi Denetimi kapsamında uygulamaya geçirilecek VEDOP-3 sistemi ile birlikte büyük olanaklar sağlanmış olacaktır. Gelir İdaresi Bilgi İşlem Merkezinin VEDOP-3 sistemi ile birlikte bankalarla olan elektronik entegrasyonunun güçlendirilmesi Gelir İdaresi Vergi İstihbarat Merkezindeki bilgilerin daha yoğun bir şekilde kullanılmasına olanak sağlayacak ve bu da Bilgisayar Destekli Vergi Denetimi çalışmalarına büyük kolaylıklar sağlayacaktır. Bunun yanı sıra diğer ilgili birimlerle de sağlanacak olan elektronik entegrasyon mükelleflere ait mali bilgilerin bir merkezde toplanması ve bu bilgilerin kolaylıkla, arşivlenmesi, tasniflenmesi, gruplar itibariyle ayrılarak analiz edilmesine olanak sağlayacaktır. E-Tahsilat ve e-Haciz uygulamasında VEDOP-3 ile birlikte hayata geçirilecek bazı işlemler şu şekildedir:

- Vergi daireleri online çalışacaktır: Mevcut sistemde işlemler yapılmakta, ancak bunlar 1 gün sonra görünmektedir.

- E-Tahsilat: Vergi, ceza ve gecikme zamları, elektronik ortamda tahsil edilecektir. 3 banka bu sisteme ilişkin yazılım işlemlerini başlatmış bulunmaktadır. Yazılımların

²¹ Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu 2007..., a.g.r., 23.06.2008

tamamlanmasının ardından pilot uygulamaya geçilecektir. Daha sonra diğer bankalara birer yazı gönderilerek, bankaların bu yıl içinde E-Tahsilâta yönelik yazılım işlemlerini tamamlamaları istenecektir. Daha sonra da E-Tahsilat sistemi devreye girecektir. Bu sistemde banka vergiyi tahsil ettiği anda vergi dairesindeki “mükellef cari hesabına” işlenecektir. Bu şekilde mükelleflerin vergilendirmeye ilgili durumları da ekrandan anında görülebilecektir. Bu uygulama ile birlikte “borcu yoktur” yazısının alımı ve benzeri durumların yarattığı sıkıntı da ortadan kalkmış olacaktır.

- Mükellef Cari Hesabı oluşturulacaktır: Bu sistemde, vergi mükelleflerinin bütün vergi borç ve alacakları banka hesaplarında olduğu gibi tek bir kalemde gösterilecektir. Borç ve alacak bir potada eritilecek ve mükellefin hesabında borç ya da alacak rakamı yer alacaktır. Bu sayede mükelleflere ait bütün hesapların tek bir cari hesaba aktarılmasıyla birlikte, artık mükelleflerin farklı vergi dairelerindeki işlemleri ve/veya vergilendirmeye alakalı devletin farklı birimlerinde gerçekleştirdikleri işlemleri tek bir cari hesapta oluşacak borç/alacak dengesiyle saptanacak ve bu da Bilgisayar Destekli Vergi Denetimi uygulamalarında incelemeler için veri teşkil edecektir.

- E-Haciz: Devletin vadesi geçen vergi alacaklarının tahsili için elektronik ortamda haciz işlemi gerçekleştirilebilecektir. Bunun için bankaların yanı sıra ilerleyen süreçte Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü ve Trafik Tescil ile elektronik bağlantılar kurulacaktır. Otomasyon sistemi ve veri paylaşımı yoluyla, vergi borcunu ödemeyen mükelleflerin banka hesaplarının durumuyla, gayrimenkul, araba ve diğer mal varlıkları anında görülebilecektir. Bunun yanı sıra e-Haciz sisteminde herhangi bir yazışmaya gerek olmadan elektronik ortamda bütün icra işlemleri gerçekleştirilebilecektir. E-Haciz sistemiyle ilgili olarak henüz deneme niteliğinde çalışmalar yapılmaktadır.

- E-Fatura: Defter ve faturalar da elektronik ortamda düzenlenecektir. Pilot uygulaması devam eden e-Fatura sisteminde belgelerin elektronik ortamda düzenlenmesi öngörülmektedir. Gelir İdaresi Başkanlığına çok sayıda firmanın talepte bulunduğu e-Fatura için altyapı oluşturma ve bankaların da sisteme entegre olup olmayacağı konusundaki araştırmalar devam etmektedir. E-Fatura sistemine büyük mükelleflerden başlanarak, aşamalı şekilde geçilmesi planlanmaktadır.

- Defterler elektronik ortamda tutulacaktır: Bu sisteme ilişkin altyapı çalışmaları ilerleyen dönemlerde tamamlanacaktır. Merkezi sistem kanalıyla, vergi denetim elemanlarının defter ve faturalara internet ortamında ulaşmaları temin edilerek vergi denetimlerinde emek ve zaman kaybı sağlanacak bunun yanı sıra kâğıt israfının da önüne geçilmiş olacaktır. Dijital teknolojiler sayesinde artık vergi denetimleri daha hızlı ve daha verimli olacaktır. Bunun yanı sıra bütün bilgiler artık elektronik ortamda tutulacağı için Gelir İdaresi Başkanlığının merkezi sisteminde oluşturulacak veri arşivi sayesinde vergi denetim elemanları mükelleflerin bütün bilgilerini online olarak görebileceklerdir.

- Otomatik Arşiv Sistemi: Bütün veriler eşanlı olarak arşive de yüklenecektir. Güncel olmayan veriler ise, bu arşivde depolanacaktır.

- İş Sürekliliği ve Olağanüstü Hal Merkezleri: Bilgilerin yedekleneceği İş Sürekliliği Merkezi Ankara’da faaliyete geçirilmiştir. Olağanüstü Hal Merkezi ise Konya’da hizmete girecektir.

- Kağıtsız yazışma: Dokümantasyon yönetimi ve iş akış sisteminin internet ortamına alınmasıyla birlikte bütün yazışmalar elektronik ortamda yapılacaktır. Keyfi sorgulama engellenecek, bu arada VEDOP-3 ile birlikte bilgi işlem merkezindeki “LOG Kayıt Sistemi” güçlendirilecektir. Yeni sistemde sorgulama yapanlar ve yapılanlar, anında sistemde görülecektir. Bu kişilere yaptığı sorgulamalara ilişkin özet bilgi de gönderilecektir.²²

Dolayısıyla, VEDOP-3 sistemi ile birlikte Bilgisayar Destekli Vergi Denetimi kapsamında oluşturulacak Otomatik Arşiv Sistemi’nden mükelleflere ilişkin güncel bilgilerin yanı sıra, güncel olmayan verilere de ulaşılabilme imkanı sağlanmış olacaktır. Bu şekilde vergi inceleme elemanları yapacakları incelemelerde mükelleflere ilişkin bilgileri anında VEDOP ortamında sorgulayarak istedikleri araştırmaları gerçekleştirme imkânına sahip olacaklardır. Burada, genellikle vergi inceleme elemanları tarafından kullanılan; mükellefin Sicil Detay Bilgileri, İşe Başlama-İşi Bırakma Tarihleri, mükelleflerin Faal ya da Terk Durumunda oldukları, mükellef hakkında yazılan raporlara ilişkin kayıtların tutulduğu Rapor Defteri Sorgulama Ekranı, tüzel kişi mükelleflerde Şirket Ortaklık Bilgileri, Şirket Yönetici Bilgileri, ortak veya yöneticilerin Giriş-Çıkış Tarihleri, Yönetici ve/veya Ortaklık Bilgi Değişiklikleri ile Yönetici ve/veya Ortakların başka şirketlerdeki Ortaklık ve/veya Yöneticilik Bilgileri, mükelleflerin Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge kullanma ve/veya düzenleme bilgileri(FORM 11) inceleme elemanlarına büyük kolaylık sağlamakta, bu bilgilerin vergi dairesi memurlarından bilgi alınmak suretiyle edinilmesi yerine anında kişisel bilgisayarlardan sorgulanabilmesine imkân tanınmaktadır.

Burada vergi inceleme elemanları, incelenen mükellefler tarafından düzenlenen belgelerde yer alan tarih ve sıra numaraları ile mükelleflerin İşe Başlama-İşi Terk tarihlerini sorgulayarak söz konusu mükelleflerin o tarihlerde Faal olup olmadıklarını görebilmekte, dolayısıyla bu düzenlenen belgelerin sahte belge olup olmadıklarını ortaya çıkarabilmektedirler. Ayrıca VEDOP sistemi sayesinde Toplam Bazında Tahakkuk sorgulaması yapılarak mükelleflerin Yıllık Gelir Vergisi, Yıllık Kurumlar Vergisi, Gelir Geçici Vergi, Kurum Geçici Vergi, Katma Değer Vergisi gibi vergilerin beyannamelerinde yer alan tahakkuk rakamları listeler halinde görülebilmekte ve toplamları alınabilmektedir. Mükelleflerin ellerinde bulunan satış faturalarının toplamları ile Yıllık Gelir Vergisi veya Yıllık Kurumlar Vergisi beyannamelerinde yer alan rakamlar karşılaştırılmakta ve eğer arada fark bulunursa bu aradaki fark ikmalen tarhiyata konu edilebilmektedir. Bunun yanı sıra, vergi denetim elemanlarının VEDOP ortamında sorgulama imkânı bulabildikleri BA-BS formları ile mükellefin Toplam Satış Hâsılatını ve/veya mükellefin ilgili vergilendirme döneminde gerçekleştirmiş olduğu Toplam Alış Tutarını karşılaştırarak aradaki farkın nedenlerini araştırmakta, eğer gerekli görürse ilgili işlemi yapabilmektedir. Ayrıca BA-BS formlarını kontrol etmek suretiyle bir mükellefin BA bildirimine dahil etmiş olduğu alış tutarlarını diğer bir mükellefin de BS formuna dahil edip etmediğini araştırarak çapraz denetim yapabilmektedirler. Zaten yeni kurulan merkezi veri arşivinde sistem tarafından yapılan analiz sonuçlarına göre de BA-BS formlarında uyumsuzluk görülen mükellefler gerekli inceleme ve araştırmaların yapılması amacıyla denetim birimlerine bildirilmektedir.

3.2.2.2.VEDOS ve EMKAS Sistemleri

Gelir İdaresi Başkanlığının 2004 yılı Faaliyet Raporu²³nda VEDOS olarak bilinen Vergi Denetmenleri otomasyon uygulaması kapsamında analiz ve tasarım işlemlerine ilişkin

²² Vergide Elektronik Dönem Başlıyor, <http://tikmysen.com/new/Haberler.asp?haber=goster&haberne=45>, **05.04.2009**

²³ Gelirler Genel Müdürlüğü, Faaliyet Raporu 2004..., **a.g.r**, 12.08.2008

bir Gelirler Baş Kontrolörünün başkanlığında, Gelirler Bölge Müdürlükleri ile Defterdarlıklarda görevli onbir Vergi Denetmeninden analiz grubu oluşturulduğundan bahsedilmiştir. Buna göre yazılım firması ile birlikte otomasyon uygulamasına alınan Gelirler Bölge Müdürlükleri, Bilge Müdürlüklerine bağlı Vergi Denetmenleri Büro Başkanlıkları/Birimleri, Bölge Müdürlüklerine bağlı olmayan diğer illerde bulunan Vergi Denetmenleri Büro Başkanlıkları/Birimleri için analiz çalışmaları tamamlanmış, yazılım programları hazırlanmıştır.

Aynı rapora göre; ihaleyi alan firma, ihale kapsamına alınan Gelirler Bölge Müdürlükleri, Bölge Müdürlüklerine bağlı Vergi Denetmenleri Büro Başkanlıkları/Birimleri, Bölge Müdürlüklerine bağlı olmayan diğer illerde bulunan Vergi Denetmenleri Büro Başkanlıkları/Birimlerinde olmak üzere 73 yerde ihale çerçevesinde, alt yapı işlemlerini tamamlamış, server konulması gereken birimlerin server sistemleri ile büro personeli için alınan masa üstü bilgisayarları ve Denetmenlere ait printerlar dahil tüm donanımları teslim etmiş, Vergi İstihbarat Merkezi ile on-line bağlantı testlerini yerine getirerek uygulama programlarının çalışabileceği ortamı sağlamıştır.

Ayrıca, VEDOS Projesi kapsamında server bulunan 28 yerde buraya bağlı birimlerin sorunlarını çözmek amacıyla 58 süpervizör belirlenmiş, süpervizörlerin çözemediği teknik ve uygulamaya yönelik sorunları çözmek üzere Genel Müdürlükte teknik ve uygulama yardım masası oluşturulmuş, burada görevli personelin teknik konulardaki eğitimleri tamlanmıştır.

Görülmektedir ki Maliye Bakanlığı'nın Bilgisayar Destekli Vergi Denetimi uygulaması kapsamında faaliyete geçirmiş bulunduğu VEDOS Projesinin ilk adımı 2004 yılında atılmıştır. Buna göre varılması düşünülen hedef, Vergi Denetmenlerine gerekli yazılım ve donanım desteği ile birlikte verilen dizüstü bilgisayarlar sayesinde inceleme ve denetimleri bilgisayar ortamında gerçekleştirmektir. Birinci adım olan VEDOP Projesi ve VERİA sistemleriyle oluşturulmuş bulunan bilgi bankasının yanında, Vergi Denetmenlerine sağlanan bilgisayar desteği ile oluşturulan bu sistemde, etkin bir vergi denetimi gerçekleştirmek nihai hedeftir. Günümüzün ilerleyen teknolojileri sayesinde bu sistemi tam anlamıyla çalışabilir duruma getirmek o kadar da uzak bir ihtimal değildir.

Gelir İdaresi Başkanlığının 2005 yılı Faaliyet Raporu²⁴nda VEDOS ile ilgili olarak yapılan çalışmalar şu şekildedir:

- Pilot uygulama sonrası 27 Haziran 2005 tarihinden itibaren Eskişehir ve Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlıklarında başlayarak tüm illerdeki Vergi Denetmenleri Büro Başkanlıklarına yaygınlaştırılmıştır.

- Süpervizörlerin çözemediği teknik ve uygulamaya yönelik sorunları çözmek üzere Başkanlıkta teknik ve uygulama yardım masası oluşturulmuş, burada görevli personelin teknik ve uygulamaya yönelik eğitimleri tamamlanmıştır.

- Uygulamaya yönelik 119 eğitici Vergi Denetmenine eğitimler verilmiş olup, bu eğitici Vergi Denetmenlerince 2354 Vergi Denetmeni, 60 görevlendirme memuru ve sistem yetkilisine uygulama eğitimi verilmiştir.

²⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı, Faaliyet Raporu 2005..., a.g.r, 12.08.2008

- Vergi Dairesi Başkanlıkların ile Defterdarlıkların bir kısmındaki 60 idareci personele uygulamaya yönelik eğitimler verilmiştir.

- Yönetime her türlü istatistiki bilgi verilebilecek yazılımlar hazırlanmış ve geliştirilmiştir.

- Başkanlığın belirleyeceği yetkiler çerçevesinde kullanıcılar, Vergi Denetmenleri ile yönetime hizmet verecek elektronik ağ tabanlı sorgulamalara ilişkin yazılımlar tamamlanmıştır.

- Etkin denetim planlarının yapılabilmesi, eş zamanlı olarak yürütülebilmesi imkanı sağlanması, Vergi Denetmenleri tarafından yapılacak çalışmalarda uygulama birliği sağlanması ve Vergi Denetmenlerinin daha verimli çalışmalarının sağlanması amacıyla;

- Evrak işlemleri,
- Görevlendirme işlemleri,
- Denetim işlemleri,
- İdare işlemleri,
- İstatistik işlemleri,
- Özlük işlemleri,
- Rapor Okuma Komisyonu (ROK) işlemleri,
- Tarhiyat Öncesi Uzlaşma (TÖU) işlemleri,
- Turne işlemleri,
- Yazışma işlemleri,
- Yardımcı hesaplama işlemleri
 - Gelir Vergisi Hesaplama
 - Kurumlar Vergisi Hesaplama
 - Gecikme Zammı/Faizi Hesaplama
 - Vergi Ziyatı Hesaplama
 - Amortisman Hesabı
 - Adatlandırma Hesabı
 - Reeskont Hesaplaması

- Maliyet Artış Fonu Hesabı
- KDV Tablosu Düzeltme
- Enflasyon Düzeltmesi,

elektronik ortamda yapılabilecek şekilde otomasyon kapsamına alınmıştır.

Bu çerçevede;

- Vergi Denetmenleri tarafından yapılan işlerde, çalışma zamanı planlaması ve performans değerlemesi uygulanması,
- Vergi Denetmenleri tarafından başlanan her iş için işin tahmini bitiş süresi sisteme girilecek, iş için sarf edilen süre ve hedeften sapmanın sistem tarafından hesaplanabilmesi,
- Her birim; Vergi Denetmenleri tarafından girilen bilgilerden hareketle, başlanan tüm işlerin tahmini bitiş süresi hakkında bilgi sahibi olabilecek ve kendi planlamasını bu verilere göre yapabilecek, Birimlerde oluşan bu bilgiler Gelir İdaresi Başkanlığına sistemden intikal edecek ve Başkanlıkça da denetim planlamalarında bu verilerden yararlanma imkanı sağlanabilmesi,

- Vergi Denetmenlerinin çalışma sonuçlarına ilişkin;

- İncelenen beyanname sayısı,
- Yazılan rapor sayısı,
- Bulunan matrah farkı,
- Bitirilen toplam iş sayısı,
- İncelemede geçen gün sayısı,
- Karşıt incelemede geçen gün sayısı,
- Teftiş-soruşturmada geçen gün sayısı,
- Diğer çalışmalarda geçen gün sayısı

dikkate alınarak Vergi Denetmenlerinin çalıştığı birim içinde performans derecelerinin hesaplanması mümkün olacak şekilde uygulama yazılımları gerçekleştirilmiştir.

Aşağıdaki tabloda VEDOS uygulamasına geçen Vergi Denetmenleri Büro Başkanlıkları gösterilmiştir.

Tablo 8 - VEDOS Uygulamasına Geçen Vergi Denetmenleri Büro Başkanlıkları

VEDOS Uygulamasına Geçen Vergi Denetmenleri Büro Başkanlıkları			
Sıra No	İLİ	Büro Başkanlığı	Vedos Uygulamasına Başlama Tarihi
1	ANKARA	Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı V.Den.Büro Bşk.	14.02.2005
2	KOCAELİ	Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı V.Den.Büro Bşk.	30.06.2005
3	ESKİŞEHİR	Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı V.Den.Büro Bşk.	30.06.2005
4	BOLU	Bolu Defterdarlığı V.Den.Büro Bşk.	30.06.2005
5	İSTANBUL	İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı V.Den.Büro Bşk.	11.07.2005
6	İZMİR	İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı V.Den.Büro Bşk.	11.07.2005
7	ADANA	Adana Vergi Dairesi Başkanlığı V.Den.Büro Bşk.	11.07.2005
8	ANTALYA	Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı V.Den.Büro Bşk.	11.07.2005
9	SAMSUN	Samsun Vergi Dairesi Başkanlığı V.Den.Büro Bşk.	11.07.2005
10	BURSA	Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı V.Den.Büro Bşk.	11.07.2005
11	DÜZCE	Düzce Defterdarlığı V.Den.Büro Bşk.	01.08.2005
12	YALOVA	Yalova Defterdarlığı V.Den.Büro Bşk.	01.08.2005
13	KAYSERİ	Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı V.Den.Büro Bşk.	08.08.2005
14	AFYONKARAHİSAR	Afyonkarahisar Defterdarlığı V.Den.Büro Bşk.	08.08.2005
15	KAHRAMANMARAŞ	Kahramanmaraş Vergi Dairesi Başkanlığı V.Den.Büro Bşk.	08.08.2005
16	TRABZON	Trabzon Vergi Dairesi Başkanlığı V.Den.Büro Bşk.	08.08.2005
17	KIRŞEHİR	Kırşehir Defterdarlığı V.Den.Büro Bşk.	15.08.2005
18	MANİSA	Manisa Vergi Dairesi Başkanlığı V.Den.Büro	22.08.2005

		Bşk.	
19	EDİRNE	Edirne Vergi Dairesi Başkanlığı V.Den.Büro Bşk.	22.08.2005
20	MERSİN	Mersin Vergi Dairesi Başkanlığı V.Den.Büro Bşk.	22.08.2005
21	MALATYA	Malatya Vergi Dairesi Başkanlığı V.Den.Büro Bşk.	22.08.2005
22	UŞAK	Uşak Defterdarlığı V.Den.Büro Bşk.	29.08.2005
23	SİVAS	Sivas Defterdarlığı V.Den.Büro Bşk.	29.08.2005
24	ERZURUM	Erzurum Vergi Dairesi Başkanlığı V.Den.Büro Bşk.	29.08.2005
25	KONYA	Konya Vergi Dairesi Başkanlığı V.Den.Büro Bşk.	29.08.2005
26	BAYBURT	Bayburt Defterdarlığı V.Den.Büro Bşk.	29.08.2005
27	KIRKLARELİ	Kırklareli Defterdarlığı V.Den.Büro Bşk.	05.09.2005
28	AYDIN	Aydın Vergi Dairesi Başkanlığı V.Den.Büro Bşk.	05.09.2005
29	DENİZLİ	Denizli Vergi Dairesi Başkanlığı V.Den.Büro Bşk.	05.09.2005
30	BALIKESİR	Balıkesir Vergi Dairesi Başkanlığı V.Den.Büro Bşk.	05.09.2005
31	GAZİANTEP	Gaziantep Vergi Dairesi Başkanlığı V.Den.Büro Bşk.	05.09.2005
32	KIRIKKALE	Kırıkkale Defterdarlığı V.Den.Büro Bşk.	12.09.2005
33	ŞANLIURFA	Şanlıurfa Vergi Dairesi Başkanlığı V.Den.Büro Bşk.	12.09.2005
34	YOZGAT	Yozgat Defterdarlığı V.Den.Büro Bşk.	12.09.2005
35	KÜTAHYA	Kütahya Defterdarlığı V.Den.Büro Bşk.	12.09.2005
36	OSMANİYE	Osmaniye Defterdarlığı V.Den.Büro Bşk.	12.09.2005
37	RİZE	Rize Defterdarlığı V.Den.Büro Bşk.	12.09.2005
38	TOKAT	Tokat Defterdarlığı V.Den.Büro Bşk.	12.09.2005
39	ÇORUM	Çorum Defterdarlığı V.Den.Büro Bşk.	12.09.2005
40	SAKARYA	Sakarya Vergi Dairesi	12.09.2005

		Başkanlığı V.Den.Büro Bşk.	
41	NEVŞEHİR	Nevşehir Defterdarlığı V.Den.Büro Bşk.	13.09.2005
42	DİYARBAKIR	Diyarbakır Vergi Dairesi Başkanlığı V.Den.Büro Bşk.	19.09.2005
43	ÇANAKKALE	Çanakkale Defterdarlığı V.Den.Büro Bşk.	19.09.2005
44	KARABÜK	Karabük Defterdarlığı V.Den.Büro Bşk.	19.09.2005
45	ZONGULDAK	Zonguldak Vergi Dairesi Başkanlığı V.Den.Büro Bşk.	19.09.2005
46	HATAY	Hatay Vergi Dairesi Başkanlığı V.Den.Büro Bşk.	19.09.2005
47	MUĞLA	Muğla Vergi Dairesi Başkanlığı V.Den.Büro Bşk.	19.09.2005
48	ELAZIĞ	Elazığ Defterdarlığı V.Den.Büro Bşk.	19.09.2005
49	TEKİRDAĞ	Tekirdağ Vergi Dairesi Başkanlığı V.Den.Büro Bşk.	19.09.2005
Kaynak, Gelir İdaresi Başkanlığı, Faaliyet Raporu 2005..., a.g.r., 12.08.2008			

Yine Gelir İdaresi Başkanlığının 2005 yılı Faaliyet Raporunda Elektronik Muhasebe Kayıt ve Arşiv Sistemi (EMKAS)'nden bahsedilmektedir. Buna göre; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun Mükerrer 242'nci maddesinin 2 numaralı fıkrasının Bakanlığa tanıdığı yetki çerçevesinde elektronik defter, kayıt ve belgelerin oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafazası ve ibrazı ile defter ve belgelerin elektronik ortamda tutulması ve düzenlenmesi uygulamasına başlanmıştır. Bu kapsamda mükelleflere ait defter, kayıt ve belgelerin elektronik ortamda alınarak arşivlenmesini hedefleyen Elektronik Muhasebe Kayıt ve Arşiv Sistemi (EMKAS) projesi hayata geçirilmiştir.

- Bakanlıkça belirlenen mükelleflerin defter ve belgelerine ait bilgilerin elektronik ortamda alınmasına ilişkin format yapısı belirlenmiştir. Ayrıca alınan bilgilere ilişkin analiz ve arşivleme EMKAS sistemi oluşturulmuştur.

- Gönderilecek bilgilerin hazırlanmasında mükelleflerin faydalanacağı veri kitapçığı ile bilgilerin gönderilmesinde kullanılacak XML formatı ile format içerik testi program yazılımları tamamlanmıştır.

- EMKAS sistemi çerçevesinde üretilecek raporların tespiti yapılmış, raporların üretilmesine ilişkin yazılımlar büyük ölçüde tamamlanmıştır.

- EMKAS sistemi çerçevesinde alınabilecek istatistik sonuçlarının üretilmesine ilişkin yazılımların büyük bir kısmı tamamlanmıştır.

- VEDOP2 kapsamında EMKAS programcılarının eğitimleri tamamlanmıştır.

Aynı raporun 7.3.3.1. bölümünde ise EMKAS belge tipleri şu şekilde sıralanmıştır:

- 1- Adisyon
- 2- Adisyon Tipi Perakende Satış Fişi
- 3- Ambar Tesellüm Fişi
- 4- Amortisman Bilgileri
- 5- Banka Dekontu
- 6- Bordro Diğer İndirim ve Muafiyetler Kartı
- 7- Bordo Bilgileri
- 8- Damga Vergisi Defteri
- 9- Dip Koçanlı Perakende Satış Fişi
- 10- Döviz Alım Belgesi
- 11- Döviz Satım Belgesi
- 12- Elektronik Yolcu Bileti
- 13- Fatura
- 14- Fatura – Çek
- 15- Gelir Tablosu
- 16- Gider Pusulası
- 17- Giriş Bileti
- 18- Günlük Müşteri Listeleri
- 19- Hesap Bildirim Cetveli
- 20- İmalat Defteri
- 21- İrsaliyeli Fatura
- 22- İşlem Sonuç Belgesi
- 23- Kâr Dağıtım Tablosu

- 24- Maliyet Muhasebesi Dağıtım Bilgileri
- 25- Menkul Kıymet Değerlemesi
- 26- Mizan
- 27- Muhasebe Fişi
- 28- Mükellef Veri Bilgisi
- 29- Müstahsil Makbuzu
- 30- Nakit Akım Tablosu
- 31- Ödeme Kaydedici Cihaz Fişi
- 32- Ödünç Sözleşmesi
- 33- Orman Kooperatifleri Ödeme Cetveli
- 34- Özel Fatura
- 35- Öz Kaynaklar Değişim Tablosu
- 36- Perakende Satış Fişi
- 37- Reeskont Bilgileri
- 38- Satışların Maliyet Tablosu
- 39- Serbest Meslek Makbuzu
- 40- Sevk İrsaliyesi
- 41- Sigorta Komisyon
- 42- Sigorta Poliçesi
- 43- Taşıma İrsaliyesi
- 44- Uygunluk Belgesi
- 45- Yevmiye Defteri
- 46- Yolcu Listeleri
- 47- Yolcu Taşıma Bileti

3.2.3. Türk Hukukunda Elektronik Fatura, Elektronik Defter ve Kayıt

Elektronik ortamda gerçekleştirilen ticari işlemlerin gün geçtikçe artması, kurumların verimlilik ve rekabet avantajı kazanabilmek adına bilgi ve iletişim teknolojilerini süratle iş süreçlerine uygulamaları kâğıt temelli olarak yürütülen birçok işlemin sayısal temelli olarak gerçekleştirilmesini zorunlu kılmaktadır. Bu zorunluluk bilgi toplumu paradigmasını içselleştirmek isteyen ülkelerde bir devlet politikası olarak benimsenerek uygulamaya konulmaktadır. Ülkemizde de bahsi geçen çerçevede çok önemli adımlar atılmaktadır. Bu adımlardan biri de E-Dönüşüm Türkiye Projesi 2005 Eylem Planının 49 ve 50 Numaralı başlığı altında tanımlanan “Elektronik Faturanın Kullanım Usul ve Esaslarının Belirlenmesine Yönelik Hazırlık Çalışmalarının Yapılması” ve “Ticari Defterlerin Elektronik Ortamda Tutulması” başlıklı eylemlerdir. Bir önceki bölümde de belirtildiği üzere, Avrupa Birliği de e-Fatura ile ilgili düzenlemesini 2001/115/EC sayılı Direktifle yapmıştır. Bu doğrultuda ülkemizde de AB mevzuatı uyum çalışmaları çerçevesinde e-fatura ile ilgili düzenlemelerin yapılması gerekmektedir.

Gerek e-fatura gerek ticari defterlerin elektronik olarak tutulması yasal olarak kullanıma girdiğinde; iş ve işlemlerinde fatura kullanan ve özellikle her ay müşterilerine, kullanıcılarına kâğıt formunda fatura göndermek zorunda kalan şirketler için son derece cazip olanaklar şeklinde kendisini gösterecektir. E-Fatura sayesinde şirketler bir yandan düzenli olarak fatura gönderme külfetinden kurtulacakları gibi, bu faturaları yasaların öngördüğü süreler boyunca arşivlemekten veya depolamaktan da kurtulmuş olacaktır.

Yine ticari defterlerin elektronik ortamda tutulması sayesinde şirketler bu defterin açılış ve kapanış tasdikleri için notere para ödemekten ve bunları hard copy olarak tutmaktan kurtulacaklardır.

E-Fatura telekom sektöründeki değişime paralel olarak ülkemizde de hizmet vermeye başlayan yeni telekom şirketleri bakımından da özel bir öneme sahiptir. Bilindiği üzere özellikle Avrupa’da bu şirketlerin kullanıcılarına sadece fatura göndermesi yeterli olmamakta, gönderdikleri faturanın artık objektif bir kurum tarafından da akredite edilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla elektronik fatura ve akredite edilmiş e-fatura gibi güncel kurumların, yeni telekomünikasyon şirketleri tarafından da bilinmesi gerekmektedir.

EMKAS (Elektronik Muhasebe Kayıtları Arşiv Sistemi); Bakanlıkça belirlenen işlem hacmi büyük kurumsal mükelleflere ait defter ve belgelerin elektronik ortamda alınarak kâğıt yerine, manyetik ortamlarda arşivlenmesini ve denetime sunulmasını sağlayacak olan sistemdir. EMKAS’ın gerçekleştirilmesi ile yıllık yaklaşık 19.000 ton kâğıt (355.000 ağaç) tasarrufu yapılacağı hesaplanmaktadır. Bu tasarrufun ekonomik değeri yaklaşık yıllık 7-8 milyon dolardır.

e-Fatura konusunda ülkemizde, Türk Ticaret Kanunu Tasarısı’nda bir hüküm mevcuttur (Tasarı md. 1503/f.1). Bunun dışında Vergi Yasalarımızda açıkça e-fatura ve işleyişini düzenleyen hükümler henüz mevcut değildir. Maliye Bakanlığı’nın Vergi Usul Kanunu mükerrer 242. md. Ve bunun uygulanma şekline ilişkin olarak hazırladığı Tebliğ Taslaklarında “elektronik defter ve kâğıt”, diğer bir ifade ile “elektronik muhasebe” sistemine ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Ancak Kısa Dönem Eylem Planı (KDPE) 2005 uyarınca Maliye Bakanlığı “Elektronik Faturanın Kullanım Usul ve Esaslarının Belirlenmesine Yönelik Hazırlık Çalışmalarının Yapılması” şeklinde tanımlanan eylemi gerçekleştirmekle yükümlüdür. Nitekim bu eyleme ilişkin olarak kurum bünyesinde çalışmalar yürütülmektedir.

KDEP 2005'te "Ticari Defterlerin Elektronik Ortamda Tutulması" şeklinde tanımlanan ve yine Maliye Bakanlığı'nın uhdesinde olan ikinci eyleme ilişkin olarak ise; Maliye Bakanlığı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 242. maddesinde kendisine bu konuda oldukça geniş yetkiler veren bir düzenleme yapmıştır.

Ancak şu an Taslak niteliğinde olan Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ Taslağı md.8 incelendiğinde Maliye Bakanlığı'nın belge ve defterlerin asıl nüshalarının kâğıt ortamında düzenlenmesi gerektiği, sadece bu belgelerin ikinci nüshalarının elektronik defter ve/veya belge olarak muhafaza edilebileceğini hükme bağladığı görülmektedir. Şu an itibariyle belki tüm mükellefler bakımından uygulanamayacak olsa da, teknoloji bakımından bu defter ve/veya belgelerin birinci nüshalarını da elektronik olarak tutabilecek kapasitede olan şirketler bakımından bu yolun mutlaka açık tutulması gerektiği düşünülmektedir. İkinci nüshalar DVD-R olarak Kuruma teslim eden şirket, birinci nüshaları kâğıt olarak bastırıp hem ilgiliye verecek hem de bunları arşivleyecektir. Bu düzenlemenin elektronik ticaret bakımından kurumlara büyük bir rahatlık getirmeyeceği, kâğıt, yazdırma, posta ve arşiv giderlerini azaltmayacağı ortadadır. O nedenle; Tebliğ Taslağındaki ifadenin 2001/115/EG sayılı Avrupa Birliği KDV Direktifinde de ifade edildiği üzere: "ilgilinin kabul etmesi şartıyla" bu defter/kayıt/belgelerin özellikle birinci nüshalarının muhataba elektronik olarak gönderilmesi, yine Maliye Bakanlığı'na elektronik olarak gönderilmesi ve elektronik olarak arşivlenmesinin mümkün olacağı şeklinde değiştirilmesi gerektiği düşünülmektedir. Vergi Usul Kanunu mükerrer md.242'de kendisine gerçekten e-muhasebe konusunda oldukça geniş bir yetki çerçevesi çizen Maliye Bakanlığı'nın, bu yetkileri e-ticareti ve e-devlet uygulamalarını teşvik edecek yasal hükümlerle somutlaştırması gerekmektedir. Nitekim Tebliğ Taslağında eksik olan önemli konulardan biri de; **elektronik imza ve zaman damgası**dır. Mükelleflerin defter ve/veya belgeleri elektronik ortamda elektronik imzalı ve zaman damgalı olarak gerek Maliye Bakanlığı'na gerek muhataba gönderildiğinde ve arşivlendiğinde, asıl nüsha ve ikinci nüsha arasında saklama ve gönderme şekli bakımından ayırım yapmaya gerek kalmayacaktır. Üstelik bu şekilde saklanan defter ve belgelerin gerek maddi hukuk bakımından geçerli olacakları, gerek ispat hukuku bakımından kesin delil değerine sahip oldukları da 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu ile hükme bağlanmıştır. Nitekim 5070 sayılı Elektronik İmza Kanununun 5. maddesinin 1. fıkrasına göre; güvenli elektronik imza elle atılan imza ile aynı hukuki sonucu doğurmaktadır. Yine 5070 Sayılı Kanunun 23. maddesi ile Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununa eklenen md. 295/A'ya göre de; Usulüne göre güvenli elektronik imza ile oluşturulan veriler aksi ispat edilinceye kadar kesin delil sayılmaktadırlar.

Şimdiye kadarki hukuk uygulamamızda hukuki ilişkinin özellikle sözleşmelerin tarafları, yazılı olarak sözleşme yaptıklarında, bazı sözleşmelerde oldukça yüksek meblağlarda damga vergisi ödemek zorunda oldukları için, ya sözleşme yapıp uyuşmazlık çıkmamasını ümit etmektedirler ya da yazılı sözleşme yerine sözlü akit yapmaktadırlar. Ancak sözlü akitler bakımından ise sıkıntı şuradan ortaya çıkmaktadır: Sözlü olarak yapılan bir akitte taraflar arasında herhangi bir ihtilaf olduğunda, o hukuki ilişkinin mahkeme önünde ispatlanabilmesi güçleşmektedir. Çünkü Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun 288. maddesine göre; miktar veya değeri 400 TL'yi geçen hukuki işlemlerin senetle (yazılı delille) ispat olunması gerekir. Bu kural gereği hukuki ilişki bakımından elinde yazılı belgesi olmayan tarafların, o hukuki ilişkiyi ancak tanıkla (takdiri delille) ispat etmesi gündeme gelmektedir ki; hukukumuzda tanık veya takdiri deliller ispat gücü zayıf delillerdir.

Durum böyleyken 23.07.2004 tarihinde 5070 Sayılı Elektronik İmza Kanununun yürürlüğe girmesinden bir hafta sonra 31.07.2004 tarihinde Damga Vergisi Kanununun 1.

maddesinde de değişiklik yapılmış ve elektronik imzalı belgelerin de Damga Vergisi Kanununun 1. maddesi anlamında harca tabi kâğıtlardan olduğu hükme bağlanmıştır (Damga Vergisi Kanunu md. 1/f.2). Görüldüğü üzere Damga Vergisi Kanunu md. 1/f.2, Kanundaki kâğıtlar terimi kapsamına güvenli elektronik imza ile oluşturulan tüm elektronik verileri de dahil etmiştir. Bu hüküm sebebiyle artık kâğıt üzerinde sözleşme yapma veya elektronik sözleşme arasında ödenmesi gereken damga vergisi bakımından hiçbir fark kalmamıştır.²⁵

3.2.4. Twinning Projesi Kapsamında Yapılan Çalışmalar

Avrupa Birliğine üye olma yolunda gayret sarf eden Türkiye’de bir yandan vergi yasalarının Avrupa Birliği normları ile uyumlaştırılması çalışmalar devam ederken, yasaların uygulanma standardının da geliştirilmesi gerekliliği önem kazanmaktadır.

Bu çerçevede, asli vazifesi vergi denetimi yapmak olan Hesap Uzmanları Kurulu’nun (HUK) mükelleflerle ilgili verilere hızlı ve güvenilir şekilde ulaşması ve bunların veri tabanında tutularak denetimde kullanılabilir hale getirilmesi için gerekli teknolojik altyapı ve teknik donanımlara sahip olması gerekmektedir.

Bu amaçla Kurulun bünyesinde hazırlanan “Bilgisayar Destekli Denetim” projesi, Gelir İdaresi Başkanlığı’nca (GİB) hazırlanan proje ile birleştirilerek Avrupa Birliği ülkelerinin tecrübelerinden yararlanmak üzere Birlik ile Türkiye arasında ortaklaşa yürütülecek bir proje haline getirilmiştir.

Bu proje ile zaten öteden beri ileri teknoloji kullanarak yürütölen, mükellef takibi ve risk analizi, inceleme seçimi, inceleme süreçlerinde teknoloji kullanımının daha da geliştirilmesi; dolayısıyla kayıt dışı ekonomi ile daha etkin mücadele sağlanacaktır.

Kaynağı AB-Türkiye katılım öncesi mali işbirliği fonundan sağlanan projenin Kurula yönelik kısmında;

- yazılım ve donanım (hardware ve software) alımları ile
- twinning ve eğitim bölümleri bulunmaktadır.

Avrupa Birliği Fonlarından finanse edilecek olan Bilgisayar Destekli Denetim için toplam 2 milyon 175 bin euroluk finansman katkısında bulunulacağı, Avrupa Birliği Konseyi’nce onaylanarak kesinleşmiştir.

Proje bütçesinin Kurula ait olan bölümlerinden hardware ve software alımlarına ilişkin kısmının öngörölen bedeli 961.199 EURO dur. Projenin Twinning ve eğitim bölümü için Avrupa Birliği fonlarından toplam 1.609.998 euro kullanılacaktır.

Twinning faaliyetlerinin başlaması amacıyla 2005 yılında Twinning ortağı olan Almanya-İngiltere Konsorsiyumu uzmanlarıyla Twinning Sözleşmesi hazırlanmıştır.

Vergi kayıp ve kaçaklarını önleme amacıyla bilişim teknolojilerine dayalı denetim sistemlerinin kurulması projesi altında yapılacak aktivitelerle şu sonuçlara ulaşılması amaçlanmaktadır;

²⁵ Leyla Keser Berber, **Elektronik Fatura ve Şirketlerin Dijital Mali Denetimi**, Ankara 2006, s.139-143.

a) Mükellefler hakkında, buldukları bölge, yaptıkları iş, iş hacmi vb, kategoriler de dikkate alınarak detaylı veri tabanı oluşturulması,

b) Denetimde, bilgisayarlı uygulamaların yaygın kullanımı,

c) Vergi kurallarını ihlal eden mükelleflerin sistematik ve etkin bir biçimde tanımlanması (risk profillerinin oluşturulması),

d) GİB'nin kullanımı için uygun risk değerlendirme modellerinin geliştirilmesi ve kurulması,

e) Vergi uyumunun kontrolünü kolaylaştırmak için bilgisayarlı denetim sistemlerinin geliştirilmesi ve uygulanması (Risk Analizi/Seçim, Risk Profili ve Genel Denetim Desteği),

f) Vergi tahsilatının büyük bölümünün sağlandığı büyük ölçekli vergi mükelleflerini denetlemek ve takip etmek için, HUK'a özel risk değerlendirme modelinin sunulması,

g) HUK'un özel risk analiz modellerine temel olacak bilişim sisteminde kullanılacak bilgilere, GİB'nin veri ambarından erişimin sağlanması,

h) Risk analiz metodlarına ilişkin eğitim ihtiyaçlarının belirlenmesi ve eğitim programlarının geliştirilmesi ve GİB ve HUK'un ihtiyaçlarını karşılayacak bu sistemin kullanılması.

Yapılacak bu işlemler tamamen Hesap Uzmanları Kurulu ve Gelir İdaresi Başkanlığı'nın yetkilileri gözetiminde olacak ancak süreç Avrupa Birliği mevzuatına uygun bir şekilde yürütülecektir.²⁶

Vergi İdaresinin Kapasitesinin Geliştirilmesi Projesi, Avrupa Birliğinin katılım öncesi mali yardım programları kapsamında Birlik Fonlarından finanse edilen, Birlik üyeliğine uyum amacıyla Türkiye'nin idari kapasitesini artırmaya katkıda bulunmayı amaçlayan, 2 yıllık uygulama süresi olan bir projedir.

Proje temel olarak Avrupa Birliği fonlarından finanse edilmekte ayrıca Türkiye de, yatırımlara ilişkin harcamalara belli oranda (%25) katılmaktadır.

Proje Bilgisayarlı Denetim Sistemi ve Mükellef Çağrı Merkezi başlıklı iki alt projeden oluşmaktadır.

Projenin amacı; vergi uyumlaştırmasını desteklemek ve bilgisayar destekli denetim ile mükellef seçimi ve geniş istihbarat tabanının uygulanması, etkili bir enformasyon yönteminin kurulması ve daha iyi bir mükellef hizmeti ile bütün ülkede vergi kanunlarının aynı şekilde yorumlanmasıdır.²⁷

²⁶ Hesap Uzmanları Kurulu; Bilgisayar Destekli Denetim Projesi Tanıtımı, <http://www.huk.gov.tr>, 20.04.2008

²⁷ Hesap Uzmanları Kurulu; Türk Vergi İdaresinin Kapasitesinin Geliştirilmesi Projesi, <http://www.huk.gov.tr>, 14.04.2008

3.3.BİLGİSAYAR DESTEKLİ VERGİ DENETİMİ KONUSUNDA YAPILMASI ÖNERİLEN ÇALIŞMALAR

Çalışmanın buraya kadarki kısımlarında görüleceği üzere, vergi denetimi ülkelerin ekonomilerindeki vazgeçilmez unsurlarından birisidir. Vergi denetiminin çağdaş boyutlarda uygulanması şekli de kendisini Bilgisayar Destekli Denetim ya da özel olarak Bilgisayar Destekli Vergi Denetimi uygulaması olarak göstermektedir. Amerika ve Avrupa Birliği üyesi ülkelerdeki uygulamaların yanı sıra Türkiye’de de bu alanda önemli adımlar atılmıştır, ancak bu adımların geliştirilerek uygulanma safhasına geçilmesi hatta tümüyle bilgisayarlı denetimin uygulamada yer alması hedeflenmektedir. Burada yapılması önerilecek olan çalışmalar yasal mevzuat, idari aşama ve mükelleflerle ilgili bilgilendirme çalışmaları olarak gruplandırılabilir.

3.3.1. Yasal Mevzuat Konusunda Yapılması Önerilen Çalışmalar

Yasal mevzuatımızla ilgili farklı Kanunlarda farklı düzenlemelere gidilebilir. Öncelikli olarak Vergi Usul Kanununun ilgili diğer maddelerinin elektronik belge, elektronik defter ve elektronik kayıt kavramlarıyla uyumlu hale getirilmesi mümkün olabilir. Bu sayede Vergi Usul Kanunu ile ilgili altyapı çalışmaları tamamlanmış olacak ve bu konu ile ilgili herhangi bir yasal boşluğa mahal bırakılmayacaktır. Tabii ki bu konu ile ilgili Genel Tebliğlere de ihtiyaç bulunmaktadır. Bu sayede ilgili maddeler konusunda çıkabilecek görüş ayrılıkları veya maddenin ne anlama geldiğinin tam olarak anlaşılabilmesi noktasında mükelleflere veya ilgili diğer kişilere en iyi yol gösterici olarak bu Genel Tebliğler yer alacaktır. Vergi Usul Kanununa ilişkin yapılması önerilen düzenlemeler şu şekilde sıralanabilir:

- Elektronik belgelerin güvenlik şekline yönelik düzenleme,
- Elektronik defterlerin tasdik/damga şekline ilişkin düzenleme,
- Mükelleflerin kullanacağı çek, senet, banka dekontu vs. diğer belgelerin elektronik olarak kullanılmasına ilişkin düzenleme,
- Mükelleflerin elektronik ortamda tutacakları defterleri ve kullanacakları belgelerine ilişkin kayıtları Gelir İdaresi Başkanlığı’na internet ortamında gönderebilmesinin önünü açılmasına ilişkin düzenleme,
- Elektronik defter ve elektronik belgelerle alakalı noterlerin yapacakları işlemlere ilişkin düzenleme,
- Mükelleflerin bu elektronik defter ve elektronik belgeleri ne şekilde muhafaza edeceklerine ilişkin düzenleme.

Türk Ticaret Kanununa ilişkin olarak yapılması önerilen düzenlemeler ise şu şekildedir:

- Türk Ticaret Kanununun tutulması zorunlu olan elektronik defter ve kullanılması zorunlu elektronik belgelere ilişkin düzenleme,
- Tutulması zorunlu olan elektronik defterlerin tasdik/damga şekline ilişkin düzenleme,

- Tutulması zorunlu olan elektronik defterlerin saklanma süresi ve saklanma koşullarına ilişkin düzenleme,

- Kullanılması zorunlu olan elektronik belgelerin çeşitleri ve formatlarını açıklayıcı düzenleme,

- Kullanılması zorunlu olan elektronik faturaların tacirler arasında dolaşımına ilişkin düzenleme.

Bunun yanı sıra Türk Ticaret Kanunu ile ilgili yapılan düzenlemeler ışığında yayımlanacak olan Genel Tebliğlerle konuyla geniş manada açıklama getirilmesi beklenebilir. Bunun yanı sıra Maliye Bakanlığı ile yapılacak işbirliği çerçevesinde konu ile alakalı diğer Bakanlıkların da katkısıyla ilgili kurum ve kuruluşları aydınlatacak ve mükelleflere bilgi verecek broşürler hazırlanması ve bunların kamuoyuna duyurulması faydalı olacaktır.

Yine 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 175. maddesiyle Maliye Bakanlığı'na verilen yetkiye istinaden yürürlüğe girmesi öngörülen Bilgisayarlı Muhasebe Programları Standartları Genel Tebliği ile getirilmesi önerilen düzenlemeler aşağıdaki gibidir:

- Mükellefler tarafından kullanılması öngörülen bilgisayarlı muhasebe programlarında aynılığın sağlanması,

- Kullanılacak bilgisayarlı muhasebe programlarının güvenliğinin belirli bir kuruluş vasıtasıyla veya Maliye Bakanlığı tarafından vize edilip onaylanması ve ona göre elektronik defterlerin tutulması,

- Kullanılacak elektronik belgelerin tutulacak elektronik defterlerle uyumlu olması ve mükellefler arasındaki elektronik fatura alışverişinde bütünlüğün sağlanması, formatta standardın yakalanması,

- Kullanılacak bilgisayarlı muhasebe programlarının arşivlenebilme özelliğine sahip ve minimum 5 yıl saklanabilme koşullarına sahip olması,

- Kullanılacak bilgisayarlı muhasebe programlarının çeşitli raporlar üretebilme özelliğine sahip olması (gelir tablosu, bilanço, likidite oranı, karlılık oranı vs.)

- Kullanılacak bilgisayarlı muhasebe programları vasıtası ile tutulacak elektronik defter ve kullanılacak elektronik belgelerin yanı sıra vereceği raporların da kağıt ortamında alınabilmesi,

- Tutulacak elektronik defter ve kullanılacak elektronik belgelerin yanı sıra alınacak raporların internet ortamında iletiminin istenilen kuruluşa sağlanması.

Bunun yanı sıra yine söz konusu düzenlemelere ilişkin ilgili kurumları ve mükellefleri aydınlatacak Tebliğleri çıkarılması ve broşürlerin yayımlanması faydalı olacaktır.

3.3.2. İdari Aşamada Yapılması Önerilen Çalışmalar

VEDOP, VİMSİS, VERİA, VEDOS ve EMKAS sistemleri ile ilgili olarak uygulamaya geçirilen bu sistemlerin altyapılarının daha da geliştirilmesi ve fonksiyonlarının daha kullanılabilir hale getirilmesi gerektiği söylenebilir. Nitekim günümüzün gelişen teknolojileri sayesinde, artık vergi denetim elemanları sırf bu sistemleri kullanarak neredeyse iş yerine gitmeye gerek kalmadan incelemelerini gerçekleştirebilmelidir. Bunun tam tersi mükellefler için de geçerli olmalıdır. Nitekim incelemenin ister iş yerinde yapılması isterse dairede yapılması aşamalarında, mükelleflerin defter ve belge ibrazları tamamıyla kâğıt ortamında gerçekleştiğinden hem onlar açısından hem de vergi denetim elemanları açısından zaman ve emek kaybına yol açmaktadır. Bu fonksiyonların daha da ileriye götürülmesine yönelik olarak önerilebilecek çalışmalar ise şu şekildedir:

- VİMSİS ve VERİA sistemleri daha da geliştirilerek ilgili tüm kurum ve kuruluşlardan bilgi alınması ve bu bilgilerin depolanması,

- Mükelleflerin T.C. Kimlik Numaralı vasıtasıyla doğumlarından ölümlerine kadarki mali işlemleriyle ilgili tüm bilgilerin Veri Ambarında tutulması,

- VEDOP Sistemi ile Veri Ambarında oluşan bu bilgilerin Gelir İdaresi Başkanlığının ilgili birimlerinin ve vergi denetim elemanlarının ulaşmalarının sağlanması,

- Mükellefler tarafından DVD-R'lar aracılığıyla gönderilen elektronik defter ve elektronik belgelerden oluşan elektronik kayıtların EMKAS (Elektronik Muhasebe Kayıtları Arşiv Sistemi)'a aktarılması,

- Merkezde oluşturulacak Bilgisayar Destekli Vergi Denetimi Sisteminde VEDOP'tan gelen bilgilerle EMKAS'tan gelen bilgilerin karşılaştırılması,

- Bilgisayar Destekli Vergi Denetimi Sisteminde oluşturulacak programlarla EMKAS'tan gelen ve VEDOP'tan gelen bilgilerin rutin olarak izlenmesi ve belirli raporlamaların oluşturulması, bilgisayar sisteminin otomatik olarak oluşturacağı raporlara göre risk belirten durumların anında bilgisayar tarafından haber verilmesi,

- İlgili uzmanların bilgisayardan gelen uyarılar neticesinde durumu ön değerlendirmeye tutarak, ilgili denetim birimine incelenmek üzere gönderilmesi,

- Ayrıca Merkezi Denetim Sisteminde kullanılan bilgisayar programlarının sektörler itibarıyla istatistik oluşturması, yine risk arz eden sektörün anında bilgisayar tarafından ilgili birimlere bildirilmesi, hatta sektörün yoğunlaştığı bölgelerin Vergi Dairesi Başkanlıklarının bilgisayar sistemlerine otomatik olarak aktarılması,

- VEDOS sistemini kullanan Vergi Denetmenlerinin inceleyecekleri mükelleflerle ilgili VEDOP'tan gelen bilgilerle EMKAS'tan gelen bilgileri bilgisayar ekranında karşılaştırma imkanının getirilmesi,

- VEDOS sistemi ile inceleme yapacak olan Vergi Denetmenlerinin incelemeye başlayacakları zaman isteyecekleri defter ve belgelerin elektronik ortamda verilmesi münasebetiyle bu defter ve belgelere EMKAS sisteminden ulaşılabilmesi ve aynı zamanda bu

konularla ilgili isteyen Vergi Denetmenlerinin kağıt ortamında da defter-belgeyi elde edebilmesi,

- VEDOS sistemini kullanan Vergi Denetmenlerinin mükellefle ilgili çeşitli analiz sonuçlarını raporlar halinde görebilmeleri (karlılık oranları, likidite oranları vs.),

- VEDOS sistemini kullanan Vergi Denetmenlerinin mükelleflerin bütün bankalarda yer alan bütün banka hesaplarında ve bu banka hesaplarıyla ilgili hesap hareketlerine on-line olarak ulaşabilmeleri,

- Vergi Denetmenlerini karşıt inceleme yapmalarını gerektiren durumlarda, Vergi Denetmenlerinin gerek il içinde gerekse il dışındaki mükelleflerle ilgili elektronik defter ve elektronik belgeleri bilgisayar ortamında görebilmesi ile birlikte karşıt incelemenin bu suretle yapılarak, il içinde Vergi Denetmeninin kendisinin, il dışında ise başka bir Vergi Denetmeninin zaman ve emek kaybına yol açılmaması,

- Mükelleflere ait elektronik defter ve belgelerin iller bazında ilgili Vergi Dairesi Başkanlıklarınca, merkezi olarak ise Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde kurulacak olan depolama sistemleri ile arşivlenmesi ve ikinci bir sisteme de yedeklenmesi,

- Elektronik imzanın hayata geçirilmesi ile imzalanması zorunlu bütün belgelerin ve beyannamelerin elektronik imza ile imzalanması, mühür veya damga vurulması gereken bütün defter ve belgelerin ise elektronik damga/mühür sisteminin geliştirilmesi ile elektronik mühür/damga vurulması suretiyle Gelir İdaresi Başkanlığına ibraz edilmesi,

- Noterlerle ilgili elektronik mühür/damga sistemlerinin uygulamaya konulması noterlerden elektronik mühür/damga uygulamaları ile ilgili bilgilerin alınması,

- Vergi Usul Kanununun 127. maddesine göre mükelleflerle ilgili yapılacak olan işe başlama, işi bırakma, iş değişikliği, yol denetimleri gibi konularda yapılacak olan yoklamaların da elektronik ortamda yapılması, yine aynı Kanunun 131. maddesine göre yoklama neticesinde düzenlenmesi zorunlu olan yoklama fişinin elektronik ortamda düzenlenmesi,

- Elektronik ortamda düzenlenmiş olan yoklama fişinin mükellefe elektronik imza vasıtasıyla imzalatılması,

- Yoklama neticesinde düzenlenecek elektronik yoklama fişinin bir nüshasının mükellefe o anda dizüstü bilgisayarlar yardımıyla yazdırılacak olan DVD-R formatında teslim edilmesi,

- Yoklama fişinin ikinci nüshasının ise, on-line ortamda ilgili Vergi Dairesi Başkanlığının sistemine aktarılması, ardından ise Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından mükellefin sicil bilgileri arasına girmek üzere Gelir İdaresi Başkanlığının merkezi sistemine aktarılması.

3.3.3. Mükelleflerle İlgili Bilgilendirme Konusunda Yapılması Önerilen Çalışmalar

Bilgisayar Destekli Vergi Denetimi konusunda yapılması öngörülen yasal düzenlemeler ve idari aşamalarda yapılması önerilen çalışmalar kapsamında projenin daha da

geliştirilmesi ve uygulayıcılarla kullanıcılar yönünde kullanıma elverişli bir boyuta getirilmesi amaçlanacaktır. Tabii ki bu kapsamda uygulamanın en önemli ayağını oluşturan mükelleflerin de gelişmelerden haberdar edilmesi ve bu kapsamda mükelleflerin de bu çalışmalarda aktif rol alabilmeleri önem kazanmaktadır. Bu konuyla ilgili yapılabilecek çalışmalar ise şu şekilde sıralanabilir:

- Gelir İdaresi Başkanlığı'nın web sitesinden bu konuyla ilgili olarak yapılan çalışmalar güncel olarak mükelleflere duyurulmalıdır,

- Gelir İdaresi Başkanlığı'nın web sitesi aracılığıyla üyelik kaydı bulunan mükelleflerin e-mail adreslerine, bu alanda yapılan çalışmalar ve konuyla ilgili yapılan yasal düzenlemeler eş zamanlı olarak gönderilmelidir,

- Konuyla ilgili gerçekleştirilen yasal düzenlemeler ve yürütülen diğer çalışmalar Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından düzenlenen broşürler vasıtasıyla mükelleflere tanıtılmalıdır,

- Gelir İdaresi Başkanlığı'nın merkez teşkilatı tarafından yetkili kişilerce ülke çapında düzenlenecek panel, seminer ve konferanslar yoluyla konunun gündeme taşınması ve iletilmesi yolunda görüş alışverişinde bulunulmalıdır,

- Gelir İdaresi'nin taşra teşkilatı anlamında Vergi Dairesi Başkanlıkları ile ilgili Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odalarının işbirliği çerçevesinde oluşturulacak toplantılarda bu konunun ilgili meslek mensuplarına örneklerle aktarılması ve mükelleflere yardımcı olabilecekleri noktaların mali müşavirlere açık ve net bir şekilde anlatılması gerekmektedir,

- Vergi Dairesi Başkanlıkları bünyesinde kurulacak Bilgi İletişim Merkezleri vasıtasıyla mükelleflerin bu konularla alakalı olarak sormak istedikleri sorulara yanıt aranmalı ve en kısa zamanda cevabı verilmelidir,

- Vergi Dairesi Başkanlıkları bünyesinde kurulacak Bilgi İletişim Merkezinin Bilgisayar Destekli Vergi Denetimi projesi kapsamında mükelleflerden gelecek olan sorulara yanıt verme fonksiyonunun yanı sıra, mükellefler tarafından kullanılacak olan muhasebe programları ve elektronik kayıtlarını saklama konusunda oluşturacakları veri formatları kapsamında mükellefleri yönlendirme gerektiğinde ise demo programlarla veya veri format örnekleriyle mükellefleri alıştırmaya fonksiyonunun oluşturulması gerekmektedir,

- Vergi Dairesi Başkanlıklarının uzman personeli tarafından bu konuyla ilgili mükelleflerin uygulamalarını takip etmek amacıyla, rutin olarak mükelleflerin muhasebe departmanlarının ziyaret edilmesi, konuyla ilgili olarak gerçekleştirilen uygulamalar izlenmeli, hatalı olduğu görülen uygulamalar ise mükellefe bildirilerek düzeltilmesinin talep edilmesi ve/veya mükellefe uygulamanın doğru şeklinin nasıl olacağının gösterilmesi gerekmektedir.

SONUÇ

Vergi denetimi; anlam itibariyle, vergi incelemesini de içeren, iç denetim-dış denetim ve teftiş kavramlarını kapsayan geniş çaplı bir kurum olarak karşımıza çıkmaktadır. Genelde bütün işlemlerin kontrol edilmesi anlamını içeren denetim kavramını vergi denetimi alanında kendisini vergiyle ilgili olayların denetlenmesi olarak göstermektedir. Vergisel işlemlerin denetlenmesi olgusunu ön plana çıkaran vergi denetimi çok geniş bir kavramdır. Öyle ki iç denetim olarak karşımıza çıkan süreçte, vergiyle ilgili birimlerin kendi bünyesinde gerçekleştirilen idari bir denetim anlatılmaya çalışılırken, dış denetim ise daha çok özel sektörün yani mükelleflerin vergi inceleme elemanları tarafından denetlenmesini ifade etmektedir.

Vergi incelemesi vergi denetiminin dar anlamdaki bir tanımlaması olmakla beraber, uygulamada vergi denetimi denilince akla ilk gelen kavram olarak da karşımıza çıkmaktadır. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 134. maddesine göre vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Dolayısıyla, vergi incelemesi yetkisine haiz inceleme elemanları tarafından yapılan vergi incelemelerinde ödenmesi gereken vergilerin doğruluğu araştırılmakta, tespit edilmekte ve sağlanmaktadır.

Vergi denetiminin ikinci önemli ayağını ise yoklama oluşturmaktadır. Yine Vergi Usul Kanununun 127. maddesine göre, yoklamadan maksat, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddî olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir. Buna göre yoklama iki kısma ayrılmaktadır. Bunlardan birisi bireysel yoklama diğeri ise toplu yoklamadır.

Vergi incelemesinin çeşitli amaçları bulunmaktadır. Beyan esasına dayalı vergi sistemlerin en iyi kontrol mekanizması olarak görülen vergi incelemelerinde mükelleflerin beyanlarının doğruluğu araştırılmakta, tespit edilmekte ve sağlanmaktadır. Eğer vergi kanunlarına aykırı bir duruma rastlanırsa bu durum tespit edilmekte, düzeltilmekte ve doğruluğu sağlanarak gerekli yaptırımları uygulanmaktadır.

Burada vergi denetimi ile ulaşılmak istenen amacın mükelleflerin beyanlarının doğruluğunun kontrol edilmesi ya da yanlış uygulamaların tespit edilmesi ve/veya düzeltilmesinin yanı sıra, beyan sistemi içerisinde olmayan kayıt dışı işlemlerin de bir ölçüde tespit edilip sistemin içine dahil edilmesi olduğu söylenebilir. Bunun için ise sadece sistemin içerisinde yer alarak beyanname veren mükelleflerin değil bu mükelleflerle gerek doğrudan gerekse dolaylı yollardan ilişki içinde bulunan mükelleflerin başka bir deyişle kayıt dışındaki mükelleflerin tespit edilerek ortaya çıkarılması gerekmektedir.

İşte burada Bilgisayar Destekli Vergi Denetimi kavramı karşımıza çıkmaktadır. Vergi denetimi kavramının teknolojik kaynaklarla bir bütünlüğü anlamına gelen Bilgisayar Destekli Vergi Denetimi kavramı ile birlikte yakın gelecekte kayıt dışı ekonominin yok denilecek kadar azaltılacağı umulmaktadır. Zira, günümüz teknolojik kaynaklarından yararlanılarak oluşturulacak veri tabanı ve bilgisayar teknolojisi ile yapılacak vergisel denetimler sayesinde hem kayıt içindeki mükelleflerin beyanlarının doğruluğu kontrol edilecek, hem beyanlarına dahil etmedikleri işlemler ortaya çıkarılacak, hem de hiç kayıt içine girmemiş ancak, vergi salınmasını gerektirecek ve beyanname verilmesine sebebiyet verecek işlemleri gerçekleştiren mükelleflerin ortaya çıkarılarak, mükelleflerin kayıt içine alınması sağlanacaktır. Böylece bir taraftan kayıt dışı ekonomi önlenerek yapılan tüm işlemler kayıt altına alınacak, diğer taraftan

da kayıt içinde olup da vergisini zamanında ödeyen mükellefler ile kayıt dışında olup da hiç vergi ödemeyen mükellefler arasında oluşan adaletsizliğin önüne geçilecektir.

Günümüzde Türkiye’de ve dünyada çeşitli vergi denetim teknikleri uygulanmaktadır. Türkiye’de uygulanan vergi denetim teknikleri; aritmetik inceleme, işletme içi karşılaştırma, belge incelemesi, puantaj, destekleyici kanıtlara başvurma şeklinde karşımıza çıkmaktadır.

Vergi denetim yöntemleri ise; şekli ve maddi denetim, aralıksız ve örnekleme yoluyla denetim, ileriye doğru ve geriye doğru denetim, doğrudan ve dolaylı denetim, ihtiyari denetim ve mecburi denetim, iç denetim ve dış denetim, genel denetim ve kısmi denetim, özel denetimler ve vergi revizyonu olarak sıralanabilmektedir.

Vergi denetim yöntemlerinden en önemli ve en etkili olanı ise vergi revizyonu olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi revizyonu ise, işletme ile ilgili olup, işletme organizasyonu, teknolojisi ve muhasebesi üzerinde çalışarak işletme ile ilgili olayların ve bunların sonuçlarının önceden belirlenmiş ilke ve kurallara uygun olarak kaydedilmesini temin etmeyi hedefleyen bir uygulama olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi revizyonu amaçlarına uygun olarak; hata revizyonu, hile revizyonu ve kanuni ölçülere uygunluk revizyonu şeklinde üç kısımda incelenmektedir. Hata revizyonu öncelikle; unutkanlık, dikkatsizlik veya bilgisizlik yüzünden muhasebe ile ilgili işlem, kayıt ve hesaplarda yapılan yanlışlıkları tespit etmeyi tesit edilen hataların düzeltilmesini sağlamayı hedeflemektedir. Hile revizyonu ise; yasa dışı menfaat sağlamak amacıyla işletmeye ait muamele kayıt ve hesaplar üzerinde yapılan muhasebe hilelerini tespit etmeyi ve bunların sonuçlarını ortadan kaldırmayı amaçlamaktadır. Son olarak ise vergi revizyonu; işlem ve kayıtların kanuni ölçülere uygunluğunu araştırıp aykırılıkların deliller ile ispat edilmesini ve bunların düzeltilmesini hedeflemektedir.

Türkiye’de uygulanan bu vergi denetim tekniklerinin yanı sıra çeşitli Avrupa ülkelerinde ve Amerika’da Bilgisayar Destekli Vergi Denetimi tekniklerini de kapsayacak şekilde muhtelif teknikler kullanılmaktadır. Bunlara örnek olarak, Amerika Birleşik Devletlerinde vergi denetimine yetkili; Vergi Denetçileri, Vergi Uyum Yetkilileri ve Gelir Bürosu Denetçileri bulunmaktadır. Yine Amerika Birleşik Devletlerinde İç Gelir İdaresi olarak bilinen IRS’in inceleme türlerine ilişkin olarak, içeriklerine göre yapılacak bir sınıflandırmada; indirilemeyecek kalemler programı, mektupla yapılan inceleme, dairede yapılan inceleme, mükellefin işyerinde yapılan inceleme ve araştırma incelemesi kalemleri göze çarpmaktadır. Bunun yanı sıra İngiltere’de e-devlet alanındaki çalışmalar Elektronik Temsilcilik Dairesi’nin kurulmasıyla dinamik bir ivme kazanmış, İngiltere’deki yerel otoriteler diğer ülkelerdeki benzerlerine göre e-devlet alanında daha hızlı bir ilerleme kaydetmiş, İdareyi Modernize Etme Beyaz Kitabı’na dayalı ulusal bir devlet stratejisi olan eşsiz bir ülke olmuştur. Fransa’da ise, “e-tipi yaşam” konusundaki adımlar devlet eliyle atılmaktadır. Fransa’da her dönemde bürokrasi ülkeyi ileri bilgi toplumuna yöneltecek bütün girişimlere olumlu yaklaşmış, “Kamu Yönetiminde Bakanlıklar-Arası Yenilikçi Girişimler Bankası” adında herkesin kullanımına açık, kamuda gerçekleştirilen olumlu girişimlerin kamuoyuna duyurulması işlevini yüklenmiş bir veri tabanı oluşturulmuştur. Avrupa Konseyi tarafından 2001 yılında, KDV bakımından faturalama ve elektronik faturalamaya ilişkin ortamın basitleştirilmesi, modernizasyonu ve harmonizasyonunu amaçlayan 2001/115/EC sayılı Direktif yayınlanmıştır. Söz konusu direktifte özet olarak; her faturada bulunması gereken zorunlu unsurlardan, belirli tacir ve fatura kategorileri için basitleştirme şemalarından, kağıt yerine elektronik fatura düzenlenmesi opsiyonundan, faturaların saklanacağı yerin ve saklama metodunun seçiminde serbestiden, tacir için faturalama operasyonlarını üçüncü bir kişiye veya müşterilerine outsource etme olanağından, VAT

çerçevesinde faturalamanın koşullarının basitleştirilmesi, modernizasyonu ve uyumlaştırılmasından ve teknoloji serbestisinden bahsedilmiştir.

Sonuç olarak; Türkiye’de de Bilgisayar Destekli Vergi Denetimi kapsamında günümüze kadar birçok çalışma yapılmış ve yapılmaya da devam edilmektedir. Bu bağlamda mevzuatımızda bu konu ile ilgili olarak yapılan düzenlemeler kapsamında Vergi Usul Kanununun 175. maddesinde Maliye Bakanlığı’na birtakım yetkiler verilmiş ve yine aynı Kanunun 242. maddesinin 2. fıkrasında elektronik defter, elektronik belge ve elektronik kayıt kavramlarına yer verilerek, bu kavramları açıklamıştır. Bahsi geçen Kanunun 256 ve 257. maddelerinde ise Maliye Bakanlığı’nın konuyla ilgili yetkilerine istinaden bir takım düzenlemeler yer almıştır. Konuyla ilgili en geniş düzenlemeye ise, 361 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’nde yer verilmiştir. Söz konusu Tebliğ ile Vergi Usul Kanununun 242. maddesinin 2 numaralı fıkrası hükmü ile Maliye Bakanlığı’na verilen; elektronik defter, kayıt ve belgelerin oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafazası ve ibrazı ile defter ve belgelerin elektronik ortamda tutulması ve düzenlenmesi uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirleme, elektronik ortamda tutulmasına ve düzenlenmesine izin verilen defter ve belgelerde yer alması gereken bilgileri internet de dahil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında Maliye Bakanlığına veya belirleyeceği gerçek veya tüzel kişilere aktarma zorunluluğu getirme, bilgi aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etme ve bu Kanun kapsamına giren işlemlerde elektronik imza kullanım usul ve esaslarını düzenleme ve denetleme yetkisine istinaden, Vergi Usul Kanunu uyarınca kağıt ortamında düzenlenen, tutulan, muhafaza ve ibraz edilen defter ve belgeler yerine, aynı bilgileri içeren elektronik defter ve belgelerin oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafazası ve ibrazına ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir. Bunun yanı sıra yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısı kapsamında Elektronik Denetim ve Bilişime ilişkin düzenlemeler yer almış, ayrıca bu konuyla ilgili olarak Maliye Bakanlığı tarafından 1 Sıra No.lu Bilgisayarlı Muhasebe Programları Standartları Genel Tebliğ Taslağı Gelir İdaresi Başkanlığı’nın resmi sitesinde yer almış ancak uygulamaya konulamamıştır.

Bilgisayar Destekli Vergi Denetimi kapsamında Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından uygulamaya konulan VEDOP, VİMSİS ve VERİA sistemleriyle birlikte artık mükelleflerin gerçekleştirecekleri mali işlemlerin kayıt altına alınabilmesi ve bu işlemlere ilişkin kayıtlar bazındaki bilgilerin merkezi bir sistemde tutulması ve ayrıca bu bilgilerin Gelir İdaresi Başkanlığının ilgili birilerine gerekli koşullarda sunulması hedeflenmiştir. Bu bağlamda sistemin bir diğer ayağını oluşturan VEDOS ve EMKAS sistemleri ile de Başkanlığın oluşturmuş olduğu Elektronik Kayıt ve Arşiv Sistemi hayata geçirilmiş artık mükelleflerin elektronik kayıt ve arşivlerinin elektronik ortamda saklanabilmesi ve gerektiğinde de inceleme elemanlarına sunulabilmesi imkânı getirilmiştir. Sistemin en önemli ayağın oluşturan VEDOS ile de Vergi Denetmenlerine teknolojik olanaklarla denetim yapabileme imkânı sağlanmıştır.

Ancak Türkiye’de yapılan bu çalışmalar var olmakla birlikte e-denetim sistemi tam anlamıyla uygulanabilir bir yapıya kavuşturulamamıştır ve halen e-denetim bir vergi denetim türü olarak literatüre yerleşmemiştir. Bu eksikliklerden bahsetmek gerekirse; öncelikle elektronik defter ve elektronik kayıt sisteminin mükellefler nezdinde artık kullanılabilir duruma getirilmesi gerekmektedir. Günümüzde elektronik defter ve elektronik kayıt sistemi henüz uygulamaya geçirilememiştir. Öncelikle buna uygun altyapının Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından oluşturulması mükellefler ve meslek mensupları tarafından yapılacak müzakereler çerçevesinde en uygulanabilir sistemin getirilmesi yapılması gerekli en öncelikli uygulamadır. Bunun yanı sıra birkaç pilot uygulamadan başka henüz e-fatura sistemine Türkiye’de

geçilebilmiş değildir. Yine aynı şekilde e-fatura anlamında oluşturulması gerekli sistemlerin bir an evvel oluşturulması, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından mükellefler ve diğer ilgili kişiler nezdinde bu sistem hakkında eğitimlerin verilmesi ve kâğıt ortamında kullanılan faturaların artık elektronik faturaya dönüştürülmesi gerekmektedir. Yine kullanılması zorunlu defter ve belgelerin tasdik işlemlerinin de dijital ortama aktarılarak elektronik imza ve elektronik damga ile pratik bir şekilde uygulanması gerekmektedir.

Bunun yanı sıra sistemde vergi denetim elemanları açısından elektronik denetim kapsamında yapılması gereken çalışmalar birer eksiklik olarak kendisini göstermektedir. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın mevcut bilgi işlem merkezine aktarılan veriler sistemde karışık bir şekilde bulunmakta, toplu bir şekilde denetim elemanlarına sunulmamaktadır. Türkiye'nin neresinde olursa olsun bir mükellefin doğumundan ölümüne kadar gerçekleştirdiği bütün mali kayıtların mükellefin cari hesabında görülebilmesi büyük bir eksikliktir. Eğer bu bilgiler toplu bir şekilde denetim elemanlarının kullanımına sunulabilirse, denetim elemanları açısından büyük bir gelişme sağlanmış olacaktır. Bunun yanı sıra denetim elemanlarının kullanımına sunulacak olan mükellef bilgilerine, onlarla ilgili defter-belge bilgilerinin de eklenmesi, inceleme elemanının defter-belgeye anında ulaşabilmesini sağlarken, sistemdeki diğer bilgilerle karşılaştırarak, kendi analizini kendisi yapabilecek duruma gelebilecektir. Hatta oluşturulacak sistem mükellefler bazında yapılacak risk analizlerini otomatik olarak yapabilecek ve denetim elemanının kullanımına sunabilecek hale getirilebilirse, denetim elemanları zaman ve emek kaybını azaltarak, incelemelerini çok kısa sürelerde gerçekleştirebilecektir. Bu sayede denetim elemanları tarafından verimsiz olarak görülen birtakım incelemelerin kendi inisiyatifleriyle tasfiye edilmesi ve bu doğrultuda daha verimli sayılabilecek incelemelere yönelmeleri söz konusu olabilecektir. Bu da Bilgisayar Destekli Vergi Denetiminin bir başka faydalı yönünü ortaya koymaktadır.

Mevcut sistemde yer alan bir başka eksiklik ise sektörel vergi denetimleri ve Ar-Ge faaliyetleridir. Bu kapsamda mevcut sistemlerde Gelir İdaresi Başkanlığı'nın yürütmüş olduğu birtakım çalışmalar mevcut olmakla beraber, sistem altyapısı henüz tam anlamıyla oluşturulamamıştır. Bunun için Vergi Dairesi Müdürlükleri bünyesinde görevli Gelir Uzmanlarından Vergi Denetmenleri Büro Başkanlıkları bünyesinde görevlendirilecek bir grup Gelir Uzmanının sadece Ar-Ge çalışmalarında kullanılması ve bu elemanların sürekli denetimler için altyapı oluşturmaları uygun olabilir. Bu sayede o bölgedeki sektörel bazda yapılacak incelemeler için done oluşturacak olan bu Ar-Ge birimleri denetim elemanlarına cari dönemlerle ilgili sektörel bazda bilgiler aktararak incelemenin akışını kolaylaştırabilirler. Hatta görevli Ar-Ge birimleri, verileri toplayarak oluşturacakları bu bilgi bankasını VEDOS ortamında denetim elemanlarının bilgilerine sunabilir, denetim elemanları istedikleri takdirde sektörün mali yapısı hakkında bilgi edinebilirler. Bunun da ötesinde il bazında oluşturulacak bilgi bankalarından aktarılan veriler sayesinde tüm Türkiye çapındaki denetim elemanları inceleyecekleri sektörlerin mali yapıları hakkında fikir sahibi olabilecek ve sektörler arasında karşılaştırma yapabileceklerdir.

Bunun yanı sıra mevcut denetim sistemi henüz kâğıt ortamından kurtulabilmiş değildir. Denetim elemanlarına dizüstü bilgisayar sistemleri getirilerek denetim elemanları artık daktilo kullanımına son vermişler, ancak henüz kâğıt kullanımından kurtulamamıştır. Denetim elemanları vergi inceleme raporlarını ve diğer rapor ve yazılarını bilgisayar ortamında hazırlamakta, ancak bu rapor ve yazıların çıktılarını alarak bu şekilde işleme koymaktadır. Bir denetim elemanı düzenlediği bir tutanaktan yedi örnek çıkarmakta kendisi ve mükellef bu yedi örneği imzalamakta ve denetim elemanı bir de bu yedi örneğe yedi defa mühür basmaktadır. Bunun akabinde düzenleyeceği bir rapordan altı örnek çıkarmakta,

hepsini imzalayarak, mühürlemektedir. Ardından, bir önceki aşamada hazırladığı tutanağı ve inceleme esnasında incelemesine veri teşkil edeceğini düşündüğü belgeleri raporun altına ek yapmakta ve bu örnekleri teker teker zımbalamaktadır. Artık teknolojilerin akıl almaz bir hızda ilerlemesine tanıklık ettiğimiz çağımızda, asıl görevi vergi incelemesi olan denetim elemanlarının bu kırtasiyecilikten kurtulması gerekmektedir. Bunun yanı sıra artık kağıt ortamından yavaş yavaş kurtulmak gerekmektedir. Mevcut sistemde zaten raporlar VEDOS ortamına aktarılmaktadır. Bu daha da ilerletilip, raporların vergi dairelerine de VEDOS ortamında gönderilmesi sağlanabilir. Vergi daireleri de gerekli tarhiyatları yaparak, ekinde rapor da olmakla birlikte vergi/ceza ihbarnamesini internet ortamında mükellefin mail adresine gönderebilir. Mükellefe bu mail ileildiği anda vergi/ceza ihbarnamesi mükellefe tebliğ edilmiş sayılacak ve mükellefin 30 günlük tahakkuk süresi başlamış olacaktır. Ön işlemlere ilişkin olarak yapılacak çalışmaların yanı sıra, esas tebligat işlemlerine yönelik olarak da Vergi Usul Kanunu'ndaki tebligat ile ilgili hükümlerin elektronik tebligata uygun bir şekilde yeniden düzenlenerek, bu konudaki yasal altyapının da hazırlanması gerekmektedir.

Mükellef süresi içerisinde adına tahakkuk eden vergiyi vergi dairesine ve ya bankaya gitmeden internet ortamında vergi dairesinin hesabına aktarabilecektir. Tabii bunun için sağlam bir güvenlik altyapısına ihtiyaç vardır. Bu şekilde hem devlet hem de vatandaşlar için büyük kolaylıklar sağlanmış olacaktır. Devlet için, azaltılan bürokratik işlemler zamandan tasarruf etme olanağı sağlarken, kağıt ortamındaki işlemlerin azaltılması hem maliyetler hem de milli değerler açısından çok büyük katkı sağlayacaktır. Ancak daha önce de bahsedildiği gibi bütün bunların olanaklı hale gelebilmesi için, sağlam bir güvenlik altyapısının yanı sıra, üstün koruma önlemlerinin devletin sistemine geçirilmesi gerekmektedir. Devlet bu anlamda bilgisayar sistemleri konusunda uzman kurum ve kuruluşlarla yapacağı işbirliği çerçevesinde bir takım altyapı yatırımları yapmak zorundadır. Belki ilk etapta bu gibi teknolojik yatırımlar devlet için ağır bir maliyet gibi gözükse de ileride ülke için sağlayacağı faydaların yanında, bu gibi maliyetler göz ardı edilebilir. Çünkü Bilgisayar Destekli Denetim anlamında atılacak bu adımlar aslında e-devlet bağlamında, devletin diğer kurumlarına da örnek olacak ve denetim alanında yaşanan bu gelişme belki de diğer tüm kurumların bu sisteme geçmesini sağlayacaktır.

Bu alandaki bir diğer eksiklik ise, mükelleflerin yeterli düzeyde bilgilendirilmemesidir. Eğer elektronik denetim alanında devlet bir adım atacaksa bunu mükelleflerin de görüşlerini alarak sağlaması gerekmektedir. Çünkü bu alanda defter tutacak ve elektronik faturayı kullanacak olanlar mükellefler ve mükelleflere bu alanda danışmanlık hizmeti veren meslek mensupları ise, bu kişilerin de katılımlarını sağlayarak ortak bir sistem oluşturulması ve Türkiye çapında bu sistemin uygulamaya geçirilmesi en uygun olanıdır.

Tabii ki bütün bu açıklamalar ve tespitler doğrultusunda Bilgisayar Destekli Vergi Denetiminin birçok faydası olduğu görülmüştür. Hem mükellef açısından hem de devletin birimleri açısından bu sistemin daha ileri teknolojik kaynaklarla desteklenerek geliştirilmesi mükelleflerle idareyi daha fazla yakınlaştırmasının yanı sıra bir uygulama birliği sağlayarak vergi denetiminden daha etkili sonuçlar alınabilmesini, kayıt dışı ekonominin önüne geçilebilmesini, mükellefler arasında adil bir vergileme oluşturulabilmesini ve bununla birlikte mükellefler arasında oluşabilecek adaletsiz bir vergilemeyle birlikte haksız rekabetin önüne geçilebilmesini, ekonominin dijital kaynaklardan yararlanarak daha hızlı bir dönüşüm sağlanabilmesi ve zaman kaybına yol açılmamasını, defter ve belgelerin kâğıt ortamdan elektronik ortama geçirilmesiyle milli ekonomiye katkıda bulunulmasını sağlayacaktır.

KAYNAKLAR

ACAR, Duruşen; **İmalat İŞletmelerinde Stokların Denetimi: Muhasebe ve Vergi Denetimi Açısından İncelenmesi**, Yayınlanmamış YLT, Gazi Üniversitesi SBE, Ankara, 2007.

ACAR, İbrahim Attila-MERTER, Mehmet Emin, Türkiye’de 1990 Sonrası Dönemde Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu, **Maliye Dergisi**.

AKBAY, Mehmet; “**Vergi İncelemeleri ve Vergi Denetimi**”, 1990 Yılına Girerken Türkiye’de Denetimin Etkinlik ve Verimliliği Sempozyumu, APKK Yayın No: 1990/308, Ankara 1990.

AKDOĞAN, Abdurahman, **Vergi İncelemesi**, A.Ü.İ.T.İ.A., Yayın No: 127, Ankara 1979.

AKTAN, Hasan Basri; **İŞletmelerde Mali Denetim**, www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_result.asp?file_name=/mevzuat/dergi/makaleler/199401178.htm

AKYOL, Okan, **Türkiye’de Vergi Denetimi Kapsamında Vergi İncelemesinin Etkinliği**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir 1997.

ALPAY, Yurdakul; “**Ülkemizde Vergilemenin Bazı Özellikleri**”, 8-9 Haziran 1990, İstanbul Mülkiyeliler Vakfı, Yılmaz Ofset, Mayıs 1991.

ALPTÜRK, Ercan, **Elektronik Denetim Rehberi**, Gelirler Kontrolörleri Derneği, 1.baskı, İstanbul, 2008.

ALTUĞ, Figen, **Mali Denetim**, Uludağ Üniversitesi Basımevi, Bursa, 1995.

ALTUĞ, Figen; **Mali Denetim**, Ezgi Kitabevi Yayınları, 2. Baskı, Bursa 2000.

ARICA, Nadir – İYİBİL, Ali, **İŞletmelerde Vergi Denetimi – Defter ve Belgeler**, Fon Matbaası, Ankara 1985.

ARPACI, Altar Ömer; **Vergi Denetimi, Vergi İncelemesini De İçeren Geniş Kapsamlı Bir Tanımdır**, e-yaklaşım, Ağustos 2004.

ARPACI, Atlar Ömer, Vergi Denetimi ve Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılması, 5 Ekim 2004, www.alomaliye.com/31.07.2005_

ASLAN, Abdullah; “Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Yıl: 16, Sayı: 185, Ocak 1997.

ATAMAN, Ülkü; “Tekdüzen Hesap Planı ve Mali Tablolar”, Türkmen Kitapevi Yayınları, İstanbul, 1997.

AYBOĞA, H.; “Türkiye’de Mevzuat ve Muhasebe İlişkisi”, **T.C. Marmara Üniversitesi Muhasebe Araştırma ve Uygulama Merkezi Muhasebe Finansman Dergisi**, Sayı: 5, Aralık, 1996.

AYDIN, M. Bülent; “Türkiye’deki Kayıt Dışı Ekonomide Vergi denetiminin Önemi 2002 – 2007”, **Vergi Denetmenleri Derneği Yayını**, İstanbul, 2006.

BAŞARAN, Fehmi; Elektronik Kayıt ve Belgelerin Türk Hukuk Sistemindeki İspat ve Delil Hükümleri Açısından Değerlendirilmesi, **Vergi Dünyası Dergisi**, Temmuz 2002.

BAYKARA, Bekir, Vergi İncelemesi Sırasında Mükellefin Hakları, **Vergi Dünyası**, Ekim, 2007, sayı: 17.

BAYKARA, Bekir, Vergi İncelemesi, **Vergi Dünyası**, Eylül, 2007, sayı: 18.

BAYKARA, Bekir, Vergi Sorumluluğu, Vergiden Sorumluluk Ve V.U.K.un 11’inci Maddesine Göre KDV’den Müteselsil Sorumluluk, **Vergi Dünyası**, Şubat, 2000, sayı: 222.

BERBER, Leyla Keser, **Elektronik Fatura ve Şirketlerin Dijital Mali Denetimi**, Ankara 2006.

BIYIKOĞLU, Osman; Cumhuriyetin 50. Yılında Vergi Denetimi, **Mülkiyeliler Birliği Dergisi**, Cilt IV, Sayı, 1973.

BİYAN, Özgür; “Vergi İncelemesinin Genel Esasları”, **Mali Pusula**, yıl: 2, sayı: 15, Mart 2006.

BORATAV, Korkut, **Kamu Maliyesi ve Gelir Dağılımı**, Sevinç Matbaası, Ankara 1965.

BOZKURT, Nejat, **Muhasebe Denetimi**, Alfa Basım Yayım, İstanbul 2000.

CAPET, Marsel Francis; (Çev. Celal Erçoklu), **Vergi Kaçakçılığı**, Maliye Tetkik Kurulu Yayın No: 1954-55/62, Akın Matbaası, Ankara 1954.

CAN, İsmail, Türkiye’de Vergi Denetimi Uygulaması ve Eleştirisi, **Maliye Dergisi**, 1981/53.

ÇAKMAK, Şefik, Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Gelişimi ve Geleceği, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 194, Ekim 1997, vdcd/2003.

DEVİRİM, Fevzi, **Kamu Maliyesine Giriş**, İlkem Ofset, İzmir, 2002.

DOĞAN, Can & KAPUSUZUOĞLU, Tuncay; “Çeşitli Ülkelerde Vergi Denetiminin Organizasyonu ve Çıkarılabilecek Bazı Dersler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Mart 2005, Sayı: 283.

EDİZ, Ayşe; “İller Bazında Vergi Denetimi Etkinliğinin Veri Zarflama Analizi İle Hesaplanması”, **Mali Pusula Dergisi**, Sayı: 30, Haziran 2007.

EKER, Aytaç-ALTAY, Asuman-SAKAL, Mustafa, **Maliye Politikası (Teori, İlkeler ve Yöntemler)**, Kanyılmaz Matbaacılık, İzmir 2004.

ERDEM, Metin-ŞENYÜZ, Doğan-TATLIOĞLU, İsmail, **Kamu Maliyesi**, Ekin Kitabevi, Bursa 2006.

EROL, Ahmet, **Finansal Kurumların Denetimi ve Vergilendirilmesi**, Yaklaşım Yayınları, Temmuz 2000.

ERTÜRK, Selin; **1989 Yılından Günümüze Türkiye’de Vergi Denetiminde Yeminli Mali Müşavirlik Kurumunun Etkinliği**, Yayınlanmamış YLT, Gazi Üniversitesi SBE, Ankara, 2007.

GÜÇLÜ, Faruk; “Kamuda Denetim Sorunu ve Çözüm Yolları”, **ASMMMO BÜLTEN**, Yıl:12, Sayı: 137-138, Temmuz – Ağustos, 2002.

GÜRBÜZ, Hasan, **Muhasebe Denetimi**, Bilim Teknik Yayınevi, 3. Baskı, İstanbul, 1990.

GÜREDİN, Ersin, **Denetim**, 6. Baskı, Beta, İstanbul, Ekim, 1994.

Hesap Uzmanları Derneği, **Denetim İlke ve Esasları**, 1. Cilt, 3. Baskı, Yıldız Ofset, İstanbul, 2004.

Hesap Uzmanları Kurulu, **Türk Vergi Sistemi ve 50. Yılında Hesap Uzmanları Kurulu**, HUK 50. Yıl Armağanı, Ankara, 1995.

Hesap Uzmanları Kurulu; Bilgisayar Destekli Denetim Projesi Tanıtımı, <http://www.huk.gov.tr>, **20.04.2008**.

Hesap Uzmanları Kurulu; Türk Vergi İdaresinin Kapasitesinin Geliştirilmesi Projesi, <http://www.huk.gov.tr>, **14.04.2008**.

HTEKONOMİ HABER.mht; ‘Doktor’a ‘POS’lu Vergi Takibi, **Referans**, 01.01.2008.

KAÇAR, Yusuf; “Muhasebe ve Vergi Denetiminde Önemlilik”, **Vergi Dünyası**, yıl: 1999, sayı: 214, Haziran 1999.

KARABIYIK, Vehbi, Yeminli Mali Müşavir Denetimi, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 68, Nisan 1987, vdcd/2003.

KARACA, Akif-ŞAFAK, Mehmet; “Vergi denetimi, etkinliği ve denetim birimlerinin yeniden yapılandırılması”, **Dünya Gazetesi**, 24.01.2008.

KARAKOÇ, Yusuf, **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, 3.bası, Ankara, 2004.

KARYAĞDI, Nazmi; **Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi’nde Vergi İncelemesi**, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No:2006/371, Ankara 2006.

KARYAĞDI, Nazmi; **Toplam Kalite Yönetimi ve Türk Vergi İdaresi**, A.S.O. Yayın No:51, Ankara 2001.

KAVAK, CAN, Kaynakçalı Vergi Kanunları, 8. Baskı, İstanbul, 1992.

KENGER, Erdal, **Denetçi yardımcıları Eğitim Notu**, Şubat 2001, www.google.com.tr

KEPEKÇİ, Celal, “Denetim”, Siyasal Kitapevi, Ankara, Mart 1995.

KILIÇDAROĞLU, Kemal; “Fransa’ da Vergi Denetimi ve Vergi Kaçakçılığı”, **Vergi Dünyası Dergisi CD’si**, Ağustos 1982, Sayı: 12.

KILIÇDAROĞLU, Kemal; “Gelirler İdaresinin Denetim Fonksiyonu İle Denetimde Bilgisayar ve Diğer İletişim Araçlarının Kullanımı” , Yayın No:1990/308 Ankara, Şubat 1990.

KIRBAŞ, Sadık; **Vergi Hukuku**, 2. Baskı, Gazi Üniversitesi, Yayın No: 90, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara 1987.

KIZILOT, Şükrü, **Danıştay Kararları ve Özelgeler**, Yaklaşım Yayınları, Cilt:3, Ankara, 1996.

KIZILOT, Şükrü, **Danıştay Kararları ve Özelgeler**, Yaklaşım Yayınları, Cilt:5, Ankara, 2000.

KIZILOT, Şükrü, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Ankara, 1999.

KIZILOT, Şükrü; “Vergi İncelemesi’nin Yapılacağı Yer”, **Sabah**, “Mali Yaklaşım Köşesi”, 12.01.1996.

KİRAZ, Abdullah, Vergi İnceleme Elemanlarınca Mükelleflere Bilgi İsteme Yazısının Tebliğ Edilmiş Olması Mükellef Nezdinde Vergi İncelemesinin Başlamış Olduğunu Gösterir Mi? Eylül 2005, Sayı: 153.

KOCAHANOĞLU, O. Selim, “Türkiye’de Vergi Kaybı ve Denetimi”, **İktisat Dergisi**, Sayı:1978/165, İstanbul, 1978.

KORKMAZ, Hamdi, **Türkiye’de Vergi Denetiminin Vergi Potansiyeli ve Kayıpları Üzerine Etkinliği**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Bursa 1998.

KULMANOVA, Latipa, **Vergi Denetiminin Etkinliği(Türkiye Uygulaması)**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Bursa 2006.

Maliye Bakanlığı, **Denetim İlke ve Esasları**, 1 Cilt, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Acar Matbaacılık A.Ş., İstanbul, 1996.

MERİÇ, Metin, **Vergi Denetimi**, İlkem Ofset, İzmir 2002.

MIDİK, Ahmet; **Türk Vergi Sisteminde Vergi Denetimi Uygulamaları**, Yayınlanmamış YLT, Anadolu Ün. SBE, Eskişehir, 1995.

ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, **Vergi Hukuku**, A.Ü. Hukuk Fak. Yayını, No.494, Ankara, 1992.

ÖZBİLGİN, Gamze, **Vergi Denetiminde Mali Analiz Tekniklerinin Kullanılması**, Yayınlanmamış YLT, Anadolu Ün. SBE, Eskişehir, 1998.

ÖZDEMİR, H. Serdar, Türleri ve Fonksiyonları Bakımından “Denetim” Kavramı, **Vergi Raporu Dergisi**, Şubat-Mart, 2000.

ÖZER, İlhan, **Türk Vergi Sisteminin Geliştirilmesi**, Güneş Matbaası, Ankara 1971.

ÖZŞAHİN, Metin, İşletmelerin İç ve Dış Denetiminde Vergi Denetiminin Yeri, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 57 Mayıs 1986.

PEHLİVAN, Osman, Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik, **Vergi Dünyası Dergisi**, Ekim 1986, Sayı 62, vdc/2003.

PİŞMAN, Melek, **Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi İncelemesi ve Etkinliği**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Bursa 1995.

SABAN, Nihal; **Vergi Hukuku**, Der Yayınları, İstanbul, 2005.

SCHMÖLDERS G.; **Genel Vergi Teorisi**, (Çev: Salih Turhan), 4. Baskı, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1976.

ŞEKER, Nezih, **Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi**, Beta, Yayın No, 436, 1. Baskı, İstanbul 1994.

ŞEKER, Sakıp; “Vergi İncelemeleri Üzerine Genel Bir Değerlendirme”, **Yaklaşım**, Sayı:5, Mayıs 1993.

ŞENYÜZ, Doğan, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 2005.

ŞİRİN, Mehmet; “Uluslar arası Denetim Standartları Çerçevesinde Denetim Kanıtlarının Elde Edilmesi Ve Değerlendirilmesi”, **Mali Pusula**, yıl: 3, sayı: 25, Ocak 2007.

TACOL, Taşdemir, Delil Sistemindeki Gelişmeler, **Vergi Dünyası Dergisi**, Ekim 1981, Sayı 2, vdc/2003.

TEKİN, Fazıl-ÇELİKKAYA, Ali, **Vergi Denetimi**, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2005.

TEKİR, Sabri, **Vergi Teorisi**, Akliselim Ofset, İzmir 1990.

TEZCAN, Keramettin, Vergi İstihbarat Merkezine Gelen Bilgi ve Belgeler Çerçevesinde Kayıt Dışı Ekonominin Önlenmesi, **E-yaklaşım**, Haziran 2004, Sayı 11,

www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_result.asp?file_name=/mevzuat/dergi/makaleler/2004064541.htm

TOSUNER, Mehmet; “Vergi Kayıp ve Kaçakları Sorununa İlişkin Görüş ve Öneriler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 85, Ekim 1995.

TURAN, Duygu; **Vergi Denetiminde Bilgisayar Destekli Denetim Teknikleri Ve Bir Uygulama**, Yayınlanmamış YLT, Marmara Üniversitesi SBE, İstanbul, 2006.

Tüm Vergi Kanunları, Oluş Yayıncılık, Ankara, Nisan 2007.

UĞUR, Oktay, Türkiye’de Bağımsız Dış Denetim Uygulamaları, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 214, Haziran 1999, vdcd/2003.

UĞUR, Oktay; “İhbar ve İkramiye Müessesesi ve İşlerliği”, **Vergi Dünyası**, yıl: 2001, sayı: 236, Nisan 2001.

ÜNAL, Abdülkadir; “Türkiye’de Vergi Denetimi ve Vergi Denetmenlerinin Denetim İçerisindeki Rolü”, **Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayınları Serisi : 13**, Ankara, 2007.

Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayınları Serisi: 14; “Kamu Giderlerinin Finansmanı Kayıt dışı Ekonomi ve Vergi Denetimi”, **Vergi Denetmenleri Derneği Genel Merkezi**, Mart 2007.

Vergide Elektronik Dönem Başlıyor,
<http://tikmysen.com/new/Haberler.asp?haber=goster&haberne=45>, 05.04.2009.

YAĞMURLU, Tahsin; **Vergi Yönetimi ve Yargı İlişkileri Paneli, MGB Gelirler Genel Müdürlüğü Yayını**, Ankara 25 Mart 1991.

YALTI, Billur, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, İstanbul, 2006.

YETKİNER, Erkan, A.B.D Vergi İdaresince Kullanılan Beyanname Seçim ve Vergi İnceleme Yöntemleri, **Vergi Dünyası**, Haziran, 2002, sayı: 250, vdcd.

YETKİNER, Erkan; “E-Belge, E-Kayıt, E-Defter, E-Beyanname, E-Denetim”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Eylül 2006, Sayı: 301.

YILANCI, Münevver, **İç Denetim, Türkiye’nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma**, Osmangazi Üniversitesi Yayın No, 86, Eskişehir 2003.

YILDIRIM, Mehmet; Defter, Kayıt ve Belgelerin Elektronik Ortamda Tutulması ve Düzenlenmesi, **Vergi Dünyası Dergisi**, Eylül 2006.

YILDIZ, Habib; Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi, **Vergi Dünyası Dergisi**, Kasım 2002.

DİĞER KAYNAKLAR

1086 Sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

361 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

4108 Sayılı Kanun

4389 Sayılı Bankalar Kanunu

6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu

818 Sayılı Borçlar Kanunu

84 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği

Danıştay Bilgi İşlem Merkezi, Danıştay Kararları

European Elektronik Invoicing (EEI) Final Report;
http://ec.europa.eu/information_society/eeurope/i2010/docs/studies/eei-3.2-e-invoicing_final_report.pdf, (Erişim, **07.12.2008**).

Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu 2005, www.gib.gov.tr, **12.08.2008**

Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu 2006, Nisan 2007, www.gib.gov.tr, **12.08.2008**

Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu 2007, Nisan 2008, www.gib.gov.tr, **23.06.2008**

Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu 2008, Ankara 2009, www.gib.gov.tr, **08.08.2009**

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Tüm Yönleriyle Vergi İncelemesi, Yayın No: 50, Kasım, 2007, www.gib.gov.tr, **20.04.2008**

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Vergi İncelemelerinde Mükellefin Hakları İdarenin Yükümlülükleri, Yayın No: 49, Kasım, 2007, www.gib.gov.tr, **20.04.2008**

Gelirler Genel Müdürlüğü Faaliyet Raporu 2004, www.gib.gov.tr, **12.08.2008**

<http://www.rega.basbakanlik.gov.tr>

Maliye Bakanlığı Gelirler Kontrolörleri Yönetmeliği

Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu Yönetmeliği

Maliye Teftiş Kurulu Yönetmeliği

Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş Görev Yönetmeliği

Ö Z G E Ç M İ Ş

Doğum Yeri ve Yılı : Bursa – 1983

Öğrenim Gördüğü Kurumlar : **Başlama Yılı** **Bitirme Yılı** **Kurum Adı**
Lise : 1997 2000 Gemlik Celal Bayar Anadolu Lisesi
Lisans : 2001 2005 Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF
Yüksek Lisans : 2006 2009 U.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü

Doktora :

Medenî Durum : Bekar

Bildiği Yabancı Diller ve Düzeyi : İngilizce [iyi]

Çalıştığı Kurum : **Başlama ve Ayrılma Tarihleri** **Çalışılan Kurumun Adı**
1. 2007 Devam ediyor Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı

Yurtdışı Görevleri :

Kullandığı Burslar : ---

Aldığı Ödüller : ---

Üye Olduğu Bilimsel ve Meslekî Topluluklar : ---

Editör veya Yayın Kurulu Üyelikleri : ---

Yurt İçi ve Yurt Dışında Katıldığı Projeler : ---

Katıldığı Bilimsel Toplantılar : ---

Yayımlanan Çalışmalar :

Diğer :

E-posta : iyucelen@hotmail.com

İsmail Hakkı YÜCELEN
09.10.2009