

VERGİ DENETİM HUKUKU → ADNAN GERÇEK

Denetim; belli bir ekonomik birime ait finansal nitelikli bilgilerin önceden tespit edilmiş ölçütlere uygunluk derecesini belirlemek amacıyla bir uzman tarafından gerçekleştirilen kanıt toplama, bu kanıtları değerlendirme ve sonucunda ulaşılan görüşün ilgililere bir rapor ile sunulduğu süreçtir.

DENETİM	Murakebe Revizyon Teftiş Kontrol
---------	---

Denetim, olması gerekente fiili durum arasındaki karşılaştırma anlamına gelen murakebe; defterlerin ve kayıtların gözden geçirilmesi anlamına gelen revizyon; zaman zaman yapılan bir gözden geçirme ile işlerin yasalara, emir ve yönergelere göre yürütülüp yürütülmediğini tespit etmek anlamına gelen teftiş; uygulama sonuçları ile ulaşılmak istenen amaçların karşılaştırılması anlamına gelen kontrol gibi kavramların tümünü içine alan bir üst kavramdır.

Denetimde karşılaştırmada kullanılan birçok kriter söz konusu olabilmektedir. Bunlardan bazıları;

- * Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
- * Yasa ve ikincil düzenlemeler (yönetmelik vs.)
- * İşletmenin stratejik planı ve belirlenmiş politikaları
- * Yönetimce saptanmış başarı ve performans ölçütleri ve bütçeler

DENETİM TÜRLERİ

→ Statüsüne Göre Denetim Türleri

1-) İç Denetim: İşletme ile ilgili ihtiyaç duyulan her konuda yapılabilen, işletme personeli tarafından işletme bünyesinde yönetime bağlı olarak yürütülen bir denetimdir.

İç denetimde hem finansal nitelikteki hemde finansal nitelikte olmayan faaliyetlerin gözden geçirilerek değerlendirilmesi yapılabilir. Bu nedenle kapsamı diğer denetim türlerine göre daha geniştir.

İç denetim işletme faaliyetleri daha sağlıklı ve verimli şekilde sürdürebilmesi için, işletmenin kuruluş amaçları doğrultusunda verimliliğin sağlanarak rekabet gücünün artırılması, işletme içerisindeki hata, hile vb. işletmeye zarar verebilecek nitelikteki fiillerin önlenmesi vb. hususların sağlanmasına yönelik işletme bünyesinde yönetime bağlı olarak ancak yürütüldüğü faaliyet yönünden bağımsız denetçiler tarafından yürütülen denetimdir.

2-) Dış Denetim: Denetlenen kurumun (kamu ya da özel sektör) kendisi ile herhangi bir organik bağı bulunmayan ya da kendi hiyerarşisi dışında bulunan kişi ya da kuruluşlarca yapılan denetimdir.

Türkiye'de Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, "finansal raporların uluslararası standartlarla uyumlu olarak düzenlenmesini ve denetlenmesini sağlayacak standartlar koymak, etkin bir kamu gözetimini gerçekleştirmek" misyonu ile kurulmuştur. Ayrıca kamuda hesap verme sorumluluğu ile mali saydamlığa katkı sağlamak üzere denetim, yargılama ve rehberlik yapmak için Sayıştay görevlendirilmiştir.

a) Bağımsız Denetim

İşletme ya da kurum dışından işletme ile herhangi bir organik bağı olmayan kişi ve kurumlar tarafından yapılan denetime denir. Bağımsız denetim finansal tabloların, genel kabul görmüş muhasebe kavram, ilke ve standartlarına uygunluğu ile bilgilerin doğruluğunun ve gerçeği dürüst bir biçimde yansıtmayı yansıtmadığının, denetçiler tarafından denetim ilke ve kurallarına göre, defter, kayıt ve belgeler üzerinden incelenmesi ve tespit edilen sonuçların rapora bağlanması sürecini kapsayan denetimdir.

b) Kamu Denetimi

Kamu kurumlarına bağlı olarak çalışan, görev ve yetkilerini yasalar-dan alan ve kamu yararını gözeterek görev yapan kamu çalışanlarıca yapılan denetimdir.

Kamu denetiminde genellikle yapılan faaliyetlerin yasa ve ikincil mevzuata uygunluğu araştırılır.

→ Amaçlarına Göre Denetim Türleri

1-) Finansal Denetim: Bir işletmeye ait finansal tablolarda yer alan finansal bilgilerin doğruluk ve güvenilirliğinin incelenmesi amacıyla sözkonusu bilgileri genel kabul görmüş muhasebe standartları ile başta yasal zorunluluklar olmak üzere ilgili diğer düzenlemelere ya da önceden belirlenmiş ölçütlere uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığının ve finansal tabloların bir bütün olarak işletmenin gerçek durumunu yansıtmayı yansıtmadığını tespit amacıyla yapılan denetim türüdür.

2-) Uygunluk Denetimi: Bir işletmenin finansal işlemlerinin ve faaliyetlerinin, işletme yönetimi, yasama organı ya da diğer yetkili kişi ve kuruluşlarca belirlenmiş yöntemlere, kurallara ve mevzuata kısaca önceden belirlenmiş ölçütlere uygun olup olmadığının incelenmesi sürecine denir.

İşletme içinde tayin edilmiş bir ödeme prosedürüne uyulup uyulmadığının veya belirlenmiş politikalara ne ölçüde uyulduğunun, işletmenin muhasebe kayıtlarının, dosyalama sisteminin, ödeme sisteminin incelenmesi işlemleri uygunluk denetimine örnek olarak verilebilir.

3-) Faaliyet (Performans) Denetimi: Bir örgütün tamamının veya bir biriminin faaliyetlerinin etkin ve verimli çalışıp çalışmadığıyla ilgilidir. Bu nedenle sonuç odaklıdır.

Genel olarak kamu denetçileri ya da iç denetçiler tarafından yürütülmektedir. Denetim neticesinde, işletmenin performansının artırılmasına yönelik önerilerde bulunmaktadır.

4-) Bütünleşik (Ekonomik) Denetim: Finansal, uygunluk ve performans denetimlerinin birlikte yürütüldüğü ve raporlandığı bir denetim türüdür. Bu denetim türü yürütülmesi zor ve karmaşık olup, özel teknik bilgi ve beceriler gerektirmesi yanında oldukça yüksek maliyetlidir.

Bütünleşik denetimde temel amaç performans denetimi olup, bu denetim mali tablolar denetimi ve uygunluk denetimi ile desteklenerek bütünlük kazanır.

Kuruluşlar üzerinde sürekli bir gözetim fonksiyonunun bulunması, denetime dinamik bir yapı kazandırarak ve yürütme organına önlemlerin zamanında alınması olanağını verir.

DENETİM YÖNTEMLERİ

1-) Şekli Denetim - Maddi Denetim

Şekli denetimde, işletmede kıymet hareketi doğuran olayların belgelere dayalı bir şekilde muhasebe kayıtlarına yansıtılıp yansıtılmadığı ve muhasebe kayıtlarının finansal raporlama (muhasebe) standartları ile yürürlükteki yasalardan öngörüldüğü şekil şartlarına uygun tutulup tutulmadığı araştırılır.

Maddi denetimse, işletmeye ait kıymetlerde değişiklik doğuran işlemlerin, gerçeğe ve amacına uygunluğu ile defter ve hesaplara doğru bir şekilde kaydedilip kaydedilmediğinin araştırılmasıdır.

2-) Örneklemeye Yoluyla Denetim - Aralıksız Denetim

Örneklemeye yoluyla denetimde, denetçinin finansal tablolar hakkında görüş oluşturabilmek üzere yeterli miktarda ve nitelikte kanıt elde etmesi için tüm defter ve kayıtları incelemek yerine ara kütleden belirli sayıda bir örnek olarak, çıkan sonucu tüme yaygınlaştırılması yoluna gidilir.

Aralıksız denetimde, boşluk bırakmayan denetim ya da tarama usulü denetim olarak da adlandırılan, denetime alınan zaman kesiti içerisindeki tüm işlemlerle ilgili kayıt ve belgelerin tek tek gözden geçirilmesi suretiyle yapılır. Bu yöntemi uygulayan denetçi, faaliyet dönemi içindeki tüm kayıt ve belgeleri eksiksiz bir şekilde inceler. O nedenle bu denetim yöntemi hem maliyetli hemde çok zaman alır.

3-) İleriye Doğru Denetim - Geriye Doğru Denetim

İleriye doğru denetimde, muhasebe tekniğine uygun olarak belgelerden defter kayıtlarına ve mali tablolara doğru bir sıra izlenerek yapılır.

Geriye doğru denetimde ise, denetim mali tablolardan başlayıp defter kayıtlarına ve oradan da belgelere kadar devam ederek yapılır.

4-) Doğrudan Denetim - Dolaylı Denetim

Doğrudan denetim yöntemini uygulayan denetçi, işletmede kıymet hareketi doğuran her olayı ayrı olarak ele alır ve kayıtlara doğru geçirilip geçirilmediğini, değerlemenin doğru yapıp yapılmadığını ve kapanış hesaplarına uygun bir biçimde yansıtılıp yansıtılmadığını karşılaştırma suretiyle tek tek inceler.

Dolaylı denetim ise bütün olaylara ilişkin işlemleri tek tek incelemek yerine, aynı veya birbirine benzer nitelikteki işlemler arasındaki toplam karşılaştırmaları yaparak, aralarındaki uygunluk durumunu tespit eder.

VERGİ DENETİMİNİN TANIMI

Devletin yetkili organları tarafından gerçekleştirilen, vergi güvenliğini (zamanında ve eksiksiz ödenmesi) sağlamaya yönelik çeşitli tedbirleri ve teknikleri kapsayan ve devamlılık özelliği olan bir kavramdır.

Vergi denetimi hem iç denetimi hemde 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) kapsar.

VERGİ DENETİMİNİN AMACI

En önemli amaçlarından birisi vergi kaybı ve kaçaklarının önüne geçmek olmakla birlikte, vergi denetiminin başka amaçları bulunmaktadır. Bunlar; mükellefin eğitilmesi, vergi bilincinin yerleştirilmesi, vergide adalet ve eşitlik ilkelerinin gerçekleştirilmesi, sosyoekonomik amaçlara ulaşılması vb. amaçlardır.

- Hukuki Bakımdan Vergi Denetim Türleri -

- 1-) Yoklama
- 2-) İnceleme
- 3-) Arama
- 4-) Bilgi Toplama

Vergi Denetim Hukuku Kaynakları

- | | |
|----------------------------------|---------------------------------|
| * Anayasa | * Diğer Kanun Altı Düzenlemeler |
| * Kanunlar | * Uluslararası Standartlar |
| * Uluslararası Anlaşmalar | * İlkeler |
| * İnsan Hakları Hukuku | * Rehberler |
| * Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri | * Yargı Kararları |
| * Yönetmelik | |

- Denetlenen ve Denetleyen İlişkileri Bakımından Vergi Denetim Türleri -

1-) İç Denetim: İşletmeye bağlı ve işletmenin ücretli personeli (iç denetçiler) tarafından yapılan denetimdir. İç denetçiler esas itibarıyla muhasebe sisteminin düzenli ve standartlara uygun çalışıp çalışmadığını araştırırlar.

2-) Dış Denetim: İşletmelerin hesaplarının kendi istekleri veya kamu otoritesinin isteği doğrultusunda dışarıdan sağlanan bir denetçi tarafından denetlenmesidir.

Dış denetim, vergi yönetiminin başarısının temel ölçütü olup, bu denetimin etkinliği, vergi yönetiminin de gücünün ölçütü olacaktır.

3-) Bağımsız Denetim: İşletmelerin kendilerini kontrol etmek amacıyla bağımsız dış denetim firmalarına kendi istekleriyle yaptırıldıkları denetim türüdür.

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

4-) Kamu Denetimi: Kamusal kuruluşlara bağlı olarak çalışan denetsilerin gerek kendi kuruluşları içinde gerekse diğer kamu kuruluşları ile gerek ve tüzel kişiler ve özel kuruluşlar nezdinde yaptıkları denetimdir.

Kamu denetiminin amacı; kişilerin ve kuruluşların eylem ve işlemlerinin devlet kanunlarına ve tabii oldukları mevzuata ve devletin iktisadi ve sosyal politikalarına uygunluğunun araştırılmasıdır.

①

Vergi denetim hukuku kaynakları arasında en başta anayasa yer alır. Anayasada vergileme işleminin hangi ilkeler çerçevesinde yürütüleceği düzenlenmiş durumdadır. Denetim faaliyeti yürütülürken denetimi yapan kişiler anayasadaki temel ilkeleri hem anayasanın 73. maddesindeki vergileme ilkeleri (anayasal vergileme ilkeleri) hem de vergilemeyle ilgili genel ilkeler olarak ikiye ayrılır.

→ 73. maddedeki anayasal vergileme ilkeleri şunlardır;

- | | |
|--------------------|------------------------------|
| * Kanunilik ilkesi | * Adalet ilkesi |
| * Mali güç ilkesi | * Genel karşılıklılık ilkesi |
| * Genellik ilkesi | |

→ Vergilendirmeyi etkileyen genel ilkeler şunlardır;

- | | |
|----------------------------|------------------------|
| * Hukuk devleti | * Belirtililik ilkesi |
| * Sosyal hukuk devleti | * Genel eşitlik ilkesi |
| * Geriye yürümezlik ilkesi | * Ölçülülük ilkesi |

Vergileme, kişilerin mülkiyet hakkına devletin doğrudan müdahalesidir. Halbuki mülkiyet hakkı (madde 35) güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerden biridir. Bu durumda vergileme sırasında doğrudan bu hakta müdahale ediliyorsa zaten kanunilikten tutun ölçülülük ilkesine kadar bütün ilkelere dikkat edilmesi gerekiyor. Bu müdahale nerede gerçekleşiyor diye baktığımızda vergi denetimi esnasında olduğunu söyleyebiliriz.

⑥ **Yönetmelik** : Vergi denetimiyle ilgili örneğin ülkemizde bütün vergi mükelleflerinin anayasası sayılabilecek yani mutlaka harfiyen uymak zorunda oldukları vergi incelemesinin usul ve esasları hakkında yönetmelik vardır.

Cumhurbaşkanı, bakanlıklar ve kamu tüzel kişileri (üniversiteler, meslek kuruluşları, belediyeler), kendi görev alanlarını ilgilendiren kanunların ve Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinin uygulanmasını sağlamak üzere ve bunlara aykırı olmamak şartıyla, yönetmelikler çıkarabilirler.

⑦ **Genel Tebliğ** : Vergi hukukunda en fazla kullanılan kaynaklardan biridir. Bütün denetim elemanları açısından zorunlu uyulması gereken düzenlemelerdir.

⑧ **Sirküler - Özalgeler** : Vergi Usul Kanunu bunları vergi hukukunun zorunlu kaynakları arasında değil, yardımcı kaynaklar olarak kabul etmiştir. Sirküler ve özalgeler ilave açıklamalar yapmak için kullanılan kaynaklardır. Bu nedenle mükellefler sirküler ve özalgelere uymak zorunda değildirler. Vergi inceleme elemanları için de aynı durum geçerlidir. Ancak vergi incelemesinin usul ve esasları hakkındaki yönetmelikte idare, mükelleflere sirküler ve özalgelere uygun bir şekilde rapor yazacağını diye yönetmelikle yetkilerini sınırlandırmıştır.

⑨ **Rehberler** : Denetim sürecine ilişkin gerek ulusal gerekse uluslararası kurumlarca yayımlanmış olan rehberler de denetim hukuku açısından yol gösterici kaynaklar arasında yer alır.

⑩ **Yargı Kararları** : Vergi incelemesine ilişkin anayasa yargısı ile idari yargı kolunun farklı mahkemelerince verilmiş olan kararlar vergi denetim hukukunun yargı organlarından doğan kaynakları arasında yer alır. Bu kararların bazıları (örn. Anayasa Mahk. Kararları, Danıştay İçtihatı Birleştirme Kararı vs.) bağlayıcı karar niteliğindedir, bazı kararlar ise (örn. Vergi Mahkemesi Kararları, Bölge İdare Mahk. Kararları, Danıştay Kararı vs.) yardımcı kaynaklar niteliğindedir.

İnceleme elemanları raporlarını yazarken bireysel başvuru yoluyla anayasa mahkemesine gitmişse bu uyusmazlık anayasa mahkemesinin de kararlarını dikkate alacak. Hatta örneğin bir inceleme konusuyla ilgili varsa Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin kararlarını dikkate alacak. Dolayısıyla bütün hukuk kaynaklarına uygun bir şekilde inceleme veya denetimlerin yapılması gerekir.

(2)

Anayasadan sonra ikinci kaynağımız kanundur. Denetim yapılırken kanunlara aykırı davranıldı mı davranılmadı mı diye bakılır. Vergi hukukunda en temel kaynak kanundur.

(3)

Üçüncü kaynak uluslararası anlaşmalardır. Denetimin, uluslararası anlaşma normlarına (Üyesi olduğumuz Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ne) uygun olması gerekir. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ni koruma mekanizması Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'dir.

Anayasanın 90. maddesine göre "uluslararası anlaşmalar kanun hükmündedir. Ancak bir kanun anayasaya aykırı mı değil mi diye anayasa mahkemesine başvurulabilir. Eğer kanun anayasaya aykırı bulunursa kanun maddesi iptal edilir. Uluslararası anlaşmalar hakkında anayasaya aykırılık iddiasıyla Anayasa Mahkemesine başvurulamaz.

Yani anayasamız uluslararası anlaşmaların kanunlardan önde geldiğini kabul ediyor.

① Cumhurbaşkanı Kararnameleri : Anayasanın 104. maddesine göre, Cumhurbaşkanı, yürütme yetkisine ilişkin konularda Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi çıkarabilir. Anayasada iki çeşit Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi öngörülmüştür. Bunlar ;

* Olağan dönem Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri resmi gazete yayımlanarak yürürlüğe girer. Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile kanunlarda farklı hükümler bulunması halinde, kanun hükümleri uygulanır. Bu Kararnameler normlar hiyerarşisi bakımından kanunlardan sonra gelir.

Olağan dönem Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi vergi hukukunun kaynağı değildir.

* Anayasada öngörülen şartlara göre ilan edilmiş bir olağanüstü halin varlığı halinde olağanüstü hal Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri çıkartılabilir. Olağanüstü dönemlerde çıkarılacak Cumhurbaşkanlığı Kararnameleriyle vergiler konusunda düzenleme yapılabilir.

Olağanüstü hal Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinin kanun hükmünde olduğu kabul edilmiştir.

Olağanüstü hal Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinin vergi denetim hukukunun kaynağı olduğu konusunda bir şüphe yoktur.

③ Cumhurbaşkanı Kararları : Anayasanın 73. maddesi 4. fıkrasında belirtilen verginin muaflik, istisna, indirim ve oranlarıyla ilgili konularda belirlenen alt ve üst sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi Cumhurbaşkanı'na verilebilir.

2-) İdari Denetim

İdare, yasama ve yargı organları tarafından denetlendiği gibi bizzat idare tarafından ve idari birimlerce de denetlenmektedir. İdarenin hukuka uygun hareket etmesi, hukuka aykırılıkların önlenmesi Anayasa gereği idarenin görevlerindendir.

İdari denetim, idare ile ilgili eylem ve işlemlerin ya da hukuksal nitelikli kararların idari birimler tarafından, araç ve yöntemlerle denetlenmesidir.

Ne kadar bakanlık varsa her bakanlığın teftiş kurulu vardır.

→ İç Denetim

Kamu yönetimi sistemi içinde yer alan herhangi bir kurum veya kuruluşun hiyerarşik olarak veya oluşturduğu denetim organları aracılığıyla kendi birimleri üzerinde denetimde bulunmasıdır.

Hiyerarşik denetim, aynı kamu tüzel kişilik içinde yer alan üst makamların, alt makamların eylem ve işlemlerini hem yerindelik hemde hukuksal bakımından denetlemeleridir.

→ Dış Denetim

Denetlenenden bağımsız ve onun dışındaki başka bir birim tarafından mali tablolar, hesaplar ve işlemler ile mali yönetimin düzenliliği ve mevzuata uygunluğu hakkında görüş bildirmek amacıyla yürütülen faaliyetlerdir.

Dış denetim ya vesayet makamı ya da özel denetim kuruluşları (Sayıştay, Devlet Denetleme Kurumu) tarafından yapılır. Merkezi idarenin, idarenin bütünlüğü ilkesi gereğince yerinden yönetim idareleri üzerinde sahip olduğu denetim yetkisine idari vesayet denir.

Sayıştay denetimi, kaynağını anayasadan alan, meslek mensuplarının anayasal ve yasal teminatlarla sahip olduğu ve çoğu ülkede yargısal yetkilerle de teçhiz edilmiş bulunan bağımsız kuruluşlarca Parlamento adına yürütülen denetimdir.

Bir anayasa kurumu olan Sayıştayın birini "idari" diğeri "yargısal" olmak üzere iki temel görevi bulunmaktadır.

Sayıştayı yargısal görevi nedeniyle bir "özel idari yargı" kuruluşu, sorunluların hesap ve işlemlerini yargılayarak "beraat" ya da "zımmette" karar verebilmesinden dolayı da "hesap mahkemesi" olarak tanımlamak mümkündür.

Yapılan ön inceleme neticesinde Kurum;

- * İncelenemezlik Kararı,
 - * Gönderme Kararı,
 - * İnceleme ve Araştırma Aşamasına Geçilmesi Kararı,
- şeklinde üç ayrı karar verilebilir.

⇒ İncelenemezlik Kararı

Bu karar, şikayetçiye tebliğ edilir ve tebliğ ile birlikte durmuş olan dava açma süresi kaldığı yerden tekrar işlemeye başlar.

Başka bir ifadeyle yapılan ön inceleme sonucu;

- * Yargı organlarına intikal etmiş uyumsuzluklar,
- * Süresi içinde yapılmayan başvurular,
- * Belli bir konuyu içermeyen şikayetler,
- * Kurumun görev alanına girmeyen,
- * Menfaat ihtilali içermeyen başvurular,

hakkında kurum tarafından incelenemezlik kararı verilebilir.

⇒ Gönderme Kararı

Kuruma şikayet başvurusunda bulunulması için kural olarak idari başvuru yollarının tüketilmiş olması gerekir. İdari başvuru yolları tüketilmeden yapılan şikayet başvurusu hakkında ilgili idareye gönderme kararı verilir. Gönderme kararı şikayetçiye de tebliğ edilir. Kuruma şikayet tarihi, ilgili idareye başvuru tarihi olarak kabul edilir.

Şikayet başvurusunun kurum tarafından ilgili idareye gönderilmesi üzerine;

- * İdare tarafından şikayetçiye verilecek cevabın tebliği tarihinden,
- * İdare tarafından 60 gün içinde cevap verilmediği takdirde bu sürenin bittiği tarihten,

itibaren 6 ay içinde Kuruma yeniden şikayet başvurusu yapılabilir.

→ Görev ve Yetkileri

Kamu Denetçiliği Kurumu, kamu hizmetlerinin işleyişini bağımsız ve etkin bir şikayet mekanizmasıyla denetlemekte olup başvuruları, insan haklarına dayalı adalet anlayışı içinde hukuka ve hakkaniyete uygunluk yönünden incelemekle ve araştırmakla görevlidir.

Kamu Denetçiliği Kurumu, idareden her türlü bilgi ve belge isteme yetkisine sahiptir.

Devlet sırrı niteliğindeki bilgi ve belgeleri yerinde inceleyebilir.

→ Şikayet Başvurusu

a) Başvuru Şartları

Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu'nun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğe göre, idarenin her türlü eylem ve işlemleri ile tutum ve davranışlarına karşı, Kanun ve bu Yönetmelikte belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde menfaati ihlal edilen gerçek ve tüzel kişiler kuruma şikayet başvurusunda bulunabilirler.

b) Başvuru Usulü

Başvuru idarenin tutum ve davranışları ile konularda kesin olduğu belirtilen işlemlere karşı, tutum ve davranışın gerçekleştiği veya öğrenildiği tarihten veya işlemin tebliği tarihinden itibaren 6 ay içinde kuruma şikayet başvurusunda bulunulabilir.

Dava açma süresi içinde yapılan şikayet başvurusu, işlemeye başlamış olan dava açma süresini durdurur.

Şikayet başvurusu, kurumun resmi internet sitesinde yayımlanan Gerçek Kişiler İçin Şikayet Başvuru Formu veya Tüzel Kişiler İçin Şikayet Başvuru Formu eksiksiz olarak doldurulması suretiyle yapılır.

→ Şikayetin İncelenmesi

a) Ön İnceleme Yapılması

İnceleme ve araştırmaya geçilmeden önce şikayet başvurusu, ön incelemeye tabi tutulur. Ön incelemede şikayet başvurusunda şikayet konusu işlemin;

- * Kurumun görev alanına girip girmediği,
- * Süresi içinde yapılıp yapılmadığı,
- * İdari başvuru yollarının tüketilip tüketilmediği,
- * Menfaat ihlali içerip içermediği,

yönlerinden incelenir.

⇒ İnceleme ve Araştırma Aşamasına Geçilmesi Kararı

a) İnceleme ve Araştırma

Bu aşamada idarenin her türlü eylem ve işlemleri ile tutum ve davranışları, insan haklarına dayalı adalet anlayışı içinde, hukuka ve hakkaniyete uygunluk ve iyi yönetim ilkeleri yönlerinden Başdenetçi, denetçi veya görevlendirilecek uzman ve uzman yardımcıları tarafından incelenir ve araştırılır.

İnceleme ve araştırma devam ederken kurum tarafları dostane çözüme davet edebilir. Kurum, şikayete konu talebin ilgili idare tarafından yerine getirilmesi halinde dostane çözüm kararı vererek inceleme ve araştırmasını sonlandırır.

⇒ Şikayetin Karara Bağlanması

a) Tavsiye Kararı

Kurum tarafından yapılan inceleme ve araştırma sonucunda şikayetin yerinde olduğu kanaatine varılması halinde tavsiye kararı verilir. Kararda idare hakkında aşağıdaki tavsiyelerden bir veya birkaçına yer verilir:

- * Hatalı davranıldığının kabulü
- * Zararın tazmini
- * İşlem yapılması veya eylemde bulunulması
- * Mevzuat, değişikliğinin yapılması
- * Uygulamanın düzeltilmesi
- * Ulaşılmaya gidilmesi
- * Tedbir alınması
- * İşlemin geri alınması, kaldırılması, değiştirilmesi veya düzeltilmesi

b) Ret Kararı

Bu karar, şikayet konusu olan idarenin eylem ve işlemleri ile tutum ve davranışları, insan haklarına dayalı adalet anlayışı içinde, hukuka ve hakkaniyete uygunluk ve iyi yönetim ilkeleri yönlerinden incelendiği ancak bu kriterler yönünden herhangi bir soruna rastlanmadığı anlamına gelir.

c) Karar Verilmesine Yer Olmadığına Dair Karar

İnceleme ve araştırma devam ederken kurum tarafları dostane çözüme davet edebilir.

Bu davet neticesinde başvuru konusu edilen talebin ;

- * İlgili idare tarafından yerine getirilmesi,
 - * Sorunun çözülmesi nedeniyle şikayetten vazgeçilmesi,
 - * Taraflarca başvurunun çözümlendiğinin kuruma bildirilmesi,
- halinde " Davane Çözüm Kararı " verilir.

Vergi Denetiminin Kapsamı / Çeşitleri / Amacı

Vergi denetimi, vergi kanunlarına göre mükelleflere bir tutum ödevler yüklemiştir. Bunlar maddi ödev ve şekli ödev olmak üzere ikiye ayrılır. Ayrıca gerek anayasanın 73. maddesi gereği, gerekse diğer bütün maddi vergi kanunları gereği (GV, KV, KDV, ÖTV vb.) hangi durumda hangi mükellefin ne kadar vergi ödeyeceği düzenlenmiştir.

Öyleyse kanunlara göre mükellefin üzerine düşen bazı ödevler vardır. Bu ödevleri mükellefler eksiksiz ve doğru bir şekilde yerine getirip getirmediıklarını tespit etmeye yönelik yapılan denetim faaliyetine vergi denetimi denir.

Vergi denetiminin kapsamına vergi mükellefleri veya vergi sorumluları girer. Bazı mükelleflerin hem maddi hem şekli ödevleri varken bazılarının ise sadece maddi ödevleri vardır.

Anayasanın 73. maddesine göre herkes kamu harcamalarını karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Bu durumda verginin esas amacı mali amaçtır. Öyleyse vergi denetiminin ilk ve en önemli amacı **mali amaç** için vergilerin doğru bir şekilde ödeyip öde-mediklerini tespit etmektir. Burada anahtar mali güçtür.

1-) Mali Amaç

Ödenmesi gereken verginin doğruluğu araştırılıp tespit edilerek, devletin kayba uğramış olan vergi gelirleri geri kazanılmaktadır.

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

* Vergi denetiminde amaç, ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır.

2-) Ekonomik Amaç

Devletin fonksiyonel ve müdahaleci oluşunu sosyal adalet ve ekonomik kalkınmaya yönelik amaçların gerçekleştirilmesine adanmış, devlet gelirlerinin de giderlerine paralel olarak artması sorumluluğunu getirmektedir.

- Vergi kayıp ve kaçakçı nedeniyle gelirlerin giderleri karşılanamaması ve neticesinde borçlanma ve emisyonu gibi önlemler, vergi oranlarının artırılması veya yeni vergilerin konulması gibi ekonominin değişik kısımlarında etkilemektedir. Bu durumda vergilemeden beklenen fonksiyonlardan biri de ekonomik kalkınmaya ulaştırılması olup bunun yolu da vergi kanunlarının tam ve doğru olarak uygulanmasından dolayısıyla denetimden geçmektedir.

Vergi kaçakçılığının faaliyetleri halinde neticede neticesinde vergi kaçakçıları, hazine bir durum ortaya çıkarmakta ve ekonomik disiplin bozulmaktadır. Sonuçta vergiyi yasa dışı cezalarında tam ve zamanında ödeyen mükellefler, gerçeğe istinad, muafiyet veya diğer yasal baskıların kullanılarak vergiden kaçınma yolunu seçen, gerçeğe yasa dışı yollarla yaparak kendi iradeleriyle vergi kaçırma yoluna giden mükellefler karşısında mağdur durumda olduklarını düşünerek kendilerine haksızlık yapıldığını düşünmektedirler.

Bu durumda vergi denetiminin ekonomik amaçlarından biri kayıtlı olma ekonomisi ile mücadele etmektir.

3-) Sosyal Amaç

Sosyal devlet anlayışının bir sonucu olarak sosyal refah, sosyal adalet ve adil gelir dağılımının sağlanması vergi denetiminin sosyal amaçlarıdır.

Vergilerin gelir dağılımını düzenleyici fonksiyonu, gelir, tüketim veya sermaye bakımından ödeme gücü yüksek olanlardan daha fazla vergi alınması ve devlet tarafından elde edilen bu fonların oluşturma suretleriyle belirli kimselerin refahını artırma, onların kullanımını suretleriyle gerçekleştirilmekte olan birçok vergilerin gelir dağılımı üzerinde meydana getirmesi bakımından bu önemli etkiyi, vergi kaçakçılığı, yaygınlaştıkça bunda oradan kaldırılmaktadır.

Ettin bir vergi denetimi vergi kayıp ve kaçakları önleyerek her bir mal gücüne göre ve nevarsa uygun vergi ödemesini sağlayacağı için vergileme ile hedeflenen amaçları gerçekleştirilmesini sağlayacaktır.

Bir ekonomide sağlıklı ve adil vergi toplanamamı denem büyük ölçüde vergi denetiminin etkinliğine bağlıdır.

4-) Hukukî Amaç: Vergi denetiminin temel amaçlarından biri de vergi konularının uygulanmasını sağlamak ve böylece vergilemeye ilişkin kanun düzenini iyileştirmek.

Vergi denetiminin hukukî amacı, amaçların 73 maddesinde belirtilen hükümlere uygun olarak vergi, rasım, harç gibi mali yükümlülüklerin konulması, değiştirilmesi ve kaldırılmasının kanunla yapılmasının ve toplanmasının kanunlarda belirtilen usul ve esaslara göre yapılmasının sağlanmasıdır.

Vergileme fonksiyonlarının dışında, vergi denetiminin beklenen bir diğer etkisi hukukî niteliklidir. Özellikle devlet yükümlülüğü haline getirdiği vergi konularının uygulanmasını sağlamak zorundadır. Bu devletin saygınlığını ve gücünü gösteren diğer taraftan hukuk devleti olmanın bir sonucu, konuların vatanlıklar üzerinde eşit şekilde uygulanmasını sağlamaktır.

Vergilemede yataklı adalet, eşit durumdaki mükelleflerin eşit, diğer adalet ise vergi ödeme gücü fazla olan mükelleflerin daha fazla vergi ödemesini gerektirir. Birek veya bilmeyle vergi kaygı ve kaçınma yolu aca mükellefler için vergi vermemek veya kendileri ile eşit durumda olanlara nazaran daha az vergi vermek suretiyle, vergi adaletinin gerçekleştirilmesi için devletler hedefleri bütçeye dâil üst edebildikler. Bu başarı etkilerin önlenmesi ve giderilmesi de vergi denetimleri ile sağlanmaktadır.

5-) Siyasî Amaç:

Her ne kadar vergi kanunları dayalı hâls edildikleri için hukukî bir işlemler gibi yataklı de nehirce itibarıyla parlamentonun siyasî formları için siyasî bir day olduğu kabul edilir. Bu nedenle de transisiz vergi olmaz - ikkisi vergileme olayının bütünü teşkil eder.

Vergilemenin mali amaçları, yataklı mali olmayan amaçları da bulunmaktadır. Mali amaç, vergilerle bütçe finansmanını sağlamaktır. Bütçe ve hükümetin bir yataklı araçtır. Bütçesiz hükümetin siyasî planlarının sonlandırılması hali yeni uygulanmasıdır. Bu yönüyle dışa bakan vergilemenin siyasî yönü, yataklı amaçtır.

Vergilemenin mali olmayan amaçları da dikkate alındığında vergilemenin hükümetin elinde cildi bir araç olduğu görülmektedir.

Örneğin, hükümet vergi politikası vasıtasıyla kimi grup yataklı sektörleri desteklemek kimi grup ya da sektörleri baskı altına alarak ekonomik faaliyet alanı dışına itmesine gücüne sahiptir.

Sour olarak hukukî vergileme aracılığıyla bir taraftan temel haklara diğer taraftan ekonomiye müdahale edebilir.

VERGİ DENETİMİNİN FONKSİYONLARI

1-) Arayıcı Fonksiyonu

Vergi denetiminin arayıcı ve bulucu diğer bir ifadeyle "dedektif" işlevi, yasa koyucunun kanunlar ile bu işlemlerde ilgili olarak defter ve defterlerde yapılan hata ve kusurları araştırmasını, ortaya çıkartmasını ve düzeltmesini hedef almaktadır.

2-) Öleyici (Ölüm) Fonksiyonu

Mükelleflerin defter kayıt ve belgelerinde bulunması muhtemel hata, hile veya vergi kanunları yönünden, suç teşkil edecek fiillerin her neye ortaya çıkmadan mükellefler tarafından düzeltilmesi ve buna göre davranılmasını ifade eder.

3-) Eğitici Fonksiyonu

Vergi denetimleri sonucunda bir yandan mükellefler tarafından ödemesi gereken vergilerin yasalara uygunluğu araştırılırken, diğer yandan mükelleflere bu konuda eğitim de verilmektedir. Denetimler sonucunda, eğer hatalı veya yanlış bir uygulama varsa bunun doğru olan mükelleflere anlatılarak, denetimin etkisiyle geniş bir yara diğer mükelleflere de örnek teşkil etmesinin etkisiyle olmakta. Kıtte bağında eğitici bir fonksiyon yerine gerçekleştirilmektedir.

VERGİ DENETİMİNİN ÖZELLİKLERİ

1-) Tarafsızlık

Vergi denetimi her şeyden önce tarafsız olmalıdır. Herbir sosyal veya siyasal etkiye maruz bırakılmadan yapılması gerekmektedir. Vergi inceleme elemanının gözetiminde diğer mükellefler aynı tittatik ve ben- le denetlenmeli kanunlar çerçevesinde yapması gerekenler bütün mükelleflere aynı ölçüde uygulanmalıdır.

VUK'a göre, vergilendirme, hataların

* Mükellefin potansiyel hata

* Mükellefin hata

* Mükellefin hata ve muafiyet döneminde hata