

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE YOKLAMA VE YAYGIN VE YOĞUN VERGİ DENETİMİ

TURKISH TAX SYSTEM POLLING AND COMMON TAX AND INTENSIVE SUPERVISION

İsmet YURTERİ*

Özet: Yoklama ve yaygın ve yoğun vergi denetimi, henüz mükellefiyetini tesis ettirmemiş kişilerin ve vergilendirilmeyen kaynakların ortaya çıkarılması yönü ile vergi gelirlerini arttırıcı etki yapar. Vergi kaçırıcıları saptayıp vergilendirilmelerini sağlaması nedeniyle de vergi ödeyenler nezdinde ticari rekabeti daha adil hale getirmektedir. Bu sonuçta mükelleflerin vergi dışı kalmasını önleme görevi üstlenerek kayıt dışılığı azaltarak vergi adaleti ve sosyal adaleti sağlamaktadır. Bu müesseselerin vergi gelirlerini artırma, rekabeti düzenleme ve sosyal adalete hizmet etmek gibi vergi hukuku açısından önemli amaçları ve hedefleri bulunmaktadır. Bu hedeflerin gerçekleşmesi mali amaçların gerçekleşmesinin yanı sıra yüksek amaçlardan olan sosyal adalete de hizmet etmesi açısından son derecede önemi yüksek ve devamlı olan bir kurum olarak nitelendirmek mümkündür.

Son dönemde yapılan düzenlemelerin merkezi boyuta dönüştürme faaliyeti kapsamında yer alması, nitekim bu kurumun da öneminin artmasını sağlamıştır. Zira bu genel adıyla yoklama kurumu, denetim faaliyetlerinin en temel noktasını teşkil etmektedir. Buna istinaden oluşturulan sistemin yoklama kurumuna etkileri teknik boyutta uzman sayısının denetimdeki rolü ile aynı etkiye sahip olacağı bir gerçektir.

Anahtar kelimeler: Yoklama, Yaygın Vergi Denetimi, Yoğun Vergi Denetimi, Yoklama Fişi, Toplu Yoklama

Abstract: Polling and the widespread and intensive tax audit, yet the obligation of persons and property not opened liaison not taxable aspect of the discovery of resources and tax revenue-enhancing effect. Detect tax evaders they taxation the tax payers because it provides more than just make it before the commercial competition. This is ultimately the tax payers by reducing downtime prevention task undertaking informal economy provides tax fairness and social justice. These institutions to increase tax revenues, such as competition, regulation, and social justice, to serve the goals and objectives are important in terms of tax law. The realization of these

* Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi 4. Sınıf Öğrencisi, 2010 Yılı TUSİAD En İyi Genç Hukukçusu

goals, financial goals, as well as the realization of social justice which is high in relation to the objectives of high and sustained level of importance that may be considered as an institution. Recently, the central dimension into the arrangements made within the scope of activity to take place, thus the importance of this institution has led to increases. Because the general name of the polling institute, audit activities constitute the most fundamental point. This institution, created to probe the effects of system control, the role of the number of specialists with a technical dimension will have the same effect as a fact.

Key Words: Polling, Common Tax Audit, Intensive Tax Audit, Polling Plug, Public Polling

I. YOKLAMA

Vergi kanunlarının, vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki bir durumun tekemmülü ile doğan, ancak henüz mücerret halde bulunan vergi alacağının ödenebilir safhaya gelmesi, tarh ve tahakkuk işlemlerinin yapılmasına bağlıdır. Tarh ve tahakkuk işlemi ise beyana dayalı işlemlerde mükellef bildirim üzerine gerçekleşmektedir. Bu bildirim ödevinin mükellefler tarafından yerine getirilmemesi sebebiyle, mükellefiyet veya mükellefiyetle alakalı bazı hususların gizlenmesi mümkün hale gelmektedir¹. İşte bu gizli mükellefiyet ve işlemlerin ortaya çıkarılması için ve vergiyi doğuran olayın yahut hukuki durumun tekemmülünü sekteye uğratan maddi olayların tespiti yoklama mekanizması ile yapılmaktadır². VUK' un 127. maddesinde³

¹ Örneğin, bir ticaret erbabının ilk defa veya mevcut duruma ilave olarak yeni bir işyerini açması, personel çalıştırması, henüz vergiyi doğuran olayı teşkil eden gelirin elde edilmiş olduğunu ifade etmez. Fakat bu durum, gelirin elde edilmesine takaddüm eden ve onu oluşturan olaylar olması bakımından önem arz etmektedir. Yoklama tüm bu olaylar ve ona bağlı mükellefiyet durumlarının zamanında tespit ini sağlamaktadır. Bkz: ÖZBALCI Yılmaz, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara 2002, s. 403

² ÖZBALCI, s. 403

³ VUK m. 127

Maksat ve yetki:

(Değişik : 4/12/1985 - 3239/12 md.)

Yoklamadan maksat, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir. Yoklamaya yetkili memurlar, ayrıca vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili olarak:

- a) Maliye ve Gümrük Bakanlığınca belirlenmiş usuller dahilinde özel yetki verilmiş olmak kaydıyla günlük hasılatı tespit etmek,

yoklamanın amacı belirtilmiştir⁴. Yoklamadan maksat, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir. Yoklama sadece mükelleflerin işe başlama, işi bırakma ve iş değişikliği ile sınırlı olmayıp yoklamada esas amaç vergiyi doğuran olay ile ilgili birçok hususu tespit etmek⁵ olduğu açıktır⁶. Bir

-
- b) 3100 Sayılı Kanun kapsamına girip ödeme kaydedici cihaz kullanmak mecburiyetinde olanların bu mecburiyete uyup uymadıklarını, bu cihazları belli edilmiş esaslara göre kullanıp kullanmadıklarını ve günlük hasılatı tespit etmek,
- c) Günü gününe kayıt yapılması zorunlu defterlerin iş yerlerinde bulundurulup bulundurulmadığını, tasdikli olup olmadığını usulüne göre kayıt yapıp yapılmadığını, vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi icap eden belgelerin usulüne göre düzenlenip düzenlenmediği ile kullanılıp kullanılmadığını, faturasız mal bulunup bulunmadığını, levha asma veya kullanma mecburiyetine uyulup uyulmadığını tespit etmek, kanuni defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden defter, belge ve delillerin tespit edilmesi halinde bunları almak,
- d) Nakil vasıtalarını, Maliye ve Gümrük Bakanlığının belirleyeceği özel işaretle durdurmak ve taşıta bulundurulması icap eden taşıt pulu, yolcu listesi, fatura veya sevk irsaliyesi, yolcu bileti ile taşıma irsaliyelerinin muhtevası ile taşınan yolcu ve malların miktar ve mahiyetlerini ölçmek, tartmak, saymak suretiyle tespit etmek,
- e) Taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi ve faturanın taşıta bulunmaması, halinde bu belgelerin ibrazına kadar nakil vasıtalarını trafikten alıkoymak, taşınan malın sahibi belli değilse tespitine kadar malı bekletmek ve muhafaza altına almak, (Bekleme ve muhafazaya alınan malların bozulmaya ve çürümeye maruz mallar olması halinde derhal, diğer mallar ise üç ay sonra Maliye ve Gümrük Bakanlığının belli edeceği esaslar dahilinde tasfiye olunur.)
Yetkisini haizdirler.

Yukarıda sayılan yetkilerin hangilerinin ne şekilde ve hangi hallerde kullanılacağını belirlemeye, yoklamaya yetkili olanların bu husustaki görev ve yetkilerini sınırlamaya Maliye ve Gümrük Bakanlığı yetkilidir.

Yoklama ve denetimde görevli memurların görevlerini ifa sırasında, güvenliklerinin sağlanmasına ilişkin esaslar Bakanlar Kurulunca belirlenir.

⁴ VUK' un 127' nci maddesinde 3239 Sayılı Kanunla yapılan değişiklikle yoklama memurlarına büyük yetkiler tahsis edilmiştir. Getirilen esasların ilgili hükümde öngörülen genişlik ve sertlikte uygulanması güçtür. Bu çerçevede ile hükmün işlerliği de sınırlı kalmak durumundadır. 3239 Sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği 1986 yılından itibaren geçen sürede de bu durum görülmüştür. Bkz: ÖZBALCI, s. 404

⁵ Yoklama ile esasen mükelleflerin vergi dairesi içerisinde kağıt üzerinde gözükten faaliyetlerinin fotoğrafının çekilmesidir. Buna istinaden çekilen fotoğrafların çok net olması, fotoğrafının da işinin ehli olması gerekir. Zira aksi takdirde, kötü çekilen fotoğraf gerek idare gerekse mükellef açısından hukuksal dayanaktan yoksun işlemlerin icrasına yol açabilecektir. Yoklama gerek mükelleflerin ve durumlarının, gerekse mükellefiyetle ilgili maddi olayların, kayıtların ve konuların araştırılmasına ve belirlenmesine yönelik bir uygulama olarak vergi dairesi için önemli bir bilgi toplama faaliyeti olduğunu da söyleyebiliriz. Bkz: BİLEN İnan Cumhur, "Türk vergi Hukukunda Bilgi Toplama Müessesesi", Vergi Dünyası Dergisi, Şubat 2009, S. 330, s. 115; İLHAN Asena, Türk Vergi Hukukunda Bilgi Toplama (Yüksek Lisans Tezi), İzmir 2007, s. 8

⁶ GÜRBOĞA Erkan, *Kayıt Dışı Ekonomi ile Mücadelede Yoklamanın Önemi*, Vergi Sorunları Dergisi, Ağustos 2004, S. 191, s. 7

başka husus ise, bu amaçlara uygun yapılan yoklama işlemi, yoklama anında bulunması gerekenlerin olup olmadığının tespitine yöneliktir⁷. Bunların bulunmaması ile ilgili yapılan tespit vergi idaresinin ileride yapacağı tarh işlemine hazırlık mahiyetinde ön işlemi delil tespiti yoluyla oluşturmaktadır. Yoklama yapısı gereği, bir zaman dilimine ait tespit olup (işçi sayısı, işçi ücreti vs gibi) sadece o andaki bilgilerin doğruluğu söz konusu olacaktır⁸.

Yoklama; Vergi dairesi müdürleri, yoklama memurları, yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler, vergi incelemesine yetkili olanlar ve gelir uzmanları tarafından yapılır⁹. Ancak uygulamada vergi dairesi müdürleri daire içerisindeki yoğun işleri nedeniyle pek fazla yoklama işi ile ilgilenememektedirler. Vergi inceleme elemanları ise kariyer olarak yoklama yetkisini en etkin kullanabilecek kişiler olmalarına karşın onlar da daha çok bilgi ve uzmanlaştırma gerektiren vergi incelemesi ile uğraşmaktadırlar. Dolayısıyla yoklama görevi daha çok yoklama memurları tarafından yürütülmektedir. Yoklama yapanların elinde yoklama yetkilerini gösteren fotoğraflı resmi bir belge bulunur. Yoklama yapanlar bu belgeyi, kendilerinden sorulmasa bile, nezdinde yoklama yapılan kimseye göstermek zorundadırlar. Toplu yoklamalarda kolbaşının belgeyi ibraz etmesi yeterlidir. Yoklama her zaman yapılabilir. Yoklamanın ne zaman yapılacağı ilgiliye haber verilmez. Buna göre yoklamaya yetkili olanlar geçici olarak ve belirli zamanlarda değil, bütün yıl içinde ve her zaman (günün 24 saati) yoklama yapabilmektedirler. Yoklama sonuçlarının hukuki nitelik kazanabilmesi için bunların belgelenmesi gerekmektedir. Yoklama neticeleri tutanak mahiyetinde olan "*yoklama fişine*" geçirilir¹⁰. Bu fişler yoklama

⁷ "Yoklama tutanağının uyumsuzlukla ilgili dönemlere ilişkin olarak tarhiyat yapılmasına imkan verecek tespitleri içermediğinden bu tespitlerin yoklama tarihinden önceki dönemlere uygulanması mümkün değildir", D4D, T: 24.06.1997, E: 1996/1705, K: 1997/2108 Sayılı Kararı (KIZILOTT Şükrü, Vergi Uyumsuzluklarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler (Müktezalar), Ankara 1998, C.4, s. 904)

⁸ SABAN Nihal, Vergi Hukuku, İstanbul 2008, s. 185, 186

⁹ TECİM Burak Ali Han, Kayıt Dışı Ekonomide Vergi ve Vergi Denetiminin Önemi (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi), İzmir 2008, s. 103 vd.; ÖZBALCI, s. 404

¹⁰ Usulüne uygun düzenlenmiş yoklama fişlerinin hukukun tutanak mahiyetinde olması bu belgelerin vergi incelemeleri ve takdir komisyonları tarafından matrah takdiri yapılırken geçerli bir belge olarak kullanılabilmesi ve böylece yoklama fişinin VUK m. 30 uyarınca idare tarafından re' sen vergi tarh edilmesine dayanak oluşturması anlamına gelecektir. (FURTUN İdris Hakan, "Türk Hukuku'nda Vergi

yerinde iki nüsha düzenlenerek tarihlenir, bulunursa nezdinde yoklama yapılanı veya yetkili adamına¹¹ imza ettirilir; bunlar bulunmaz veya imzadan çekinirlerse keyfiyet (durum) fişe yazılır¹² ve yoklama fişi polis, jandarma, muhtar¹³ ve ihtiyar meclisi üyelerinden birine imzalatılır¹⁴. Yoklama fişlerinin birinci nüshası yoklaması yapılan şahıs veya yetkili adamına bırakılır. Bunlar bulunmazsa bilinen adresine 7 gün içinde posta ile gönderilir¹⁵. *Bireysel yoklama*; vergilendirme ile ilgili olarak yükümlü veya sorumluların vergi idaresinin bilgisi dışında bırakılan maddi olayları, yükümlülük ve sorumlulukla ilgili bulguların yoklama yetkisine sahip memurlarca yükümlü, sorumlu veya yetkilisi ile birlikte yoklama fişi ismi verilen tutanağa

Mükellefini Denetleme Araçları", Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi Sempozyum Kitabı, İstanbul 2010, s. 305)

- ¹¹ Yetkili Adam: Nezdinde yoklama yapılan kimsenin faaliyetini yürüten kişidir. Bu kişi nezdinde yoklama yapılanın eşi, çocuğu, personeli veya vekili olabilir. (TECİM s. 103 vd.); Ancak bir Danıştay kararında; "*Mükellefin kardeşinin verdiği bilgiler ışığında düzenlenen yoklama fişine itibar edilmesinde ve bu fiş esas alınarak yapılan tarihiyatta isabet yoktur*", D4D, T: 15.11.1996, E: 1995/4343, K: 1996/4235 Sayılı Kararı (KIZILOT, C.4, s. 909)
- ¹² "*Yoklama fişinde, şirket yetkilisi olarak belirtilen kişinin kim olduğun ve imzadan niçin imtina ettiğinin belirtilmesi gerekir*", D9D, T: 09.03.1999, E: 1998/495, K: 1999/976 Sayılı Kararı (KIZILOT Şükrü, Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler (Müktezalar), Ankara 2000, C.5, s. 803)
- ¹³ "*Yoklama fişinin muhtara imzalatılmasıyla şekil şartı yerine getirilmiş ise de tutanağı imzalayan muhtarın olay yerinde hazır bulunduğuna ilişkin herhangi bir tespiti yer verilmediği gibi, ayrıca imzadan imtina eden kişinin kimliğinin açıkça belirlenmemesi karşısında 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 131. maddesinde öngörülen unsurları taşımayan tutanak esas alınarak kesilen özel usulsüzlük cezasında ve bu cezaya karşı açılan davanın reddi yolunda verilen mahkeme kararında isabet görülmemiştir*", D4D, T: 14.01.1999, E: 1998/4026, K: 1999/36 Sayılı Kararı (KIZILOT, C.5, s. 802)
- ¹⁴ "*Nezdinde yoklama yapılan tarafın imzadan imtina edilen yoklama tutanağının, polis, jandarma, muhtar ve ihtiyar heyeti üyelerinden biri imzalamadıkça, bağlayıcı olmayacağı...*", D9D, T: 10.03.1993, E: 1992/3334, K: 1993/1106 Sayılı Kararı (KIZILOT Şükrü, Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler (Müktezalar), Ankara 1996, C. 3 s. 902)
- ¹⁵ Danıştay 4. Daire 1979/1412 Esas ve 1979/2871 Sayılı Kararı ile de; "*Yoklama sonucuna göre karar ve işlem için yoklamanın vergi kanunlarında belirtilen şartlara uygun olması gerektiği*" (ERDAĞ Nevzat, Vergi İdaresimiz ve Denetim Müessesesi El Kitabı, İstanbul 2006, s. 83); Aynı zamanda, "*Mükellefin gıyabında düzenlenen ve mükellefin ya da yetkili adamının ifade ve imzasını taşımayan yoklama fişinin, mükellefin bilinen adresine 7 gün içinde gönderilmesi gerekirken gönderilmemesi halinde, bu fişe dayanılarak re' sen takdire gidilmez*", (D7D, T: 12.10.1995, E: 1993/5450, K: 1995/3838), (KIZILOT, C.3, s. 903) diyerek bu fişin gönderilmesinin önemine riayet eden Danıştay kararları da mevcuttur.

bağlanmasıdır. *Toplu yoklama*; Vergi uygulamalarının gerektirdiği hallerde münferit fiş yerine yoklama cetvellerinin kullanılması ve neticelerin toplu olarak bu cetvellerde gösterilmesi mümkündür. Toplu yoklamada periyodik ve süratli bir biçimde yoklama konusu hususlar toplu yoklamaya alınan mükellef ve iş gruplarının hepsinde istisnasız olarak tespit edilmektedir¹⁶. Yoklama cetveli kullanılan hallerde ihtilafli olaylar yoklama fişi mahiyetinde ayrı bir tutanakla tespit edilir¹⁷.

Yoklama mükellefiyetin kurulmasına, değişikliğine ve kaldırılmasına vergi tarhına, rayiç bedel takdirine, düzeltmeye, bazı hallerde vergi incelemesine, alıkonulan bazı malların tasfiyesine ve ceza uygulamasına yol açabilmektedir¹⁸.

Yoklama vergilendirmeyi etkileyen ve vergi idaresinin bilgisi dışında kalan olguları ortaya çıkarmak suretiyle vergi adaletine ve sosyal adalete katkıda bulunmayı ve hazineye ek gelir sağlamayı amaçlar. Yoklama henüz mükellefiyetini tesis ettirmemiş kişilerin ve vergilendirilmeyen kaynakların ortaya çıkarılması yönü ile vergi gelirlerini arttırır. Vergi kaçırıcıları saptayıp vergilendirilmelerini sağlaması nedeniyle de vergi ödeyenler nezdinde ticari rekabeti daha adil hale getirmektedir. Böylece mükelleflerin vergi dışı kalmasını önleme görevi üstelenerek kayıt dışılığı azaltarak vergi adaleti ve sosyal adaleti sağlamaktadır. Yoklamanın vergi gelirlerini artırma, rekabeti düzenleme ve sosyal adalete hizmet etmek gibi vergi adaleti açısından önemli amaçları ve hedefleri bulunmaktadır¹⁹. Bu hedeflerin gerçekleşmesi mali amaçların gerçekleşmesinin yanı sıra yüksek amaçlardan olan sosyal adalete de hizmet etmesi açısından önem derecesi yüksek ve devamlı olan bir kurum olarak nitelendirilmek mümkündür.

¹⁶ TECİM, s. 103 vd.

¹⁷ ERDAĞ, s. 84; nitelik farklı bir tutanakta düzenlenecek olsa da; "Yoklama fişi ile faaliyeti olmadığı döneme ilişkin olarak aynı fiş done gösterilerek tespit edilen matraha dayalı tarhiyatın terkini gerekir", D4D, T: 07.11.1996, E: 1905/4788, K: 1996/3993 Sayılı Kararı (KIZILOTLU, C.4, s. 906)

¹⁸ SÖYLER İlhami, "Vergi Yoklamasının Hukuki Sonuçları", Maliye Sigorta Dergisi, Ankara 1995, S. 208, s. 29

¹⁹ TECİM, s. 103 vd.

Yoklama her zaman yapılır. İlgiliye önceden haber verilmesi gerekmez. Yoklama sırasında, buna yetkili olduğuna dair kimlik ibrazı zorunludur. Yoklama sonuçları yoklama fişi, yoklama tutanağı ya da toplu yoklama listeleri ile saptanır ve bu belgeler vergi incelemesinde delil²⁰ olarak kullanılabilir²¹.

Gel gelelim, yoklamanın nasıl yapılması ve bunun sonucunda gerekli çıkacak olan belgenin yapımına. Yoklama sonuçları yoklama fişi ile tespit edilmektedir²². Yoklama fişi tutanak hükmündedir. Bu fişler yoklama yerinde ve iki örnek olarak düzenlenir. Yoklama muhatabı-

²⁰ VUK m. 127/c maddesine göre; yoklama memurları, kanuni defter ve belge dışında kalan ve vergi kaybına delil teşkil eden defter, belge ve delillerin tespit edilmesi halinde bunları almaya yetkilendirilmişlerdir. Bu yetkinin anlamı, ceza usul hukukunda söz konusu zapt işlemi yapabilmek demektir. Oysa ki, CMK 127. maddeye göre, zapta karar verme yetkisi, hakime tanınmıştır. Sadece gecikmesinde sakınca bulunan hallerde Cumhuriyet Savcısının, Cumhuriyet Savcısına ulaşamadığı hallerde ise kolluk amirinin yazılı emri ile kolluk görevlileri el koyma işlemi gerçekleştirecektir. Bu ilke ve kuralar çerçevesinde, VUK uygulamasında da, yoklama memurları belgelere el koyma yetkisinin ancak gecikmesinde sakınca bulunan durumlarda verilmesi ve bu işleme karşı hakime itiraz edebilme hakkının tanınması gerekmektedir. eğer ki bu tür bir uygulamaya gidilmediği takdirde, kanunun açıkça gösterdiği hallerde usulüne göre verilmiş hakim kararı olmadıkça, gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınan mercinin emri bulunmadıkça, kimsenin üzeri, özel eşyaları aranmaz ve bunlara da el konulamaz diye Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının 20/2 maddesine aykırılık meydana gelecektir. Ayrıntılı bilgi için bkz: ÜNAL, Abdulkadir, Türkiye' de Vergi Denetimi ve Vergi Denetmenlerinin Denetim İçerisindeki Rolü, Ankara 2007, s. 37, 38; KANETİ Selim, Vergi Hukuku, İstanbul 1989, s. 166; ÖZEN Burak, Vergi İdaresinin yükümlülere Denetleme Yolları (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul 1996, s. 87

²¹ DEMİRKAN Uğur, Vergi İncelemesinin Kuralları (Görevler ve Yetkiler), TÜRMOB Yayınları - 127 Sirküler Rapor Serisi Seri No: 2000 - 14, Ankara 2000, s. 50

²² Yoklama bir tespit işlemi olması nedeniyle bir takım sonuçlar doğurmaktadır. Bunları ise şu şekilde sıralamak mümkün olacaktır:

- Mükellefiyetin kurulmasına yol açması,
- Mükellefiyet değişikliğine yol açması,
- Mükellefiyetin kaldırılmasına yol açması,
- Vergi tarhuna yol açması,
- Rayiç bedel takdirine yol açması,
- Düzeltmeye yol açması,
- Vergi İncelemesine yol açması,
- Alınan bazı malların tasfiyesine yol açması,
- Ceza uygulamalarına yol açması

Şeklinde sıralanabilir. Ayrıntılı Bilgi için bkz: SÖYLER İlhami, Türk Vergi Hukukunda Yoklama, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayın No: 1987/295, Ankara 1987, s. 72-78

nın, orada ise, imzasının alınması asıldır. Muhatapların bulunmaması halinde yoklama fişi yetkili bir kişiye imzalatılır²³. Bunun sonucunda; yoklama memurlarınca düzenlenen tutanak ve yoklama fişlerine dayanılarak vergi farkı ya da vergi cezası salınabilmektedir^{24 25}.

Her şeyi bir kenara bırakırsak; yoklama, aslında en önemli denetim biçimlerindedir ancak önemiyle orantılı bir şekilde üzerine pek de düşülmeyen bir kurum olarak yer almaktadır. Önemlidir, zira vergi denetiminin sadece yükümlülük kaydı olanların üzerine yoğunlaşılmasını sağlar. Bu şekilde vergilendirme alanında bir haksız rekabetin önüne geçilmiş olacaktır. Devletin haberi olmayan mükellef kitlesinin genel belge akışında sebep olacağı kesintinin de önüne geçecektir. Bu durum da, yoklamaya gereken önemin verilmesini ve yoklama yapacak olan memurların sayısının artırılmasını gerekli kılacaktır. Oysaki bu durum ne yazık ki uzun uğraşların sonunda halen gerçekleşmiş değildir. Yoklamayı yetkili kılan memurları belirleyen VUK 128' inci maddesindeki daha önce sayılan kişiler vergi

²³ ÖZBALCI, s. 404; "Hakkında yoklama yapılan kimsenin yetkili kıldığı kişi, umumi vekili, muhasebe danışmanı, daimi personeli ve bunlara benzer kimselerdir. Yoklama muhatabının eşi tarafından imzalanan yoklama fişleri de muteber sayılmaktadır" D4D, T: 27.11.1970, E: 1969/5478, K: 1970/7069 Sayılı Kararı; "Hem muhatap hem de yetkili bir kişi bulunmaz veya imzadan imtina edilirse, durum fişe yazılır ve yoklama fişi polis, jandarma, muhtar veya ihtiyar heyeti üyelerinden birine imzalatılır (VUK m. 131). Bunlardan sadece birinin imzası yeterli olmaktadır", D4D, T: 22.10.1970, E: 1969/5623, K: 1970/5364 Sayılı Kararı (ÖZBALCI, s. 404)

²⁴ DEMİRKAN, s. 49

²⁵ Ancak şu da belirtilmelidir ki, yoklama memurları aracılığıyla, çalıştığı halde mükellefiyetini kurtaramamışlar, kira geliri elde ettiği halde beyan etmemişler, kaçak işçi çalıştıranlar, kayıt düzenine ait yasa hükmüne uymayanlar, vergi levhası almamış ya da asmamış olanlar saptanmaktadır. Bununla birlikte yoklama memurları dolayısıyla;

- İşyerindeki günlük hasılat tespiti,
- Yazar kasa uygulamaları ve günlük hasılat tespiti,
- Defter ve belgelerin kullanımında, kayıt nizamına uyulup uyulmadığının tespiti,
- İşyerinde faturasız mal bulunup bulunmadığının saptanması,
- İşyerinde yasal defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğu emare (delil değildir) oluşturan defter, belge ve diğer delillerin tespit edilmesi halinde tutanakla bunları almak,
- Taşıma araçlarını durdurup belge düzenini denetlemek ve belgesiz yük ve yolcu taşınıp taşınmadığının saptanması
- Gerekli ise belgesiz taşıtı trafikten men etmek, belgesiz mallara el koymak
- yetki ve görevlerine sahiptir. Bkz: DEMİRKAN, s. 49, 50

incelemesinde de yetkili olan kişilerdir²⁶. Bu kişiler yoklama ile ilgili olarak yetkili kılınacak personelin artırılmasının imkan vereceklerdir²⁷. Böylece vergiyi doğuran olayların vukuu anda yapılan yoklamalar ile vergi denetimlerinin daha gerçekçi temellere oturtulmasını sağlamaktadır²⁸.

Bir başka değinilmesi gereken husus ise, vergi inceleme²⁹ yapmaya yetkili kişiler ile vergi incelemesi yapmaya yetkili kişilerin hazırladığı, yoklama fişlerinin sonuçlarının, münhasıran vergi incelemesi görevi kapsamındaki konular bakımından karıştırılmaması gerekli oluşudur³⁰.

II. YAYGIN VE YOĞUN VERGİ DENETİMİ

Yaygın ve yoğun vergi denetimi, vergi suçu oluşturacak fiillerin anında tespit edilmesi ve cezanın kesilmesi esasına dayanan maddi bir denetim şeklidir. KDV' nin yürürlüğe girmesi ile birlikte daha fazla önem kazanmış ve devamlılık arz etmeye başlamıştır. Söz konusu müessesese, VUK' un 127 ve 128' inci maddeleri gereği 'Yoklama' nın bünyesi içerisinde düzenlemeye tabi tutulmuştur³¹.

²⁶ Vergi Dairesinde, vergi incelemeye yetkili olan tek kişi, VUK m. 135 gereği, Vergi Dairesi Müdürüdür. Vergi dairesinin yoklama memuru olmayan memurları, ancak yetkilendirilmek suretiyle yoklama yapabileceklerdir (VUK mi 128/3). Bu yetkilendirme yapıp, gerek görüldükçe, yoklama memurlarının sayısı artırılacaktır. (ÜNAL, s. 39)

²⁷ DEMİRCAN Esra Siverekli, "Türkiye' de Vergi Politikalarının Siyasi Analizi: Siyasi Değişimin Vergi Kayıp ve Kaçaklarına Etkisi Üzerine Bir İnceleme", E-Yaklaşım, Haziran 2004, s. 11

²⁸ ORGAN İbrahim, Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması, Ankara 2008, s. 57

²⁹ "Yoklama" ve "Vergi İncelemesi", VUK' ta ayrı bölümlerde düzenlenmiş olup iki ayrı faaliyet türü olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu sebeple de yoklamaya ve vergi incelemesine yetkili olanlar da farklı bir biçimde düzenlemeye tabi olması gerekir. Her ne kadar vergi incelemesi kapsamında gerçekleşmiş olsa da; yapılan bir yoklamanın vergi incelemesine başlangıç teşkil edeceğini söylemek mümkün olmayacaktır. Zira D4D, T: 31.03.1986, E: 3090, K: 1337 Sayılı Kararında ve buna benzer birçok kararlarda aynı yönde hüküm icraya konulmuştur. (ASLIHAK Alper, "Vergi İncelemesine Başlama", Vergi Sorunları Dergisi, Temmuz 2010, S. 262, s. 124)

³⁰ KALYONCU Rüştü, "Vergi Sloganları, Vergi, Vergiden Kaçma Konuları Üzerine Düşünceler", Vergi Dünyası Dergisi, S. 25, s. 14

³¹ TEKİN Fazıl/ÇELİKKAYA Ali, Vergi Denetimi, Ankara 2007, s. 117; KILIÇDAROĞLU Kemal, "Çağdaş Gelir İdaresine Katkısı", Vergi Dünyası Dergisi, Ağustos 1991, S. 120

Yaygın ve yoğun vergi denetimin amacı³²; vergi ziyayı ile ilgili delil ve izler ortadan kalkmadan, anında yapılacak denetimlerle, vergiyi doğuran olayın gerçek yönüyle kayıtlar arasında bağlantı kurularak vergi ziyasına neden olacak suçların zamanında önlenmesidir³³. Bir başka ifadeyle yaygın ve yoğun vergi denetimleri, vergiyle ilgili olayların zamanında kavranması, belge düzeninin yerleşmesi ve sağlıklı bir şekilde işlemesi, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi ve mükellefleri eğiterek yapılabilecek hataların önüne geçilmesi amacıyla yapılmaktadır³⁴. Yaygın ve yoğun vergi denetiminin diğer amaçları ise; ekonomik delil sistemine işlerlik kazandırmak, vergi incelemelerini mükellefin defter ve belgeleri ile sınırlı kalmaktan kurtarmak, mal, hizmet ve nakit hareketlerinin tümü için belge düzenlenmesini ve düzenlenen belgelerin yasal defterlere kaydını sağlamak, mükellefiyet ile ilgili olayları, kayıtları ve konuları araştırmak suretiyle vergilendirme ile ilgili olayları anında saptamak, şeklinde sayılabilir³⁵.

Yaygın ve yoğun vergi denetimi, mükellefleri belge düzenine uymaya zorlayarak, vergi incelemelerinin daha sağlıklı yapılması için son derece önemli bir yöntemdir. Çünkü özellikle belge düzeninin tam olarak yerleşmediği ülkemizde ticari işlemler genellikle kayıt dışı

³² Uygulamada 'kayıt nizamı ve belge düzeni', 'kayıt nizamı kontrolü', 'cari denetim', 'anında yapılan denetim', 'vergi kontrolü', 'maddi kontrol' veya 'yüzeysel denetim' olarak da adlandırılan, yaygın ve yoğun vergi denetiminin amacı, vergiyi doğuran olayın gerçek yönü ile kayıtlar arasında bağlantı kurularak vergi kaybına yol açacak suçların zamanında önlenmesi olarak belirtilebilir. Bir diğer anlatımla, yaygın ve yoğun vergi denetimi vergi ile ilgili olayların zamanında kavranması, belge düzeninin yerleşmesi ve sağlıklı bir şekilde işlemesi, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi ve yapılabilecek hataların önüne geçilmesi (bu durum mükellefleri eğiterek mümkün olabilecektir) amacıyla yapılmaktadır. Dolayısıyla bu denetim şekli bir anlamda vergi idaresinin mükellefe yardım şeklinde algılanmakta ve mükelleflerin ileride daha ağır cezalarla karşı karşıya kalması olasılığı büyük ölçüde bertaraf edilmekte ve asıl amacına da ulaşmayı planlamaktadır. (TEKİN/ÇELİK-KAYA, s. 117; KAYA Ömer, "Vergilemede Yoklama İşlemleri - 2", Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, Kasım 1999, S. 307, s. 75)

³³ ŞEKER H. Nezi, , Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi, İstanbul 1994, s. 26; KAZICI Sami, "Vergi Kaçakçılığına Teorik Yaklaşım Türkiye'de Vergi Denetimi ve Vergi İstihbarat Arşivi Uygulaması", Vergi Dünyası Dergisi, S. 146, s. 25

³⁴ Bazı yazarlara göre; yaygın ve yoğun vergi denetiminin amaçlarının, vergi incelemesi amaçlarından ayrılan yönü olarak, vergi incelemesinde sonradan, önceki işlem ve olaylara yönelik bir denetimle, beyanların gerçeğe uygun verilmesi için, yükümlüler üzerinde caydırıcı etki sağlamak iken, yaygın ve yoğun vergi denetiminde ise vergi denetimlerindeki amaç, dönem kapanmasını beklemeden bu etkiyi hissettirmektir. (ŞEKER, s. 43)

³⁵ KAZICI, s. 25

olarak belgesiz gerçekleşmekte ve bu tür işlemler vergi kaçakçılığının kaynağını oluşturmaktadır. Dolayısıyla yaygın ve yoğun vergi denetimlerinin etkinleştirilmesi, belge düzeninin yerleşmesine ve vergi kaçakçılığının alan olarak daralmasına ve kamu gelirlerinin önemli ölçüde artmasına katkı sağlayacak³⁶ olup ekonomiyi ve mali konumu daha güçlü hale getirecektir.

Yaygın ve yoğun vergi denetimleri yoklama müessesesinin kapsamında gerçekleştirilmektedir. Buna göre yoklamaya yetkili olanların mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve konuları araştırmak ve tespit etmekle birlikte, vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili olarak bazı yetkilere sahiptirler³⁷. Bunlar ise;

- a) Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nca belirlenmiş usuller dâhilinde özel yetki verilmiş olmak kaydıyla günlük hâsılatı tespit etmek,
- b) 3100 Sayılı Kanunun kapsamına girip ödeme kaydedici cihaz kullanmak mecburiyetinde olanların bu mecburiyete uyup uymadıklarını, bu cihazları belli edilmiş esaslara göre kullanıp kullanmadıklarını ve günlük hâsılatı tespit etmek,
- c) Günü gününe kayıt yapılması zorunlu defterlerin iş yerlerinde bulundurulup bulundurulmadığını, tasdikli olup olmadığını usulüne göre kayıt yapılıp yapılmadığını, vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi icap eden belgelerin usulüne göre düzenlenip düzenlenmediği ile kullanılıp kullanılmadığını, faturasız mal bulunup bulunmadığını, levha asma veya kullanma mecburiyetine uyulup uyulmadığını tespit etmek, kanunî defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden defter, belge ve delillerin tespit edilmesi halinde bunları almak,
- d) Nakil vasıtalarını, Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın belirleyeceği özel işaretle durdurmak ve taşıtta bulundurulması icap eden taşıt pulu, yolcu listesi, fatura veya sevk irsaliyesi, yolcu bileti ile taşıma irsaliyelerinin muhtevası ile taşınan yolcu ve malların miktar ve mahiyetlerini ölçmek, tartmak, saymak suretiyle tespit etmek,

³⁶ KILIÇDAROĞLU Kemal, "Yaygın Vergi Denetimi ve Karşılaşılan Sorunlar", Vergi Dünyası Dergisi, 1981, S. 1, s. 17

³⁷ TECİM, s. 89

- e) Taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi ve faturanın taşıtta bulunmaması halinde bu belgelerin ibrazına kadar nakil vasıtalarını trafikten alıkoymak, taşınan malın sahibi belli değilse tespitine kadar malı bekletmek ve muhafaza altına almak, (Beklemeye ve muhafaza ya alınan malların bozulmaya ve çürümeye maruz mallar olması halinde derhal, diğer mallar ise üç ay sonra Maliye ve Gümrük Bakanlığının belli edeceği esaslar dahilinde tasfiye olunur) .

Günlük hâsılatı tespit etmek ve nakil vasıtalarını durdurarak belge kontrolü yapabilmek yetkisi sadece özel olarak bu işlerle görevlendirilen memurlar tarafından kullanılır ve bu memurlara fotoğraflarının da yer aldığı özel yoklama yetki belgesi verilmektedir³⁸.

Özel yetkili yoklama memurlarının günlük hâsılatı tespit etmek ve nakil vasıtalarını durdurup belgelerini kontrol etmek yetkilerinin yanında yukarıda sayılan diğer yetkileri de mevcuttur. Diğer yoklama memurlarının ise günlük hâsılatı tespit etmek ve nakil vasıtalarını durdurup belgelerini kontrol etmek yetkilerinin dışında yukarıda sayılan diğer yetkileri mevcuttur. Özel yetkili yoklama memurları Maliye Bakanlığı'nın belirlediği özel işaretlerle nakil vasıtalarını durdurarak taşıtta bulunması gereken sevk irsaliyesi, fatura, irsaliyeli fatura, taşıma irsaliyesi, vergi levhası, yolcu listesi, yolcu bileti gibi belgelerin taşıtta bulunup bulunmadığını ve bulunuyorsa mahiyeti itibariyle taşınan yolcu ve malların miktarını saymak, ölçmek ve tartmak suretiyle tespit etmeye yetkilidirler. Bu yetkiyi hem şehir içinde hem de şehirlerarasında kullanılabilmektedir³⁹.

Yaygın ve yoğun vergi denetimi kapsamında yapılmakta olan yol denetimlerinin amacı özellikle il içinde bulunan üretim merkezlerinde üretilip, il içi veya başka illere dağılımı yapılan ticari, zirai ve sınaî malların taşıma güzergâhları ile başka illerde bulunan üretim merkezlerinde üretilmekle birlikte il içinde dağılımı yapılan veya il den transit taşınması yapılan malların sevkiyatlarında belge düzeninin yerleştirilmesini sağlamaya yöneliktir. Bu denetimlerde vergiyi doğuran olayın takibi ve tespiti ile olayların belgelere bağlanarak kayıtlara geçirilmesi sağlanmakta ve böylece kısa dönemde KDV, uzun

³⁸ TECİM, s. 90

³⁹ TECİM, s. 90, 91

dönemde ise Gelir ve Kurumlar Vergisi tahakkuklarının yükseltilmesi sağlanmaktadır⁴⁰.

Yaygın ve yoğun vergi denetiminin, sonuçta yapılan harcama, vergi dairesindeki görevleri bıraktırıp denetime çıkarılan memurlar nedeniyle, alternatif mesai kaybı gibi etkiler de dikkate alınacak olursa, olumlu sonuçlarının olumsuz oranla üstün geldiği pek söylene-meyecektir. Buna karşın, nicelik ve nitelik bakımından iyi yapılmış vergi incelemeleri ile elde edilebilecek sonuçlar, inceleme elemanları tutum ve davranışları bakımından eğitilmiş, bilgi birikimli ve deneyimli olduklarından etkili olduğu söylenebilecektir. Zira vergi incelemeleri, önleme ve düzeltme işlevleri bakımından, yaygın ve yoğun vergi denetiminden daha etkili olduğunu belirtilebilecektir. Buna istinaden öneri olarak ise, vergi yönetiminin bu denetimlerden amaçlanan hedeflere yaklaşabilmesi için, bu konuya özgü özel bir örgüt mekanizması geliştirerek, bu örgütü uzun bir eğitimden geçirmesi yolundaki görüşlere de katılmak gerekir⁴¹.

SONUÇ

Ülkemizde denetim oranlarının %3 ü dahi zorlamakta güçlük çekmesi her ne kadar kayıt dışılığın baş faktörü olarak nitelendirilirse de, denetim denildiğinde akla gelen yoklama müessesesi olmadan da denetim olmayacaktır. Zira haberdar olunmayan bir durumun denetimi söz konusu olamaz. Temel amacı denetime imkan sağlamak olan bu müessesenin gel gelelim yapılması icrasında yetkili mercilerin görevlerinde bir atlama tahtası olarak görmemesi ve yeni denetim düzenlemesi ile de bunun tamamen ortadan kaldırılması durumu söz konusudur. Devletin bu konuya getirdiği çözüm olmamakta, karışıklığı ve denetim yoksunluğunun temelini hazırlamaktadır. Her ne kadar bu değişikliklerin ileri vadede yararlı olacağı görüşü benimse de, bu müessesenin anlatıldığı üzere bir merkezi yapılanmadan çok dayanışmadan ve birliktelikten doğacağı da aşikardır. Kanunda verilen yet-

⁴⁰ ÇİLKOPARAN Yusuf, "Yol denetimleri", Vergi Dünyası Dergisi, 2004, S. 278, s. 105

⁴¹ ŞEKER, s. 26-44; Görüş için bkz: BULUTOĞLU Kenan, Türk Vergi Sistemi, Son Vergi Kanunları (Açıklama-Yorum-Uygulama), İstanbul 1981, s. 156

kinin sadece uzmanlar ile sınırlı olmayacağı ve diğer müfettişlerin de buna yetkisinin tanınma amacı elbette ki onların sadece uzmanlar eliyle gerçekleştirme olasılıklarının az oluşundandır. Buna ehemmiyetle durulması kanaati güçlenmekle birlikte vergi gelirlerinin artırılması politikasına katkı sağlayacağı da bir gerçektir. Nitekim öneri de, bu konuya ilişkin özel bir örgüt yapılanması gerektiği günümüz dünyasında geçerliliğini de korumaktadır. Her gün genişleyen bir yapının (mükellefler bazında) kontrolü ancak bu şekilde olacağı ve konunun üzerine ciddiyetle durulması gerektiği belirtilebilir.

KAYNAKLAR

- Aslıhak, Alper, “*Vergi İncelemesine Başlama*”, Vergi Sorunları Dergisi, Temmuz 2010, S. 262
- Bilen, İnan Cumhuriyet, “*Türk vergi Hukukunda Bilgi Toplama Müessesesi*”, Vergi Dünyası Dergisi, Şubat 2009, S. 330, s. 115
- Bulutoğlu, Kenan, Türk Vergi Sistemi, Son Vergi Kanunları (Açıklama-Yorum-Uygulama), İstanbul 1981
- Çilkoparan, Yusuf, “*Yol denetimleri*”, Vergi Dünyası Dergisi, 2004, S. 278
- Demircan, Esra Siverekli, “*Türkiye’ de Vergi Politikalarının Siyasi Analizi: Siyasi Değişimin Vergi Kayıp ve Kaçaklarına Etkisi Üzerine Bir İnceleme*”, E-Yaklaşım, Haziran 2004
- Demirkan, Uğur, Vergi İncelemesinin Kuralları (Görevler ve Yetkiler), TÜRMOB Yayınları - 127 Sirküler Rapor Serisi Seri No: 2000 - 14, Ankara 2000
- Erdağ, Nevzat, Vergi İdaremiz ve Denetim Müessesesi El Kitabı, İstanbul 2006

- Furtun, İdris Hakan, *"Türk Hukuku' nda Vergi Mükellefini Denetleme Araçları"*, Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi Sempozyum Kitabı, İstanbul 2010
- Gürboğa, Erkan, *Kayıt Dışı Ekonomi ile Mücadelede Yoklamanın Önemi*, Vergi Sorunları Dergisi, Ağustos 2004, S. 191
- İlhan, Asena, *Türk Vergi Hukukunda Bilgi Toplama (Yüksek Lisans Tezi)*, İzmir 2007
- Kalyoncu, Rüstü, *"Vergi Sloganları, Vergi, Vergiden Kaçma Konuları Üzerine Düşünceler "*, Vergi Dünyası Dergisi, S. 25
- Kaneti, Selim, *Vergi Hukuku*, İstanbul 1989, s. 166;
- Kaya, Ömer, *"Vergilemede Yoklama İşlemleri - 2"*, Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, Kasım 1999, S. 307
- Kazıcı, Sami, *"Vergi Kaçakçılığına Teorik Yaklaşım Türkiye'de Vergi Denetimi ve Vergi İstihbarat Arşivi Uygulaması"*, Vergi Dünyası Dergisi, S. 146
- Kılıçdaroğlu, Kemal, *"Çağdaş Gelir İdaresine Katkısı"*, Vergi Dünyası Dergisi, Ağustos 1991, S. 120
- Kılıçdaroğlu, Kemal, *"Yaygın Vergi Denetimi ve Karşılaşılan Sorunlar"*, Vergi Dünyası Dergisi, 1981, S. 1
- Kızılot, Şükrü, *Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler (Müktezalar)*, Ankara 2000, C.5
- Kızılot, Şükrü, *Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler (Müktezalar)*, Ankara 1998, C.4
- Kızılot, Şükrü, *Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler (Müktezalar)*, Ankara 1996, C. 3
- Organ, İbrahim, *Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması*, Ankara 2008
- Özbalcı, Yılmaz, *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Ankara 2002

- Özen, Burak, Vergi İdaresinin yükümlüleri Denetleme Yolları (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul 1996
- Saban, Nihal, Vergi Hukuku, İstanbul 2008
- Söyler, İlhami, “*Vergi Yoklamasının Hukuki Sonuçları*”, Maliye Sigorta Dergisi, Ankara 1995, S. 208
- Söyler, İlhami, Türk Vergi Hukukunda Yoklama, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayın No: 1987/295, Ankara 1987
- Şeker, H. Nezi, , Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi, İstanbul 1994
- Tecim, Burak Ali Han, Kayıt Dışı Ekonomide Vergi ve Vergi Denetiminin Önemi (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi), İzmir 2008
- Tekin, Fazıl/Çelikkaya, Ali, Vergi Denetimi, Ankara 2007
- Ünal, Abdulkadir, Türkiye’ de Vergi Denetimi ve Vergi Denetmenlerinin Denetim İçerisindeki Rolü, Ankara 2007