

VERGİ İNCELEMELERİNDE BİLİRKİŞİ KULLANIMI

R.Aytekin ERYILMAZ (*) - Özgür ÖZKAN (**)

I - GİRİŞ

VUK'un 134. maddesinde; vergi incelemesinden maksat, "ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır." şeklinde belirtilmiştir. İnceleme elemanları tarafından vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin tespitinde genellikle maddi ve biçimsel deliller kullanılmaktadır. Ancak günümüzde, sosyal gelişime paralel olarak vergiyi doğuran olayların gerçek yönünü tespit etmek ve vergi kanunlarında belli edilen konuların kavranması oldukça zorlaşmaktadır. Mesleki, teknik bilgi ve uzmanlık gerektiren konularda yapılan incelemelerde birtakım güçlüklerle karşılaşmaktadır.

Vergi inceleme elemanları, yaptıkları incelemelerde özellikle "mimar", "mühendis", "doktor", "jeolog", "grafolog", "kimyager" gibi farklı alanlarda uzmanlık sahibi kişilerin bilgisine ihtiyaç duymaktadırlar. Uzmanlık alanlarının her geçen gün daha da geliştiği ve derinleştiği günümüz dünyasında, incelemelerin sağlıklı bir şekilde sonuçlandırılabilmesi için bu uzman kişilerin yardımına olan ihtiyaç da günden güne artmaktadır. Bu yazımızda vergi inceleme elemanlarının bazı konu ve alanlarında uzmanlık sahibi olan bilirkişi yardımından ne şekilde faydalanabilecekleri açıklanmaya çalışılacaktır.

II-VERGİ İNCELEMELERİNİN VERGİ HUKUKUNDAKİ YERİ VE ÖNEMİ :

213 sayılı VUK'nun "inceleme zamanı" başlıklı 138 maddesine göre; "Vergi incelemesinin ne zaman

yapılacağına evvelden haber verilmesi mecburi değildir. İnceleme, neticesi alınmamış hesap dönemi de dahil olmak üzere, tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabilir. Evvelce inceleme yapılmış veya matrahın re'sen takdir edilmiş olması yeniden inceleme yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline mani değildir." şeklinde belirtilmiştir.

Beyan esasına dayanan vergi sistemimizde mükelleflerin beyanlarının doğruluğunu kontrol etmek ve onların vergisel durumlarını gerçek anlamda kavramak için vergi incelemeleri yapılmaktadır. Dolayısıyla, vergi incelemelerinin zorunlu bir revizyon türü olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi incelemeleri, vergi idaresinin, mükellef ile vergi sorumlularının vergi mevzuatına uygun hareket edip etmediklerinin saptanmasında önemli bir rol oynar. Vergi incelemeleri iş ve işlemlerin gerçek mahiyetini belirlemeye yönelik olarak yapılmaktadır.

Hukuki, sosyal ve ekonomik birtakım nedenlerle vergi incelemeleri yapılmaktadır. Hukuki olarak, vergi yasalarının gereği gibi uygulanması toplumun kamu idare ve müesseselerine duyduğu saygınlığı artırır. Sosyal nedenler arasında toplumun bireyleri arasındaki adaletin sağlanması vergileme ilkelerinden "adalet ilkesinin" bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. Ekonomik açıdan ise, vergi incelemelerini gerektiren temel neden vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesidir. Vergi denetim ve incelemeleri yapılırken, inceleme elemanları VUK'nunda ayrıntılı olarak düzenlenen yetkilerini kullanırlar. Bu yetkiler, VUK'nun 1. kitap 7 kısmında aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir:

(*) Vergi Denetmeni

(**) Vergi Denetmen Yrd., Eski Banka Müfettişi

1-VUK'nun 1 kitap 7. kısmının birinci bölümünün 127 ve 133. maddeleri arasındaki hükümleri yoklama ile ilgili düzenlemeleri yapmıştır.

2-VUK'nun 1 kitap 7. kısmının ikinci ve üçüncü bölümünün 134. ve 147. maddeleri arasındaki hükümler de vergi incelemelerinin maksadını, nasıl yapılması gerektiğiyle ilgili usul hükümlerini düzenlemiştir.

3-VUK'nun 1 kitap 7. kısmının dördüncü bölümünün 148. ve 152. maddeleri de mükellefle ilgili bilgi toplama faaliyetleri düzenlemiştir.

Yukarıda maddeler halinde ve sırasıyla belirtilen Vergi Usul Kanunu hükümleri, mükelleflerin ödemeleri gereken vergilerin doğruluğunu tespit etmeye yönelik olarak yapılan inceleme ve denetim faaliyetlerinde inceleme elemanlarına tanınan yetkililerdir.

Vergi denetimi ve incelemeleri kavramının kapsamına mükelleflerin ödemeleri gereken vergilerin doğruluğunu tespit etmeye yönelik olarak yapılacak tüm çalışmalar girmektedir. Bununla beraber vergi incelemeleri ile üretilen veya satılan mamulün gerçek miktarını, tutarını tespit etmeye yönelik çalışmalar yapılmaktadır. Bu maksatla, hizmet işletmeleri dışında kalan ticaret işletmelerinde fiili envanter çalışmaları yapılmakta, üretim işletmelerinde ise fiili envanter ve randıman çalışmaları yapılmaktadır. Bu çalışmaların amacı, işletmelerin gerçek vergisel durumunun kavranmasıdır.

III- VERGİ İNCELEMESİNE YETKİLİ OLANLAR

VE VERGİ İNCELEMELERİNDE MAKSAT :

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "maksat" başlıklı 134. maddesine göre; "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 edebilir. Fiili envanterin yapılmasının gerektirdiği ve incelemeyi yapan taraftan tasdik edilen giderler Hazinece mükellefe ödenir." şeklinde vergi incelemelerinin amacı belirtilmiştir.

VUK'un 135. maddesinde ise vergi inceleme yetkisine sahip olanlar; "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 yetkisine haizdir." şeklinde belirtilmiştir.

IV. VERGİ İNCELEMELERİ VE VERGİ

HUKUKUNDA İSPAT VASİTALARI :

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "vergi kanunlarının uygulanması ve ispat" başlıklı 3. maddesinin ispat başlıklı B bendi ve takip eden bentlerine göre; "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 ilgisi 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." şeklinde belirtilmiştir.

Vergi inceleme elemanları yaptıkları incelemelerde vergiyi doğuran olayı maddi ve biçimsel delillerle ispat etmek zorundadırlar. Vergi hukukunda ispat, bir vergi ilişkisinin temelindeki maddi olayın (ve suçlarda manevi unsurun), vasıta olarak delillerden yararlanmak suretiyle ortaya konulması faaliyetidir. VUK temel prensip olarak ispat ve delil serbestisi sistemini kabul etmiştir. İnceleme elemanlarının vergi incelemelerinde ispat vasıtası olarak kullanabilecekleri deliller aşağıda maddeler halinde belirtilmiştir⁽¹⁾.

- 1- Yükümlünün bildirimler ve beyanları,
- 2- Defter, kayıt ve belgeler,
- 3- Özel sözleşmeler,
- 4- İkrar,
- 5- Tanık beyanı (ancak olayla ilgili olan tanık beyanları),
- 6- Bilirkişi raporları,
- 7- Keşif (Fiili envanter),

⁽¹⁾ Gündeşli Ersan, "Mükellef Nezdinde Bulunan Elektronik Kayıtların Vergi Hukukunda İspat ve Delil Niteliği", Yaklaşım Dergisi, Kasım 2006, Sayı 167

8- İdari tutanaklar (yoklama, arama ve benzeri tutanaklar),

9- Takdir komisyonu kararları,

10- Bilgi isteme belgeleri,

11- Diğer karineler şeklinde sıralanabilir.

V- HUKUK SİSTEMİMİZDE BİLİRKİŞİ KAVRAMI VE BİLİRKİŞİ KULLANIMI:

Mesleklerinde uzmanlaşmış, birikim sahibi kişiler, çeşitli kişi ve kurumlar arasında oluşan ihtilafların çözümü için bilirkişi olarak görev yapmaktadırlar. Esasen hakimın yardımcısı olan bilirkişi ve açıkladığı görüşü usul hukuku bakımından ve niteliği yönünden takdiri deliller arasında sayılan bir müessesedir⁽²⁾. Deliller, davanın dayanağı olan maddi vakaların ispatına yarayan araçlardır. Bilirkişiler kendilerine iletilen ihtilaf veya diğer dosyalar hakkında objektif kriterlere bağlı olarak uygulamadaki yasal mevzuat çerçevesinde rapor düzenleyerek yargıya teknik anlamda destek vermek suretiyle ihtilafların çözümüne katkı sağlamaktadırlar. Çoğunlukla usul kanunlarımızda (HUMK. Md.275, CMUK. md. 66)hakimlere uzmanlık ve teknik bilgi gerektiren alanlarda yardımcı olmak üzere bilirkişi görevlendirilmesi yaygın olarak kullanılmaktadır. Hakimlik mesleğinin gerektirdiği genel ve hukuki bilgi ile çözümlenmesi mümkün olan konularda bilirkişiye başvurulamaz.

Bilirkişilik kurumu, esasen yargılama usulüne ilişkin kanunlarımızda düzenlenmiş bir konudur. Bilirkişi, yargılama prosedürü içinde hakimın ihtiyaç duyduğunda başvurduğu bir "yardımcısı" ve bir "yargılama sujesi" olarak değerlendirilmiştir. Nitekim bir Yargıtay kararında "bilirkişinin görevi hakime yardımcı olmaktır" denilmektedir.⁽³⁾

Danıştay'da "... Uyuşmazlığın çözümü için, özel ve teknik bilginin gerekli olup olmadığını, dolayısıyla da bilirkişiye başvurulup başvurulmayacağını hakim takdir eder" şeklinde bir sonuca karar vermiştir.⁽⁴⁾ An-

cak Danıştay, özel veya teknik bilgiyi gerektiren hallerde, İdare Mahkemelerini bilirkişiye başvurmasını zorunlu görmektedir. Örneğin bir kararında, "çözümü özel ve teknik bilgiyi gerektiren hallerde bilirkişi incelemesi yapılması ve buna göre karar verilmesi gerekirken, yazılı gerekçe ile karar vermesini bir bozma nedeni görmüştür."⁽⁵⁾

Yukarıdaki ifadelerden de anlaşılacağı üzere hukuk sistemimizde bilirkişilik müessesesi Adli ve İdari yargı mercilerinde hakimlerin genel ve hukuki bilgileri ile çözmesi mümkün olmayan mesleki bilgi ve uzmanlık gerektiren alanlarda yine hakimın takdirine bağlı olarak kullandığı bir vasıttır.

VI- VERGİ USUL KANUNUNA GÖRE

İNCELEMELERDE BİLİRKİŞİ KULLANIMI:

1- Takdir Komisyonları ve Bilirkişilik Müessesesi:

Takdir kararları, vergiye tabi gelir veya kıymetin özel teknik bilgi ve uzmanlığa dayanılarak takdirinden ibaret teknik bir düşünce, teknik bir tesbit ve takdiri bir delil müessesesidir. Komisyon takdir ve tahminlerinin bilirkişilerce yapılan teknik takdir ve tahminden farkı bulunmamaktadır. Başka bir deyişle, bilirkişilerin takdir ve tahmin konusundaki teknik düşünceleriyle takdir komisyonlarının teknik düşünceleri birbirinin aynıdır. Takdir Komisyonunun teşekkülünde, hem idareyi hem de mükellefi temsil edecek üyelerin bulunması nedeniyle bu komisyonların bir bilirkişi müessesesi gibi çalıştığı söylenebilir.

İşletmelere dahil iktisadi kıymetlerin emsal bedeli ile yapılacak değerlendirme işlemine ilişkin usul ve esaslar, VUK'un 267. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Bu maddede emsal bedelinin tespit esasları sıra ile belirlenmiş olup, üçüncü sırada yer alan takdir esasları ile ilgili hüküm şöyledir:

"Yukarıda yazılı esaslara göre belli edilemeyen emsal bedelleri ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca takdir yolu ile belli edilir. Takdirler, maliyet

⁽²⁾ O. ATALAY, "Hukuk Yargılamasında Bilirkişilik Uygulamasına İlişkin Bazı Sorunlar", Manisa Barosu Dergisi, Y.14, 1995, S.53-54, 70. Yıl Özel Sayısı, s.134.

⁽³⁾ 4. HD., 02.12.1982, 7303/11153 (ABD., 1983/2, s. 98 vd.). Ayrıca bkz. H. E. ÖZDEMİR, Ceza Davaları İle Trafik Kazalarında Keşif ve Bilirkişilik, 1971, s.12.

⁽⁴⁾ Danıştay 7. Dairesi, 24.12.1997, E. 1997 / 4153, K.1997 / 5014, D.D., S. 96, s. 338 ; Aynı yöndeki karar için bkz. Danıştay 9. Dairesi, 19.02.1998, E. 1997 / 3912, K. 1998 / 669, D.D., S. 97, s. 641 – 642

⁽⁵⁾ Danıştay 9. Dairesi, 19.02.1998 T., E. 1997 / 3912, K. 1998 / 669, D.D. S. 97, s. 642; Ayrıca bkz. Danıştay 7. Dairesi, 12. 05.1998 T., E. 1997 / 4231, K. 1998 / 1788, D.D., S. 98, s. 386.

bedeli ve piyasa kıymetleri araştırılmak ve kullanılmış eşya için ayrıca yıpranma dereceleri nazara alınmak suretiyle yapılır. Takdir edilen bedellere mükelleflerin vergi mahkemesinde dava açma hakları saklıdır. Ancak, dava açılması verginin tahakkuk ve tahsilini durdurmaz".

Takdir komisyonları yetkili makamlarca istenen matrah ve servet takdirlerini yapmakla görevli, vergi idaresi ve mükellef temsilcilerinden oluşan sürekli ya da geçici komisyonlardır (VUK; md. 72-76)

Komisyonların matrah belirleme konusundaki görevleri; genel-objektif nitelikteki matrah belirlemeleri ve bireysel-sübjektif nitelikteki matrah belirlemeleri olmak üzere iki ana konu üzerinde toplanır. Emlak vergisinde arsalar için kabul edilen asgari birim değerlerinin belirlenmesi, bu komisyonların görevine giren bir genel matrah belirleme işlemi olmaktadır. (VUK; md. 75) Bireysel-sübjektif matrah belirlemeleri ise, tek mükellef hakkında ikmalen, re'sen ya da idarece vergi tarhına gidildiğinde ortaya çıkmaktadır.

Vergi Usul Kanunu, konu ile sınırlı olmak üzere takdir komisyonlarına inceleme yetkisi vermiştir. Komisyonlar bu yetkiye dayanarak ilgililerden açıklama ve bilgi isteyebilirler (VUK; md. 75/2). Bunun yanı sıra, bilirkişiye başvurma yetkisi de 213 sayılı kanunun "komisyonun yetkileri" başlıklı 75. maddesinin ikinci fıkrasında; "Komisyon, servetleri, sınai hakları ve telif haklarını, imtiyazları, madenleri, mücevheratı, eski eserleri ve sanat eserlerini değerlemede bilirkişiye müracaat edebilir. " şeklinde düzenlenmiştir. Kanunun açık yorumundan anlaşılabileceği gibi takdir komisyonlarının mesleki, teknik bilgi ve uzmanlık gerektiren alanlarda doğrudan bilirkişilerden faydalanabileceği anlaşılmaktadır.

VUK'nda zirai kazançlar ve diğer özel komisyonlardan da bahsedilmiş, kuruluş, görev ve yetkileri ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Tahrir Komisyonu, Tadilat Komisyonları, Zirai Kazançlar İl Komisyonu ve Diğer Özel Komisyonlar, VUK'nda görev, yetki ve kuruluş yönünden ayrı ayrı düzenlenmiştir. Kanunda sayılan bütün bu komisyonlar incelemelerinde bilirkişi müessesesinden faydalanabilirler. Ancak bilirkişi kullanılması halinde bu kişilere ödenecek ücretin belirlenmesi konusunda kanunda hüküm bulunmamaktadır. Vergi incelemelerinde mükelleflerin en sık

karşılaştıkları komisyonun Takdir Komisyonu olması nedeniyle diğer komisyonlar hakkında kısaca bilgi verilmekle yetinilmiştir.

2- Fiili Envanter Çalışmalarında Bilirkişi Kullanımı :

Vergi incelemeleri ile görevlendirilen denetim elemanları, en az dört yıllık lisans eğitimi veren hukuk, siyasetal bilgiler, iktisat, işletme, iktisadi ve idari bilimler fakültelerinden mezun olanlar arasından seçilmektedir. Ancak vergi incelemelerinde özellikle mesleki uzmanlık ve teknik bilgi gerektiren alanlarda vergi inceleme elemanlarının bilirkişi yardımına ihtiyaç duyduğu sıklıkla görülmektedir. Bilirkişi kullanımı ile ilgili olarak 213 sayılı vergi usul kanununda yapılan düzenlemelere aşağıda ayrıntılı olarak değinilmiştir.

213 sayılı vergi usul kanununda incelemelerde mesleki bilgi ve uzmanlık gerektiren alanlarda bilirkişi kullanılabileceği konusunda açık bir hüküm bulunmamaktadır. Mamafih, 213 sayılı VUK'nun 134. maddesinde belirtilen; "Fiili envanterin yapılmasının gerektirdiği ve incelemeyi yapan tarafından tasdik edilen giderler Hazinece mükellefe ödenir." şeklindeki hükümün lafzi yorumundan inceleme elemanları teknik bilgi gerektiren fiili envanter çalışmalarında bilirkişilerin yardımına başvurabilecekleri sonucu çıkmasa da kanunun ruhundan bu çalışmalarda bilirkişi kullanılabileceği sonucu çıkmaktadır. Örneğin maden işletmeciliği yapan bir firma hakkında yapılacak bir incelemede, işletmenin maden ocağından çıkarılan maden miktarının tespiti yapılmak istemesi durumunda burada yapılacak tespitin bu konuda uzman kişiler tarafından yapılması gerekecektir. Böyle bir durumda konunun uzmanından yardım istenmesi bilirkişi kullanılması anlamına gelecektir. Bu durumda incelemeyi yapan tarafından tasdik edilen giderler, bilirkişi olarak görev yapan ve fiili envanter çalışmalarında yardımcı olan şahıs/shahıslara ödenir. Ancak bu durumda HUMK veya CMUK'da belirtilen türden bir bilirkişi görevlendirmesi söz konusu değildir. Burada söz edilen kişi/kişiler, fiili envanter çalışmalarında inceleme elemanlarına yardımcı olmaktadır.

3- Bilgi Toplama Çerçevesinde Bilirkişilik Müessesesi :

İnceleme elemanları, yaptıkları incelemelerle ilgili bilgi toplarlar. 213 sayılı vergi usul kanununun "Bilgi Toplama" başlıklı 148. maddesindeki yetkiye istinaden inceleme elemanları çeşitli kurum ve kuruluşlardan

bilgi talep edebilirler. Buna göre; "Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzelkişiler, 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 olmazlar."

Vergi inceleme elemanları genellikle aşağıda belirtilen kurumlardan uzman oldukları alanlarda bilgi talep etmektedirler :

- 1- Adli Tıp Enstitüsü Bilirkişilik Hizmetleri
- 2- Türkiye Mimarlar ve Mühendisler Odaları Birliğini Oluşturan Meslek Odaları
- 3- Türk Tabipler Birliği ve Tabip Odaları
- 4- Eczacı Odaları
- 5- Diğer Meslek Odaları

Yukarıda belirtilen kurum/kuruluşlardan elde edilen bilgiler, mesleki ve teknik uzmanlık gerektiren konulardır. Bu bilgiler, vergi inceleme elemanlarının incelemelerine done oluşturmaktadır. Bu kurumlardan elde edilen bilgiler dolayısıyla herhangi bir ücret ödemesi söz konusu değildir. Çünkü bu kurumlar, yarı kamusal nitelikte kuruluşlardır. Kuruluş kanunlarında ve tüzüklerinde ilgili oldukları alanlarda kamusal hizmet ifa edecekleri ve bilgi verme ödevleri belirtilmiştir. Dolayısıyla bu kuruluşlardan elde edilen bilgiler nedeniyle herhangi bir ücret ödemesi de söz konusu olmayacaktır.

4- İncelemelerde Kullanılan Bilirkişilere

Ödenecek Ücretler:

Fiili envanter çalışmalarında ve takdir komisyonu çalışmalarında inceleme ile görevlendirilen memurlara yardımcı olan kişi/kişilere incelemeyi yapan tarafından tasdik edilmek koşuluyla belirli bir ücret ödenecektir. Ücretin tutarının üst sınırı konusunda bütçe kanunu kapsamında her yıl düzenleme yapılmaktadır. Söz konusu çalışmada görev alanlara ödenecek ücret, 31.12.2005 tarih ve 26040 sayılı, Merkezî Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliği'nin, "Bilirkişilik, uzmanlık, tanıklık ve benzeri hizmet ücretleri" başlıklı 34. maddesinde; "Bilirkişilik, uzmanlık, tanıklık ve benzeri hizmet ücretlerinin ödenmesinde,

- Bakanlar Kurulu Kararı, mahkeme kararı, muhakik kararı veya yetkili organların kararı,

- Çeşitli Ödemeler Bordrosu, ödeme belgesine bağlanır." şeklinde düzenlenmiştir. Buna göre takdir komisyonlarında görev alan bilirkişilere ve fiili envanter çalışmalarında yardımcı olan şahıslara ücret ödemesi yapılabilecektir. Bu hallerde incelemeyi yapan tarafından tasdik edilen veya takdir komisyonları tarafından belirlenen tutarda ücret bütçe kanundaki üst sınırı geçmemek üzere bilirkişilere ödenebilecektir.

VII- SONUÇ :

Bu yazımızda öncelikli olarak beyan esasına dayalı vergi sistemimizde vergi incelemelerinden bahsedildikten sonra bilirkişilik müessesine değinilmiştir. Vergi inceleme elemanlarının hangi durumlarda bilirkişi yardımıyla faydalanabileceği ve bunun sınırları anlatılmaya çalışılmıştır.

Günümüzde denetim elemanları, en az dört yıllık lisans eğitimi veren hukuk, siyasal bilgiler, iktisat, işletme, iktisadi ve idari bilimler fakültelerinden mezun olanlar arasından yapılacak özel yarışma sınavı sonucuna göre mesleğe alınırlar ve en az üç yıl çalışmak ve olumlu sicil almak kaydıyla yeterlik sınavına girmeye hak kazanırlar. Yapılacak yeterlik sınavında başarılı olanlar denetim elemanı olarak atanırlar. Ayrıca kurum içi yapılan seminerler ve yeterlilik etütleri ile denetim elemanlarının maliye, vergi, muhasebe, hukuk ve ekonomi konularında uzmanlaşmaları sağlanmaktadır. Bununla birlikte vergi incelemeleri, ekonominin tamamına yönelik olarak mesleki ve teknik bilgi gerektiren alanlarda yapılmaktadır. Örneğin, bir inşaat firması hakkında yapılan incelemede vergi inceleme elemanının mühendislik, mimarlık alanlarında bilgi sahibi olması gerekmektedir. Bu durum ise hem inceleme süresini uzatmakta hem de vergi idaresi ile mükellef arasında ihtilafların çıkmasına ve bu ihtilafların da yargıya taşınmasına neden olmaktadır. Vergi incelemelerinde bilirkişilik müessesesinin etkin olarak kullanılması, vergi idaresi ile mükellefler arasında çıkabilecek ihtilafların yargıya taşınmadan çözülmesi yönünde önemli bir rol oynayacağı kanaatindeyiz.

Yararlanılan Kaynaklar

- 1- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 2- Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu (HUMK)
- 3- Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu (CMUK)