

**T.C.
ZONGULDAK BÜLENT ECEVİT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI**

Yüksek Lisans Tezi

**VERGİ DENETİM KURULU'NUN VERGİ DENETİMİ
ÜZERİNDEKİ ETKİSİ: KONYA'DAKİ VERGİ
MÜFETTİŞLERİ ÜZERİNDE BİR ANALİZ**

Hüseyin SARI

Zonguldak 2019

**T.C.
ZONGULDAK BÜLENT ECEVİT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI**

Yüksek Lisans Tezi

**VERGİ DENETİM KURULU'NUN VERGİ DENETİMİ
ÜZERİNDEKİ ETKİSİ: KONYA'DAKİ VERGİ
MÜFETTİŞLERİ ÜZERİNDE BİR ANALİZ**

**Hazırlayan
Hüseyin SARI**

**Tez Danışmanı
Doç. Dr. Mehmet CURAL**

Zonguldak 2019



ZONGULDAK BÜLENT ECEVİT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



BİLİMSEL ETİK BİLDİRİMİ FORMU

Hazırladığım Yüksek Lisans Tez çalışmasının bütün aşamalarında bilimsel etiğe ve akademik kurallara riayet ettiğimi, çalışmada doğrudan veya dolaylı olarak kullandığım her alıntıya kaynak gösterdiğimi ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, yazımda enstitü yazım kılavuzuna uygun davranıldığımı, yazım sırasında patent ve telif haklarını ihlal edici bir davranışımın olmadığını beyan ederim.

31.09/2019


Hüseyin SARI

ÖZET

Kurum : ZBEÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı
Tez Başlığı : Vergi Denetim Kurulu'nun Vergi Denetimi Üzerindeki Etkisi:
Konya'daki Vergi Müfettişleri Üzerinde Bir Analiz
Tez Yazarı : Hüseyin SARI
Danışman : Doç. Dr. Mehmet CURAL
Türü ve Yılı : Yüksek Lisans Tezi, 2019
Sayfa Adedi : 149

646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile vergi denetim hizmetlerinin düzenli, hızlı, etkin, verimli yürütülmesini sağlamak üzere; doğrudan Hazine ve Maliye Bakanına bağlı olarak, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı kurulmuştur. Kurulu'na bağlı olarak, iş gücünün verimli kullanılması, incelemelerde uzmanlaşma ve işbölümünün sağlanması amacıyla grup başkanlıkları oluşturulmuştur. İhbar ve inceleme talepleri değerlendirme, izaha davet ve rapor değerlendirme komisyonları, vergi incelemesinin yürütülmesine ilişkin usuller esaslar, Vergi Denetim Kurulu Mükellef Portalı, mükelleflerin hakları ve sorumlulukları ile performans değerlendirme sistemine ilişkin düzenleme ve uygulamaların vergi incelemelerine etkisinin vergi müfettişlerince nasıl değerlendirildiği, ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Çalışmanın amacı; vergi incelemelerinde uzmanlaşma ve iş bölümünün sağlanması ile iş gücünün verimli kullanılması amacıyla oluşturulan, Vergi Denetim Kurulu ile yapılan düzenleme ve uygulamaların vergi incelemelerine etkisinin araştırılarak, değerlendirilmesi ve önerilerde bulunmaktır. Yöntem olarak literatür taraması ve anket yöntemi uygulanmıştır.

Vergi Denetim Kurulu'na bağlı oluşturulan grup başkanlıkları ile performans sistemi dışındaki uygulamaların, vergi müfettişleri nazarında vergi incelemelerine genellikle olumlu katkılar sağladığı sonucuna varılmıştır. Çalışmanın sonunda vergi denetiminde etkinliği artırabilecek öneriler sunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Denetim, Vergi Denetimi, Vergi Denetim Kurulu, Vergi İncelemesi

ABSTRACT

Institution : ZBEÜ Institute of Social Sciences, Department of Finance
Title : The Effect of Tax Inspection Board on Tax Audit: An Analysis on Tax Inspectors in Konya
Author : Hüseyin SARI
Adviser : Assoc. Prof. Mehmet CURAL
Type of Thesis, Year : MSc. Thesis, 2019
Total Number of Pages : 149

In order to ensure the regular, rapid, effective and efficient execution of tax audit services with the Law No. 646; Tax Inspection Board was established directly under the Treasury and Finance Minister. Depending on the Board, group presidencies have been formed in order to ensure efficient use of labor force, specialization in investigations and division of labor.

It has been tried to determine how the tax inspectors evaluate the effects of the requests for assessment and evaluation requests, evaluation and disclosure committees, principles of procedures for conducting the tax review, Tax Inspection Board Taxpayer Portal, rights and responsibilities of taxpayers, regulations and practices related to performance evaluation system.

Purpose of the study; the aim of this course is to investigate the effects of regulations and practices made with the Tax Inspection Board, which is established for the purpose of efficient use of labor force with the specialization of tax inspections and the division of labor. As a method, literature review and interview method were applied.

It has been concluded that the practices of group chairpersons under the Tax Inspection Board and the practices outside the performance system have generally contributed positively to tax inspections. At the end of the study, suggestions that may increase the effectiveness of tax audit are presented.

Keywords: Audit, Tax Audit, Tax Inspection Board, Tax Examination

ÖNSÖZ

Bu tez çalışmasının hazırlanması aşamasında bilimsel bilgi birikimini paylaşan, sabırla çalışmalarımı inceleyip beni yönlendiren danışman hocam Doç.Dr. Mehmet CURAL başta olmak üzere tüm hocalarıma, sürekli yanımda olan eşim Ayşe GÜLER SARI'ya, değerli zaman ve yardımlarını esirgemeyen arkadaşım Dr. Mehmet Akif ALTUNAY'a teşekkürlerimi sunarım.



İÇİNDEKİLER

BİLİMSEL ETİK BİLDİRİMİ FORMU	HATA! YER İŞARETİ TANIMLANMAMIŞ.
TEZ ONAYI	HATA! YER İŞARETİ TANIMLANMAMIŞ.
ÖZET	iv
ABSTRACT	v
ÖNSÖZ	vi
İÇİNDEKİLER	vii
TABLolar LİSTESİ	xii
ŞEKİLLER LİSTESİ	xiv
KISALTMALAR LİSTESİ	xv
GİRİŞ	1
1. DENETİM VE VERGİ DENETİMİNE İLİŞKİN GENEL AÇIKLAMALAR	3
1.1. Denetim Kavramı	3
1.2. Denetim Türleri	4
1.2.1. Denetimin Amacı Yönünden	4
1.2.1.1. Mali Tabloların Denetimi	4
1.2.1.2. Uygunluk Denetimi	5
1.2.1.3. Faaliyet Denetimi	6
1.2.2. Denetçi ile Denetlenen Kurum Arasındaki Hukuki İlişki Yönünden	6
1.2.2.1. İç Denetim	7
1.2.2.2. Dış Denetim	7
1.2.2.2.1. Bağımsız Denetim	7
1.2.2.2.2. Kamu Denetimi	8
1.3. Vergi Denetimi Kavramı	8
1.4. Vergi Denetim Türleri	9
1.4.1. Yoklama	9
1.4.2. Vergi İncelemesi	10
1.4.2.1. İncelemenin Kapsamı	11
1.4.2.1.1. Tam İnceleme	11
1.4.2.1.2. Sınırlı İnceleme	11
1.4.2.2. İncelemenin Yapılacağı Yer	12
1.4.2.3. İnceleme Görevini Verilmesi	12
1.4.2.4. İşe Başlama ve İncelemeye Hazırlık	13
1.4.2.5. İncelemeye başlama	13
1.4.2.6. Defter ve Belgelerin Alınması	14

1.4.2.7. İnceleme Tutanakları	14
1.4.2.8. Vergi İnceleme Raporlarının Düzenlenmesi.....	15
1.4.2.9. Vergi İnceleme Raporlarının Değerlendirilmesi.....	15
1.4.2.10. İncelemenin Tamamlanması	15
1.4.3. Arama ve Aramalı Vergi İncelemesi	16
1.4.4. Bilgi Toplama	16
1.5. Vergi Denetiminin Amaçları	16
1.5.1. Vergi Denetiminin Mali Amaçları	17
1.5.2. Vergi Denetiminin Ekonomik Amaçları.....	17
1.5.3. Vergi Denetiminin Sosyal Amaçları.....	18
1.5.4. Vergi Denetiminin Hukuki Amaçları	18
1.6. Vergi Denetiminin İşlevleri	19
1.6.1. Vergi Denetiminin Eğitici İşlevi.....	19
1.6.2. Vergi Denetiminin Önleyici İşlevi.....	19
1.6.3. Vergi Denetiminin Araştırma İşlevi	20
1.7. Vergi Denetiminin Özellikleri	20
2. 646 SAYILI KHK ÖNCESİ VERGİ DENETİMİNDE ÖRGÜTSEL YAPI VE KARŞILAŞILAN SORUNLAR.....	21
2.1. Vergi Denetiminde Örgütsel Yapı	21
2.1.1. Maliye Bakanlığı'na Bağlı Denetim Birimleri	22
2.1.1.1. Maliye Teftiş Kurulu Başkanlığı	23
2.1.1.2. Hesap Uzmanları Kurulu (HUK) Başkanlığı.....	27
2.1.1.3. Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulu	29
2.1.2. Gelir İdaresi Başkanlığı'na Bağlı Denetim Birimleri	30
2.1.2.1. Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı.....	31
2.1.2.2. Denetim ve Uyum Yönetimi Daire Başkanlığı.....	33
2.1.3. Vergi Dairesi Başkanlıklarına Bağlı Denetim Birimleri.....	34
2.1.3.1. Vergi Denetmenleri Büro Başkanlığı	35
2.1.3.2. Denetim Koordinasyon Müdürlüğü.....	36
2.2. Vergi Denetiminde Karşılaşılan Sorunlar	37
2.2.1. Yönetime İlişkin Sorunlar.....	38
2.2.1.1. Vergi Denetiminde İlke ve Standartların Bulunmaması.....	38
2.2.1.2. Vergi Denetiminde Planlama ve Koordinasyon Eksikliği.....	39
2.2.1.3. Vergi Denetimini Hızlandırıcı Olanaklardan Yeterince Yararlanılmaması.....	40
2.2.1.4. Vergi Denetiminde İşbölümü ve Uzmanlaşma Gerekliliği.....	41
2.2.1.5. Vergi Denetim Birimlerinin Özerk Yapıya Sahip Olmaması.....	41
2.2.1.6. Vergi Denetim Birimlerinin Dağınık Yapıda olması.....	42
2.2.1.7. İç Denetim ile Dış Denetim Ayırımının Yapılmaması	44
2.2.2. İnsan Kaynaklarına İlişkin Sorunlar	45

2.2.2.1. Vergi Denetim Elemanı Sayısının Yetersiz Olması	45
2.2.2.2. Vergi Denetim Elemanlarının Maddi ve Manevi Yönden Motive Edilmemesi	46
2.2.2.3. Vergi Denetim Elemanlarının Dışsal Etkilere Karşı Yeterli Güvenceye Sahip Olmaması.....	46
2.2.2.4. Performans Ölçümünün Yapılmaması.....	47
2.2.3. Mevzuata İlişkin Sorunlar	48
2.2.3.1. Vergi Mevzuatının Sık Değişmesi ve Yoruma Açık Olması.....	48
2.2.3.2. Vergi Cezalarının Caydırıcı Olmaması.....	48
2.2.3.3. Sık Sık Vergi Affi Uygulanması.....	49
2.2.3.4. Uzlaşma Müessesesinin Bulunması.....	49
2.2.4. Diğer Nedenler.....	50
2.2.4.1. Mükelleflerin Yeterli Düzeyde Vergi Bilincine Sahip Olmaması....	50
2.2.4.2. Belge Düzeninin Tam Olarak Yerleşmiş Olmaması.....	51
2.2.4.3. Vergi Sisteminde Beyan Esasının Tam Olarak Uygulanmaması	51
3. 646 SAYILI KHK SONRASI VERGİ DENETİMİNDE ÖRGÜTSEL YAPI VE YAPILAN DÜZENLEMELER.....	53
3.1. Vergi Denetiminde Örgütsel Yapı	53
3.1.1. Vergi Denetim Kurulu'nun Yapısı, Görev ve Sorumlulukları.....	53
3.1.1.1. Vergi Denetim Kurulu'nun Maliye Bakanlığı, Hazine ve Maliye Bakanlığı Teşkilat Yapısındaki Yeri.....	53
3.1.1.2. Vergi Denetim Kurulu'nun Yapısı	56
3.1.1.3. Vergi Denetim Kurulu'nun Görev ve Yetkileri.....	58
3.1.2. Grup Başkanlıkları ve Yapısı.....	58
3.1.2.1. Grup Başkanlıkları.....	58
3.1.2.1.1. Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıkları (A Grup)	59
3.1.2.1.2. Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıkları (B Grup Başkanlıkları).....	60
3.1.2.1.3. Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlıkları (C Grup Başkanlıkları).....	60
3.1.2.1.4. Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlıkları (Ç Grup Başkanlıkları).....	60
3.1.2.1.5. Katma Değer Vergisi İade İncelemeleri Grup Başkanlığı (D Grup Başkanlıkları).....	61
3.1.2.2. Grup Başkanlıklarının Yapısı	62
3.1.2.2.1. İhbar ve İnceleme Taleplerini Değerlendirme Komisyonu	62
3.1.2.2.2. İzaha Davet Komisyonu.....	64
3.1.2.2.3. Rapor Değerlendirme Komisyonu	66
3.1.2.2.4. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonu	68
3.1.3. Vergi Müfettişleri	69
3.2. Vergi Denetiminde Yeni Düzenlemeler	71

3.2.1. Vergi Denetim Kurulu İlke ve Standartları.....	71
3.2.1.1. Vergi İnceleme Standartları.....	72
3.2.1.2.Çalışma Standartları.....	72
3.2.1.3. Raporlama Standartları.....	73
3.2.2. VDK Mükellef Portalı.....	74
3.2.2.1.Vergi İnceleme Sürecinde Mükellefin Hakları.....	75
3.2.2.2. Vergi İnceleme Sürecinde Mükellefin Yükümlülükleri.....	76
3.2.3. İzaha Davet Müessesesi.....	76
4. 646 SAYILI KHK VE SONRASINDA YAPILAN DÜZENLEMELERİN VERGİ DENETİMİ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ.....	77
4.1. Düzenlemelerin Vergi Denetimi Üzerindeki Etkisi.....	77
4.1.1. Vergi Müfettiş Sayıları.....	77
4.1.2. Vergi Müfettişi Başına Mükellef Sayısı.....	80
4.1.3. Vergi Müfettişi Başına Düşen Mükellef Sayısı.....	81
4.1.4. İstihdam Edilen ve Fiilen İnceleme Yapan-Aktif Vergi Müfettişi Başına Mükellef Sayısı Karşılaştırması.....	83
4.1.5. Vergi Müfettişi Başına İncelemeye Sevk Edilen Mükellef Sayısı.....	84
4.1.6. Aktif Vergi Müfettişi Başına İncelemesi Tamamlanan Mükellef Sayıları.....	86
4.1.7. Mükelleflerin İncelenme Oranları.....	87
4.1.8. Denetimde İşbölümü ve Uzmanlaşma.....	89
4.1.9. Vergi Denetim İlke ve Standartları.....	90
4.1.10. Planlama ve Koordinasyon.....	91
4.1.11. Vergi Denetimine İlişkin Hızlandırıcı Olanaklar.....	93
4.1.12. İç Denetim ile Dış Denetim Ayrımı.....	96
4.2. Düzenlemelerin Vergi Denetimi Üzerindeki Etkisine İlişkin Anket Çalışması.....	96
4.2.1. Vergi Denetim Kurulu'nun Vergi İncelemelerinin Hızlı ve Düzenli Yürütülmesine Etkisi.....	98
4.2.2. Grup Başkanlıklarının İncelemelerde Uzmanlaşma ve İşbölümüne Etkisi.....	100
4.2.3. Grup Başkanlıklarının İş Gücünün Verimli Kullanılmasına Etkisi.....	101
4.2.4. İhbar ve İnceleme Talepleri Değerlendirme Komisyonlarının, İhbar ve Şikâyet Kaynaklı ve Diğer İnceleme Taleplerinin Değerlendirilmesine Etkisi.....	103
4.2.5. İzaha Davet Müessesesinin Vergi İncelemelerine Etkisi.....	104
4.2.6. Vergi İnceleme Raporlarının İşleme Konulmadan Önce Rapor Değerlendirme Komisyonu ve Merkez RDK Tarafından Değerlendirilmesinin Etkisi.....	105
4.2.7. İnceleme Yapan Vergi Müfettiş Sayısının Etkisi.....	106
4.2.8. Müfettiş Başına İncelenecek Mükellef Sayısının Düşük Olmasının Etkisi.....	107

4.2.9. Vergi İncelemelerinde “Hazineci” Yaklaşımından Uzak Anlayışın İncelemelerin Yürütülmesine Etkisi	108
4.2.10. Vergi İncelemesinin Usullere Göre Yapılmasının Etkisi	109
4.2.11. VDK Mükellef Portalının İnceleme Sürecine Etkisi	110
4.2.12. Mükelleflerin Hakları ve Sorumluluklarının Etkisi	111
4.2.13. Performans Değerlendirme Sisteminin Vergi Denetimine Etkisi	112
4.3. Vergi Denetiminde Etkinliği Artırabilecek Diğer Öneriler	113
SONUÇ	114
KAYNAKÇA	119
EKLER	128
Ek 1: Anket Soruları	128
Ek 2: İncelemeye Başlama Tutanağı Örneği	132
Ek 3: Vergi İnceleme Sürecinde Mükelleflerin Hakları	133
Ek 4: Vergi İnceleme Sürecinde Mükelleflerin Yükümlülükleri.....	135
Ek 5: 482 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği	136
ÖZGEÇMİŞ	149

TABLolar LİSTESİ

Tablo 2.1: MTK Vergi İnceleme Sonuçları (2006-2010) (Bin TL).....	25
Tablo 2.2: MTK Vergi İnceleme Raporlarının Türler Dağılımı (2006-2010).....	26
Tablo 2.3: HUK' un Vergi İnceleme Sonuçları (2006-2010).....	28
Tablo 2.4: HUK 2010 Yılı Vergi İnceleme Sonuçları	29
Tablo 2.5: Gelirler Kontrolörleri Tarafından Gerçekleştirilen Çalışmaların Dağılımı Konularına ve Çalışma Saatlerine Göre Dağılımı (2010).....	32
Tablo 2.6: Gelirler Kontrolörleri Vergi İnceleme Sonuçları (2006-2010)	32
Tablo 2.7: Vergi Türleri İtibariyle Gelirler Kontrolörlerince Yapılan İnceleme Sonuçları 2009 (Bin TL).....	33
Tablo 2.8: Vergi Denetmenleri Vergi İnceleme Sonuçları (2006-2010).....	35
Tablo 2.9: Vergi Türleri İtibariyle Vergi Denetmenlerince Yapılan İnceleme Sonuçları (2009).....	36
Tablo 2.10: Vergi Denetim Kadroları (2 Şubat 2011 Tarihi İtibariyle).....	45
Tablo 2.11: 2010 Yılı Vergi İnceleme Sonuçları.....	47
Tablo 2.12: Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilat Bilgileri (Bin TL).....	52
Tablo 3.1: 1 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi Sonrası Hazine ve Maliye Bakanlığındaki Hizmet Birimleri.....	55
Tablo 3.2: İİTDK' da Değerlendirilen Evrakların İhbar ve İnceleme Talebi ile Alınan Karar Türleri İtibariyle Dağılımı (2016-2018).....	63
Tablo 3.3: İzaha Davet Komisyonunca Alınan Karar Türleri	65
Tablo 3.4: 2018 Yılında İZDK' da Alınan Kararlara İlişkin Veriler.....	65
Tablo 3.5: VDK Grup Başkanlıkları Bünyesinde Oluşturulan Rapor Değerlendirme Komisyonları.....	66
Tablo 3.6: Rapor Değerlendirme Komisyonu Başına Aktif İnceleme Yapan Müfettiş Sayısı (2012-2018)	67
Tablo 3.7: RDK Başına Değerlendirilen Rapor Sayısı.....	67
Tablo 3.8: Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları, 2012-2018, (Bin TL)	69
Tablo 3.9: Grup Başkanlıkları İtibariyle Vergi Müfettişleri ve Aktif İş Gücü Sayısı (2012- 2018).....	70
Tablo 4.1: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Kadro Durumu	77
Tablo 4.2: Vergi Müfettişleri Hizmet Süreleri Oransal Dağılımı	78
Tablo 4.3: Aktif İş Gücü - Aktif Vergi Müfettişi Sayısı (2012-2018).....	80
Tablo 4.4: Gelir ve Kurumlar Vergisi Mükellef Sayıları (2012-2018).....	80
Tablo 4.5: İstihdam Edilen Vergi Müfettişi Başına Düşen Mükellef Sayısı (2012- 2018)	81
Tablo 4.6: Aktif İş Gücü - Aktif Vergi Müfettişi Başına Mükellef Sayısı	82

Tablo 4.7: İstihdam Edilen Vergi Müfettişi Başına / Aktif Vergi Müfettişi Başına Mükellef Sayıları (2012-2018)	84
Tablo 4.8: Aktif İŞgücü Başına İncelemeye Sevk Edilen Mükellef Sayısı (2016, 2017, 2018)	85
Tablo 4.9: Aktif Vergi Müfettişi Başına İncelemesi Tamamlanan Mükellef Sayıları (2012-2018)	86
Tablo 4.10: İncelenmesi İstenilen/İncelenen Mükellef Sayısı (2016-2018).....	87
Tablo 4.11: İncelenmesi Öngörülen Mükellef Oranları.....	88
Tablo 4.12: İncelemesi Tamamlanan Mükelleflerin Oranları.....	87
Tablo 4.13: Katılımcıların Kişisel ve Mesleki Özellikleri.....	98



ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 2.1: Maliye Bakanlığı'nın İşlevsel Denetim Yapısı	22
Şekil 2.2: Maliye Bakanlığı Merkez ve Taşra Teşkilatı	23
Şekil 2.3: Maliye Teftiş Kurulu Teşkilat Şeması.....	24
Şekil 2.4: Rapor Sayılarının MTK'nın Temel Fonksiyonlarına Göre Dağılımı (2010).....	25
Şekil 2.5: HUK Organizasyon Şeması.....	27
Şekil 2.6: Gelir İdaresi Başkanlığı Örgüt Yapısı	31
Şekil 2.7: Vergi Dairesi Başkanlığı Organizasyon Şeması.....	34
Şekil 3.1: Maliye Bakanlığı Merkez ve Taşra Teşkilatı	54
Şekil 3.2: VDK Organizasyon Şeması.....	57
Şekil 3.3: VDK Mükellef Portalı	75

KISALTMALAR LİSTESİ

A Grup	:	Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı
B Grup	:	Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı
C Grup	:	Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlığı
Ç Grup	:	Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığı
D Grup	:	Katma Değer Vergisi İade İncelemeleri Grup Başkanlığı
DPT	:	Devlet Planlama Teşkilatı
DUYDB	:	Denetim ve Uyum Yönetimi Daire Başkanlığı
EBYS	:	Elektronik Belge Yönetim Sistemi
GİB	:	Gelir idaresi Başkanlığı
HUD	:	Hesap Uzmanları Derneği
HUK	:	Hesap Uzmanları Kurulu
İİTDK	:	İhbar ve İnceleme Taleplerini Değerlendirme Komisyonu
İZDK	:	İzah Değerlendirme Komisyonu
KHK	:	Kanun Hükmünde Kararname
MASAK	:	Mali Suçları Araştırma Kurulu
MB	:	Maliye Bakanlığı
MBR	:	Mükellef Bilgi Raporu
MTK	:	Maliye Teftiş Kurulu
MTV	:	Motorlu Taşıtlar Vergisi
RDK	:	Rapor Değerlendirme Komisyonu
TÖU	:	Tarhiyat Öncesi Uzlaşma
TÜSİAD	:	Türk Sanayicileri ve İş İnsanları Derneği
VDK	:	Vergi Denetim Kurulu
VDK-BİS	:	Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Bilgi İşletim Sistemleri
VDK-EİD	:	Vergi Denetim Kurulu Elektronik İnceleme Dosyası
VDK-RAS	:	Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Risk Analiz Sistemi
VDK-VEDAS	:	VDK Başkanlığı Vergi Denetim Analiz Sistemi
VİDKK	:	Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulu
VİV	:	Veraset ve İntikal Vergisi
VUK	:	Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Devlet tarafından sunulan mal ve hizmetlerin finansmanı, kamu gelirleri ile karşılanmaktadır. Kamu gelirlerinin en önemli kaynağı ise vergi gelirleridir. Vergi; önceden saptanmış kurallara göre, kamu harcamalarını karşılama yanında sosyal ve ekonomik nedenlerle mükelleflerden tahsil edilen, zorunlu, karşılıksız ve parasal ödemelerdir. Verginin alacaklısı devlet, borçlusu ise mükellef kişilerdir. Mükellefler, çeşitli nedenlerle vergi ödeme eğiliminde değildir. Bu durum, verginin tam olarak ödenmesinin sağlanması bakımından, etkin bir vergi denetimini gerektirmektedir.

10 Temmuz 2011 tarihinde yapılan değişiklikle¹ vergi denetim hizmetlerinin düzenli, hızlı, etkin, verimli yürütülmesini sağlamak üzere; doğrudan Maliye Bakanına bağlı olarak Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı kurulmuştur. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'na verilen görevler uyarınca, çıkarılan yönetmeliklerle² vergi incelemelerinin yürütülmesinde uyulacak temel ilkeler, usul ve esaslar belirlenmiş, ayrıca vergi müfettişlerinin ve vergi müfettiş yardımcılarının mesleki yeterlik ve yetkinliklerinin değerlendirilmesine ilişkin usul ve esaslar³ düzenlenmiştir.

646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname öncesinde, ilin en büyük malmemuru, vergi dairesi müdürleri, Gelir idaresi Başkanlığı merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar da Vergi Usul Kanunu' nun 135. maddesi uyarınca vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar arasında sayılmıştır. 646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile de sayılanlar, yine incelemeye yetkili kılınmıştır. İlin en büyük malmemuru ifadesi yerine; ilin en büyük malmemuru veya vergi dairesi müdürleri ifadesi getirilmiştir. Buna göre; vergi dairesi başkanlığı bulunan illerde inceleme yetkisi vergi dairesi başkanında olacak, ilin en büyük malmemuru olan defterdarın inceleme yetkisi olmayacaktır.

Çalışmanın konusunu; 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile

¹ 27990 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan *646 sayılı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı' nın Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname*.

² Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik.

³ Vergi Denetim Kurulu Performans Değerlendirme Sistemi Yönetmeliği.

oluşturulan Vergi Denetim Kurulu'na verilen görevlerin yerine getirilmesinde, uzmanlaşma ve işbölümünün sağlanması ve işgücünün verimli kullanılması amacıyla; doğrudan Kurul Başkanlığı'na bağlı olarak kurulan, grup başkanlıklarına ve grup başkanlıkları bünyesindeki komisyonlar ile vergi müfettişlerinin çalışmalarına ilişkin sayısal verilere yer verilerek, vergi incelemesinin yürütülmesine ilişkin düzenleme ve uygulamaların vergi incelemelerine etkisinin, vergi müfettişlerince nasıl değerlendirildiği, oluşturmaktadır. Bu kapsamda çalışmada, grup başkanlıklarının oluşturulmasının vergi incelemelerinde uzmanlaşma ve işbölümünü sağlayıp sağlamadığı; ihbar ve inceleme taleplerini değerlendirme komisyonu, izaha davet müessesesi, rapor değerlendirme komisyonu, vergi incelemesinin yürütülmesine ilişkin usuller, Vergi Denetim Kurulu Mükellef Portalı, mükelleflerin hakları ve sorumlulukları ile performans değerlendirme sisteminin vergi incelemelerine etkisi ve vergi incelemelerinde "Hazineci" yaklaşıma ilişkin vergi müfettişlerinin algısı, analiz edilmektedir.

Çalışmanın amacı; Vergi Denetim Kurulu ile yapılan düzenleme ve uygulamaların vergi incelemelerine etkisinin araştırılarak vergi denetiminde etkinliğin artırılmasına yönelik önerilerde bulunmaktır. Çalışmada grup başkanlıklarının iç yapısına yer verilmiş, literatür araştırmasının yanında bir kısım düzenleme ve uygulamaların vergi incelemelerine etkisine ilişkin, Konya ilinde görevli, Vergi Denetim Kurulu kurulmadan önce göreve başlamış vergi müfettişleri nezdinde, açık uçlu sorularla anket çalışması yapılmıştır.

Tez çalışması dört bölümden oluşmaktadır. Tezin birinci bölümünde, denetim ve vergi denetimi kavramlarına yer verilmiştir. Ayrıca belirtilmedikçe vergi denetim kavramı, dar anlamda (vergi incelemesi anlamında) kullanılmıştır. Tezin ikinci bölümünde, 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname öncesi vergi denetiminde örgütsel yapıya ve vergi denetiminde karşılaşılan sorunlara değinilmiştir. Tezin üçüncü bölümünde, 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile kurulan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın örgütsel yapısına, oluşturulan komisyonlara yer verilmiştir. Tezin dördüncü bölümünde, yapılan düzenleme ve uygulamaların vergi denetimi üzerindeki etkisine ilişkin uygulamalı çalışmaya yer verilerek, yapılan düzenleme ve uygulamalar irdelenmiş ve öneriler getirilmiştir.

1. DENETİM VE VERGİ DENETİMİNE İLİŞKİN GENEL AÇIKLAMALAR

Bu bölümde; genel olarak denetim kavramı ve türlerine değinilmekte, daha sonra vergi denetimi kavramına, vergi denetiminin türlerine, amaçlarına, işlevlerine ve özelliklerine yer verilmektedir.

1.1. Denetim Kavramı

Türk Dil Kurumu sözlüğüne göre denetim; bir işin doğru ve usulüne uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, denetlemek, teftiş etmek ve kontrol etmektir (Tekin ve Çetinkaya, 2018:25). Denetim, 5227 sayılı Kamu Yönetiminin Temel İlkeleri ve Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanununun 38.maddesinde; *“Denetim kamu kurum ve kuruluşlarının faaliyet ve işlemlerinde hataların önlenmesine yardımcı olmak, çalışanların ve kuruluşların gelişmesine, yönetim ve kontrol sistemlerinin geçerli, güvenilir ve tutarlı hale gelmesine rehberlik etmek amacıyla; hizmetlerin süreç ve sonuçlarını mevzuata, önceden belirlenmiş amaç ve hedeflere, performans ölçütlerine ve kalite standartlarına göre; tarafsız olarak analiz etmek, karşılaştırmak ve ölçmek; kanıtlara dayalı olarak değerlendirmek, elde edilen sonuçları rapor haline getirerek ilgililere duyurmaktır.”* şeklinde tanımlanmıştır.

Denetim; yapılan bir işlemin önceden belirlenmiş kurallara (kanun, tüzük, yönetmelik gibi) uygun olup olmadığını araştırmak ve ilgili işlemin gerçek durumunu ortaya koymak (Tekin ve Çetinkaya, 2018:27), ve bu konunun rapor edilmesi amacıyla, bağımsız bir uzman tarafından gerçekleştirilen delil toplama ve değerlendirme sürecidir (Gürbüz, 1995:5). Denetim; teftiş, inceleme, kontrol, murakabe, revizyon gibi kavramları da içinde barındıran faaliyettir (HUD, 2004:6);

Murakabe; denetim literatüründe fiili durum ile olması gereken arasındaki karşılaştırma işlemidir.

Kontrol; bir işlemin yapılması sırasında, uygulama sonuçları ile ulaşılmak istenen amaçların karşılaştırılması, aralarındaki farkların tespiti ve bu farklılıkların giderilmesini kapsayan, devamlılık gösteren bir süreçtir.

Revizyon; yapılan işlerin yeniden gözden geçirilmesidir. Modern anlamda bir işletmenin bünyesi ve faaliyeti ile ilgili sorunların incelenmesini de içerir.

Teftiş; gerek görüldükçe ve belirsiz zamanlarda (Özer, 1997:12) yapılan; gözden geçirmeyle işlerin kanun, emir ve yönergelere uygun yürütülüp yürütülmediğinin, üst yöneticilerce ya da yetkilendirdikleri müfettişlerce tespit edilmesidir.

Denetim ihtiyacını ortaya çıkaran nedenler; güvenilir ve doğru bilgi ihtiyacı, çıkâr çatışması, muhasebe sistemlerinin karmaşıklığı ve diğer nedenler olarak gruplandırılabilir (Kavut ve diğerleri, 2009:13). Denetimin unsurları şu şekilde sıralanabilir (Gürbüz, 1995:5);

- Denetim bir karşılaştırma sürecidir.
- Denetim belli bir ekonomik birime ait bilgileri kapsar.
- Denetim delil toplama ve değerlendirme sürecidir.
- Denetim uzman ve bağımsız bir kişi tarafından yapılır.
- Denetim çalışmaları sonucunda rapor düzenlenir.

1.2. Denetim Türleri

Denetimin, amacı yönünden ve denetlenen kurum ile denetçi arasındaki hukuki ilişki yönünden denetim türlerine, aşağıda yer verilmiştir.

1.2.1. Denetimin Amacı Yönünden

İsabetli karar alınması, mevcut duruma oranla daha iyi ve yararlıının aranarak olumlu gelişimin sağlanması, uygulama farklılıklarının giderilmesi, uygulamadaki bir takım olumsuzlukların ortaya çıkarılması, ancak denetim ile gerçekleştirilebilir (Altuğ, 2000:4-5). Amacı yönünden denetim, mali tabloların denetimi, uygunluk denetimi, faaliyet denetimi olarak ele alınacaktır.

1.2.1.1. Mali Tabloların Denetimi

Mali tablolar bilanço, gelir tablosu, satışların maliyeti tablosu, fon akım tablosu, nakit akım tablosu, kar dağıtım tablosu ve öz kaynaklar değişim tablosudur. Bilanço ve gelir tablosu dipnot ve ekleri ile birlikte temel mali tabloları, diğer tablolar ise ek mali tabloları oluşturur. Mali tablolar; işletme sahipleri ve yöneticileri ile işletmenin yatırımcıları, kredi sağlayanlar ve diğer

ilgililer için gerekli bilgileri sağlayarak, gelecekteki nakit akımlarına ilişkin değerlendirme imkân tanımakta ve varlıklar, kaynaklar ve bunlardaki değişimler ile işletme faaliyet sonuçları hakkında bilgi vermek amacıyla düzenlenir. (HUD, 2004:11).

Mali tablolar, kanunlarca zorunlu kılınan tablolar olabileceği gibi; işletme yöneticilerinin, sahip ve ortaklarının taleplerine göre geliştirilen tablolar da olabilir. Mali tabloların denetiminde; mali tablolardan beklenen amaçların, daha önce belirlenen kural, ölçüt ve ilkelere uygun olarak gerçekleşip gerçekleşmediği araştırılır. Bu aşamada; bu tablolarda yer alan bilgilerin kamu otoritesince belirlenen ölçütlere ve kurallara uygun olup olmadığı, varsa aksayan yönlerin neler olduğu, bu aksaklıkların neden kaynaklandığı ve aksaklıklara ilişkin çözüm önerileri araştırılır (Erol, 2011:53).

Mali tabloların denetimi, muhasebe usul ve esaslarına, mali tabloların düzenlenme ilkelerine, yasalara ve önceden belirlenen diğer tüm kriterlere uygunluk derecesi ölçülerek, güvenilirliğinin belirlenmesine yöneliktir. Mali tablolardan beklenen amaçların farklılık göstermesine rağmen, mali tabloların tekliği ilkesi gereği, her türlü ihtiyaca cevap verecek tek bir tablonun düzenlenmesi nedeniyle, aynı tablonun farklı amaçlarla denetlenmesi tabiidir (HUD, 2004:11). Mali tabloların denetiminde maksat, mali tabloların önceden bir bütün olarak saptanan ölçütlerle, uyum içinde bulunup bulunmadıklarının araştırılmasıdır. Bu tabloların farklı kişi ve gruplarca, değişik amaçlar için kullanılacağı hususu göz önünde tutularak, tüm kişi ve grupların ihtiyaçlarını karşılamak üzere gerçekleştirilen, genel maksatlı bir çalışmadır. Her kişi ya da grup için ayrı bir denetim yapılmaz. Genel maksatlı bir denetim yapılarak, tüm kişi ve grupların bilgisine sunulur (Güredin, 2014:16-17).

1.2.1.2. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi; “düzenlilik denetimi”, “kurallara uygunluk denetimi”, “usul denetimi” ya da “mali denetim” olarak da anılmaktadır (Tekin ve Çetinkaya, 2018:29). Uygunluk denetimi; uygulayıcıların, işletme içindeki (üst düzey yöneticiler) ya da dışındaki (kamu otoriteleri) bir üst organ tarafından konulan kural, ilke ve ölçütlere uygun davranıp davranmadığını araştırmayı amaçlayan, inceleme ve sorgulama sürecidir (HUD, 2004:11; Erol, 2011:53).

Uygunluk denetiminde; denetimi gerçekleştirecek denetçinin, denetime ilişkin konularda yetenekli olması, işletme içinde iyi bir arşivleme sisteminin varlığı, uygunluk denetim sonuçlarının raporlaştırılmasının bir sisteme bağlanmış olması, gerçekleştirilecek denetimin etkinliğinin artırılması için gereklidir. Uygunluk denetimi ile elde edilen sonuçlar, işletme içindeki yetkili kişilere raporlanır (Güredin, 2014:17).

1.2.1.3. Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi; ”performans denetimi”, “etkinlik denetimi”, “verimlilik denetimi”, “yönetim denetimi” olarak da adlandırılabilir (Tekin ve Çetinkaya, 2018:29). Faaliyet denetimi; işletmenin iş akışlarını ve yönetimin başarısını, iç kontrol sistemi ve örgütsel yapısını saptamaya ilişkin geniş kapsamlı bir faaliyettir. Faaliyet denetimi; işletmenin belirlenmiş işletme politikası ve stratejileri çerçevesinde, amaçlarına ne ölçüde ulaştığını, yöneticilerin kişisel başarıları derecesini ve finansal nitelikli olmayan faaliyetlerle ilgili, her türlü konuları araştırır (Güredin, 2014:17). Faaliyet denetimi; işletmenin belirlenmiş amaçlarına ulaşip ulaşmadığı, faaliyetlerin ekonomik işleyip işlemediğinin tespiti maksadıyla, işletmenin politikaları ve bunların uygulama sonuçlarının etkenlik ve verimlilik bakımından değerlendirilerek, işletme politikalarının geliştirilmesi için yönetime tavsiyede bulunma çalışmalarıdır (Gürbüz, 1995:13).

Faaliyet denetiminde; gerçekleşen durumun karşılaştırılacağı, olması gereken durum ile ilgili kriterlerin saptanması büyük ölçüde kişiseldir. Denetçi; gerçekleşen durumun, doğrudan ölçülüp raporlaştırılmasını değil, durumun daha iyi hale getirilmesi ile ilgili öneri belirtme yolunu seçtiğinden, faaliyet denetimi, diğer denetim faaliyetinden farklı olarak, yönetsel bir danışmanlık olarak nitelendirilmektedir (Güredin, 2014:19).

1.2.2. Denetçi ile Denetlenen Kurum Arasındaki Hukuki İlişki Yönünden

Denetim yapan denetçi ile denetlenen kurum arasındaki hukuki ilişki, temelde denetim yapan denetçinin, denetlenen işletme personeli olup olmasına ve denetçi işletme dışından ise, denetlenen işletme ile denetim yapan denetçiyi bir araya getiren denetim sözleşmesi ve yasalara göre şekillenmektedir (HUD, 1999:8).

1.2.2.1. İç Denetim

5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 63. maddesinde iç denetim, kaynakların etkililik, verimlilik ve ekonomiklik kriterlerine göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirerek, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için rehberlik yapma amacıyla yapılan; danışmanlık ve nesnel güvence sağlama faaliyeti olarak tanımlanmıştır.

İç denetim, risk ve zayıflıkların belirlenmesi, hataların önlenmesi, iyi uygulama örneklerinin yaygınlaştırılması, yönetim sistemlerinin ve süreçlerinin geliştirilmesi maksadıyla, üst yöneticinin ya da yöneticilerin görevlendireceği iç denetim elemanları tarafından yapılan denetimdir (T.C. Başbakanlık, 2003:43-44).

İç denetim; işletmenin faaliyetleri ile uygulayıcılarının yaptıkları iş ve işlemlerin uygunluk ve etkinliğinin, üretilen bilgilerin güvenilirliğinin, muhasebe, finans ve diğer tüm konularda yapılan kontrollerin gerçekliğinin, iç denetçiler tarafından araştırılarak, üst yönetime rapor edilmesi sürecini ifade eder. İç denetim; işletme varlıklarının korunmasını, güvenilir finansal bilgi edinilmesini ve yönetim kararlarına kaynak sağlar (HUD, 1999:8-9).

1.2.2.2. Dış Denetim

Dış denetim; işletmenin denetiminin, işletme içinde görevli olmayan denetçiler tarafından gerçekleştirilmesidir. Bağımsız dış denetim ve kamu denetimi olmak üzere ikiye ayrılır.

1.2.2.2.1. Bağımsız Denetim

Bağımsız dış denetim; işletmenin talebi üzerine, işletmenin bünyesinde bulunmayan, serbest meslek faaliyetinde bulunan denetçiler veya bunların oluşturdukları kuruluşlar tarafından, yapılan denetim sözleşmesi çerçevesinde gerçekleştirilen; mali tablolar, uygunluk ve faaliyet denetimlerine ilişkin işlemlerdir (HUD, 2004:12).

Bağımsız denetim; işletmelerin yıllık mali tablo ve diğer mali bilgilerinin, belirlenen kriterlere uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak düzeyde, uygun ve yeterli denetim kanıtlarının elde edilmesi maksadıyla, genel kabul görmüş bağımsız denetim standartlarında belirtilen

gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenerek, değerlendirilmesi neticesinde rapora bağlanmasını ifade eder (SPK, 2019).

1.2.2.2.2. Kamu Denetimi

Kamu denetimi, hem kamu kurum ve kuruluşlarının, hemde özel sektörün kamu hukuku yönünden denetlenmesidir. Kamu haklarının korunması ve kamu düzeninin sağlanması amacıyla, kamusal kuruluşların kendi bünyelerindeki ya da başka bir kamu kuruluşunun bünyesindeki denetim elemanlarınca gerçekleştirilen denetimdir (Özer; 1997:34). Kamu denetimi; kamunun ihtiyaçlarına cevap vermek üzere, yasalardan aldığı görev ve yetkiler ile kamu adına denetim yapan kişiler tarafından gerçekleştirilen; finansal tabloların, uygunluk ve faaliyet denetimlerini ifade eder (HUD, 2004:12). Kamu denetimi; çeşitli yasal düzenlemeler çerçevesinde, devletin egemenlik hakları kullanılarak kamu görevlilerince gerçekleştirilen, tüm denetimleri kapsayan geniş bir kavramdır. Bu anlamda, vergi denetim elemanlarınca Vergi Usul Kanunu (VUK) kapsamında gerçekleştirilen denetimler de kamu denetimidir (Erol, 2011:56).

1.3. Vergi Denetimi Kavramı

Vergi sisteminin istikrarı, vergi politikası ile hedeflenen amaçlara ulaşılması, vergi yükünün adil dağılımı gibi unsurlar, mükelleflerin vergi matrahlarını doğru beyan etmelerine bağlıdır. Beyan esasının uygulanması, mükelleflerin bilerek ya da bilmeden, beyan edilen vergi matrahının gerçeği yansıtmaması olasılığını, ortaya çıkarmaktadır. Bu durum, vergi idaresince denetim yapılmasını gerekli kılmaktadır. Bu gereklilik, araştırıcı, eğitici ve önleyici işlevi olan; yaptırımcı, hukuki ve tarafsız, uzmanlaşmış elemanlarla gerçekleştirilen dış denetim niteliğindeki vergi denetimi aracılığıyla yerine getirilir.

Vergi denetimi; vergi mevzuatı ile vergiye tabi mükelleflerin iş ve işlemlerin tam olarak kavranarak, vergi idaresi ile mükelleflerin mevcut vergi sisteminde yer alan düzenlemelere, uygun davranıp davranmadıklarını belirlemeye yönelik olarak, vergi idaresince yapılan işlemlerin tümü olarak tanımlanabilir (HUD, 2004:131). Geniş anlamda vergi denetimi; bilgi toplama, yoklama, kayıtların uygunluğunun kontrolleri, vergi incelemesi, üretim ve sevk

kontrolleri ve fiili envanteri kapsayan, verginin güvenliğini sağlamaya yönelik çeşitli tedbirleri içeren bir kavram olarak, tanımlanmaktadır (DPT, 1996:78). Geniş anlamda vergi denetimi, mükelleflerce beyan edilen matrahların doğruluğunun incelenmesi yanında, vergi idaresi teşkilatının iç denetime tabi tutulması, gerekmesi halinde vergi idaresi personelinin soruşturulmasını da içermektedir (Taşcı, 2010:153).

213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK)'nda farklı denetim mekanizmaları (bilgi toplama, yoklama, kayıt nizamı kontrolleri, vergi incelemesi, üretim ve sevki kontrolleri, fiili envanter) bulunmasına karşın, denetim sisteminde ağırlık vergi incelemesindedir. Geniş anlamda vergi denetimi kavramı, bir üst kavram olarak algılansa da uygulamada bu anlamıyla kullanılmadığı görülmektedir (Şin, 2005). Asıl vergi denetimi, incelemeye yetkili vergi denetim elemanları tarafından gerçekleştirilen vergi incelemesidir (Sarılı, 2003:114). VUK' un 134. maddesinde vergi incelemesi "*Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır*" şeklinde tanımlanmıştır.

Vergi incelemesinden hareketle vergi denetimi; ödenmesi gereken vergi borcunun zamanında ve tam olarak ödettirilmesini sağlamak maksadıyla; vergi idaresi tarafından, uzmanlaşmış denetim elemanları vasıtasıyla mükelleflerin vergi yasalarından kaynaklanan ödevlerini, tam ve zamanında yerine getirip getirmediğilerinin araştırılmasıdır (Pehlivan, 1986). Vergi denetimi vergisel işlemlerin tamamlanması ve beyan edilmesinden sonra ya da önce, vergi denetim elemanlarınca ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamanın yanı sıra hata ve hilelerin oluşmasını önlemek, kişileri yasalara uygun hareket etmeye yöneltmek amacıyla yapılan (Aslan, 1997); yapısı itibariyle bir tür kamusal dış denetimdir (Erol, 2009).

1.4. Vergi Denetim Türleri

Vergi Usul Kanunu'nda; vergi denetimi kapsamında gerçekleştirilen faaliyetler yoklama, inceleme, arama ve bilgi toplama olmak üzere; dört başlık altında ele alınacaktır.

1.4.1. Yoklama

Yoklama; mükellef ve vergi sorumlularının tespiti, mükellefiyete ilişkin

maddi olay, kayıt ve konuların araştırılması; mükelleflerin ödevlerini belirlenen şekilde ve sürede yerine getirip getirmediğinin; özel yoklama yetki belgesi verilmiş memurlar tarafından araştırılmasıdır (Arıca, 1989:511; Erol, 2011:16-17).

VUK'un 127. maddesinde yoklamanın amacının, mükelleflerin ve mükellefiyetle ilgili maddi olayların, kayıt ve mevzuların araştırılarak tespit edilmesi olduğu, belirtilmiştir. VUK'un 128. maddesinde, yoklamaya yapmaya yetkililer; vergi dairesi müdürleri, yoklama memurları, yetkili memurlar tarafından yoklama işiyle görevlendirilenler, vergi incelemesine yetkili olanlar ve gelir uzmanları olarak sıralanmıştır. Aynı kanunun 135. maddesine göre; incelemeye yetkililer; vergi müfettişi ve vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük malmemuru veya vergi dairesi müdürleri, Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB)'in merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlardır.

VUK'un 130, 131. ve 132. maddeleri uyarınca; yoklama her zaman yapılabilir, mükellefe ne zaman yapılacağı haber verilmez. Yoklama ile tespit edilen hususlar tutanak niteliğinde olan "*yoklama fişine*" geçirilir. Yoklama fişi, iki nüsha tanzim edilir. Bulunursa; nezdinde yoklama yapılan ya da yetkili adamına imza ettirilir; bunlar bulunmaz ya da imzadan çekinirlerse durum yoklama fişine yazılarak, muhtar, polis, jandarma ya da ihtiyar meclisi üyelerinden birine imzalatılır. Yoklama fişinin birinci nüshası, yoklama yapılan kişi ya da yetkili adamına bırakılır. Bunlar bulunmaz ise bilinen adresine posta ile yedi gün içinde gönderilir.

1.4.2. Vergi İncelemesi

Vergi incelemesi, VUK'a göre; vergi incelemesine yetkili olanlarca gerçekleştirilen, ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırma, tespit etme ve sağlama faaliyetidir. Vergi incelemesine yetkili olanlar; vergi müfettişi ve yardımcısı, ilin en büyük malmemuru ya da vergi dairesi müdürleri ve GİB'in merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlardır. VUK ya da diğer kanunlara göre, defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek zorunda olan kişiler, vergi incelemesine tabi tutulabilirler. Vergi incelemesi, Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik ile belirlenen usul ve esaslara göre yürütülmektedir.

1.4.2.1. İncelemenin Kapsamı

Vergi incelemesi kapsamı bakımından, tam inceleme ve sınırlı inceleme olarak ikiye ayrılmaktadır. İnceleme görevinin verilmesi sonrasında da, tam veya sınırlı olarak belirlenmiş inceleme kapsamını, inceleme görevini verenler değiştirmeye yetkilidir. İncelemenin mahiyetinin değiştirilme gerekçesi, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca, nezdinde inceleme yapılan mükellefe bildirilir.

1.4.2.1.1. Tam İnceleme

Tam inceleme; bir mükellef nezdinde, bir ya da birden fazla vergi türü itibarıyla, bir ya da daha fazla vergilendirme dönemini ilgilendiren her türlü iş ve işlemlerinin, tüm matrah unsurlarını kapsayacak şekilde, vergi incelemesine tabi tutulması olarak tanımlanmıştır. Aşağıdaki incelemeler kapsamı yönünden tam incelemedir (Düz, 2017: 17);

- Sahte belge düzenleme fiiline ilişkin incelemeler,
- Tefecilik faaliyetlerine ilişkin incelemeler,
- Devir, tasfiye, birleşme, bölünme ve hisse değişimine ilişkin incelemeler,
- Kurumlar vergisi iade incelemeleri.

İncelemelerin mümkün olan en kısa sürede tamamlanması esastır. İncelemeye başlama tarihten itibaren, tam incelemenin en çok bir yıl içinde bitirilmesi esastır. Vergi incelemesini yürüten tarafından, bir yıllık sürede incelemenin tamalanamayacağına anlaşılması durumunda, ek süre talep edilebilir. İlgili birim tarafından değerlendirilerek, altı ayı aşmamak üzere ek süre verilebilir. İnceleme görevinin başka bir inceleme elemanına devredilmesi durumunda, inceleme kalan süre içinde tamamlanır. Sonradan ortaya çıkan durumlar nedeniyle, sınırlı incelemenin tam incelemeye dönüşmesi durumunda, incelemenin süresi sınırlı incelemeye başlanılan tarih itibarıyla, dikkate alınır.

1.4.2.1.2. Sınırlı İnceleme

Sınırlı inceleme; tam inceleme dışında kalan, mükellef hakkında vergi matrahını oluşturan unsurlardan belirlenmiş bir ya da birkaçının incelenmesidir (GİB, 2007:10). Sahte belge kullanma kaynaklı incelemeler ile kurumlar vergisi iadesi haricindeki, iade incelemeleri kapsamı yönünden sınırlı incelemelerdir

(Düz, 2017: 17). Sınırlı incelemenin en fazla altı ay içinde tamamlanması esastır. Vergi incelemesini yürüten tarafından, altı aylık sürede incelemenin tamalanamayacağına anlaşılması durumunda, ek süre talep edebilirler. İlgili birim tarafından değerlendirilerek altı ayı aşmamak üzere ek süre verilebilir. Vergi müfettişleri, nezdinde inceleme yapılan mükellefin net satışları ile aktif büyüklüğünün aritmetik ortalaması ve öz sermaye büyüklüklerine göre incelemenin tam ve sınırlı olma durumuna bağlı olarak performans puanı alırlar⁴.

1.4.2.2. İncelemenin Yapılacağı Yer

VUK'a göre; vergi incelemesi esas itibarıyla incelemeye tabi tutulacak mükellefin iş yerinde yapılır. Ancak; iş yerinin uygun olmaması, işin terk edilmesi, ölüm gibi zorunlu nedenlerle, incelemenin iş yerinde yapılması mümkün olmaz ise ya da mükellefin istemesi durumunda, inceleme dairede yapılabilir. Bu durumda; incelemeye tabi tutulan mükellefin, defter ve belgelerini daireye getirmesi, kendisinden yazılı olarak talep edilir.

1.4.2.3. İnceleme Görevini Verilmesi

Vergi incelemesine ilişkin görevlendirme, hakkında vergi incelemesi yapılacak kişi ve konulara ilişkin bilgileri, incelemenin türü, gerekçesi, dönemi ve süresine ilişkin hususları içeren, vergi inceleme görev yazısı ile yapılır. İnceleme görev yazısı ve görevlendirme ekinde yer alan belgeler, elektronik ortamda incelemeyi yürütecek kişiye gönderilir. Vergi incelemesi yürütülürken, yalnızca inceleme görev yazısında belirtilen konu ve döneme ilişkin olarak yerine getirilir. Mükelleften, inceleme dönemi ve konusu dışında herhangi bir hususa ilişkin belge ve bilgi talebinde bulunulamaz. İnceleme yürütülürken, görevlendirme yazısındaki farklı bir dönem veya konuya ilişkin eleştiriyi gerektiren hususun tespit edilmesi halinde, söz konusu tespiti ilişkin durum inceleme görevini veren birime bildirilir.

VDK, belirlenen inceleme hedeflerine ulaşmak amacıyla, vergi müfettişlerinin iş yoğunluğunu dikkate alarak, vergi müfettişlerince aynı anda yürütülecek inceleme görevi sayısını artırabileceği gibi, incelemelerin münferit ya da ekip halinde yürütülmesine de karar verebilir.

⁴ Vergi Denetim Kurulu Performans Değerlendirme Sistemi Yönetmeliğinin çalışmaların puanlandırılmasına ilişkin 22. Maddesi.

1.4.2.4. İşe Başlama ve İncelemeye Hazırlık

Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca, inceleme görevinin verilmesinden itibaren en geç on gün içinde, işe başlanılır. Aksi halde; işe başlamama gerekçesi, bir yazı ile bağlı bulunulan birime bildirilir. İncelemeye başlamadan önce, hakkında inceleme yapılacak mükellef ve konu yönünden, görev yazısı ekindeki belgeler ve mükelleflerin vergi dairesindeki dosyaları tetkik edilir, ihtiyaç duyulması durumunda harici araştırmalar da yapılarak, incelenecek mükellefin faaliyetleri, iş ve iş kolları ile çalışma şekilleri hakkında bilgi edinilir.

1.4.2.5. İncelemeye başlama

İnceleme görevinin yazı ile verilmesinden itibaren en geç otuz gün içinde, vergi incelemesine başlanılır. Başlanılamaması halinde; durum gerekçeli bir yazı ile bağlı bulunulan birime bildirilir. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca, incelemeye başlanılmasından önce memuriyet sıfatları belirtilir, vergi incelemesi yapmaya yetkili olduklarına ilişkin kimlik, hakkında inceleme yapılan ya da diğer ilgililere gösterilir.

Vergi incelemesine, incelemeye tabi olan nezdinde düzenlenen dört örnek "*İncelemeye Başlama Tutanağı*" (Ek 2) ile başlanır. İncelemeye başlama tutanağının bir örneği hakkında inceleme yapılan teslim edilir, bir örneği görevlendirmeyi yapan birime, bir diğer örneği ise hakkında inceleme yapılan mükellefin vergi dairesine iletilir. İncelemeye başlama tarihi, mükellefin tutanağı imzaladığı tarihtir.

Hakkında vergi incelemesi yapılacak mükellef ile temas kurulmaması ya da temas kurulmasına karşın verilen sürede, defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, imzadan imtina edilmesi gibi nedenlerle, incelemeye başlama tutanağında mükellefin imzasının bulunmaması durumunda, tutanağın vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarih, incelemeye başlama tarihi olarak kabul edilir. Bu hallerde; incelemeye başlama tutanağının bir örneği vergi dairesince, mükellefin bilinen adresine gönderilir.

İncelemeye başlama tutanağında; nezdinde inceleme yapılanına ilişkin bilgiler, inceleme türü, incelemenin konusu, dönemi, gerekçesi, tutanağın düzenlenme yeri ve tarihi, inceleme elemanının ve hazır bulunması halinde

mükellefin ya da temsile yetkili olan kişinin imzası ve mükellefin incelemeyle ilgili hak ve yükümlülükleri hakkında bilgi yer alır. Ayrıca; mükellefin VDK Mükellef Portalı'na girişi için gerekli olan, "İnceleme Durumu Sorgu No" incelemeye başlama tutanağının, mükellef nüshasında yer almaktadır.

1.4.2.6. Defter ve Belgelerin Alınması

Mükelleflerin incelenecek dönemine ilişkin defter ve belgeleri, esasen yazılı olarak istenir. Defter ve belge isteme yazısında, ibrazı istenilen defter ve belgeler ile on beş günden az olmamak şartıyla ibraz süresi, ibraz edilecek yer ve ibraz edilmemesi durumunda uygulanacak müeyyideler belirtilir. Yazılı isteme neticesinde ya da yazıya gerek kalmaksızın defter ve belgelerin mükellef tarafından ibrazında, teslim edilen defter ve belgelerin mahiyeti ile teslim eden ve teslim alan kişilerin kimlik bilgilerine ve imzalarına yer verilen bir tutanakla teslim alınır. Diğer yandan; elektronik olarak tutulmasına izin verilen defter ve belgeler mükelleflerce, elektronik ortamda ibraz edebilirler.

1.4.2.7. İnceleme Tutanakları

Yürütülen inceleme sırasında gerekli görülen durumlarda, vergilendirme ile ilgili olay ve hesap durumları, ayrıca tutanak ile tespit edilir. Bu inceleme tutanaklarının taslakları, incelenen mükelleflerin itiraz ve mülahazalarının tutanağa geçirilebilmesini sağlamak amacıyla, mükelleflerce talep edilmesi halinde, iki gün önceden mükelleflerin bilgisine sunulur. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, tutanakta tespit edilen hususların, vergi kanunları uyarınca yapılması muhtemel işlemler açısından ispatlama vasıtası olduğunun ve yapılması muhtemel işlemlerin neler olduğunun, izah edilmesi gerekmekte olup; ilgilileri tutanakları imzalamaları için zorlayamazlar.

Vergi incelemesi ile ilgili olarak düzenlenecek vergi inceleme tutanaklarında; ilgililerin vergi kimlik numaraları, adları ve soyadları ile varsa ünvanları ile imzaları, tutanağın düzenlendiği yer ve tarihi ile vergilendirmeye ilgili olaylar ve/veya hesap durumları, bulunması halinde, ilgililerin itiraz ve mülahazaları, varsa ibraz edilen özeldeleri, tutanakta tespit edilen hususların ilgililerce okunduğu ve doğruluğunun anlaşıldığını belirten ifadelerin, bulunması zorunludur. Ayrıca; hakkında inceleme yapılan mükellefe, tutanaktaki hususların

vergi kanunları bakımından yapılması muhtemel işlemler açısından ispatlama vasıtası olduğunun ve yapılabilecek muhtemel işlemlerin neler olduğunun, tutanağın düzenlenmesinden önce mükellefe bildirildiği, tutanağın taslak halinin mükellefin bilgisine sunulduğu hususları ile rapor değerlendirme komisyonunda dinlenme talebinin olup olmadığına ilişkin ifadeler, yer alır. Tutanakta incelemeyi yapanın kanaatini belirten yorum, ifade ve hükümlere yer verilmez.

1.4.2.8. Vergi İnceleme Raporlarının Düzenlenmesi

Vergi inceleme tutanaklarında tespit edilen hususlar yönünden, vergi kanunlarıyla ilgili yönetmelik, kararname, genel tebliğ ve sirkülere göre değerlendirilerek, eleştiri konusu yapılacak hususlarla, ilgili olarak vergi inceleme raporu düzenlenir. Vergi müfettişlerince düzenlenen vergi inceleme raporları, işleme konulmak üzere, ilgili vergi dairesine gönderilmeden önce; rapor değerlendirme komisyonuna gönderilir. Vergi inceleme raporunun, rapor değerlendirme komisyonuna iletilmek üzere ilgili birime teslim tarihi, incelemenin tamamlandığı tarih olarak kabul edilir.

1.4.2.9. Vergi İnceleme Raporlarının Değerlendirilmesi

Düzenlenen vergi inceleme raporları; rapor değerlendirme komisyonunda vergi kanunları ile bunlara ilişkin yönetmelik, kararname, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yanında, maddi hata ve usul hatası olup olmadığı yönünden, en geç altmış gün içerisinde, değerlendirilir. Vergi müfettişlerince düzenlenen vergi inceleme raporları, rapor değerlendirme komisyonlarınca mevzuata uygun bulunması halinde, karar tutanağı ile birlikte, vergi dairesine gönderilmek üzere grup başkanlığına iletilir.

1.4.2.10. İncelemenin Tamamlanması

Vergi inceleme raporlarının, ilgili rapor değerlendirme komisyonuna iletilmek üzere, ilgili birimine teslim edildiği tarih, incelemenin tamamlandığı tarih olarak kabul edilse de; rapor değerlendirme komisyonu kararına göre rapor düzeltilebilir. Rapor değerlendirme komisyonun, rapora ilişkin nihai olumlu değerlendirmesinin incelemeyi yapana iletilindiği tarihten itibaren, en geç on beş gün içinde, mükellefin defter ve belgeleri bir tutanak ile iade edilir. İşe başlama ve incelemeye hazırlık süreci dahil, inceleme yürütülürken tespit edilen hususları

içeren inceleme dosyası da aynı sürede ilgili inceleme ve denetim birimine iletilir.

1.4.3. Arama ve Aramalı Vergi İncelemesi

İhbar ya da yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına ilişkin emareler bulunursa, bu mükellef ya da kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar üzerinde, sulh yargıcından alınan gerekçeli bir arama kararı ile arama yapılabilir (GİB, 2007:17). Arama, vergi gizlemesi yoluyla işlenen vergi suçuna ilişkin delillerin, aranıp ortaya çıkarılması ve elde edilmesi amacıyla yapılan idari bir işlemdir. Vergi kaçırdığı delilleriyle birlikte sabit olunan mükelleflerin, bu delilleri kendiliklerinden incelemeye ibraz etmeleri beklenemez. Gerekli durumlarda idarenin bunlara bizzat el koyması, gizlendikleri yerden bulunup çıkarılması zorunluluğu sonucu, vergilendirmede arama ve buna bağlı olarak aramalı inceleme usulü ihdas edilmiştir (Arıca, 1989:551-552).

1.4.4. Bilgi Toplama

VUK'un 148. maddesine göre; kamu idare ve müesseseleri ile mükellefler ya da mükelleflerle ilişkisi bulunan diğer gerçek ve tüzelkişiler, Maliye Bakanlığı'nın ya da vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların, yazı veya sözle isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar. Bilgi istenmek üzere, kimse daireye zorla getirilemez. Yurt dışı imtiyazlarından yararlanan yabancı devlet memurları, bilgi verme mecburiyetine tabi olamazlar. Yazı ile istenen bilgilerin eksik verilmesi ve ya hiç verilmemesi ya da süresi içinde verilmemesi halinde VUK'un Mükerrer 355. maddesine dayanılarak, özel usulsüzlük cezası kesilir.

1.5. Vergi Denetiminin Amaçları

Ülkenin sosyal ve ekonomik yapısına uygun vergi mevzuatı yürürlükte olsa ve vergi idaresi mükemmel bir işleyişe sahip olsa bile; vergi denetiminin yapılmaması veya gereken etkinlikte ve nitelik yapılamaması, zamanla vergi sistemin bozulmasına ve doğru işlememesine neden olur. Vergi denetimi, vergi sisteminin işlemlerini güvenceye alarak bozulmasını önlediği gibi maliye politikalarının da başarısını artırır (Aslan, 1997). Yapılan denetimler mükelleflerin vergileme konusunda dürüst olmadıkları anlamına gelmemektedir. Vergi idaresi mükelleflerin vergisel işlemlerinde dürüst davrandıklarını varsaymaktadır. Vergi denetimi, dürüst mükellefler ile vergisel yükümlülüklerini yerine getirmeyen

mükelleflerin tespiti amacıyla yapılmaktadır (Gerçek, 2002:82).

VUK'un 134. maddesine bağılı olarak vergi denetiminden maksat; ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Vergi denetiminin, vergi kaçırlmasının önlenmesi amacı ön planda olsa da eğitim, vergi bilincinin yerleştirilmesi, bütçeye kaynak sağlanması ve gelir dağılımında adaletin sağlanması yönünden, vergi mevzuatının uygulanmasının gerçekteştirilmesi gibi ekonomik, sosyal ve hukuki amaçları da vardır (DPT, 1996:81; Arpacı, 2004).

1.5.1. Vergi Denetiminin Mali Amaçları

Devletin temel işlevlerini ve kamusal hizmetleri yerine getirebilmesi için gelire ihtiyacı vardır. Kamu gelirleri farklı kaynaklardan sağlanmakla beraber, vergi gelirleri, kamu gelirleri arasında önemli bir yer tutar (DPT, 1996:78). Vergi denetimine ihtiyaç duyulmasının temel nedeni; kamu giderlerinin başlıca finansman kaynağı olan vergilerin toplanabilmesini güvence altına almaktır. Vergi denetimi; vergi kaçırlmasını önlemek yanında, vergisini ödeyen mükelleflerin haklarını korumak için de yerine getirilmesi gereken bir olgudur (Kıvanç, 2007). Vergi denetimi, vergi gelirlerini artırmanın ve vergi kayıplarını azaltmanın en etkili yöntemidir (Pehlivan, 1986). Gelir ihtiyacının karşılanmasında, vergi oranlarını artırmak ya da yeni vergiler koymak yerine, vergi denetimlerinin artırılarak vergi kaçakçılığı ile mücadele etmek daha rasyonel ve adaletli bir uygulama olacaktır (Tekin ve Çetinkaya, 2018:52; Taşcı, 2010:153).

Vergi denetimine tabi tutulma riskinin yüksekliği, mükellefleri doğru bildirimde bulunmaya yöneltecektir. Bu risk aynı zamanda, kayıtdışı ekonominin kayda alınmasında çok önemli bir rol üstlenecektir. Vergi denetim mekanizması ile bir yandan gerçekte bildirimde bulunmayan mükellefleri cezalandırmak, diğer yandan vergi kayıp ve kaçağını en aza indirmek hedeflenmektedir (Şin, 2005:80). Vergi denetimi, vergi kaybına uğratan mükelleflerden tahsil edilecek vergi ve cezalar kadar ek bir gelir sağlayacaktır. Vergi denetimi, potansiyel vergi kaçırma eğilimlerini de azaltacağından, dolaylı olarak mali amaca katkı sağlayacaktır (Tekin ve Çetinkaya, 2018:53).

1.5.2. Vergi Denetiminin Ekonomik Amaçları

Günümüzde devletler, ekonomik kalkınmanın ve gelir dağılımında adaletin

sağlanması gibi amaçları gerçekleştirmek için vergi politikalarını kullanmaktadırlar. Vergi politikalarıyla arzulanan etkilerin oluşturulması, vergi mevzuatının gereği gibi uygulanmasıyla mümkündür. Bu anlamda; vergi politikalarıyla iktisadi amaçlara ulaşmada vergi denetiminin önemi açıktır (DPT, 1996:78). Vergi kaçakçılığı nedeniyle, devlet için en önemli gelir kaynağı niteliğindeki vergi gelirlerinin, kamu harcamalarını karşılamada yetersiz kalması durumunda oluşacak, bütçe açığını kapatmak için başvurulacak emisyon ya da borçlanma ülke ekonomisini olumsuz etkileyecektir. Yine; vergi kaçırانlarının, ellerinde oluşacak kaynakları kullanım şekli mali disiplini bozucu etkiler ortaya çıkarabilecektir (Tekin ve Çetinkaya, 2018:53-54). Vergi kayıp ve kaçığının, iktisadi kaynakların kullanımını üzerindeki olumsuz etkisini ortadan kaldırmak için, vergi kayıp ve kaçakçılığı ile mücadele etmek gereklidir (Organ, 2008:40).

1.5.3. Vergi Denetiminin Sosyal Amaçları

Gelir dağılımında adaletin sağlanması, vergi denetiminin sosyal amacını oluşturmaktadır (Organ, 2008:41). Vergi denetimi olmaksızın, gerek aynı gelir seviyesine sahip mükelleflerden, gerekse farklı gelir düzeyine sahip mükelleflerden, adil vergi alma konusunda başarılı olmak mümkün değildir (Kıvanç, 2007). Ayrıca, vergi politikalarının etkin uygulanabilmesi, vergilerin doğru ve tam olarak tahsil edilmesine bağlıdır (Özşahin, 1987). Vergi denetimi, vergi kayıp ve kaçığını en düşük seviyeye indirilerek, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun sağlanması ve vergilendirmede adalet prensibinin hayata geçirilmesi, maksadıyla gerçekleştirilmektedir (GİB, 2009:93).

1.5.4. Vergi Denetiminin Hukuki Amaçları

Vergi mevzuatı ne kadar mükemmel olursa olsun, vergi denetiminin yapılmaması veya olması gereken etkinlik, verimlilik ve nitelikte gerçekleştirilememesi oluşturulan sistemin zamanla yozlaşmasına ve bozulmasına neden olur (Aslan, 2002:4). Vergi denetimini sadece vergi toplama gayreti olarak düşünmek ve algılamak doğru değildir. Vergi denetimi, vergi toplamanın ötesinde, devletin gücünü ve hakimiyetini gösteren önemli bir unsurdur. Devlet; gücü, saygınlığı ve inanırlılığıyla yakından ilgili olan vergi mevzuatının uygulanmasını sağlamak zorundadır. Bu sağlanırken; hukuk devleti olmanın bir gereği olarak, mükellefler kadar idarenin de vergi mevzuatına uygun davranması

gerekir. Bu durum; kamu hukukunun bir bölümünü oluşturan vergi mevzuatına dayanılarak yapılan vergi denetiminin, hukuki niteliğini gösterir (Tekin ve Çetinkaya, 2009:52; DPT, 1996:78).

1.6. Vergi Denetiminin İşlevleri

Vergi denetiminin işlevleri; eğitici, önleyici ve araştırma işlevi olarak üç başlık altında incelenebilir.

1.6.1. Vergi Denetiminin Eğitici İşlevi

Mükellefler; ödevlerini yerine getirirken, vergi mevzuatına yeterince vakıf olamamaları nedeniyle hatalar yapabilir. İnceleme sürecinde vergi denetim elemanı, vergi mevzuatı yönünden mükellefi bilinçlendirebilir (Şin, 2005:89). Vergi denetim elemanı, yalnızca vergi denetimi yapan ve mükellefi cezalandıran değil, aynı zamanda vergi konusunda aydınlatma ve bilinçlendirme hizmeti veren bir kişi olmalıdır (Organ, 2008: 44).

Etkin vergi denetimi cezalandırıcı olma yanında, öğretici ve eğitici olmalıdır. Önemli olan; mükelleflerin cezalandırılması değil, yasalara uygun hareket etmesini sağlamaktır. Vergi denetimlerini, cezalandırma amacından çok, bilinçlendirme ve eğitime yönelik olarak yapmak, özellikle vergi kayıp ve kaçığına sebep olan, belge ve kayıt düzeninin sağlıklı işlemesine katkıda bulunacaktır (DPT, 2001a:36-37).

1.6.2. Vergi Denetiminin Önleyici İşlevi

Mükelleflerin vergi kaçırma düzeyini dört değişken belirler. Bunlar, vergi denetiminden geçme olasılığı, beyan dışı kalan gelir nedeniyle ödenecek vergi cezası, muhatap olunan marjinal gelir vergisi oranı ve risk alma eğilimidir (Batırel, 1996). Beyan esasının geçerli olduğu vergi sisteminde, vergi cezaları ve mükelleflerin denetlenme olasılığı ne kadar yüksek olursa, vergi kaçıkçılığına karşı, vergi denetiminin önleyici işlevi de o derece etkin olacaktır (Şin, 2005: 87). Ayrıca, vergisel olayların gerçekleşmesinden önce veya olaylar sırasında mükellefi vergi mevzuatı konusunda bilgilendirerek, vergi mevzuatını bilmemekten kaynaklanacak hataları önlemek de vergi denetiminin önleyici işlevidir (DPT, 1996:79).

1.6.3. Vergi Denetiminin Araştırma İşlevi

Vergi denetimi yoluyla, mükelleflerin vergi mevzuatına aykırı durumlarının, vergi konusunda yaptıkları hatalar ve yanlışların araştırılarak ortaya çıkarılmasıdır. Bulunan hatalar ve eksiklikler için vergi mevzuatı uyarınca belirlenen işlem ve yaptırımlar uygulanır. Bu işlev; vergi denetiminin, olaylar olup bittikten sonra gerçekleşen yönüdür (DPT, 1996:79).

1.7. Vergi Denetiminin Özellikleri

Vergi denetiminin temel özellikleri incelendiğinde; anayasal normlara ve kamu hukukunun bir bölümünü oluşturan vergi mevzuatına dayanılarak yapılan (hukuki) mükelleflerin ve idarenin mevzuata uygun davranıp davranmadığını araştıran (tarafsız) aykırı davranışlar için vergi ya da ceza uygulatan (yaptırımcı) kamu mensubu denetim elemanlarınca gerçekleştirilen (mükellefler açısından dış denetim) mali tabloların gerçekçi bir yaklaşımla hazırlanıp hazırlanmadığının tespitine yönelik inceleme ve raporlama (hesap denetimi) gibi unsurlara sahip olduğu görülmektedir (Gerçek, 2002:40-42).

2. 646 SAYILI KHK ÖNCESİ VERGİ DENETİMİNDE ÖRGÜTSEL YAPI VE KARŞILAŞILAN SORUNLAR

Bu bölümde; öncelikle 646 sayılı KHK ile yapılan düzenleme öncesi vergi denetiminin örgütsel yapısına bağlı olarak, Maliye Bakanlığı'na bağlı denetim birimlerine, Gelir İdaresi Başkanlığı'na bağlı denetim birimlerine ve vergi dairesi başkanlıklarına bağlı denetim birimlerine, ardından değişiklik öncesi vergi denetiminde karşılaşılan sorunlara yer verilmektedir.

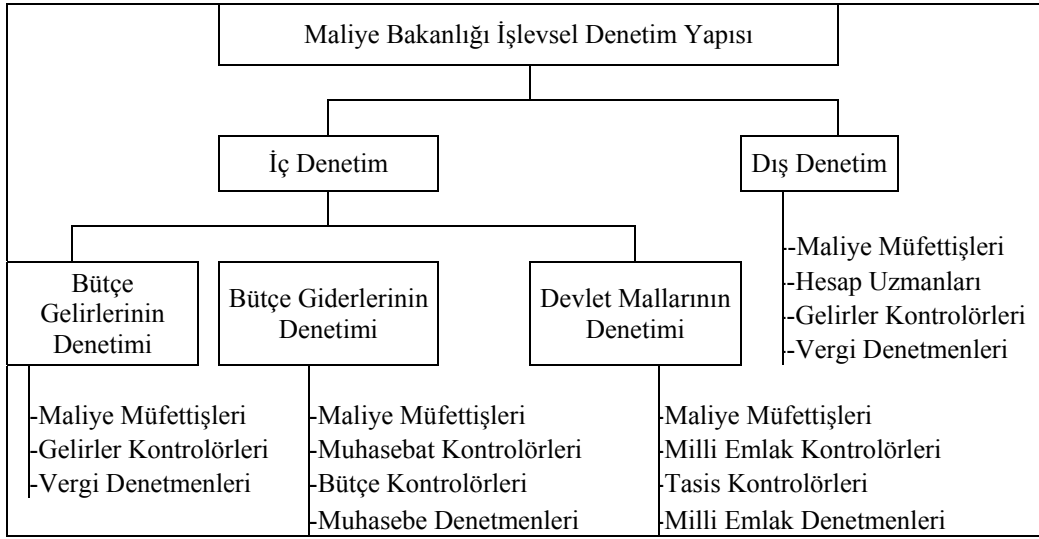
2.1. Vergi Denetiminde Örgütsel Yapı

Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar VUK'un 135. maddesinde maliye müfettişleri ve maliye müfettiş muavinleri, hesap uzmanları ve hesap uzman yardımcıları, gelirler kontrolörleri ve stajyer gelirler kontrolörleri ile vergi denetmenleri ve vergi denetmen yardımcıları, ilin en büyük malmemuru (vergi dairesi başkanları/defterdarlar), vergi dairesi müdürleri, GİB merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar, şeklinde sıralanmıştır.

İlin en büyük malmemuru (vergi dairesi başkanları/defterdarlar), vergi dairesi müdürleri, GİB merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanların asli görevi denetim değildir. Ancak, bunlar yürüttükleri idari görevin mahiyeti gereği incelemeye yetkili kılınmıştır. İdari görevin mahiyeti gereği incelemeye yetkili olanların, yürüttükleri idari görevler nedeniyle, vergi denetimi ile uğraşmaları fiilen imkânsızdır. Maliye müfettişleri ve maliye müfettiş muavinleri ile hesap uzmanları ve hesap uzman yardımcıları, gelirler kontrolörleri ve stajyer gelirler kontrolörleri ile vergi denetmenleri ve vergi denetmen yardımcılarının ise asli görevi denetimdir (DPT, 2001:35)

Şekil 2.1'de Maliye Bakanlığı'nın işlevsel denetim yapısına yer verilmiştir. Bakanlık, dış denetimi (vergi denetimini) maliye müfettişleri, hesap uzmanları, gelirler kontrolörleri ve vergi denetmenleri aracılığıyla yerine getirmektedir. Bu nedenle; işlevsel denetim yapısında yer almayan, idari görevlerinin mahiyeti gereği incelemeye yetkili olanlara bu çalışmada yer verilmeyecektir.

Şekil 2.1: Maliye Bakanlığı'nın İşlevsel Denetim Yapısı



Kaynak: İbrahim Organ (2008); “*Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması Sorunlar ve Çözüm Önerileri*,” Ocak 2008, Ankara, s. 99.

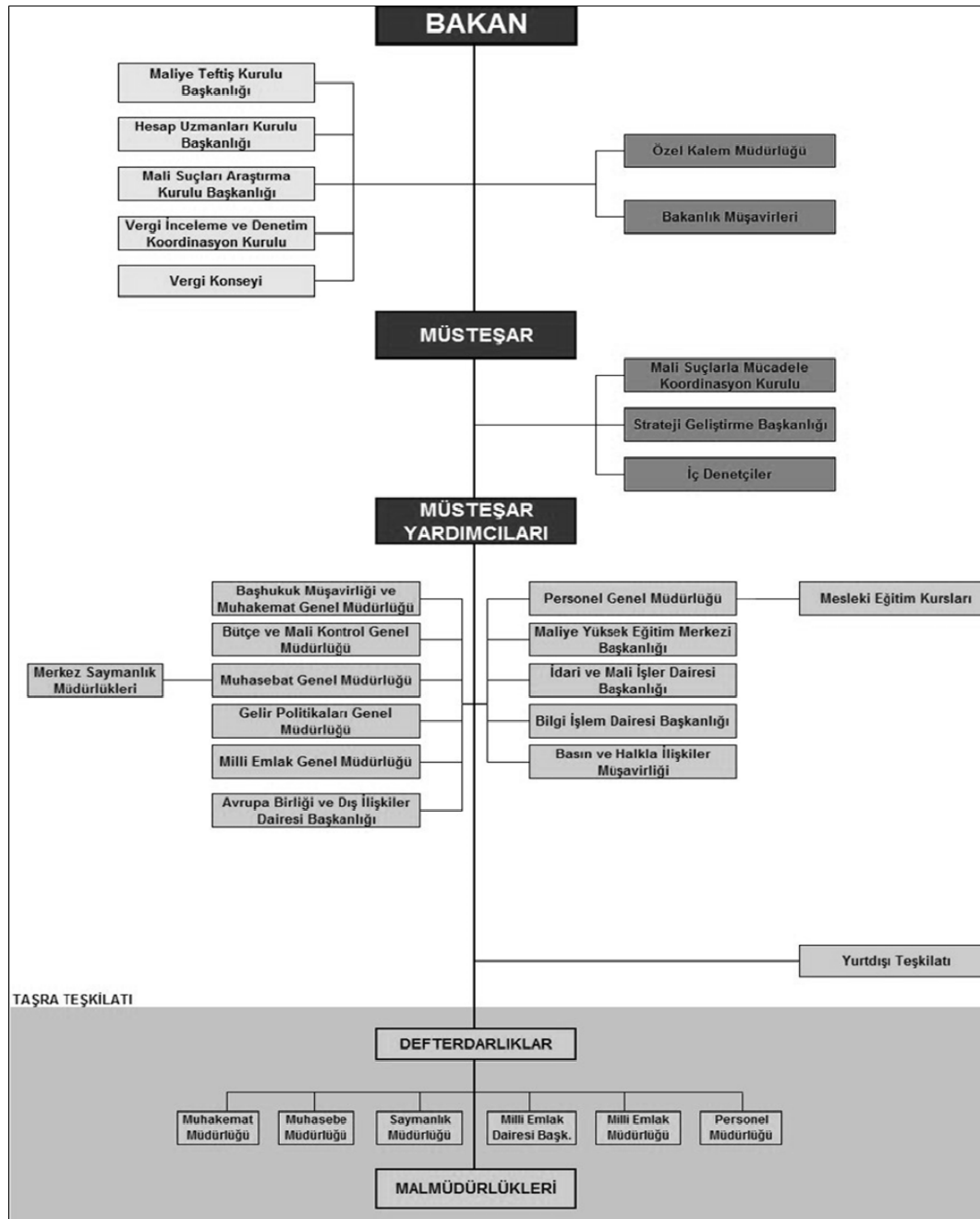
Şekil 2.1’de görüldüğü üzere; Maliye Bakanlığı’nın işlevsel denetim yapısında dış denetim, maliye müfettişleri, hesap uzmanları; gelirler kontrolörleri ile vergi denetmenlerinden oluşturmaktadır. Ayrıca; doğrudan Maliye Bakanı başkanlığında oluşturulan *Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulu* (VİDKK) ile GİB’in ana hizmet birimlerinden *Denetim ve Uyum Yönetimi Daire Başkanlığı* (DUYDB)’a da vergi denetimine ilişkin görevler yüklenmiştir.

2.1.1. Maliye Bakanlığı’na Bağlı Denetim Birimleri

646 Sayılı KHK öncesi Maliye Bakanlığı merkez teşkilatına bağlı vergi denetim birimleri, Maliye Teftiş Kurulu (MTK) Başkanlığı, Hesap Uzmanları Kurulu (HUK) Başkanlığı ve VİDKK’ya yer verilen, Maliye Bakanlığı merkez ve taşra teşkilat yapısı Şekil 2.2’deki gibidir.

Şekil 2.2’de görüldüğü üzere; vergi denetiminin bir kısmı, doğrudan Maliye Bakanına bağlı MTK’da görevli maliye müfettişleri ve HUK’da görevli hesap uzmanları tarafından yürütülmektedir. Ayrıca; vergi denetiminde uygulama birliğinin sağlanması, vergi denetim kapasitesinin etkin ve verimli bir şekilde kullanılması amacıyla, Maliye Bakanı başkanlığında VİDKK oluşturulmuştur.

Şekil 2.2: Maliye Bakanlığı Merkez ve Taşra Teşkilatı



Kaynak: Maliye Bakanlığı (2011); *Maliye Bakanlığı Faaliyet Raporu 2010*, <http://www.sgb.gov.tr/Raporlar%20Yeni/%C4%B0dare%20Faaliyet%20Raporu/Maliye%20Bakanl%C4%B1%C4%9F%C4%B1%202010%20Y%C4%B1%C4%B1%20Faaliyet%20Raporu.pdf>, (Erişim Tarihi: 29.09.2011), s. 11.

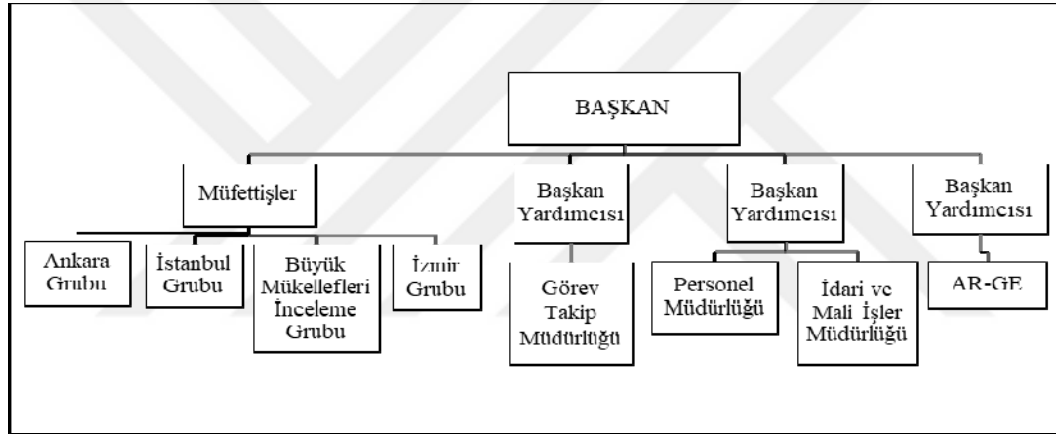
2.1.1.1. Maliye Teftiş Kurulu Başkanlığı

Maliye Teftiş Kurulu (MTK), Maliye Bakanlığı'nın stratejik hedefleri çerçevesinde teftiş, soruşturma, inceleme ve danışmanlık hizmetlerini gerçekleştirme; kamu harcamaları ve kamu gelirleri ile kamu malları üzerinde, teftiş, vergi, aklama suçu ve yükümlülük ihlal incelemeleri ile memur ve diğer kamu görevlileri hakkında MTK'ya gelen iddialar kapsamında araştırma ve

soruşturma yapma; mevzuat ve uygulama konularında danışmanlık hizmeti sunmaktadır (MB, 2011: 23).

MTK, bir başkan ile maliye başmüfettişi, maliye müfettişi ve maliye müfettiş yardımcılarında oluşur. MTK Başkanlığı, Maliye Bakanlığı merkez yerleşkesinde hizmet vermekte olup, ayrıca; Ankara, İstanbul ve İzmir'de grup başkanlıkları mevcuttur (MTK, 2011:9-10). Doğrudan Maliye Bakanı'na bağlı olarak hizmet veren MTK'nın teşkilat şeması Şekil 2.3'deki gibidir. Şekilde görüldüğü üzere, MTK; bir başkan, başkana bağlı üç başkan yardımcısı ve müfettişlerden oluşmaktadır. Müfettişler; Ankara, İstanbul, İzmir ve Büyük Mükellefler İnceleme Grubu'nda görev yapmaktadır.

Şekil 2.3: Maliye Teftiş Kurulu Teşkilat Şeması



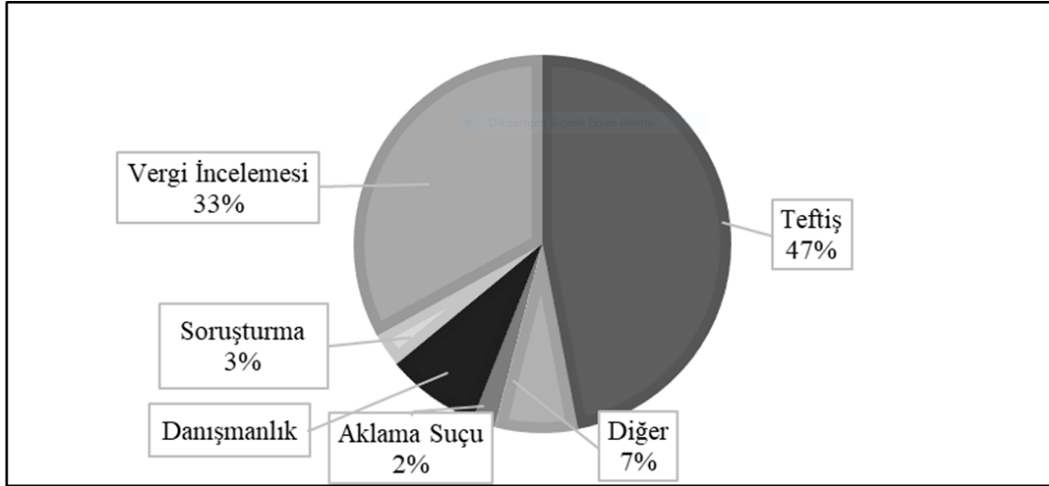
Kaynak: MTK (2011), *Maliye Teftiş Kurulu 2010 Yılı Faaliyet Raporu*, <http://www.mtk.gov.tr/pdf/2010MTKFaaliyetRaporu.pdf>, (Erişim Tarihi: 13.07.2011), s. 10.

Maliye müfettişleri, 178 Sayılı KHK dışında birçok kanun⁵ uyarınca görevlendirilebilmektedir (MTK, 2011:8). Bu mevzuat çerçevesinde maliye müfettişleri tarafından yerine getirilen görevler; teftiş, soruşturma, inceleme, danışmanlık olarak gruplandırılabilir. 2010 yılında MTK Başkanlığı tarafından, 56 ilde toplam 243 birim (vergi daireleri, takdir ve uzlaşma komisyonları, milli

⁵ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 5549 Sayılı Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanun, 3628 Sayılı Mal Bildiriminde Bulunulması, Rüşvet ve Yolsuzluklarla Mücadele Kanunu, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 492 Sayılı Harçlar Kanunu, 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, 233 Sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında KHK, 1567 Sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanunu, 90 Sayılı Ödünç Para Verme İşleri Hakkında KHK, 91 Sayılı Menkul Kıymetler Borsaları Hakkında KHK, 7163 Sayılı TODAİE Teşkilat Kanunu, 2690 Sayılı Türkiye Atom Enerjisi Kurumu Kanunu, 351 Sayılı Yüksek Öğrenim Kredi ve Yurtlar Kurumu Kanunu, 2954 Sayılı Türkiye Radyo ve Televizyon Kanunu, Türk Konsolosluklarında Yürütülen İşlerin Denetimine Dair Protokol.

emlak, saymanlık vd.) teftiş edilmiş, soruşturma kapsamında 43, vergi incelemesi kapsamında 473, danışmanlık faaliyetleri kapsamında 115 ve 5549 sayılı Kanun kapsamındaki aklama suçu incelemeleri kapsamında 27 adet olmak üzere, toplam 1.446 adet rapor yazılmıştır (MB, 2011:50). Rapor sayılarının, MTK'nın temel fonksiyonlarına göre dağılımı Şekil 2.4' de gösterilmiştir.

Şekil 2.4: Rapor Sayılarının MTK'nın Temel Fonksiyonlarına Göre Dağılımı (2010)



Kaynak: MTK (2011), *Maliye Teftiş Kurulu 2010 Yılı Faaliyet Raporu*, <http://www.mtk.gov.tr/pdf/2010MTKFaaliyetRaporu.pdf>, (Erişim Tarihi: 13.07.2011), s. 30.

Maliye müfettişleri, teftiş, soruşturma ve danışmanlık hizmetlerinin yanında yürüttükleri görevlerin çoğu kez ayrılmaz bir unsur olarak vergi incelemesi yapmaktadırlar. Vergi incelemesi, MTK'nın teftiş, soruşturma, aklama incelemesi, danışmanlık gibi farklı alanlardaki görev ve yetkileri nedeniyle, toplam işgücünün yıllık yaklaşık %15'lik kısmı kullanılarak gerçekleştirilmektedir.

Tablo 2.1: MTK Vergi İnceleme Sonuçları (2006-2010) (Bin TL)

Vergi İnceleme Sonuçları	2006	2007	2008	2009	2010
1- Beyan Edilen Matrah	33.578	657.770	1.989.392	155.811	364.455
2- Bulunan Matrah Farkı	41.712	132.557	158.452	153.231	273.388
3- Bulunan Vergi Farkı ⁶	-	-	-	23.728	30.196
4- Tarh Edilmesi Gereken Vergi ve Fonlar	9.745	80.215	14.413	23.728	33.496
5- Cezalar Toplamı	62.070	66.761	18.130	25.071	56.010
6- Vergi+Fon+Cezalar (3+4+5)	71.098	146.976	32.543	72.527	119.704

Kaynak: MTK (2011), *Maliye Teftiş Kurulu 2010 Yılı Faaliyet Raporu*, <http://www.mtk.gov.tr/pdf/2010MTKFaaliyetRaporu.pdf>, (Erişim Tarihi: 13.07.2011), s. 41.

⁶ Vergi farkı istatistikleri 2009 yılından itibaren tutulmaktadır.

MTK'ca 2006 - 2010 yıllarında gerçekleştirilen vergi inceleme sonuçları yıllar itibariyle Tablo 2.1'deki gibidir. Tabloda görüldüğü üzere; maliye müfettişlerince 2010 yılında yapılan vergi incelemesi neticesinde tarh edilmesi önerilen vergi fon ve cezalar toplamı 119.704.000 TL'dir. Tarh edilmesi önerilen vergi fon ve cezalar toplamının 2007 yılında 2008 ve 2009 yıllarına göre yüksek olduğu görülmektedir. Bu durumun, bulunan matrah farkının büyük kısmını, vergi oranı diğer vergi türlerine göre düşük oranlı damga vergisi ve BSMV gibi vergi türlerinin oluşturmasından kaynaklandığı değerlendirilmektedir.

Maliye müfettişleri tarafından düzenlenen vergi inceleme raporlarının türleri itibariyle dağılımına Tablo 2.2'de yer verilmiştir. Toplamda düzenlenen vergi inceleme rapor sayısının yıldan yıla artış gösterdiği görülmektedir.

Tabloda görüldüğü üzere; maliye müfettişlerince 2006 yılında 23 adedi BSMV, 20 adedi KDV olmak üzere toplam 90; 2007 yılında 53'ü ihracatta KDV iadesi, 49'u KDV olmak üzere toplam 208; 2008 yılında 52 BSMV, 49 KDV olmak üzere toplamda 214, 2009 yılında 80'i KDV olmak üzere 284; 2010 yılında 124'ü KDV olmak üzere 473 vergi inceleme raporu düzenlenmiştir.

Tablo 2.2: MTK Vergi İnceleme Raporlarının Türler Dağılımı (2006-2010)

İnceleme Konusu	2006	2007	2008	2009	2010
Gelir Vergisi	4	2	27	39	46
Kurumlar Vergisi	18	45	35	51	100
KDV	20	49	49	80	124
BSMV	23	0	52	0	1
Geçici Vergi	8	20	21	69	95
Damga Vergisi	4	3	4	1	7
İhracatta KDV İadesi	7	53	7	12	9
Harçlar	0	0	8	2	19
ÖTV	0	2	3	0	3
Kurum Stopaj	3	17	1	1	31
İndirimli Orana Tabi KDV İadesi	0	0	2	0	0
Gelir ve Kurumlar Vergisi Tevkifatı	0	0	5	23	38
Diğer	3	17	0	6	0
TOPLAM	90	208	214	284	473

Kaynak: MTK (2011), *Maliye Teftiş Kurulu 2010 Yılı Faaliyet Raporu*, <http://www.mtk.gov.tr/pdf/2010MTKFaaliyetRaporu.pdf>, (Erişim Tarihi: 13.07.2011), s. 42.

Diğer yandan; 22.11.2008 tarihinde yürürlüğe giren, 5811 sayılı Bazı

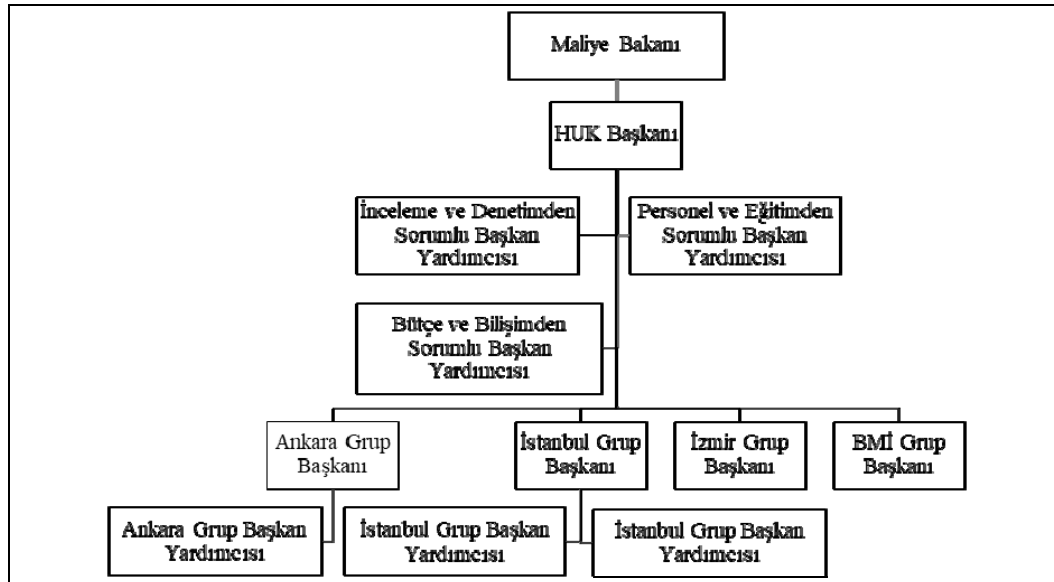
Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanununun 3/5. maddesinde; 01.01.2008 tarihinden önceki dönemlere ilişkin vergi incelemeleri sonucu gelir, kurumlar ve katma değer vergisi yönünden tespit edilen matrah farkından, 5811 sayılı Kanun kapsamında beyan edilen tutarlar, mahsup edilerek tarhiyat yapılacağı belirtilmiştir. Bu nedenlerle; 2008 ve 2009 yıllarında, 2007 yılına kıyasla vergi fon ve cezalar toplamının, düşmüş olabileceği değerlendirilmektedir.

2.1.1.2. Hesap Uzmanları Kurulu (HUK) Başkanlığı

HUK Başkanlığı Maliye Bakanlığı'nın stratejik hedefleri çerçevesinde denetim ve danışmanlık hizmetlerini gerçekleştirmekte, vergi mevzuatına göre vergi incelemesi yapmakta ve Maliye Bakan'ınca talep edilen araştırmaları yapmakta; ayrıca, kayıt dışı ekonomiyle mücadele ve suç gelirlerinin aklanmasının önlenmesi kapsamında incelemeler ve gelen diğer talepler doğrultusunda inceleme ve araştırmalar yapmaktadır (MB, 2011:23).

Şekil 2.5'de görüldüğü üzere; HUK; bir başkan, başkana bağlı üç başkan yardımcısı ve dört grup başkanlığından oluşmaktadır.

Şekil 2.5: HUK Organizasyon Şeması



Kaynak: HUK (2011); *Hesap Uzmanları Kurulu 2010 Yılı Faaliyet Raporu*, http://www.huk.gov.tr/images/HUK_2010_B%C4%B0R%C4%B0M_FAAL%C4%B0YET_RAPORU.pdf, (Erişim Tarihi: 26.09.2011), s. 5.

HUK'nun, Maliye Bakanlığı'nca verilen vergi denetim işlerini yapmak, yönetmek ve yürütmek, bu konuda plan ve programlar hazırlamak, her türlü vergi konularına ve uygulanmasına ilişkin araştırma yapmak, maliye, iktisat,

işletmecilik ve muhasebe konularında, gerek görülecek her türlü araştırma ve incelemeleri yapmak maksadıyla kurulduğu belirtilmiştir⁷. HUK, kurul başkanının yönetiminde baş hesap uzmanı, hesap uzmanı ve hesap uzmanı muavinlerinden oluşur. HUK, Ankara, İstanbul, İzmir ve Büyük Mükellefleri İnceleme gruplarında hizmet vermekte olup, organizasyon şeması Şekil 2.5’ deki gibidir (HUK, 2011:4).

Tablo 2.3: HUK’ un Vergi İnceleme Sonuçları (2006-2010)

Yıllar	Kabul Raporu	Eleştiri Raporu	Toplam	İncelenen Matrah (Milyon TL)	Bulunan Matrah Farkı (Milyon TL)	Fark (%)
2006	24	5.241	5.265	12.367	5.753	47
2007	40	3.093	3.133	23.687	11.876	50
2008	30	2.227	2.257	19.205	11.828	62
2009	23	2.524	2.547	72.379	14.009	20
2010	27	3.025	3.052	37.047	174.546	471
TOPLAM	144	16.110	16.254	164.687	218.013	132

Kaynak: HUK (2011); *Hesap Uzmanları Kurulu 2010 Yılı Faaliyet Raporu*, http://www.huk.gov.tr/images/HUK_2010_B%C4%B0R%C4%B0M_FAAL%C4%B0YET_RAPORU.pdf, (Erişim Tarihi: 26.09.2011), s. 44.

Tablo 2.3’de HUK’nun 2006-2010 yılları arasındaki dönemde gerçekleştirdiği vergi inceleme sonuçlarına bakıldığında, en çok raporun düzenlendiği yılın 2016 olduğu görülmektedir. Bu durum, inceleme dönemi ve vergi türü yönünden farklı vergi inceleme raporlarının düzenlendiği hususu gözardı edildiğinde, sayısal olarak 2006 yılında diğer yıllara göre daha çok mükellefin incelendiğini göstermektedir.

İncelemeye alınan mükelleflerin kendilerince beyan edilen tutarlar, gelir ve kurumlar vergisi yönünden incelemeye alınan mükelleflerin geçici vergi ve KDV beyanlarının da incelenen matraha dahil edilip edilmediği hususlarının, incelenen matrahtaki dalgalanmalara neden olduğu değerlendirilmektedir. Diğer yandan; 2010 yılında bulunan matrah farkının diğer yıllara kıyasla yüksek olması, Tablo 2.4’de görüldüğü üzere, damga vergisinden bulunan matrah farkından kaynaklandığı görülmektedir.

5549 sayılı Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanun

⁷ 8 Temmuz 1970 tarih ve 13542 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Maliye Bakanlığı HUK Yönetmeliği.

kapsamında yapılan incelemeler kapsamında, 2010 yılında aktif hesap uzmanlarının %18'i Mali Suçları Araştırma Kurulu (MASAK) incelemelerine tahsis edilmiştir (MB, 2011:51). HUK'nun 2010 yılında gerçekleştirdiği vergi incelemelerinin, vergi türleri itibariyle sonuçları Tablo 2.4'deki gibidir.

Tablo 2.4: HUK 2010 Yılı Vergi İnceleme Sonuçları

İnceleme Türü	Rapor Sayısı	İncelenen Matrah (Bin TL)	Bulunan Matrah Farkı (Bin TL)	Tarhi Öngörülen Vergi (Bin TL)
Gelir Vergisi	405	537.111	1.261.877	194.863
Kurumlar Vergisi	951	4.694.224	6.840.193	780.424
K.D.V.	684	26.865.294	3.593.895	762.517
Özel Tüketim Vergisi	107	341.509	41.661	45.318
B.S.M.V.	22	29.640	7.409	370
Veraset ve İntikal Vergisi	2	0	25	2
Damga Vergisi	329	2.805.318	158.250.613	80.752
Geçici V.	528	1.760.084	4.487.240	588.986
Diğerleri	24	14.779	63.456	951
TOPLAM	3.052	37.047.963	174.546.373	2.454.187

Kaynak: HUK (2011); *Hesap Uzmanları Kurulu 2010 Yılı Faaliyet Raporu*, http://www.huk.gov.tr/images/HUK_2010_B%C4%B0R%C4%B0M_FAAL%C4%B0YET_RAPORU.pdf, (Erişim Tarihi: 26.09.2011), s. 45.

Tablo 2.4'de görüldüğü üzere; hesap uzmanlarınca 2010 yılında; 3.052 adet vergi inceleme raporu yazılmıştır. 2010 yılında incelenen toplam matrah 37.047 milyon TL olup, bunun 26.865 milyon TL kısmını KDV matrahı oluşturmaktadır. Bulunan matrah farkındaki yükseklik, damga vergisinden bulunan matrah farkından kaynaklanmasına karşın, tarhi öngörülen verginin büyük kısmını kurumlar vergisi ve KDV oluşturmaktadır. Bu durum, vergi türlerine göre vergi oranların farklılaşmasından kaynaklanmaktadır.

Ayrıca, hesap uzmanları tarafından 2010 yılında; 239 adet vergi tekniği inceleme raporu, 77 adet vergi suçu raporu, 28 adet bilim raporu, 14 adet görüş önerme raporu, 4 adet bilgi ve istatistik raporu, 2 adet ekonomik ve mali inceleme raporu ve 51 adet müteferrik inceleme raporu düzenlenmiştir (MB, 2011:51).

2.1.1.3. Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulu

Maliye Bakanlığı'nın vergi inceleme ve denetim amaçlarına ulaşmasını sağlamak, vergi denetim ve incelemeleri ile raporlamaya ilişkin standart, ilke, teknik ve yöntemleri geliştirmek, denetim ve inceleme rehberleri hazırlamak, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından uyulacak etik kuralları

belirlemek, vergi inceleme birimleri arasında koordinasyonu, uygulama birliğini ve bilgi akışını sağlamak, Bakanlığın vergi denetim ve inceleme birimlerinin uygulayacağı yıllık vergi denetim ve inceleme planını hazırlayıp, uygulamayı izlemek üzere, Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulu (VİDKK) oluşturulmuştur⁸ (GİB, 2011b:84).

VİDKK; Maliye Bakanı'nın veya vekâlet vermesi halinde müsteşarın başkanlığında, Gelir İdaresi Başkanı, MTK Başkanı, HUK Başkanı, DUYDB'nın bağlı olduğu Gelir İdaresi Başkan Yardımcısı ile Gelirler Kontrolörleri Başkanı'ndan oluşur. Kurulun sekretarya görevi DUYDB tarafından yerine getirilir. GİB'in vergi denetim ve inceleme yıllık planını hazırlamak, vergi denetim ve incelemelerine ilişkin teknik ve yöntemleri geliştirmek, ilke ve standartların oluşturulmasını sağlamak, denetim ve inceleme rehberleri hazırlamak, görevi VİDKK öncesinde, DUYDB'in görevleri arasında sayılmıştır.

VİDKK'nın kurulması ile vergi denetim ve incelemelerinde uygulama birliğinin sağlanması ile vergi denetim kapasitesinin verimli ve etkin bir şekilde kullanılması hedeflenmiştir (GİB, 2011b:84). Bu kapsamda üç yönetmelik,⁹ daha sonra çıkarılan bir yönetmelikle¹⁰ yürürlükten kaldırılmıştır.

2.1.2. Gelir İdaresi Başkanlığı'na Bağlı Denetim Birimleri

GİB, Maliye Bakanlığı'nın bağlı kuruluşu olarak genel bütçeli idare kapsamında merkez ve doğrudan merkeze bağlı taşra teşkilatı olarak örgütlenmiştir. GİB'in taşra teşkilatı 29 ilde kurulmuş 30 vergi dairesi başkanlığı ile 52 il defterdarlıkları bünyesindeki gelir birimlerinden oluşmaktadır (GİB,

⁸ 178 Sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında KHK'ya 23/07/2010 tarih ve 6009 Sayılı Kanununun 26. maddesiyle eklenen mülga 33/B maddesi uyarınca.

⁹ 31/12/2010 tarih ve 27802 sayılı Resmi Gazete.

a) VİDKK'nın görev ve yetkileri ile çalışma usul ve esaslarını düzenlemek amacıyla, *Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik*.

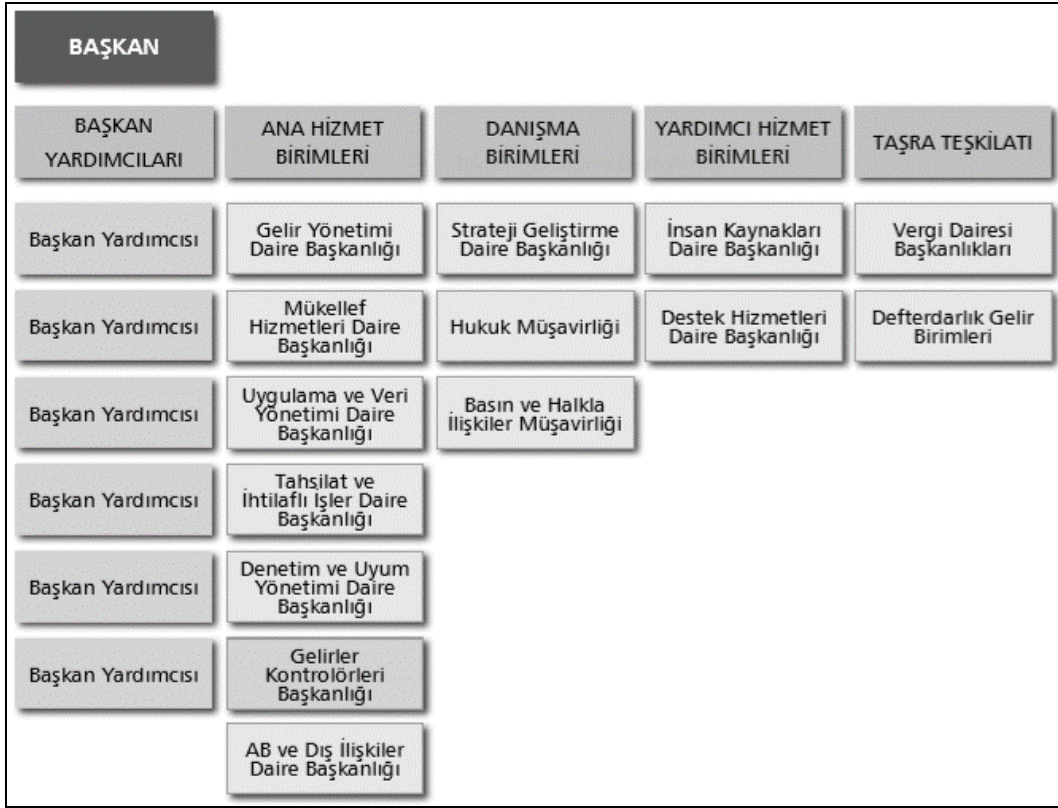
b) GİB, MTK Başkanlığı, HUK Başkanlığı ile 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 135. maddesinde sayılan vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların uygulayacakları yıllık vergi inceleme ve denetim planının hazırlanması, uygulanması ve sonuçlarının izlenmesine ilişkin usul ve esaslar ile diğer hususları düzenlemek amacıyla, *Vergi İnceleme ve Denetim Planının Hazırlanması, Uygulanması ve Sonuçlarının İzlenmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik*.

c) Vergi incelemelerinde uyulacak usul ve esasları düzenlemek amacıyla, *Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik*.

¹⁰ 31/10/2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "*Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik*."

2011a:3). GİB'in örgüt yapısı Şekil 2.6'daki gibidir.

Şekil 2.6: Gelir İdaresi Başkanlığı Örgüt Yapısı



Kaynak: GİB (2011a); *Faaliyet Raporu 2010*, http://www.gib.gov.tr/index.php?id=720&tx_ttnews%5Btt_news%5D=1786&tx_ttnews%5BbackPid%5D=718&cHash=352bace758, (Erişim Tarihi: 13.07.2011), s. 3.

646 sayılı KHK öncesinde vergi denetiminin bir kısmı GİB'in ana hizmet birimlerinden Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı'nda görevli, gelirler kontrolörleri tarafından yürütülmektedir. Ayrıca; GİB' in ana hizmet birimi olan DUYDB'ye de vergi denetimi ile ilgili görevler yüklenmiştir.

2.1.2.1. Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı¹¹

Gelirler kontrolörleri; Türkiye çapında gerçekleştirdikleri vergi incelemelerinin yanı sıra, Gelir İdaresinin her türlü işlemlerine ve faaliyetlerine ilişkin teftiş, inceleme ve soruşturma işleri ile çeşitli kanunlarla kendilerine verilen görevleri yerine getirmektedir (GİB, 2009:92). Gelirler kontrolörlerinin merkezi Ankara'da olup, Ankara, İstanbul ve İzmir grup başkanlıklarında devamlı çalışma yeri olarak görev yapmaktadırlar.

¹¹ 6009 sayılı Kanun 40. Maddesi ile değişmeden önce "Gelirler Kontrolörleri Daire Başkanlığı".

Tablo 2.5’de gelirler kontrolörleri tarafından 2010 yılında gerçekleştirilen çalışmaların konularına ve çalışma saatlerine göre dağılımında görüldüğü üzere; 2010 yılında gelirler kontrolörleri iade ve karşıt incelemelerde dahil edildiğinde çalışma saatlerinin %70’ini vergi incelemelerinde, %30’u teftiş soruşturma, seminer-sınav, komisyon çalışmaları MASAK ve diğer konulara harcanmıştır.

Tablo 2.5: Gelirler Kontrolörleri Tarafından Gerçekleştirilen Çalışmaların Dağılımı Konularına ve Çalışma Saatlerine Göre Dağılımı (2010)

Faaliyet Konusu	Grup	Merkez Emri	Turne	Masak	Toplam	(%)
Vergi İncelemesi	35.260	3.343	7.840	176	46.619	66,9
İade İncelemesi	1.662	152	86	-	1.900	2,7
Karşıt İnceleme	300	5	-	-	305	0,4
Teftiş	436	381	2.224	-	3.041	4,4
Soruşturma	1.089	362	55	-	1.506	2,2
Eğitim	1.429	274	12	-	1.715	2,5
Alınan Seminer- Sınav	4.125	176	61	-	4.362	6,3
Komisyon Çalışmaları	3.373	175	48	-	3.596	5,2
İdari Görev	1.314	1	-	-	1.315	1,9
Masak	1.236	233	27	313	1.809	2,6
Diğer	2.831	537	112	-	3.480	5,0
TOPLAM	53.055	5.639	10.465	489	69.648	100

Kaynak: GİB (2011a); *Faaliyet Raporu 2010*, http://www.gib.gov.tr/index.php?id=720&tx_ttnews%5Btt_news%5D=1786&tx_ttnews%5BbackPid%5D=718&cHash=352bace758, (Erişim Tarihi: 13.07.2011), s. 41.

Gelirler kontrolörlerince, 2006-2010 yıllarında yapılan vergi incelemelerine ilişkin sonuçlara Tablo 2.6’da yer verilmiştir.

Tablo 2.6: Gelirler Kontrolörleri Vergi İnceleme Sonuçları (2006-2010)

Yıllar	Rapor Sayısı	İncelenen Matrah (Milyon TL)	Bulunan Matrah Farkı (Milyon TL)	Matrah Farkı Üzerinden Tarh Edilen Vergi (Milyon TL)	Bulunan Matrah Farkı/İncelenen Matrah, (%)
2006	3.414	19.747	37.200	1.635	188%
2007	3.467	4.173	12.463	1.753	299%
2008	2.351	6.906	190.481	1.725	2.758%
2009	1.336	9.746.	74.626	3.982	766%
2010	5.346	27.004	484.453	v.u. ¹²	1.794%
TOPLAM	15.914	67.578	799.225.	-	-

Kaynak: GİB (2010); *Faaliyet Raporu 2009*, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2009/2009_faaliyet_raporu.pdf, (Erişim Tarihi: 13.09.2011), s. 61-62., GİB (2011b); *GİB 2011 Yılı Performans Programı*, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/2011_Performans_Programi.pdf, (Erişim Tarihi: 13.09.2011), s. 83.

¹² Faaliyet Raporu ve Yılı Performans Programında yer verilmediğinden ilgili veriye ulaşılamadı.

Tabloda 2.6’da görüldüğü üzere; gelirler kontrolörlerince, 2006-2010 arası beş yıllık dönemde beyan edilen toplam yaklaşık 67.578 milyon TL tutarında matrah üzerinden inceleme yapılmış, yaklaşık 799.225 milyon TL matrah farkı bulunmuştur.

2010 yılına ilişkin GİB faaliyet raporunda gelirler kontrolörlerince gerçekleştirilen vergi inceleme sonuçlarının detaylarına yer verilmemiştir. Bu nedenle; Tablo 2.7’de gelirler kontrolörlerince yapılan vergi türleri itibariyle inceleme sonuçları, 2009 yılına ilişkin olarak verilmiştir.

Tablo 2.7: Vergi Türleri İtibariyle Gelirler Kontrolörlerince Yapılan İnceleme Sonuçları 2009 (Bin TL)

Vergi Türü	İncelenen Matrah	Bulunan Matrah Farkı	Tarhi İstenen Vergi	Kesilmesi İstenen Ceza
Yıllık Gelir Vergisi	52.452	217.014	40.693	43.116
Kurumlar Vergisi	2.246.755	5.217.618	1.190.149	1.451.776
K.D.V.	2.218.678	7.132.560	1.315.304	1.385.154
K.D.V. İadesi (İadesi talep edilen vergi)	139.075	65.738	1.100	1.508
B.S.M.V.	21.716	40.028	987	987
Geçici Vergi	199.445	6.906.874	1.077.298	1.313.737
Özel Tüketim Vergisi	9.801	2.953	5.309	10.160
Damga Vergisi	133.192	54.918.943	304.355	304.323
Ver. ve İnt. Vergisi	656	532	-	-
Diğer	4.863.458	190.017	48.097	74.247
TOPLAM	9.885.232	74.692.282	3.983.297	4.585.013

Kaynak: GİB (2010); *Faaliyet Raporu 2009*, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2009/2009_faaliyet_raporu.pdf, (13.09.2011), s. 64.

Tablo 2.7’de görüldüğü üzere; gelirler kontrolörlerince, 2009 yılında yaklaşık 9.885 milyon TL tutarında incelenen matrah üzerinden yaklaşık 74.692 milyon TL matrah farkı bulunmuş, 3.983 milyon TL vergi tarhi önerilmiştir. Bulunan matrah farkının yaklaşık 61.800 milyon TL’lik kısmı geçici vergi ve damga vergisinden kaynaklanmaktadır.

2.1.2.2. Denetim ve Uyum Yönetimi Daire Başkanlığı

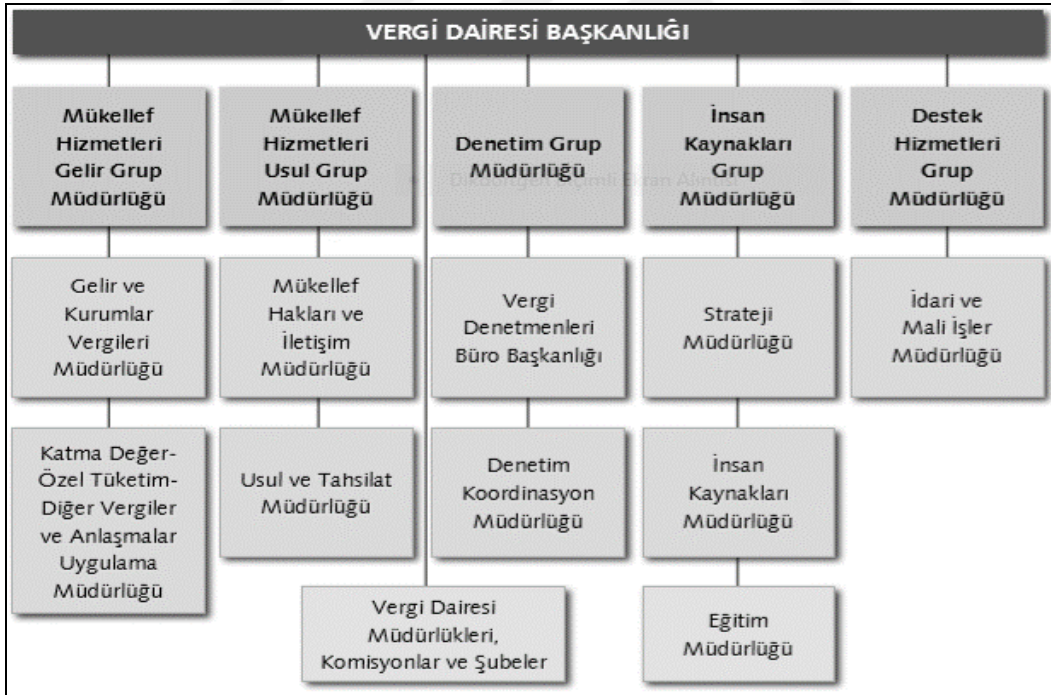
Denetim ve Uyum Yönetimi Daire Başkanlığı, vergi denetimindeki dağınık yapıyı ortadan kaldırmak amacıyla kurulmuş olmasına karşın, maliye müfettişleri ve hesap uzmanları bu yapının dışında bırakılmıştır (Öz ve Karakurt, 2007:80-90). Bu durum, merkezi denetim birimlerinde hiyerarşi ve yetki tartışmalarına yol

açmıştır. Diğer yandan; denetim planlarının hazırlanması, vergi denetiminde objektif bir performans ölçümünün ve değerlendirilmesinin yapılmasını imkânsız hale getirmiştir (Gerçek, 2011).

2.1.3. Vergi Dairesi Başkanlıklarına Bağlı Denetim Birimleri

Vergi dairesi başkanlığı doğrudan GİB'e bağlıdır. Yetki alanındaki ekonomik faaliyetleri ve gelişmeleri takip ederek, sektör ve mükellef grupları için uygun hizmetleri sunup, yetkinliklerini geliştirerek, vergisel görevlerin yerine getirilmesini sağlamayı amaçlar. 2010 yılı sonu itibariyle GİB taşra teşkilatında; 29 vergi dairesi başkanlığı ve 1 Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı olmak üzere toplam 30 vergi dairesi başkanlığı, 211 grup müdürlüğü, 262 müdürlük, 52 gelir müdürlüğü, 61 takdir komisyonu başkanlığı, 447 vergi dairesi müdürlüğü ve 585 malmüdürlüğü (bağlı vergi dairesi) bulunmaktadır (GİB, 2011a:4-5).

Şekil 2.7: Vergi Dairesi Başkanlığı Organizasyon Şeması



Kaynak: GİB (2011a); *Faaliyet Raporu 2010*, http://www.gib.gov.tr/index.php?id=720&tx_ttnews%5Btt_news%5D=1786&tx_ttnews%5BbackPid%5D=718&cHash=352bace758, (Erişim Tarihi: 13.07.2011), s. 5.

Vergi dairesi başkanlıkları, GİB tarafından belirlenen strateji ve politikalar çerçevesinde, vergi inceleme ve denetimi görevleri ve işlemlerini yürütmektedir. Yetki alanındaki ilin ekonomik durumu, mükellef sayısı, büyüklüğü, sektör, iş

yükü ve diğer ölçütlere bağlı olarak kurulacak grup müdürlüğü sayısı değişmekle beraber, 5 grup müdürlüğünden oluşan örnek bir vergi dairesi başkanlığı organizasyon şemasına Şekil 2.7’ de yer verilmiştir.

Şekil 2.7’ de görüldüğü üzere; vergi denetiminin bir kısmı Maliye Bakanlığı’nın bağlı kuruluşu GİB’in taşra teşkilatında yer alan vergi dairesi başkanlıklarında denetim grup müdürlüğüne bağlı vergi denetmenleri büro başkanlığında görevli vergi denetmenleri tarafından yürütülmektedir.

2.1.3.1. Vergi Denetmenleri Büro Başkanlığı

Vergi denetmenleri, GİB’in taşra birimlerinde vergi denetimlerinin yanında teftiş, soruşturma ve diğer denetim görevlerini yürütmektedirler (GİB, 2009:93). Vergi denetmenleri, vergi dairesi başkanlıklarında denetim grup müdürlüğüne bağlı olarak 29 ilde oluşturulan vergi denetmenleri bürosunda, çalışmalarını sürdürmektedirler. Vergi denetmenleri bürosunun başında, kıdemli denetmenlerden bir büro başkanı ve gerekli görülen sayıda başkan yardımcısı bulunur (Organ, 2008:118).

Vergi denetmenlerinin 2006-2010 yıllarına ilişkin vergi inceleme sonuçları Tablo 2.8’deki gibidir. Faaliyet raporları ve performans programlarında 2008 ve 2009 yılları dışındaki yıllar için “Matrah Farkı Üzerinden Tarh Edilen Vergi” ilişkin veriye yer verilmemiştir.

Tablo 2.8: Vergi Denetmenleri Vergi İnceleme Sonuçları (2006-2010)

Yıllar	Rapor Sayısı	İncelenen Matrah, (Milyon TL)	Bulunan Matrah Farkı, (Milyon TL)	Matrah Farkı Üzerinden Tarh Edilen Vergi, (Milyon TL)
2006	67.282	13.635	4.212	v.u. ¹³
2007	73.283	33.317	5.356	v.u.
2008	68.089	48.488	7.803	1.693
2009	67.105	33.934	7.203	1.743
2010	74.050	45.011	11.231	v.u.
TOPLAM	349.809	174.387	35.808	-

Kaynak: <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/2010PerformansProgrami.pdf>, (Erişim Tarihi: 30.07.2011), s. 91., GİB (2010); *Faaliyet Raporu 2009*, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2009/2009_faaliyet_raporu.pdf, (13.09.2011), s. 61-62., GİB (2011b); *GİB 2011 Yılı Performans Programı*, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/2011_Performans_Programi.pdf, (Erişim Tarihi: 13.09.2011), s. 83.

¹³ Faaliyet Raporu ve Yılı Performans Programında yer verilmediğinden ilgili veriye ulaşılamadı.

Tablo 2.8’de görüldüğü üzere; vergi denetmenlerince, 2006-2010 arası beş yıllık dönemde beyan edilen toplam yaklaşık 174.387 milyon TL tutarında matrah üzerinden inceleme yapılmış, yaklaşık 35.808 milyon TL matrah farkı bulunmuştur.

2010 yılına ilişkin GİB faaliyet raporunda vergi denetmenlerince gerçekleştirilen vergi inceleme sonuçlarının detaylarına yer verilmemiştir. Bu nedenle, vergi denetmenlerince 2009 yılında yapılan inceleme sonuçları vergi türleri itibariyle Tablo 2.9’da gösterilmiştir.

Tablo 2.9: Vergi Türleri İtibariyle Vergi Denetmenlerince Yapılan İnceleme Sonuçları (2009)

Vergi Türü	İncelenen Mükellef Sayısı	Rapor Sayısı	İncelenen Matrah (Bin TL)	Bulunan Matrah Farkı (Bin TL)	Matrah Farkı Üzerinden Tarh Edilen Vergi (Bin TL)
Gelir Vergisi	7.727	11.789	170.165	245.223	65.471
Kurumlar Vergisi	4.552	6.479	964.392	545.646	102.762
Katma Değer Vergisi	21.702	32.987	29.736.343	3.361.498	1.194.222
Bank. Sig. Mua. Ver.	364	779	192.778	167.339	2.356
Veraset ve İnt. Ver.	9	4	0	1.813	48
Damga Ver.	182	277	103.637	210.198	1.634
Geçici Vergi	7.340	10.777	463.339	1.204.925	124.543
Diğerleri	260	787	1.894.507	1.315.028	205.769
TOPLAM	42.136	63.879	33.525.164	7.051.673	1.696.809

Kaynak: GİB (2010); *Faaliyet Raporu 2009*, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2009/2009_faaliyet_raporu.pdf, (13.09.2011), s. 69.

Tablo 2.9’da görüldüğü üzere, 2009 yılında vergi denetmenlerince toplam 42.136 mükellef incelenmiş ve 63.879 adet rapor yazılmıştır. 2009 yılında 33.525 milyon TL tutarında incelenen matrah üzerinden yaklaşık 7.051 milyon TL matrah farkı bulunmuş, 1.696 milyon TL vergi tarhı önerilmiştir. Bulunan vergi farkının yaklaşık 1.194 milyon TL’lik kısmı katma değer vergisinden kaynaklanmaktadır.

2.1.3.2. Denetim Koordinasyon Müdürlüğü

Denetim koordinasyon müdürlüğü, denetim grup müdürlüğüne bağlı bir birimdir. Müdürlüğün görevleri şunlardır (GİB, 2006:39);

- Yetki alanına ilişkin denetim planı konusunda önerilerde bulunmak,

- GİB' ce oluşturulan denetim planlarını uygulamak,
- Yaygın yoğun vergi denetimlerini gerçekleştirerek, mükellef ve mükellefiyetle ilgili hususları tespit etmek,
- Vergi denetim ve incelemelerinde kullanılacak hususlara ilişkin bilgi toplamak ve incelemelerde kullanılmak üzere, vergi inceleme elemanlarının kullanımına sunmak,
- Vergi ilgili ihbar ve şikâyetleri değerlendirmek,
- Vergi dairesi başkanı ya da grup müdürü tarafından verilecek diğer görevleri yapmak.

Denetim koordinasyon müdürlüğüne verilen görevlerin yapılması için; ayrıca yaygın yoğun denetim koordinatörlükleri kurulabilmektedir.

2.2. Vergi Denetiminde Karşılaşılan Sorunlar

Vergi denetiminin kendisinden beklenen işlevleri yerine getirebilme düzeyi “*vergi denetiminin etkinliği*” olarak ifade edilmektedir (DPT, 1996:79). Vergi mevzuatı ne kadar iyi hazırlanmış ve toplum yapısına uygun olursa olsun, vergi idaresinin iyi örgütlenmediği, denetim işlevine yeterli önem verilmediği ve yargı organı görevini nitelikli bir şekilde yerine getirmediği takdirde vergilemede etkinliğe ulaşamaz (Gerçek, 2002:23).

Etkin vergi denetimi; cezalandırıcı olmanın yanında, öğretici ve eğitici olmalıdır. Çünkü; önemli olan mükelleflerin kanunlara uygun hareket etmesini sağlamaktır. Etkin vergi denetimi, kanunlara uyan bir toplum oluşturacağı için vergisel kayıp ve kaçığı en aza ineceği gibi, ekonomik olarak vergi kaçırıcı ile kanunlara uygun davrananlar arasındaki rekabet eşitsizliğini de giderecektir. Aksi takdirde, etkin olmayan vergi denetimi, kanunlara uymayan mükelleflerin ödüllendirilmesi gibi bir sonuç oluşturacağından, kanunlara uymamayı teşvik eden bir durum doğuracaktır (DPT, 2001a:37).

Vergi denetiminde etkinlik; denetim elemanlarının mesleki niteliği ve sayısal olarak yeterli olması, vergi denetiminde planlama, iş bölümü ve koordinasyon, incelenecek mükelleflerin seçiminin sağlıklı ve doğru verilere dayanılarak yapılması, mükelleflerin davranış biçimleri ve bilgi düzeyleri, muhasebe ve denetim standartlarının yerleşikliği, vergi denetiminin

neticelendirilmesi aşaması olan uzlaşma gibi idari ve yargısal çözümlerin etkinliği, gibi etkenlere bağlıdır. Gelişmiş ülkelerde güçlü bir örgütlenmiş vergi idaresinin yanında, ekonominin tüm kurumları ile yerleşik, işletme ölçeklerinin büyük, sermaye piyasaları ve bankacılık sistemi gelişmiş olduğundan, vergi denetimleri daha kolay ve etkili yapılabilmektedir (DPT, 1996:79-80). Vergi mevzuatının karmaşık olması, denetim ilke ve standartlarının bulunmaması, denetimde iş bölümü ve koordinasyon eksikliği, vergi cezalarının caydırıcı olmaması, kayıt dışı ekonominin vergisel nedenleri arasında sayılmıştır (GİB, 2009a:18).

Vergi denetiminde karşılaşılan sorunlar, yönetime ilişkin sorunlar, insan kaynaklarına ilişkin sorunlar, mevzuata ilişkin sorunlar ve diğer nedenler olarak dört başlık altında değerlendirilebilir.

2.2.1. Yönetime İlişkin Sorunlar

Yönetime ilişkin sorunlara vergi denetiminde ilke ve standartların bulunmaması, planlama ve koordinasyon eksikliği, vergi denetimini hızlandırıcı olanaklardan yeterince yararlanılmaması, vergi denetiminde işbölümü ve uzmanlaşma gerekliliği, vergi denetim birimlerinin özerk yapıya sahip olmaması, vergi denetim birimlerinin dağınık yapıda olması, iç denetim ve dış denetim ayrımının yapılmaması, başlıkları altında değinilecektir.

2.2.1.1. Vergi Denetiminde İlke ve Standartların Bulunmaması

Vergi idaresi ile vergi incelemeleri birimleri arasında görüş ve uygulama farklılıklarının bulunması, vergi inceleme süreçlerine ilişkin, uluslararası sözleşme, hukuk kuralları ve yargı kararları ile örtüşmeyen uygulamalar ve eksiklikler, mükellefler açısından belirsizlikler ve güvence ihtiyacı, tamamlanma süresi belirlenmemiş vergi inceleme sürelerinin uzunluğu ve keyfiliği, inceleme aşamalarındaki gecikmelerin mükellefe olumsuz etkileri (TÜSİAD, 2010); vergi denetimine ilişkin ilke ve standartların bulunmamasından kaynaklanan sorunlardır.

Vergi denetim birimlerinin aralarında çalışma usul ve esasları, çalışma programları, çalışma sonuçlarının değerlendirilmesi konusunda tam bir koordinasyon ve eşgüdüm gerçekleştirilememiştir (Sarılı, 2003:119). Vergi

denetimine ilişkin temel ilke ve stratejilerini hazırlayacak, bunlara uygun vergi denetimi yıllık uygulama programlarını belirleyecek birime ilişkin belirsizlik, hukuksal boşluk ve gereksiz yetki çatışmalarına yol açmaktadır. Bu tür; çatışmalar ve çekişmeler vergi denetiminin etkinliğini büyük ölçüde zedelemektedir (DPT, 2001:36).

2.2.1.2. Vergi Denetiminde Planlama ve Koordinasyon Eksikliği

Vergi denetimine ilişkin temel ilke ve stratejiler belirlenmiş değildir. Bu nedenle, yurt çapında ve bölgesel düzeylerde, genel vergi denetimi yıllık uygulama programları da hazırlanamamaktadır. Bunun sonucunda, incelenmesi gereken mükelleflerin öncelik sıralarının belirlenmesi ve vergi denetim elemanlarının işgücü planlaması hususlarında, büyük ölçüde rasyonellikten uzaklaşmaktadır. Vergi denetiminin verimliliği ve etkinliği büyük ölçüde azalmaktadır. Yine, vergi denetiminin temel ilke ve stratejilerini belirleyecek birimin belirsizliği ve temel ilke ve stratejilerine uygun vergi denetimine ilişkin programların, hangi birim tarafından hazırlanacağı hususundaki karmaşanın çıkardığı yetki çatışması, vergi incelemesinin etkinlik ve verimliliğini olumsuz etkilemektedir. Bu belirsizlik, aynı zamanda, vergi inceleme elemanlarının işe alınmasında, verilen eğitimlerde ve vergi incelemesine ilişkin tekniklerin geliştirilmesinde, standardizasyonun sağlanamamasına da sebep olmaktadır (DPT, 2001:35-36).

Planlama ve koordinasyon eksikliği; vergi incelemelerinin kayıtlı sektörler/mükellefler üzerinde yoğunlaşması, inceleme oranlarının sınırlı olmasına karşın büyük mükelleflerin sürekli incelenmesi, ülkenin vergi gündeminin ve önceliklerinin vergi inceleme planlarına yeterince yansımamasına neden olmaktadır (TÜSİAD, 2010). Vergi denetiminde planlama ve koordinasyon eksikliği, vergi denetimlerinden beklenen faydanın sağlanmasını zorlaştıran bir faktördür (Üstün; 2013:22). Merkez ve taşra düzeyinde gerçekleştirilen koordinasyon ve planlama, etkin vergi denetiminin önemli bir unsurunu oluşturmaktadır. Vergi denetiminin planlanmasıyla, denetimde uyulacak esaslar, denetlenecek mükelleflerin ve sektörlerin seçiminin nasıl yapılacağı, yıllık denetim oranının ne olacağı gibi konular açıklığa kavuşacaktır (Gerçek, 2002:43).

Vergi denetiminin tek bir birim tarafından planlanmaması, bazı yerlerde

gereğinden fazla vergi inceleme elemanının görevlendirilmesine karşın, bazı yerlere gönderilen vergi inceleme elemanının yetersiz kalmasına sebep olmaktadır. Bu nedenle, ihtiyaç duyulan vergi inceleme elemanı tespitinde ve ihtiyacın karşılanmasında rasyonellikten uzaklaşmaktadır (DPT, 2001:36). Farklı denetim birimlerince, aynı mükellefin aynı dönemi tekrar tekrar incelemeye alınabilmektedir (TÜSİAD, 2010:7). Vergi denetiminden kimin sorumlu olduğunun belirlenmesi, denetim stratejisi ve koordinasyonun etkin bir şekilde yürütülmesi için, denetim birimlerinin birleştirilmesi gerekmektedir (Gerçek, 2009:34-35).

2.2.1.3. Vergi Denetimini Hızlandırıcı Olanaklardan Yeterince Yararlanılmaması

Vergi incelemelerinin en kısa sürede sonuçlandırılmasını sağlayan olanaklardan ve incelenecek mükelleflerin seçiminde objektif kriterlerden henüz yeterince yararlanılmamaktadır. Vergi denetimlerinde hız ve etkinlik sağlayacak sektörel vergi inceleme klavuzları tam ve gereği gibi hazırlanmamıştır (DPT, 2001:36). Vergi incelemelerinin mal ve para hareketleri üzerinde yoğunlaşması yerine, beyanname üzerinden istisna ve indirim uygulamalarına ilişkin yüzeysel yeni yorumlar getirilmeye ağırlık verilmesi vergi denetiminin uygulama sorunu (TÜSİAD, 2010); servet, gelir ve tüketim arasındaki ilişkiye bağlı olarak vergi matrahının tespitine imkân veren servet beyanının bulunmaması hukuki; vergi inceleme elemanına zamanında gerekli veri ve bilgiyi sunabilecek veri tabanının yetersizliği maddi altyapıya ilişkin sorunlar olarak karşımıza çıkmaktadır (Rakıcı, 2011:350).

İncelenecek mükelleflerin seçimine ilişkin kriterler sağlıklı ve şeffaf değildir. Bu durum, büyük mükelleflerin sıklıkla incelendiği, yüksek risk grubunu oluşturan küçük ve orta boy şirketler için inceleme oranlarının çok sınırlı olduğu algısını oluşturmaktadır. Büyük ve kurumsal olmanın, tek başına inceleme kriteri olamaması, inceleme seçim kriterlerinin rasyonel ve sağlıklı bir şekilde, merkezi bir denetim stratejisi çerçevesinde belirlenmesi ve caydırıcılık açısından bunun kamuoyuyla paylaşılması gerekmektedir (TÜSİAD, 2010:3-4). Gelişmiş ülkelerde kullanılan bazı bilimsel ve objektif kriterlerle (rasyolarla) denetime tabi tutulacak mükellefler, hızlı ve sağlıklı bir şekilde tespit edilmektedir (Gerçek, 2002: 141).

2.2.1.4. Vergi Denetiminde İşbölümü ve Uzmanlaşma Gerekliliği

Ekonomideki gelişmelere paralel olarak, işletmelerin ölçekleri büyümekte, uluslararası faaliyetlerinin artmakta olması, mükelleflerin ekonomik faaliyetlerinin tamamının kavranması güçleşmektedir. Bu gelişmeler vergi incelemesinde uzmanlaşmayı zorunlu hale getirmektedir (DPT, 2007:59). Çağdaş gelir idarelerinde, genelde vergi denetiminde fonksiyonel açıdan uzmanlaşmaya ve idari açıdan birliğe yönelik bir yapıda, örgütlenmeye gidildiği görülmektedir. Uzmanlaşma; denetlenecek birimlerin niteliği ve denetim alanı itibariyle gerçekleştirilmektedir. İdari açıdan; denetim birimlerinin gelir idaresine bağlı olması ve uzmanlık alanlarına göre örgütlenmesi, denetim birimleri arasında koordinasyonu sağlamakta, denetim sürecini hızlandırmakta, denetimlerin etkin ve verimli yapılmasına olanak vermektedir (Gerçek, 2009:22).

Vergi denetim elemanlarının, monotonlaşmaya yol açmayacak derecede, sektör ve vergi türleri itibariyle uzmanlaşmaları ve eğitimlerinin de buna yönelik verilmesi vergi denetimlerine hız kazandıracaktır. Ayrıca; vergi denetiminde hız kazandıracak ve etkinlik sağlayacak sektörel vergi denetim klavuzları tam ve gereği gibi hazırlanmış değildir (DPT, 2001:36).

2.2.1.5. Vergi Denetim Birimlerinin Özerk Yapıya Sahip Olmaması

Vergi denetimi, vergi inceleme elemanlarının idare ile mükellef arasında taraf olmaksızın, tarafların haklarını gözeterek, objektif kıstaslara göre yürüttükleri önemli bir fonksiyondur. Bu fonksiyonun, idarenin içinde yer alan vergi inceleme elemanlarınca gerçek anlamda tarafsız olarak yürütülmesi mümkün değildir. Bu açıdan, Gelir İdaresinin merkez ve taşra teşkilatında bulunan vergi inceleme elemanlarının, idareden ayrılarak, oluşturulacak bağımsız bir vergi denetim biriminin çatısı altında toplanmaları gerekmektedir. Oluşturulacak bu birimin, idari ve mali yönden özerk olması, idareden ya da idare dışından gelecek her türlü müdahalelere karşı vergi incelemesinin, tarafsızlığı ve objektifliğinin korunması açısından büyük önem taşıyacaktır (DPT, 2001:57; Gökmen ve Güleç, 2001).

Vergi idaresinin, denetim işlevi dışındaki hizmetleri, muhasebe işlemlerinden ileri değildir. Vergi idaresinin özelliğine ilişkin en önemli ilkelerden biri de, çağdaş

vergi yönetiminin, denetim işlevi çerçevesinde yapılan bir süreç olmasıdır. Bu nedenle, özel nitelikleri gerektiren vergi idaresi ayrı bir örgüt olarak kurulmalıdır (Gerçek, 2002:11). Çağdaş vergi sistemini oluşturmuş ve vergi denetiminin etkinliği konusunda büyük aşamalar elde eden ülkelerin ortak özelliğinin, vergi idaresinin örgütlenmesini vergi denetimi esası üzerine oturtmayı veya vergi denetimi çerçevesinde yapmayı, bir örgütlenme ilkesi olarak belirledikleri görülmektedir (Gerçek, 2002: 42).

Vergi incelemelerinin, idarenin ve mükelleflerin hakları gözetilerek objektif ve nesnel ölçütlere göre yapılmasını sağlamak, her türlü müdahale ve dış etkilere karşı güvenceye kavuşturmak için, vergi denetim biriminin idari ve mali özerkliği sağlanmalıdır. Mali ve idari özerklik sağlandığında, vergi denetim biriminin faaliyetleri toplumun denetimine açılmalıdır. Bu şekilde, bir anlamda topluma, hesap verme durumu ortaya çıkacağından, bu birim görevlerini ve işlerini belli bir plan ve program içinde, daha disiplinli, yürüterek etkin ve verimli vergi denetimi gerçekleştirilebilecektir (Aslan, 2002).

Diğer yandan, günümüzde tüm çağdaş gelir idarelerinin temel görevleri tahsilat ve denetim olarak şekillenmektedir. Vergi Denetim Kurulu (VDK)'nun örgütleneceği yer GİB olmalıdır. Vergi uygulamalarının ayrılmaz bir parçası olan vergi denetiminin, gelir idaresi dışında tutulması, GİB'in en önemli görev ve fonksiyonunun elinden alınması sonucunu doğuracaktır (Gerçek, 2009:42).

2.2.1.6. Vergi Denetim Birimlerinin Dağınık Yapıda olması

Ülkemizde modern vergi sistemine geçilmeden önce, vergi denetimi ve idari denetim Osmanlı dönemine kurulan, MTK tarafından yürütülmekte idi. 1940'lı yılların ikinci yarısında, modern vergi sistemine geçişin alt yapısı oluşturulmaya başlanmıştır. Yeni sistemin uygulamasında aktif ve etkin rol almak üzere, uzmanlaşmayı esas alan, temel görevi vergi incelemesi olan HUK kurulmuştur. 1950'li yıllardan itibaren Türkiye Cumhuriyeti'nin gelişmesi, yeni kurumların oluşması ve özellikle Maliye Bakanlığı taşra teşkilatının tüm ülke çapında giderek yaygınlaşmasına karşın, maliye müfettişlerinin sayısal yetersizliği nedeniyle, MTK asli görevi olan Bakanlığın iç denetimine yetişememeye başlamış, vergi denetimine de yeterli zaman ayıramaz hale gelmiştir (DPT, 2001:30).

Diğer yandan HUK, büyük ölçekli işletmelerde ihtisas vergi incelemesi yapmak için, uzun ve yoğun süreli özel eğitimle yetiştirdiği az sayıda hesap uzmanını, maddi ve manevi motivasyon eksikliklerinden kaynaklanan nedenlerle bünyesinde tutmakta güçlüklerle karşılaştığından, orta ve küçük ölçekli firmalarla diğer mükelleflere ilişkin vergi incelenmelerinde ciddi aksaklıklar ortaya çıkmaya başlamıştır. Bu sebeplerle, merkezde genel müdürlük bünyesinde kontrolörlükler, taşrada defterdarlıklar bünyesinde ise ilgili genel müdürlüklerin denetim birimleri olarak denetmenlikler oluşturularak, iç denetim ve kamusal dış denetim alanlarında ortaya çıkan boşluk doldurulmaya çalışılmıştır. Ancak, denetim birimleri aralarındaki koordinasyonsuzluk, örgütlenmesindeki yapısal bozukluklar istenilen sonucun elde edilmesini engellemiştir (DPT, 2001:30).

Vergi denetim birimlerindeki çok başlı yapı, vergi denetiminin tek elden planlanıp uygulamaya konulmamasına ve denetimin planlı ve koordineli bir şekilde yürütülmesine engel olmaktadır. Bu durum, bazı alanlar denetim dışında kalırken, bazı alanların, hatta bazı mükelleflerin farklı denetim birimince, aynı anda denetime tabi tutulmasına neden olabilmektedir (Acar ve Merter, 2005:8).

Vergi denetim birimleri arasında yaşanan çekişme ve koordinasyon sorunlarını gidermek ve vergi denetiminde etkinliği artırmak için, denetim birimlerinin dağınık ve çok başlı yapısını ortadan kaldırmak, GİB'in yeniden yapılandırılmasında başlıca beklenti olmuştur. Ancak, Maliye Bakanlığı'nın adeta "kırmızı çizgisi" konumunda olan, parçalı ve çok başlı mevcut vergi denetim yapısı aynen devam ettirilmiştir. Diğer yandan, MTK ve HUK'nun gelir idaresinin yapısı dışında olması, hem hukuksal, hem de idari hiyerarşi sorunlarını beraberinde getirmektedir (Gerçek, 2009:33-34).

Hesap uzmanlarının ve maliye müfettişlerinin doğrudan Maliye Bakanı'na, gelirler kontrolörlüklerinin Gelir İdaresi Başkanı'na ve vergi denetmenlerinin vergi dairesi başkanlıklarına bağlı olmaları, kurum bünyesinde merkez ve taşra denetim birimleri ayrımının oluşması, kurum içi geçiş imkanının olmaması, vergi denetimine ilişkin yasal yetkilerin kullanılması, üst düzey görevlere yükselmede, statü, maaş ve özlük haklarına ilişkin farklılıklar, birimler arasında ayrışmanın meydana gelmesine neden olmuştur (Bakır, 2012:88).

Vergi denetim birimlerinde çok başlı yapı nedeniyle vergi denetimi, etkin ve verimli şekilde yürütülememektedir (Sarılı, 2003:120). Vergi denetim birimlerindeki çok başlı yapıyı ortadan kaldırmak ve buna bağlı olarak yaşanan sorunları aşmak için en rasyonel çözüm GİB’de ana hizmet birimi olarak “*Vergi Denetim Kurulu*”nun oluşturulması görülmektedir. Vergi denetim birimlerinin, gelir idaresinin yapısı dışında yapılandırılması, gelir idaresinin en önemli fonksiyonu olan denetimin elinden alınması anlamına gelmektedir (Gerçek, 2009:34 - 42).

Vergi incelemesi/denetimi yapmaya yetkili dört farklı birimin bulunmasına bağlı olarak; merkez ve taşra denetim birimleri ayrımının oluşması, taşra denetim birimlerinden merkez denetim birimlerine geçişin kapalı olması, vergi denetiminde görev ve yetkilerin kullanılması, üst düzey görevlere yükselme, statü, maaş ve özlük haklarındaki farklılık, birimler arasında ayrışmanın meydana gelmesi, Maliye Bakanlığı’nın örgütsel yapısı içinde farklı bürokratik alt-kimliklerin oluşumuna neden olmuştur. Bu durum; birimler arası rekabetçi-yıkıcı bir çatışma eğilimini ortaya çıkarmıştır (Bakır, 2012:88).

2.1.2.7. İç Denetim ile Dış Denetim Ayrımının Yapılmaması

Hesap uzmanları dışında diğer vergi denetim elemanları, hem idarenin hukuka ve performans ölçütlerine uygun çalışmalarının denetlenmesi anlamına gelen “iç denetim”, hem de vergi mükelleflerinin faaliyetlerinin denetlenmesi anlamına gelen “dış denetim” görevlerini sürdürmektedir (Gerçek, 2009:35). Vergi denetim elemanlarının, vergi inceleme (dış denetim) yetkisi yanında teftiş ve soruşturma (iç denetim) yetkisinin ya da idari görevinin bulunması, vergi denetimi görevinin etkin olarak yapmasını engellemekte ve iç denetimin yapılmasında ya da idari görevin yürütülmesinde aksamalara neden olmaktadır. Ayrıca, iç ve dış denetimin birbirinden ayrılmamış olması, işe başlayan denetim elemanlarına hem dış denetim, hem de iç denetim ile ilgili eğitim verilmesini zorunlu kılmaktadır. Bu durum, yeni işe alınan denetim elemanlarının gerek vergi denetimi gerekse teftiş ve soruşturmalarında, yeterli eğitimi alamamalarına neden olmaktadır (DPT, 2001:35).

Her biri ayrı ihtisası gerektiren iç denetim ile vergi denetimi, gelişmiş ülke uygulamalarında oluğu gibi birbirinden ayrılmalıdır. Bu durum, hem vergi

uygulamaları ile vergi denetiminde etkinlik ve verimliliğin sağlanması; hem de yol gösterici, eğitici ve yapıcı iç denetimin daha sağlıklı gerçekleştirilmesi için zorunludur (Gökmen ve Güleç, 2001).

2.2.2. İnsan Kaynaklarına İlişkin Sorunlar

İnsan kaynaklarına ilişkin sorunlara; vergi denetim elemanı sayısının yetersiz olması, vergi denetim elemanlarının maddi ve manevi yönden motive edilmemesi, vergi denetim elemanlarının dışsal etkilere karşı yeterli güvenceye sahip olmaması, performans ölçümünün yapılmaması, başlıkları altında yer verilecektir.

2.2.2.1. Vergi Denetim Elemanı Sayısının Yetersiz Olması

Maliye Bakanlığı, denetime ve denetimi yapacak olan denetim elemanına önem vermesine ve denetimin istenilen seviyeye çıkarılmasını istemekle birlikte, denetim elemanlarının yetiştirilmesindeki zorluk nedeniyle eleman sayısında ve buna bağlı olarak denetim düzeyinde, istenilen hedefe ulaşamamıştır (DPT, 1996:81). Vergi denetim birimleri itibariyle vergi denetim elemanlarına ilişkin kadrolar ve kadroların doluluk durumları Tablo 2.10'da yer almaktadır.

Tablo 2.10: Vergi Denetim Kadroları (2 Şubat 2011 Tarihi İtibariyle)

	Dolu	Boş	Toplam
Bakana Bağlı:	512	1.106	1.618
- Maliye Müfettişi (Yardımcılar dahil)	171	296	467
- Hesap Uzmanı (Yardımcılar dahil)	341	810	1.151
Gelir İdaresi Başkanlığına Bağlı:	3.584	8.966	12.550
Merkez (Gelirler Kontrolörü) (Stajyerler dahil)	349	551	900
Taşra (Vergi Denetmeni) (Yardımcılar dahil)	3.235	8.415	11.650
GENEL TOPLAM :	4.096	10.072	14.168

Kaynak: Şükrü KIZILOĞLU, Vergi İncelemesinde Kısaç Daralıyor, <http://hurarsiv.hurriyet.com.tr/goster/ShowNew.aspx?id=18247434>, (Erişim Tarihi: 27.02.2018).

Tablo 2.10'da görüldüğü üzere; 2011 yılı itibariyle kadroların yaklaşık %29'u doludur. Vergi denetim birimleri bazında bakıldığında maliye müfettişi kadrosunun %63'ü, hesap uzmanı kadrosunun %70'i, gelirler kontrolörü kadrosunun %61'i ve vergi denetmeni kadrosunun %71'i boştur. GİB resmi internet sitesinde yer alan bilgilere göre de denetim birimlerinde kadroların doluluk oranı, yıllar itibariyle ortalama %25 - %35 arasında değişmektedir (Tekin ve Çetinkaya, 2009:216).

Ayrıca, vergi denetim birimlerindeki kalifiye personel, yöneticilik, personel soruşturmaları, büyük bir kısmının vergisel sonucu olmayan karapara incelemeleri, kanun tasarılarının hazırlanması, bilirkişilik, üniversitelerde ders verme, danışmanlık, uluslararası kuruluşlarda ve toplantılarda bakanlıkların temsili gibi vergi denetimi harici işlerde istihdam edilmektedir (Meriç, 2011).

Türkiye’de vergi denetiminin nitelikli, ancak sınırlı sayıda denetim elemanı tarafından yapılması, hem zaman yönünden hem de etkinlik ve maliyet yönünden vergi denetiminin başarısızlığının, temel unsurlarındandır (Acar ve Merter, 2005: 8). Vergi denetim elemanı sayısının yetersiz olması nedeniyle vergi inceleme oranı düşük seviyelerde kalmıştır. Vergi denetiminde etkinlik ve verimliliğin sağlanması için vergi denetim elemanlarının, sadece nitelikleri itibariyle değil sayısal olarak da yeterli olması gerekir (Sarılı, 2003:121). Denetim elemanı sayısının eksikliği yanında, özellikle taşrada görev yapan denetim elemanlarının, mesailerinin önemli bir kısmı, vergi denetimi dışında, valilerin talimatları çerçevesinde başka alanlarda kullanılmaktadır (DPT, 1996:82).

2.2.2.2. Vergi Denetim Elemanlarının Maddi ve Manevi Yönden Motive Edilmemesi

Gelir İdaresinde olduğu gibi, vergi inceleme elemanlığı da, daha iyi imkânlar sunan diğer kamu kurumları karşısında, amaca uygun iyi yükseköğrenim görmüş olanların işe girmek için ilk sıralarda tercih ettikleri bir yer olmaktan çıkmıştır. İşe alınıp meslek içi eğitimden geçirilenlerin de en verimli çağlarında ayrıldığı bir meslek haline gelmiştir. Denetim elemanlarının ücret seviyelerinin, emsali bazı kamu kurumlarında denetim görevi yapanların ücretlerine kıyasla çok düşük düzeyde kalmasının ve 1989 yılında 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’nun yürürlüğe girmesi ile pek çok orta kuşak vergi inceleme elemanının serbest çalışmak üzere kamudan ayrılmasının, bunda büyük rolü olmuştur (DPT, 2001:37). Denetim elemanlarının özlük haklarının yeterli düzeyde olmaması denetimde etkinliğin önünde engel teşkil etmektedir (Üstün; 2013:24-25).

2.2.2.3. Vergi Denetim Elemanlarının Dışsal Etkilere Karşı Yeterli Güvenceye Sahip Olmaması

Vergi inceleme elemanları, özellikle taşrada görev yapanlar, vergi

incelemelerinde tarafsız ve objektif davranmalarını sağlayacak, dış etkilere karşı yeterli düzeyde güvenceye sahip değildir (DPT, 2001:36). Vergi inceleme süreçlerinde, siyasi etki veya siyasetçiler üzerinden bürokratik rant kaygıları ortaya çıkabilmektedir (TÜSİAD, 2010). Vergi denetim elemanları görevleri sırasında, çeşitli baskılara maruz kalabilmektedirler. Karşılaşılan bu baskılar, merkezi denetim elemanlarından yerel denetim elemanlarına doğru gittikçe artmaktadır (Meriç, 2011). Denetim birimlerindeki dağınık yapı, özellikle taşradaki denetim birimlerini dış müdahalelere karşı daha zayıf ve dirençsiz kılmaktadır (Gerçek, 2011). Bu durum, vergi denetim elemanının mutlaka belirli merkezlerde toplanması gerektiğini ortaya koymaktadır (Ozansoy, 2002).

2.2.2.4. Performans Ölçümünün Yapılmaması

Vergi denetim birimlerince hedef ve faaliyet sonuçları, kamuoyunun bilgisine sunulmamaktadır. Bu durum, vergi denetim birimlerinin hedeflerine ulaşip ulaşmadıklarının toplumun bilgisi dışında kalmasına neden olmaktadır. Ayrıca, vergi denetim elemanları için performans dayalı ödül-ceza sistemi uygulanmaması, başarılı olan vergi denetim elemanlarının motivasyonlarını köreltmektedir. Bunların neticesinde de vergi denetiminde etkinlik ve verimliliğin sağlanması mümkün olamamaktadır (DPT, 2001:36). 2010 yılı vergi inceleme sonuçlarına Tablo 2.11’de yer verilmiştir.

Tablo 2.11: 2010 Yılı Vergi İnceleme Sonuçları

Denetim Birimleri	Vergi İnceleme Rapor Sayısı	İncelenen Matrah (Milyon TL)	Bulunan Matrah Farkı (Milyon TL)
Maliye Müfettişleri	473	364	273
Hesap Uzmanları	3.052	37.047	174.546
Gelirler Kontrolörleri	5.346	27.004	484.453
Vergi Denetmenleri	74.050	45.011	11.231
Müdür	24.502	27.311	1.147
TOPLAM	107.423	136.740	671.651

Kaynak: GİB (2011b); 2011 Yılı Performans Programı, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı Yayın No: 126 Ocak/2011, s. 83., MTK (2011); *Maliye Teftiş Kurulu 2010 Yılı Faaliyet Raporu*, <http://www.mtk.gov.tr/pdf/2010MTKFaaliyetRaporu.pdf>, (Erişim Tarihi: 13.07.2011), s. 41-42; HUK (2011); *Hesap Uzmanları Kurulu 2010 Yılı Faaliyet Raporu*, http://www.huk.gov.tr/images/HUK_2010_B%C4%B0R%C4%B0M_FAAL%C4%B0YET_RAPORU.pdf, (Erişim Tarihi: 26.09.2011), s. 45.

Tablo 2.11’de görüldüğü üzere, toplam 107.423 adet vergi inceleme raporu düzenlenmiş, 671.651 Milyon TL matrah farkı bulunmuştur. Hesap uzmanları ve gelirler kontrolörlerince bulunan matrah farklarının diğerlerine kıyasla yüksek

olmasının nedeni, damga vergisine ilişkin matrah farklarından kaynaklanmaktadır. Bu veriler, vergi incelemelerinin sadece ölçülebilen sonuçlarını yansıtmaktadır. Şüphesiz, vergi incelemelerinin ölçülemeyen ve özellikle sayısal olarak ifade edilemeyen önleyici ve eğitici yanları da bulunmaktadır (Ak, 1998).

Tablo 2.11'deki sonuçlar, incelenen matrah ve bulunan matrah farklarını göstermektedir. Ancak; kesinleşen vergi ve ceza tutarları, uzlaşma sonuçları, yargıya intikal eden raporlara ilişkin tutarlar ve tahsil edilen vergi ve ceza tutarları bir arada görülememektedir. Bu durum, istatistiklerin güvenilirliğine bağlı olarak, denetim birimlerinin ve denetim elemanlarının “verimliliği”, “randımanı”, “etkinliği” konusunda yorum yapmayı imkânsız kılmaktadır (Meriç, 2011)

2.2.3. Mevzuata İlişkin Sorunlar

Mevzuata ilişkin sorunlara; vergi mevzuatının sık değişmesi ve yoruma açık olması, vergi cezalarının caydırıcı olmaması, sık sık vergi affı uygulanması, uzlaşma müessesesinin bulunması, başlıkları altında yer verilecektir.

2.2.3.1. Vergi Mevzuatının Sık Değişmesi ve Yoruma Açık Olması

Türk vergi mevzuatında geçici maddeler, ek maddeler ve mükerrer maddelerin oldukça fazla olması, özel kanunlarda bulunan vergisel hükümler, vergi kanunları arasında paralellik ve bütünlüğün bulunmaması, vergi sistemini karmaşık hale getirmektedir. Vergi mevzuatındaki karmaşıklık; uygulamada tereddütlere yol açmakta, vergi idaresi ve vergi yargısı arasındaki görüş ve uygulama farklılıklarını artırmaktadır (DPT, 2001:20).

Etkin vergi denetimi için vergi mevzuatının yorum farklılığı yaratmayacak derecede açık olması gerekmektedir (Özşahin, 1987). Kimi zaman açık yasa hükümlerine rağmen, daha sonra eklenen birtakım parantez içi hükümleri vergi inceleme elemanlarında, farklı değerlendirmelere yol açmaktadır. Ayrıca, Vergi mevzuatının sık değişmesi denetim birimlerinin ve mükelleflerin işini zorlaştırmaktadır (Acar ve Merter, 2005:9).

2.2.3.2. Vergi Cezalarının Caydırıcı Olmaması

Vergi cezalarına ilişkin hükümler VUK'ta yer almakta olup, ceza hükümleri çok etkin değildir. Bunun yanında, sık sık çıkarılan vergi afları ceza sisteminin

aşınımına ve etkin işlemesine engel olmaktadır. Bu yapıda vergi cezalarının etkin caydırıcı olduğunu ileri sürmek olanaklı değildir (Erol, 2011:242-243). Vergisel ödevlerin yerine getirilmesi ve denetimde etkinliğin sağlanması açısından vergi suç ve cezaların çok iyi tanımlanarak, yorum gerektirmeyecek nitelikte olması ve vergi kaçırmanın topluma karşı işlenen diğer suçlar gibi ele alınarak, cezasının ödün vermeksizin uygulanması gerekir. Ödünsüz ve etkin uygulanan vergi cezaları, vergi kaçırmanın maliyeti olarak, mükellefleri doğru beyana yöneltmektedir (Aslan, 2002).

2.2.3.3. Sık Sık Vergi Affı Uygulanması

Popülist yaklaşımlar ve ekonomik gerekçelerle sık sık çıkarılan vergi afları, vergi ödemek istemeyen bir kısım mükellefleri cesaretlendirmektedir. Bu tür mükelleflerin vergi kaçırma ya da beyan ettikleri gelirin vergisini ödememe dolayısıyla karşı karşıya oldukları tek risk, bir-iki yıl içinde vergi incelemesine tabi tutulma olasılığıdır. Vergi inceleme oranının düşük olması ve inceleme sonra karşı karşıya kalınacak yükümlülüklerin caydırıcı olmaması, vergi kaçırmanın ya da vergi ödememenin riskini azaltmakta ve mükellefleri vergi yasalarına uymamaya yöneltmektedir. Vergisini zamanında ve tam olarak ödeyen mükelleflerin; özelde vergi sistemine, vergi idaresine, vergilendirmekteki adalete genelde ise devlete olan güvenleri sık çıkarılan vergi afları nedeniyle sarsılmaktadır (DPT, 2001:19-20). Mükelleflerin af beklentisi cezaların caydırıcılığını ortadan kaldırmakta olup, bu durum vergi incelemelerinin mükellefler tarafından ciddiye alınmaması sorununu ortaya çıkarmaktadır (Yücedoğru vd., 2019:320).

Vergi aflarına ilişkin olumsuz görüşler bulunsa da, mükellefler açısından vergi afları gerekli olup ve faydaları da bulunmaktadır. Türkiye'de vergi aflarının kısa dönemler halinde ve periyodik olarak uygulanması, vergi aflarının mükellefler nezdinde vazgeçilmez ve yararlı bir uygulama algısı oluşturduğunu ve vergi kültürünün bir parçası olduğunu göstermektedir (Atçeken vd, 2018:73).

2.2.3.4. Uzlaşma Müessesesinin Bulunması

VUK'un Ek 1. maddesinde mükelleflerin, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyayı cezalarının, vergi ziyasına sebebiyet

verilmesinin; kanunlara yeterince vakıf olmamaktan veya 369. maddede belirtilen yanılmadan ya da vergi hatalarından ya da konuyla ilgili yargı kararları ile idarenin görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi durumunda; idare mükellefler ile uzlaşabilir. Ancak; uzlaşma uygulamalarına bakıldığında, uzlaşmanın çok da amacına uygun kullanıldığını söylemek mümkün değildir (Erol, 2011:182). Uzlaşma görüşmelerinde rapor ve bulguların değerlendirmeleri dikkate alınmamaktadır (TÜSİAD, 2010).

2.2.4. Diğer Nedenler

Vergi denetiminde etkinsizliğe yol açan diğer nedenler; mükelleflerin yeterli düzeyde vergi bilincine sahip olmaması, belge düzeninin tam olarak yerleşmemiş olması, vergi sisteminde beyan esasının tam olarak uygulanmaması başlıkları altında incelenmektedir.

2.2.4.1. Mükelleflerin Yeterli Düzeyde Vergi Bilincine Sahip Olmaması

Etkin bir vergi denetim sisteminin oluşturulması birçok etkene bağlı olup, sadece kanun çıkarmak vergi denetim sisteminin aksaklıklarının gideremez. Vergi ahlakı ve vergi bilincinin mükelleflere yerleştirilmesi çok önemlidir. Mükelleflerin vergi ahlakı ve vergi bilinci, vergi denetiminin şekli ve etkinliği açısından önemli rol oynamaktadır (Ergen ve Kılınçkaya, 2014:283). Vergi bilinci; devletin yerine getirmek zorunda olduğu kamu hizmetlerini gerçekleştirilebilmesi için kişilerin, elde ettiği gelirlerinden ya da servetlerinden, vergi mevzuatına göre katkıda bulunmaları gerektiğini bilme, fark etme ve hatırlama, ödedikleri vergilerin harcadığı yerleri denetleme yeteneğine sahip olmalarını, ifade etmektedir (Ömürberk ve diğerleri, 2007:104).

Vergi adaletsizliği ve harcama disiplinsizliği gibi nedenlerle, vergi sistemin meşruiyetini zedelemesine bağlı olarak yaygınlaşan vergi direnci, toplum vicdanında aklanmakta; devletin yaptırımlarını daha çok etkisizleştirmektedir. Ülkemizde vergi bilinci, vergi sisteminin meşruiyetiyle yakından ilişkilidir. Bireysel rasyonellik vergi ödememeyi ortaya çıkarmakta olup, herkesin vergi ödemesi ile yalnız toplumsal değil, bireysel çıkarların da en çoklaştırılacağı inancı bulunmamaktadır. Bunun için, vergi ödemeye karşı olan direnci rasyonellikten çıkarmak, vergi bilincinin yerleşmesinin ilk şartıdır. İkinci şart ise bunun topluma

anlatılabilmektedir (DPT, 1996:100-101).

2.2.4.2. Belge Düzeninin Tam Olarak Yerleşmiş Olmaması

VUK uyarınca, tevsik edici belge olarak; fatura, serbest meslek makbuzu, perakende satış vesikası, gider pusulası, müstahsil makbuzu, ücret bordrosu, taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi, yolcu listeleri, günlük müşteri listeleri gibi belgeler kullanılmaktadır. Belge sayının fazlalığı ve belgelerin standart olmaması uygulamada sorunlar yaratmaktadır (DPT, 2001:23). Mükelleflerin vergilendirmeye ilişkin ödevlerini (bildirim, defter turuma, belge düzenleme, saklama gibi) yerine getirirken kullandığı çeşitli belgeler, vergiyi doğuran olayın tespiti, matrahın doğru belirlenmesi yönüyle, mükellef ile idare ya da diğer kişiler arasında çıkabilecek uyuşmazlıklarda, maddi delil olarak gösterilebilmesi bakımından önemlidir (Organ, 2008: 174).

Vergi kanunlarının kayıt ve belge düzenine önem vermesi aslında beyan esasları ile yakından ilişkilidir. Vergi idaresince mükellefin beyanlarının doğruluğu, vergi denetimi yetkisi kullanılarak kayıtlar ve belgeler kontrol edilerek gerçekleştirilmektedir. Bu yönüyle; belge ve kayıt düzeni vergi denetiminde önemli bir fonksiyona sahiptir. Belge ve kayıt düzeni, beyanının doğruluğunu araştırılmasında, vergi idaresi kadar mükellefin kendisi için de önemli bir kanıttır (Cangir, 2001). Başta kayıtdışı ekonominin varlığı olmak üzere, çeşitli nedenlerin etkisiyle belge düzeni ülkemizde tam olarak oturtulamamıştır (Acar ve Merter, 2005:10).

2.2.4.3. Vergi Sisteminde Beyan Esasının Tam Olarak Uygulanmaması

Ülkemizde beyan esasları sistemi tam olarak işlememekte olup, son yıllarda beyan esasından uzaklaşmaktadır. Vergi sistemimizde, vergi idaresince, vergi beyannamesi almaktan sanki kaçınılmaktadır (Acar ve Merter, 2005:12). Gelirin unsurları olarak sayılan kazanç ve iratlar içinde yalnızca; ticari, zirai ve serbest meslek kazançlarına beyanname verme mecburiyeti getirilmiş, diğer gelir unsurları için beyanname verilmesi, bazı şartlara bağlanmıştır (Organ, 2008:175). Vergi gelirleri içinde önemli bir yer tutan gelir vergisinde, son yıllarda tevkiyat yöntemi büyük ölçüde ağırlık kazanmıştır. Buna bağlı olarak; beyanname veren gelir

vergesi mükelleflerin ödedikleri gelir vergisinin, toplam vergi gelirleri içindeki payı oldukça düşük kalmaktadır (Acar ve Merter, 2005:12; Organ, 2008:175).

Tablo 2.12: Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilat Bilgileri (Bin TL)

Vergi Gelirinin Çeşidi	2014	2015	2016	2017	2018
Vergi Gelirleri	401.605	464.886	529.263	625.512	737.954
Gelir Ve Kazanç Üzerinden Alınan Vergiler	126.223	142.403	170.581	201.828	259.544
Gelir Vergisi	91.061	105.393	123.683	143.961	175.413
-Beyana Dayanan Gelir Vergisi	3.758	4.445	5.427	6.064	8.254
-Basit Usulde Gelir Vergisi	302	359	380	230	210
-Gelir Vergisi Tevkifatı	85.254	98.750	115.893	135.342	164.344
-Gelir Geçici Vergisi	1.745	1.838	1.982	2.325	2.604
Kurumlar Vergisi	35.162	37.009	46.898	57.867	84.131
-Beyana Dayanan Kurumlar Vergisi	1.770	1.948	4.663	4.430	6.795
-Kurumlar Vergisi Tevkifatı	298	333	352	361	372
-Kurumlar Geçici Vergisi	33.093	34.727	41.881	53.076	76.964
Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergiler (VİV,MTV)	8.270	9.430	10.672	11.592	13.855
Dâhilde Alınan Mal Ve Hizmet Vergileri	170.681	200.582	230.119	264.088	286.284
Diğer (Uluslararası Tic. ve Muam. Al. Ver, Damga Ver. , Harçlar, Diğer Ver.	96.430	112.470	117.890	148004	178.271

Kaynak: <https://www.gib.gov.tr/kurumsal/stratejik-yonetim/faaliyet-raporlari>, GİB faaliyet raporlarından derlenmiştir, (Erişim Tarihi: 26.09.2018).

Tablo 2.12’de görüldüğü üzere; genel bütçe vergi gelirlerinin %31-35’ini gelir ve kazanç üzerinden alınan vergiler oluşturmaktadır. Gelir ve kazanç üzerinden alınan vergilerin ise yaklaşık %64 -70’i gelir ve kurumlar vergisi tevkifatları ile tahsil edilmektedir. Beyan esasının işlemediği bir ortamda, vergi denetiminin etkinliğinden bahsetmek mümkün değildir (Acar ve Merter, 2005:13).

3. 646 SAYILI KHK SONRASI VERGİ DENETİMİNDE ÖRGÜTSEL YAPI VE YAPILAN DÜZENLEMELER

Bu bölümde, 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile kurulan VDK'nın ve oluşturulan grup başkanlıklarının yapısına, görev ve sorumluluklarına, grup başkanlıklarında oluşturulan komisyonlara ve görevli vergi müfettişlerinin görev ve sorumluluklarına, VDK ilke ve standartlarına, VDK mükellef portalına ve izaha davet müessesesine değinilmiştir.

3.1. Vergi Denetiminde Örgütsel Yapı

646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile vergi denetimi yeniden yapılandırılmıştır. Bu bölümde; VDK'nın Maliye Bakanlığı teşkilat yapısındaki yeri, görev ve yetkilerine; VDK'nın yapısına; grup başkanlıklarına, grup başkanlıkları bünyesinde oluşturulan komisyonlara; İhbar ve İnceleme Taleplerini Değerlendirme Komisyonu, Rapor Değerlendirme Komisyonu ve İzaha Davet Komisyonu hakkında açıklamalara yer verilmektedir. Ayrıca; vergi müfettişlerinin yetki ve sorumlulukları ile VDK'nın inceleme, çalışma ve raporlama standartlarına yer verilmiştir.

3.1.1. Vergi Denetim Kurulu'nun Yapısı, Görev ve Sorumlulukları

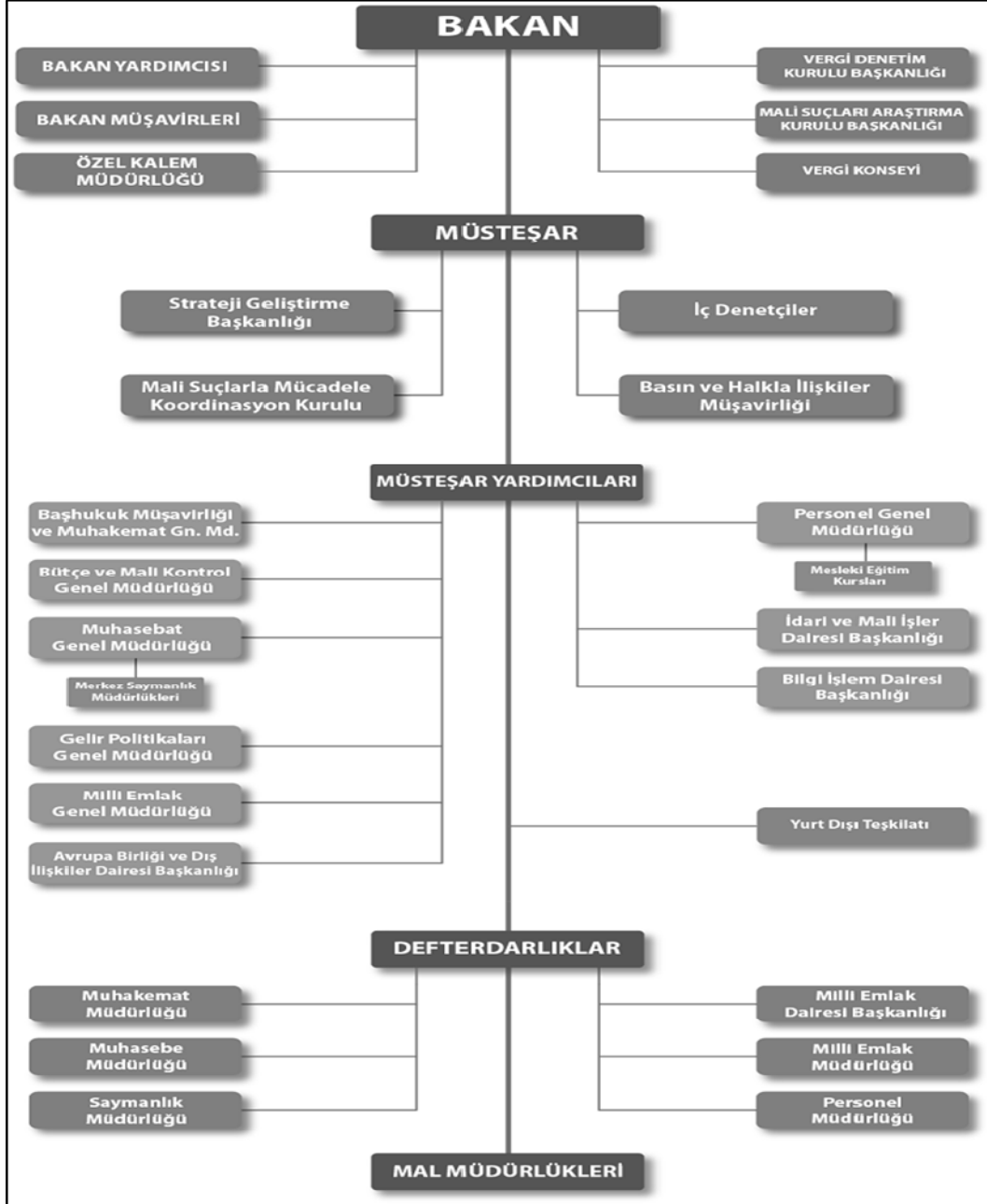
Bu kısımda; VDK'nın 646 sayılı KHK sonrası Maliye Bakanlığı yapısındaki ve 10/7/2018 tarih ve 30474 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi sonrası Hazine ve Maliye Bakanlığı yapısındaki yerine, VDK'nın yapısına, görev ve yetkilerine yer verilecektir.

3.1.1.1. Vergi Denetim Kurulu'nun Maliye Bakanlığı, Hazine ve Maliye Bakanlığı Teşkilat Yapısındaki Yeri

Kamu hizmetlerinin düzenli, hızlı ve etkin bir şekilde yürütülmesini sağlamak gerekçesiyle, Bakanlar Kurulu'na verilen KHK çıkarma yetkisine dayanılarak vergi denetim hizmetlerinin düzenli, hızlı, etkin, verimli yürütülmesini sağlamak üzere 646 sayılı KHK ile Maliye Bakanlığı'nda danışma ve denetim birimi olarak "*Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı*" kurulmuştur. Maliye Bakanlığı'nın 10/7/2018 tarih ve 30474 sayılı Resmî Gazete'de

yayımlanan Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi öncesi merkez ve taşra teşkilat şeması, Şekil 3.1'deki gibidir.

Şekil 3.1:Maliye Bakanlığı Merkez ve Taşra Teşkilatı



Kaynak: Maliye Bakanlığı (2018); *2017 Yılı Faaliyet Raporu*, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2018/10/Maliye-Bakanligi-2017-Yili-Faaliyet-Raporu.pdf>, (Erişim Tarihi: 13.05.2019), s. 12.

Şekil 3.1'de görüldüğü üzere; Maliye Bakanlığı merkez teşkilatı, ana hizmet birimleri, danışma ve denetim birimleri ile yardımcı birimlerden meydana gelmektedir. Ana hizmet birimleri; Başhukuk Müşavirliği ve Muhakemat Genel Müdürlüğü, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Muhasebat Genel Müdürlüğü, Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, Milli Emlak Genel Müdürlüğü,

Mali Suçları Araştırma Kurulu Başkanlığı, Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı'dır.

Danışma ve denetim birimleri; Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, Strateji Geliştirme Başkanlığı, Bakanlık Müşavirleri ve Basın ve Halkla ilişkiler Müşavirliği'dir. Yardımcı birimler ise; Personel Genel Müdürlüğü, İdari ve Mali İşler Dairesi Başkanlığı, Bilgi İşlem Dairesi Başkanlığı, Özel Kalem Müdürlüğü'dür. Maliye Bakanlığının teşkilat yapısı, Hazine ve Maliye Bakanlığı olarak birleştirilerek değiştirilmiştir¹⁴.

Tablo 3.1: 1 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi Sonrası Hazine ve Maliye Bakanlığındaki Hizmet Birimleri

Bakanlık Birimleri	Başhukuk Müşavirliği ve Muhakemat Genel Müdürlüğü, Muhasebat ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğü, Kamu Finansmanı Genel Müdürlüğü, Kamu Sermayeli Kuruluş ve İşletmeler Genel Müdürlüğü, Dış Ekonomik İlişkiler Genel Müdürlüğü, Sigortacılık Genel Müdürlüğü, Personel Genel Müdürlüğü, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, Hazine Kontrolörleri Kurulu, Sigorta Denetleme Kurulu, Mali Suçları Araştırma Kurulu Başkanlığı, Strateji Geliştirme Başkanlığı, Destek Hizmetleri Dairesi Başkanlığı, Bilgi İşlem Dairesi Başkanlığı, Basın ve Halkla İlişkiler Müşavirliği, Özel Kalem Müdürlüğü.
Bağlı Kuruluşlar	Darphane ve Damga Matbaası Genel Müdürlüğü Gelir İdaresi Başkanlığı Milli Piyango İdaresi Genel Müdürlüğü Kefalet Sandığı Başkanlığı Özelleştirme İdaresi Başkanlığı Türkiye İstatistik Kurumu
İlgili Kuruluşlar	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Sermaye Piyasası Kurulu Başkanlığı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Türkiye Cumhuriyeti Ziraat Bankası Anonim Şirketi Türkiye Halk Bankası Anonim Şirketi Türkiye Vakıflar Bankası Türk Anonim Ortaklığı Türkiye Kalkınma Bankası A.Ş. Genel Müdürlüğü Merkezi Finans ve İhale Birimi Devlet Malzeme Ofisi Genel Müdürlüğü
İlişkili Kuruluşlar	Kamu İhale Kurumu

Kaynak: <https://www.hmb.gov.tr/bakanlik-birimleri>, (Erişim Tarihi: 20.05.2019).

¹⁴ 10/7/2018 tarih ve 30474 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi.

Bu düzenleme sonrası Hazine ve Maliye Bakanlığındaki Hizmet Birimleri Tablo 3.1'deki gibidir. Görüldüğü üzere; 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinde, VDK'nın Bakanlık merkez teşkilatındaki yeri ve görevleri aynen korunmuştur.

VDK'nın kurulmasıyla, Maliye Bakanlığı'ndaki dört farklı denetim birimi ve mesleki alt kimlikler üzerinden örgüt içi çatışma ve iktidar mücadelelerine son verilerek "dağınlık ve çok başlılığın" ortadan kaldırılmasıyla, vergi denetiminde etkinlik, etkililik, verimlilik ve uzmanlığın sağlanması amaçlanmıştır (Bakır, 2012:98). VDK'nın kurulmasıyla, vergi denetim birimleri birleştirilmiş, vergi denetimi eski uygulamaya göre daha bağımsız bir yapıya kavuşmuştur. Ayrıca, vergi müfettişlerinde sayısal anlamda artış, özlük hakları bakımından da daha iyi imkânlar kavuşması sağlanmıştır. Ancak, denetim birimleri birleştirilirken nitelik farkının göz ardı edilmiş olması, VDK'nın GİB, bünyesinden ayrı olarak yapılandırılmasının ise düzenlemenin eksikliği olduğu; VDK'nın, bağımsız üst kurul şeklinde özerk bir yapıda olması gerekmektedir (Tüfekçi, 2016:146-147).

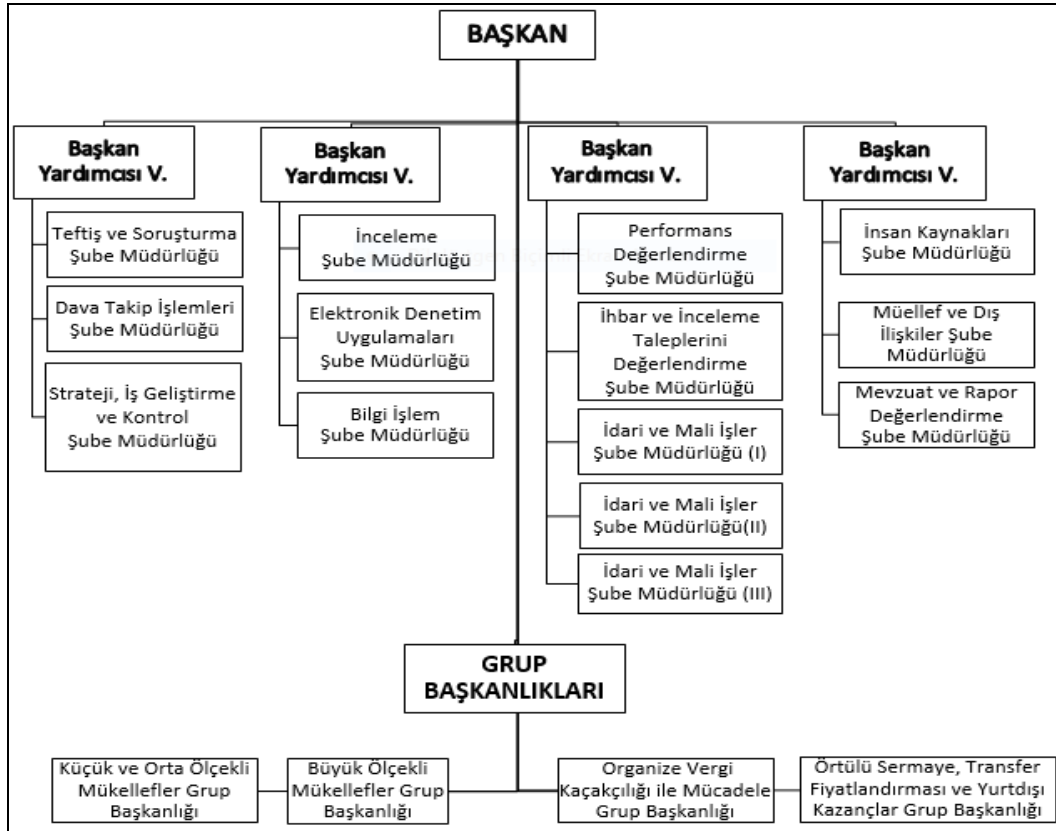
Vergi denetim yapısında çok başlılık ve dağınlık ortadan kaldırılıp, tüm unvanlar *vergi müfettişliği* unvanında, VDK çatısında birleştirilerek güçlü bir kurumsal kimlik oluşturulmuştur. Hedeflenen etkin ve verimli denetim ile inceleme elemanları arasındaki çatışma ve etkililik mücadelesinin ortadan kaldırılmasının, çok kısa vadede hayata geçmesinde güçlükler bulunduğu değerlendirilmektedir (Gelen, 2015:124). VDK'nın kurulması önemli bir reform ve dönüm noktası olarak kabul edilmiş olup, denetim yapısındaki çok başlıktan kaynaklanan olumsuzlukları ve dağınlıkları ortadan kaldırılarak, denetim birimlerini tek çatı altında toplayan VDK, önceki vergi denetim birimlerine göre bağımsız bir yapıdadır (Küçüköner, 2018:141-142). Ancak; VDK'nın denetimleri daha objektif yürütebilmesi için ya tamamen bağımsız bir yapıya kavuşturulması ya da Sayıştay gibi merkeze yardımcı bir kurumla birleştirilerek, siyasi iktidardan ayrıştırılması gerekmektedir (Yılmaz, 2018:89).

3.1.1.2. Vergi Denetim Kurulu'nun Yapısı

VDK, kamu hizmetlerinin düzenli, verimli ve etkin bir şekilde yürütülmesini sağlamak üzere, kamu kurum ve kuruluşlarının teşkilat, görev ve

yetkileri ile kamu görevlilerine ilişkin konularda yetki kanun tasarısına¹⁵ dayanılarak kurulmuştur. VDK, doğrudan Maliye Bakanı'na bağlı olarak başkan, başkan yardımcıları, grup başkanları ve vergi müfettişlerinden (vergi başmüfettişi, vergi müfettişi ve vergi müfettiş yardımcısı) oluşmakta olup, merkezi Ankara'dır. Uzmanlaşma ve işbölümünün sağlanması amacıyla uygun görülen yerlerde, Bakan onayı ile doğrudan Kurul Başkanlığına bağlı olmak üzere, Şekil 3.2'de görüldüğü üzere grup başkanlıkları kurulmuştur. Vergi müfettişlerinin ülke çapındaki çalışma esasları, devamlı ve geçici görev yerlerine uygun şekilde düzenlenmiş olup, sürekli çalışma yerleri grup başkanlıklardır.

Şekil 3.2: VDK Organizasyon Şeması



Kaynak: <https://www.hmb.gov.tr/vergi-denetim-kurulu-organizasyon-semasi>, (Erişim Tarihi: 18.05.2019).

VDK, faaliyetlerini merkezde başkan, başkana bağlı 5 başkan yardımcısı ile başkan ve başkan yardımcılara bağlı 15 şube müdürlüğü, Ankara Eğitim Merkezi Küçük ve Orta Ölçekli Grup Başkanlığına bağlı 2 şube müdürlüğü olarak toplamda 17 şube müdürlüğü aracılığıyla yürütmektedir (VDK, 2019:9).

¹⁵10 Temmuz 2011 tarih ve 27990 sayılı Resmi Gazete' de yayınlanan "646 sayılı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname".

3.1.1.3. Vergi Denetim Kurulu'nun Görev ve Yetkileri

VDK'nın görev ve yetkileri, vergi incelemelerinin yapılması, GİB ile gerekli eşgüdüm ve işbirliğinin sağlanması, mükelleflerin faaliyetlerine ilişkin risk alanlarının tespiti, ihbar ve şikâyetlerin değerlendirilmesi, vergi kaçırma ve vergiden kaçınma alanındaki gelişmeler yönünden araştırmalar yapılması; Bakan tarafından verilen teftiş, inceleme, denetim ve soruşturmaların yapılması, VDK'nın görevleridir. Bunlar yanında; vergi inceleme ve denetimleri ile raporlamaya ilişkin standart, ilke, yöntem ve teknikleri geliştirmek şeklinde özetlenebilir.

3.1.2. Grup Başkanlıkları ve Yapısı

VDK, verilen görevleri Bakan onayı ile doğrudan Kurul Başkanlığına bağlı olarak kurulan grup başkanlıkları aracılığıyla yerine getirmektedir. Çalışmanın devamında grup başkanlıkları ve grup başkanlıklarının yapısına ilişkin bilgilere yer verilmektedir.

3.1.2.1. Grup Başkanlıkları

VDK'ya verilen görevlerin yerine getirilmesinde işbölümünün ve uzmanlaşmanın sağlanması, işgücünün verimli kullanılması maksadıyla Maliye Bakanı'nın onayı ile doğrudan VDK'ya bağlı olarak, ihtiyaca göre, uygun görülen yerlerde, birden fazla sayıda aşağıdaki başkanlıklar kurulabilmektedir (VDK, 2019:3);

- a) Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı,
- b) Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı,
- c) Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlığı,
- ç) Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığı,
- d) Katma Değer Vergisi İade İncelemeleri Grup Başkanlığı.

Her bir grup başkanlığının yetki alanı; iller bazında, birden fazla grup başkanlığı kurulan illerde ise ayrıca vergi dairesi bazında belirlenmektedir.

Uzmanlaşma ve iş bölümünün sağlanması ile iş gücünün verimli kullanılması amacıyla Bakan onayı ile doğrudan Başkanlığa bağlı olmak üzere, 29

ilde (İstanbul'da 6, Ankara'da 4 olmak üzere) 37 Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı (A Grubu), 3 Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı (B Grubu), 2 Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlığı (C Grubu), 3 Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığı (Ç Grubu) oluşturulmuştur (VDK, 2019:3).

Oluşturulan her grup başkanlığına; bir başkan ve yeterli sayıda başkan yardımcısı görevlendirmesi yapılmış olup; hali hazırda (2018/Aralık itibariyle) 40 grup başkanı, 5 grup başkanı vekili ve 153 grup başkan yardımcısı görev yapmaktadır (VDK, 2019:9). Grup başkanlığının bulunmadığı yerler; tek başına bir il veya ilçe merkezi, ilçeler ile beraber bir il ya da civar il veya ilçelerden toplu bir bölge olarak; iş hacmi ile inceleme ve teftiş bakımından arz ettikleri önem ve özelliklere göre, turne yerleri olarak VDK Başkanlığınca belirlenmektedir. VDK bünyesinde münhasıran katma değer vergisine ilişkin iade incelemelerini yapmak üzere, uygun görülen yerlerde ihtiyaca göre birden fazla sayıda “Katma Değer Vergisi İade İncelemeleri Grup Başkanlığı” kurulabileceği belirtilmiştir¹⁶.

3.1.2.1.1.Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıkları (A Grup)

Uzmanlaşma ve iş bölümünün sağlanması ile iş gücünün verimli kullanılması amacıyla, Maliye Bakanı'nın onayıyla doğrudan VDK Başkanlığına bağlı olmak üzere, 29 ilde (İstanbul'da 6, Ankara'da 4) 37 Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı (A Grubu) oluşturulmuştur (VDK, 2019:3). A Grup Başkanlıklarında görevli vergi müfettişleri vergi incelemelerini¹⁷ yerine getirirler (VDK, 2018:15-16). Bilançolarında yer alan rakamlardan¹⁸ net satışları ile aktif büyüklüğünün aritmetik ortalaması 50.000.000 TL'nin üzerinde olan şirketler veya öz sermaye büyüklüğü 15.000.000 TL'nin üzerinde olan şirketler; büyük ölçekli mükellef olarak değerlendirilmektedir. Belirlenen hadlerin altında kalanlar (A) Grup Başkanlıklarında, görev yapan vergi müfettişleri tarafından incelenir.

¹⁶ 29.03.2018 tarih ve 7104 sayılı “Katma Değer Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlar ile 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” ve 10/7/2018 tarih ve 30474 sayılı Resmî Gazete’ de yayımlanan Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi 228. Maddesi.

¹⁷ Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 2017/2 sıra numaralı Vergi İnceleme ve Denetim İç Genelgesi ile Başkanlık tarafından yapılan diğer idari düzenlemeler çerçevesinde.

¹⁸ Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliği'nin 24. Maddesi gereği.

3.1.2.1.2. Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıkları (B Grup Başkanlıkları)

Uzmanlaşma ve iş bölümünün sağlanmasıyla iş gücünün verimli kullanılması amacıyla Bakan onayıyla doğrudan Başkanlığa bağlı olmak üzere İstanbul, Ankara ve İzmir illerinde 3 adet Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı (B Grubu) oluşturulmuştur (VDK, 2019:3). Büyük Ölçekli Mükellefler¹⁹ (B) Grup Başkanlıklarında görev yapan vergi müfettişleri tarafından incelenir. Ayrıca, VDK Başkanlığı, küçük ve orta ölçekli mükelleflerin incelenmesi görevini de verebilir.

Bankalar, finansal kiralama şirketleri, sigorta şirketleri, faktoring ve finansman şirketleri, sermaye piyasası kurumları ile bireysel emeklilik veya sermaye piyasası faaliyetlerinde bulunmak ya da 19/10/2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanununda yer alan faaliyet konularından en az birini yürütmek üzere kurulan kuruluşlar ve finansal holdingler nezdindeki incelemeler, (B) Grup Başkanlıklarında görevli vergi müfettişleri tarafından yapılmaktadır (VDK, 2018:16).

3.1.2.1.3. Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlıkları (C Grup Başkanlıkları)

Uzmanlaşma ve iş bölümünün sağlanması ile iş gücünün verimli kullanılması amacıyla Bakan onayıyla doğrudan Başkanlığa bağlı olmak üzere, İstanbul, Ankara illerinde Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlığı (C Grubu) oluşturulmuştur (VDK, 2019:3).

Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlıklarınca; vergi kayıp ve kaçığına neden olabilecek riskli alanlar ile risk unsurlarının tespit ve önlenmesine yönelik araştırmaların yapılarak; gerekli mevzuat ve uygulamaya yönelik önerilerin geliştirilmesi, organize vergi kaçakçılığı olayları ile ilgili inceleme faaliyetlerinin yürütülmesi sağlanmaktadır (VDK, 2019:3).

3.1.2.1.4. Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlıkları (Ç Grup Başkanlıkları)

Uzmanlaşma ve iş bölümünün sağlanmasıyla iş gücünün verimli

¹⁹“Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik”in 24. Maddesi uyarınca; ve bu yönetmeliğe istinaden yayımlanan 2017/2 sıra numaralı “Vergi İnceleme ve Denetim İç Genelgesi” ile belirlenen hadler kapsamında.

kullanılması amacıyla Bakan onayıyla doğrudan Başkanlığa bağlı olmak üzere, İstanbul, Ankara ve İzmir illerinde Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığı (Ç Grubu) oluşturulmuştur (VDK, 2019:3). Örtülü sermaye, transfer fiyatlandırmasına ilişkin işlemler ve yurt dışı faaliyetler ile ilgili kazanç ve iratların incelemeleri; Ç Grup Başkanlığında görevli Vergi Müfettişleri aracılığıyla yapılmaktadır.

Ayrıca, diğer ülkelerin transfer fiyatlandırması, örtülü sermaye ve kontrol edilen yabancı kurum kazançları konularındaki kanuni düzenlemelerinin araştırılması, örtülü sermaye ve transfer fiyatlandırması konusunda yurt içi ve yurt dışında gerçekleştirilecek çeşitli faaliyet, seminerler, toplantılar ve kurslar yakından takip edilerek, gerektiğinde bu toplantılara katılım ve edinilen bilgi ve tecrübelerin vergi müfettişleri ile paylaşılması sağlanmaktadır (VDK, 2018:17-18).

3.1.2.1.5. Katma Değer Vergisi İade İncelemeleri Grup Başkanlığı (D Grup Başkanlıkları)

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği uyarınca, mükelleflerin iadeleri; vergi inceleme raporu sonucunda almak istemeleri, teminat göstermek veya YMM Raporu ibraz etmeleri gerekmesine karşın teminat göstermemeleri veya iadelerini YMM tasdik raporu ile alacaklarını beyan etmemeleri, münhasıran vergi inceleme raporu ile iade öngörülmesi, teminat veya YMM raporu karşılığı iade talep edilmesine rağmen vergi dairelerince yapılan kontrollerdeki eksiklik ya da olumsuzlukların mevzuata uygun olarak düzeltilmemesi, hallerinde iade talepleri vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen vergi inceleme raporu neticesine göre yerine getirilmektedir.

213 sayılı VUK'un 140. maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendi uyarınca; incelemeye başlanıldığı tarihten itibaren, katma değer vergisi iadesine ilişkin incelemelerinin en çok üç ay içinde bitirmeleri esastır. Bu sürede incelemenin tamamlanamaması durumunda ek süre istenebilebileceği; iki ayı geçmemek üzere ek süre verilebileceği hüküm altına alınmıştır. Katma değer vergisi iade sürecinin daha hızlı yürütülmesi için, münhasıran katma değer vergisi iadesi incelemelerine ilişkin, Katma Değer Vergisi İade İncelemeleri Grup Başkanlıklarının (D Grup Başkanlıkları) kurulması öngörülmüştür.

3.1.2.2. Grup Başkanlıklarının Yapısı

Grup başkanlıkları, bir başkan ve yeterli sayıda başkan yardımcısı ile görevlendirilen vergi müfettişleri, grup başkanlığı bünyesinde oluşturulan çeşitli komisyonlardan oluşmaktadır. Grup başkanlıkları bünyesinde, grupta görevli vergi müfettişlerinden, ihbar ve inceleme taleplerini değerlendirme komisyonu, izaha davet komisyonu, rapor değerlendirme komisyonları, uzlaşma komisyonları oluşturulmaktadır.

3.1.2.2.1. İhbar ve İnceleme Taleplerini Değerlendirme Komisyonu

Sınırlı denetim gücünün daha etkin ve verimli kullanılması, vergi incelemelerinde etkinliğin artırılması, idari makamların yersiz meşgul edilmesinin önüne geçilmesi ve uygulama birliğinin sağlanması amacıyla²⁰ VDK Başkanlığı merkezinde 1, her bir grup başkanlığı bünyesinden az bir adet olacak şekilde 39 olmak üzere toplam 40 İhbar ve İnceleme Taleplerini Değerlendirme Komisyonu (İİTDK) oluşturulmuştur (VDK, 2019:33, 65).

İhbar ve şikâyetler ile inceleme taleplerinin değerlendirilmesi, söz konusu yönergede belirtilen esaslar ve usuller çerçevesinde yerine getirilmektedir. Böylece, vergi müfettişlerinin asılsız ihbar ve şikâyetlerle yersiz meşgul edilmeleri önlenmekte ve yapılması gereken incelemelere ilişkin talepler hızlı bir şekilde ilgili birime ya da birimlere yönlendirilmektedir (VDK, 2015:30). İhbarlar, ilgili grup başkanlığı bünyesindeki ihbar ve inceleme talepleri değerlendirme komisyonlarında tarafından ön değerlendirmeye tabi tutulduktan sonra, ön değerlendirmeler Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Bilgi İşletim Sistemleri (VDK-BİS) üzerinden Başkanlık merkezinde oluşturulan İİTDK'nın onayına sunulmaktadır (VDK, 2019:66). Merkezde oluşturulan ihbar ve inceleme taleplerini değerlendirme komisyonu tarafından da tekrar değerlendirilmektedir (TÜSİAD, 2017:12).

Grup Başkanlıkları ihbar ve inceleme talepleri değerlendirme komisyonlarında 2012 yılında 213.730, 2013 yılında 183.452, 2014 yılında 180.482, 2015 yılında 50.460, 2016 yılında 76.443, 2017 yılında 90.219 adet evrak değerlendirilmiştir. 2016, 2017 ve 2018 yıllarında İİTDK'da değerlendirilen

²⁰ VDK Başkanlığınca hazırlanan 16.02.2015 tarihli “İhbar ve İnceleme Taleplerini Değerlendirme Komisyonu Çalışma Esaslarına İlişkin Yönerge” uyarınca.

ihbar ve inceleme talebi ile ilgili alınan karar detaylarına Tablo 3.2’de yer verilmiştir.

Tablo 3.2: İTDK’ da Değerlendirilen Evrakların İhbar ve İnceleme Talebi ile Alınan Karar Türleri İtibarıyla Dağılımı (2016-2018)

Evrak Türü ²¹		İhbar			İnceleme Talebi		
Yıl		2016	2017	2018	2016	2017	2018
Evrak Adedi		7.047	6.069	7.022	69.396	84.150	45.805
Karar Türü	Karar A: Vergi incelemesi yapılması,	3.370	2.869	3.718	174.139	121.297	173.692
	Karar B: Mevcut inceleme görevi kapsamında değerlendirilmesi,	1.162	981	1.426	2.975	2	0
	Karar C: Ön inceleme, araştırma yapılması,	347	242	159	445	304	276
	Karar Ç: Sürekli mükellefiyeti gerektirmeyenler, Başkanlıkça yayımlanan Vergi İnceleme ve Denetim İç Genelgeleri ve ilgili diğer mevzuata göre Vergi Dairesi Başkanlığı/Defterdarlık birimlerince sonuçlandırılması gerekenlerin ilgili Vergi Dairesi Başkanlığına/Defterdarlığa gönderilmesi,	206	179	116	1.444	560	203
	Karar D: Yaygın yoğun vergi denetimleri ile sonuçlandırılabilir olanların ilgili Vergi Dairesi Başkanlığına/Defterdarlığa gönderilmesi,	510	664	626	461	459	211
	Karar E: Başka bir birimin görev alanına girenlerin ilgili birime iletilmesi,	795	691	1.350	13.015	13.020	7.293
	Karar F: Vergi incelemesi için yeterli bilgi, belge içermeyen ve gerekçe belirtilmeksizin gönderilen inceleme taleplerinin, söz konusu eksikliklerin tamamlanması amacıyla ilgili birimlere iade edilmesi,	86	330	411	914	1.565	1.722
	Karar G: Hıfz edilmesi,	4.388	4.379	5.338	66.045	165.557	103.752
Karar H: İzah Değerlendirme Komisyonuna sevk edilen mükellefler.	-	0	0	-	7.041	28.758	

Kaynak: VDK (2017); *2016 Faaliyet Raporu*, https://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2f1%2fDocuments%2fDosya%2fVDK%202016%20Faaliyet%20Raporu_22.05.17.pdf, (Erişim Tarihi: 13.01.2018), s. 67., VDK (2018); *2017 Faaliyet Raporu*, https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/VDK_Faaliyet_Raporu_2017.pdf, (Erişim Tarihi: 20.04.2019), s. 71., VDK (2019); *2018 Faaliyet Raporu*, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/04/VDK-2018-Birim-Faaliyet-Raporu-1102019-002.pdf>, (Erişim Tarihi: 20.04.2019), s. 65.

Tablo 3.2’de görüldüğü üzere; ihbar dilekçelerine konu mükelleflerden 2016 yılında, 4.388’inin hıfz edilmesi olmak üzere, toplamda 6.332 mükellef hakkında yeni inceleme görevi oluşturulmamış; 1.162 mükellefe ilişkin ihbarın, yürütülmekte olan inceleme kapsamında değerlendirilmesi kararı verilmiştir. Toplamda, ihbara konu 10.864 mükelleften 3.370’i hakkında inceleme yapılması kararı verilmiştir. Bu şekilde; ihbara konu mükelleflerin $(3.370 / 10.864 = 31\%)$ ’i

²¹ Karar türleri mükellef bazlı olup, değerlendirilen evraklarda birden fazla mükellef yer alabildiği için, değerlendirilen evrak sayısı ile karar sayıları eşit değildir.

hakkında inceleme yapılması kararı verilirken %69'u hakkında yeni bir inceleme görevi oluşturulmamıştır. 2017 yılında ihbara konu 10.335 mükelleften 2.869'si (2.869/10.33=) %28 hakkında inceleme yapılması kararı verilmiş, %72'si hakkında yeni bir inceleme görevi oluşturulmamıştır. 2018 yılında ihbara konu 13.144 mükelleften 3.718'i (%28)'i hakkında inceleme yapılması kararı verilirken, %72'si hakkında yeni bir inceleme görevi oluşturulmamıştır.

Ayrıca; nezdinde inceleme talep edilen mükelleflerden 2016 yılında 66.045, 2017 yılında 165.557, 2018 yılında 103.752'si hakkında hıfz kararı alınmıştır. 2017 yılında 7.041, 2018 yılında 28.758 mükellef izah değerlendirme komisyonuna sevk edilmiştir. İhbar ve inceleme taleplerini değerlendirme komisyonlarınca inceleme talebine konu, 2016 yılında 259.438 mükelleften 85.299'u, 2017 yılında 309.805 mükelleften 188.508'i, 2018 yılında 315.907 mükelleften 142.215'i hakkında vergi incelemesi yapılması dışında karar verilmiş olup, inceleme görevi oluşturulmamıştır. İnceleme talep edilen mükelleflerden 2016 yılında %33'ü, 2017 yılında %61'i, 2018 yılında %45'i hakkında yeni inceleme görevi oluşturulmamıştır. Bu veriler; İİTDK'nın incelenecek mükelleflerin seçiminde önemli bir süzgeç görevi gördüğünü açıkça göstermektedir.

3.1.2.2.2.İzaha Davet Komisyonu

İzaha davet,²² vergi sistemimizde yeni bir müessese olarak ihdas edilmiştir. İzaha davet müessesesi, verginin ziyaa uğradığına gösteren emarelerin bulunduğuna ilişkin yetkili mercilerce yapılan ön tespitlerle ilgili olarak, aynı mercilerce mükelleflerden açıklama istenmesidir. İzaha davet müessesesi ile yapılan değerlendirmeler neticesinde vergi ziyasına sebebiyet vermediği anlaşılan mükelleflerin, konuyla ilgili vergi incelemesine ya da takdire sevk edilmesi önlenmekte, vergi ziyasına sebebiyet verildiği hallerde ise belirli şartlarla, indirimli ceza uygulanarak, mükellefler daha ağır cezalardan korunmaktadır.

VDK Başkanlığında ve Başkanlıkça uygun görülen grup başkanlıklarında oluşturulacak İzah Değerlendirme Komisyonu (İZDK), biri komisyon başkanı olarak belirlenecek üç vergi müfettişinden oluşur. VDK Başkanlığı veya grup

²² Vergi Usul Kanununun 370. maddesi, 6728 sayılı "Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" ile.

başkanlıkları bünyesinde birden fazla komisyon kurulabilecektir. İZDK kendisine gelen veri, bilgi, ya da bulgulardan hareketle verginin ziyaa uğramış olabileceğine ilişkin, ön tespiti yaparak, izaha davet yazısı gönderir, mükellefçe izahta bulunulması durumunda mükellefçe yapılan izah sonucu vergi ziyasına sebebiyet verilmediğinin idarece anlaşılması durumunda, mükellef söz konusu tespitle ilgili olarak vergi incelemesine tabi tutulmaz ya da takdir komisyonuna sevk edilmez.

Mükellefçe izahta bulunulan tarih itibarıyla 15 gün içinde; hiç verilmeyen vergi beyannamelerinin verilmesi, yanlış ya da eksik yapılan vergi beyanının düzeltilmesi ya da tamamlanması ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, gecikme zammı oranındaki bir zamlarla aynı süre içinde ödenmesi koşuluyla, vergi ziyayı cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında uygulanır. Bu durum; başkaca vergi incelemesi yapılmasına ve gerekirse eksik tarhiyatın tamamlanmasına mani değildir. İzaha davet komisyonunca yapılan değerlendirme sonucunda, Tablo 3.3'deki karar türlerinden uygun olanı alınmaktadır.

Tablo 3.3: İzaha Davet Komisyonunca Alınan Karar Türleri

1 No.lu Karar	İzahın Komisyonca yeterli bulunduğu
2 No.lu Karar	İzahın Komisyonca yeterli bulunmadığı
3 No.lu Karar	İzaha davet müessesesine ilişkin şartların yerine getirildiği
4 No.lu Karar	Muhatabın izahının verginin ziyaa uğratıldığı yönünde olduğu
5 No.lu Karar	İlgili birime gönderilmesi

Kaynak: VDK (2019); *2018 Faaliyet Raporu*, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/04/VDK-2018-Birim-Faaliyet-Raporu-1102019-002.pdf>, (Erişim Tarihi: 20.04.2019).

2018 yılında İZDK'larca karar türlerine göre alınan kararlara ilişkin sayısal veriler Tablo 3.4'deki gibidir.

Tablo 3.4: 2018 yılında İZDK'da Alınan Kararlara İlişkin Veriler

Karar Türleri ²³			
1 No.lu Karar	3 No.lu Karar	5 No.lu Karar	Toplam
1.142	560	2.719	4.421

Kaynak: VDK (2019); *2018 Faaliyet Raporu*, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/04/VDK-2018-Birim-Faaliyet-Raporu-1102019-002.pdf>, (Erişim Tarihi: 20.04.2019).

Tabloda 3.4'da görüldüğü üzere; 2018 yılında 1.142 mükellefin izahı komisyonlarca yeterli bulunmuş, 560 mükellef izaha davet müessesesine ilişkin

²³ 2 ve 4 No.lu karar türleri "ara karar" niteliğinde olup mükellefin yükümlülüklerini yerine getirip getirmemesi durumuna göre 1, 3 ve 5 No.lu "nihai karar" türlerinden uygun olanı alındığından sayısal verilerde 2 ve 4 No.lu kararlara ilişkin bilgiye yer verilmemiştir.

şartları yerine getirmiş, 2.719 mükellef ilgili birime gönderilmiştir.

3.1.2.2.3. Rapor Değerlendirme Komisyonu

Vergi inceleme raporları işleme konulmak üzere ilgili vergi dairesine gönderilmeden önce, grup başkanlıklarında meslekte on yılını tamamlamış en az üç vergi müfettişinden oluşturulan rapor değerlendirme komisyonu (RDK) tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, ilgili mevzuata uygunluk ve hesaplamaların uygunluğu yönünden, en geç altmış gün içinde, değerlendirilir (VDK; 2018:45). Rapor Değerlendirme Komisyonları bir anlamda VDK'nın “*Kalite Kontrol*” mekanizmalarıdır (Yunt; 2016:199). Vergi inceleme raporları RDK karar tutanağı ile birlikte tarhiyat ve ceza işlemlerinin yerine getirilmesi için vergi dairesi müdürlüklerine iletilmek üzere ilgili birimlere gönderilir (VDK; 2018:45).

İncelemeyi yapan ile rapor değerlendirme komisyonu arasında uyumsuzluk oluşması halinde; uyumsuzluğa konu olan vergi inceleme raporları üst değerlendirme mercii olarak, VDK bünyesinde bir başkan yardımcısının başkanlığında, dört grup başkanından oluşan beş kişilik merkezi rapor değerlendirme komisyonunca değerlendirilir. İncelemeyi yapanlar, bu komisyon tarafından yapılacak değerlendirme sonucuna uygun olarak düzenledikleri ya da yeniden düzenleyecekleri vergi inceleme raporlarını, işleme konulmak üzere bağlı oldukları birime tevdi ederler.

Tablo 3.5: VDK Grup Başkanlıkları Bünyesinde Oluşturulan Rapor Değerlendirme Komisyonları

Grup Başkanlığı/RDK Sayısı	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
A Grubu	60	70	79	93	130	116	120
B Grubu	17	17	17	15	17	15	15
C Grubu	2	2	2	2	2	2	2
Ç Grubu	3	3	3	3	3	3	3
Toplam	82	92	101	113	152	136	140

Kaynak: VDK (2019); *Faaliyet Raporları (2012-2018)*, <https://www.hmb.gov.tr/vergi-denetim-kurulu-faaliyet-raporu>, (Erişim Tarihi: 13.05.2019).

Tablo 3.5' de görüldüğü üzere; B, C, Ç Grup başkanlıklarında oluşturulan rapor değerlendirme komisyon sayıları aşırı değişkenlik göstermezken, A Grup başkanlıklarındaki komisyon sayılarının sürekli artış gösterdiği görülmektedir. Tablo 3.9 dikkate alınarak, grup başkanlıklarındaki rapor değerlendirme

komisyonu başına, aktif olarak vergi incelemesi yapan müfettiş sayılarına Tablo 3.6’da yer verilmiştir.

Tablo 3.6: Rapor Değerlendirme Komisyonu Başına Aktif İnceleme Yapan Müfettiş Sayısı (2012-2018)

Grubu	A Grubu							B Grubu						
	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
RDK Sayısı	60	70	79	93	130	116	120	17	17	17	15	17	15	15
Komisyon Başına Aktif Müfettiş Sayısı	55	55	43	38	42	52	50	27	31	26	29	26	26	30
Grubu	C Grubu							Ç Grubu						
	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
RDK Sayısı	2	2	2	2	2	2	2	3	3	3	3	3	3	3
Komisyon Başına Aktif Müfettiş Sayısı	30	36	32	28	14	18	17	19	23	20	19	9	16	15

Tablo 3.6’da görüldüğü üzere; gruplar itibariyle rapor değerlendirme komisyonu başına, aktif vergi incelemesi yapan müfettiş sayısı 2018 yılında ortalama A Grup başkanlıklarında 50, B Grup başkanlıklarında 30, C Grup başkanlıklarında 14, Ç Grup başkanlıklarında 15’tir.

Yıllar itibariyle düzenlenen rapor sayılarına ve komisyon başına düşen ortalama rapor sayılarına Tablo 3.7’de yer verilmiştir.

Tablo 3.7: RDK Başına Değerlendirilen Rapor Sayısı

Yıllar	Düzenlenen Toplam Rapor Sayısı	RDK Sayısı	RDK Başına Değerlendirilen Rapor Sayısı
2012	124.507	82	1.518
2013	185.036	92	2.011
2014	168.367	101	1.667
2015	185.274	113	1.640
2016	165.421	152	1.088
2017	127.044	136	934
2018	127.702	140	912

Kaynak: VDK (2019); *Faaliyet Raporları (2012-2018)*, <https://www.hmb.gov.tr/vergi-denetim-kurulu-faaliyet-raporu>, (Erişim Tarihi: 13.05.2019).

Tablo 3.7’de görüldüğü üzere, rapor değerlendirme komisyonlarında ortalama 2012 yılında 1.518 adet, 2013 yılında 2.011 adet, 2014 yılında 1.667

adet, 2015 yılında 1.640 adet, 2016 yılında 1.088 adet, 2017 yılında 934 adet, 2018 yılında ise 912 adet raporun değerlendirilmesi yapılmıştır. 2017 ve 2018 yıllarında RDK başına değerlendirilen rapor sayısının azaldığı görülmektedir. 19.08.2016 tarihinde 6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun ve 11.05.208 tarihinde 7143 sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun yürürlüğe girmiştir. 2017 ve 2018 yıllarında RDK başına değerlendirilen rapor sayısının azalma nedeni, bu af kanunlarına bağlı olarak düzenlenen vergi inceleme raporlarındaki düşüştan kaynaklanmış olabileceği değerlendirilmektedir.

3.1.2.2.4. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonu

Maliye Bakanlığının; vergi incelemesine dayanılarak tarhi önerilen vergiler ile bunlara ilişkin kesilmesi önerilen vergi ziyat cezalarında (359 uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyatına sebebiyet verilmesi durumunda tarh edilecek vergi ve kesilecek ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilecek ceza hariç olmak üzere) tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebileceği, tarhiyattan önce uzlaşmaya varılması durumunda tutanakla tespit edilen bu husus hakkında, ayrıca dava açılmayacağı ve hiçbir mercie şikâyetle bulunulamayacağı VUK Ek 11. maddede belirtilmiştir. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma (TÖU) Yönetmeliği uyarınca; grup başkanlığı bulunan yerlerde yapılan vergi incelemeleri için oluşturulacak uzlaşma komisyonu, biri komisyon başkanı olmak üzere, üç vergi müfettişinden oluşur.

TÖU, belirlenen gün ve saatte mükellef veya vekilinin iştiraki ile toplanan uzlaşma komisyonu konuyu tartışıp, uzlaşma sağlanması halinde durumun bir tutanakla tespit edilip, imzalanması ile sağlanır. Mükellefin, uzlaşma komisyonunun davetine icabet etmemesi ya da uzlaşmaya geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalamaması ya da bu tutanağı ihtirazı kayıtle imzalamak istemesi durumunda uzlaşma temin edilememiş sayılır.

Tablo 3.8’de 2012 - 2018 yıllarına ilişkin tarhiyat öncesi uzlaşma sonuçlarına yer verilmiştir. 2012 yılında ilişkin TÖU’ya giren vergi ve ceza tutarına, faaliyet raporunda yer verilmediğinden veriye ulaşılamamıştır. Görüldüğü üzere; 2018 yılında TÖU Komisyonlarına yapılan başvurular neticesinde; tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu olan toplamda 717.071 Bin TL tutarındaki vergiden 232.857 Bin TL’lik kısmı uzlaşmaya girmiş ve bu tutarın

225.035 Bin TL'lik kısmında uzlaşma sağlanmıştır. TÖU'ya konu olan 1.057.680 Bin TL ceza tutarının ise 419.055 Bin TL'lik kısmı uzlaşmaya girmiş ve bu tutarın 78.272 Bin TL'lik kısmı için uzlaşma sağlanmıştır.

Tablo 3.8: Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları, 2012-2018, (Bin TL)

Yıl	TÖU'ya Konu Vergi Tutarı	TÖU'ya Giren Vergi	Uzlaşılan Vergi Tutarı	TÖU'ya Konu Olan Ceza	TÖU'ya Giren ceza	Uzlaşılan Ceza
2012	578.870	v.u. ²⁴	443.628	971.494	v.u.	56.223
2013	1.549.420	860.357	725.155	2.373.432	1.498.935	90.813
2014	1.742.391	638.430	529.738	1.841.132	1.067.833	60.234
2015	2.464.222	1.103.763	973.203	3.563.887	1.926.019	138.749
2016	1.313.673	485.806	409.977	1.868.196	829.314	161.430
2017	799.234	312.837	303.551	1.208.386	581.889	115.400
2018	717.071	232.857	225.035	1.057.680	419.055	78.272

Kaynak: VDK (2019); *Faaliyet Raporları (2012-2018)*, <https://www.hmb.gov.tr/vergi-denetim-kurulu-faaliyet-raporu>, (Erişim Tarihi: 13.05.2019).

Uzlaşmaya konu vergilerin 2013'de %56'sı, 2014'de %37'si, 2015' de %45'i 2016'da %37, 2017'de %39, 2018'de %32'si uzlaşmaya girmiştir. Uzlaşmaya giren vergi tutarlarının 2013'de %84'ü, 2014'de %83'ü, 2015'de %88'i 2016'da %84, 2017 ve 2018 yıllarında %97'si oranında uzlaşmıştır. Uzlaşmaya konu cezaların yıllara göre %40 - %63'ü uzlaşmaya girerken, uzlaşmaya giren ceza tutarlarının 2013, 2014 ve 2015'de %6 -%7'si oranında uzlaşılırken, bu oran 2016 yılında %19, 2017 yılında %20, 2018 yılında %19'dur.

3.1.3. Vergi Müfettişleri

VDK Başkanlığı'nın kurulmasıyla MTK Başkanlığı, HUK Başkanlığı, Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı ve VİDKK kaldırılmıştır. Maliye müfettişi, hesap uzmanı, gelirler kontrolörü ve vergi denetmeni kadroları iptal edilerek tüm vergi denetim elemanları "*vergi müfettişi*" ünvanı ile VDK Başkanlığı çatısı altında birleştirilmiştir.

VDK'nın kuruluşunda; 1 Kurul Başkan, 4 Kurul Başkan yardımcısı, 410 Başmüfettiş, 4.460 müfettiş ve 7.752 müfettiş Yardımcısı ihdas edilen toplam kadro 12.627 iken; 2018 Aralık ayı itibariyle, 1 Kurul Başkan, 6 Kurul Başkan yardımcısı, 1.889 Başmüfettiş, 6.494 müfettiş ve 6.855 müfettiş yardımcısı olmak

²⁴ Faaliyet Raporu ve Yılı Performans Programında yer verilmediğinden ilgili veriye ulaşılamadı.

üzere toplam 15.245' tir. Ancak; 31.12.2018 tarihi itibariyle dolu kardo sayısı 8.263'tür (VDK; 2019:11).

Tablo 3.9: Grup Başkanlıkları İtibariyle Vergi Müfettişleri ve Aktif İş Gücü Sayısı (2012- 2018)

Grubu	Yıl	Vergi Başmüfettişi, Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcısı Toplamı ²⁵	Aktif İş Gücü Sayısı			
			Vergi Başmüfettişi	Vergi Müfettişi	Vergi Müfettiş Yardımcısı	Toplam
A Grubu	2012	3.753	0	1.824	1.489	3.313
	2013	4.191	0	2.021	1.818	3.839
	2014	7.122	0	2.292	1.076	3.368
	2015	8.238	0	2.485	1.022	3.507
	2016	7.802	0	1.730	3.768	5.498
	2017	7.583	0	1.676	4.301	5.977
	2018	7.535	0	1.613	4.378	5.991
B Grubu	2012	638	208	122	131	461
	2013	635	166	223	142	531
	2014	726	165	240	36	441
	2015	809	155	232	44	431
	2016	600	113	107	223	443
	2017	534	97	66	226	389
	2018	602	98	95	260	453
C Grubu	2012	81	17	43	0	60
	2013	88	9	62	0	71
	2014	86	14	49	0	63
	2015	75	15	41	0	56
	2016	45	11	16	0	27
	2017	51	10	15	11	36
	2018	50	8	20	6	34
Ç Grubu	2012	86	24	31	1	56
	2013	88	17	51	0	68
	2014	91	19	42	0	61
	2015	82	20	37	0	57
	2016	54	10	16	0	26
	2017	75	16	21	10	47
	2018	75	16	22	7	45

Kaynak: VDK (2019); *Faaliyet Raporları (2012-2018)*, <https://www.hmb.gov.tr/vergi-denetim-kurulu-faaliyet-raporu>, (Erişim Tarihi: 13.05.2019).

2012 - 2018 yıllarında vergi müfettişlerinin bağlı buldukları gruplara göre dağılımı ile rapor değerlendirme komisyonları, ihbar ve inceleme taleplerini değerlendirme komisyonları gibi komisyon çalışmaları, idari görev, yurtdışında bulunma, yetkisiz vergi müfettiş yardımcıları ve benzeri hususlarla vergi

²⁵ VDK Faaliyet Raporlarında Eğitim (Başkanlık) olarak belirtilen sayılar dikkate alınmamıştır.

incelemesi yapamayan vergi müfettiş sayıları dikkate alınarak hesaplanan “*Aktif İş Gücü*” sayısının grup başkanlıkları itibarıyla dağılımı, Tablo 3.9’da ayrıntılı olarak yer almaktadır.

Tablo 3.9’da görüldüğü üzere, gerek istihdam edilen vergi müfettiş sayısı ile vergi incelemesi yapan vergi müfettiş sayısı arasında, gerekse grup başkanlıklarındaki müfettiş sayılarında bariz farklılık bulunmaktadır.

3.2. Vergi Denetiminde Yeni Düzenlemeler

Bu kısımda öncelikle; VDK ilke ve standartlarına, mükelleflerin haklarında yürütülen incelemelerin durumu ile hak ve yükümlülükleri konusunda bilgilerin verildiği VDK Mükellef Portalına, ardından izaha davet müessesesine yer verilmektedir.

3.2.1. Vergi Denetim Kurulu İlke ve Standartları

Vergi inceleme sürecinde, mükelleflerin kendilerini güvende hissetmeleri ve idarenin doğru şeyi yaptığına olan inançlarını kaybetmemeleri için, idarece yapılan rutin işlemler daha çok özen göstermeyi gerektirmektedir. Bu özenin gösterilmesi her aşamada standartlara ve standartlara uymayı zorunlu kılar (Bakar ve Gerçek, 2016:187-188). 646 Sayılı KHK ile vergi denetimleri ve incelemeleri ile raporlamaya ilişkin standart, yöntem, ilke ve teknikleri geliştirmek, inceleme ve denetim rehberleri hazırlamak, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca uyulacak etik kuralları belirleme görevi VDK’ya verilmiştir. Hazırlanan yönergelerle²⁶ uygulama birliği ve standartlaşma amaçlanmaktadır (TÜSİAD, 2017:14).

Vergi müfettişlerinin, iş ve işlemlerini verilen görevin maksadına uygun olarak, etkin, verimli ve uygulama birliği içerisinde, mesleki etik ilkeleri de gözetek gerçeşleştirmesinde yol göstermek; ilke ve standartların temel amacıdır. Vergi müfettişi, adalet ve güven ilkelerinden ödün vermeden hareket ederek,

²⁶ Vergi İncelemeleriyle İlgili Bilgi Taleplerinde Uyulacak Usul ve Esaslara İlişkin Yönerge, Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanmaya İlişkin İncelemelerde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönerge, Vergi Suçu Raporlarının Düzenlenmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönerge, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Hakkında Vergi Müfettişleri Tarafından Sorumluluk Raporu Düzenlenmesinde Uyulacak Usul ve Esaslara İlişkin Yönerge, Vergi Müfettişlerinin Mesleki Etik Davranış İlke ve Kurallarına İlişkin Yönerge.

görevini bu ilkelerle çelişmeyecek şekilde neticelendirir. VDK’ca belirlenen standartlar; vergi müfettişlerince eksiksiz yerine getirilir (VDK, 2018a).

3.2.1.1. Vergi İnceleme Standartları

Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyeti esas olduğu, ilkesinden hareketle, vergi müfettişinin vergi incelemesi yaparken; “Hazineci” yaklaşımdan uzak bir anlayışla, ödenmesi gereken vergi tutarının doğru olarak tespitine önem verir. Vergi Müfettişince, inceleme faaliyetinde mükellefin yasal haklarına saygı gösterilerek; vergi mahremiyeti ilkesi de başta olmak üzere, mükellefe karşı olan yasal yükümlülükler eksiksiz yerine getirilir (VDK, 2018b).

Vergi incelemelerinde uyulacak; öncelikli temel ilke olarak, mükellefin hak ve hukukunun da gözetilerek denetim yapılması, belirlenmiştir. Ardından, kamu hak ve hukukunun korunmasında gerekli özeni gösterilmesi belirtilmiştir. Vergi incelemesinde amacın, ödenmesi gereken vergi tutarının doğru olarak tespit edilmesi olduğu; gerekmesi halinde, mükellef lehine düzeltmelerin de yapılmasının sağlanması belirtilmiş olması, “Hazineci” yaklaşımdan uzak bir anlayışın açık göstergesidir.

3.2.1.2. Çalışma Standartları

Vergi müfettişlerinin görevleri dolayısıyla öğrendiği meslek sırlarının saklı kalmasında titiz davranarak, görev konuları ve içerikleri ile ilgili bilgileri üçüncü kişilere karşı gizli tutar. İhbar ve şikâyetlerin değerlendirilmesinde ve paylaşımında ihbarcı ve şikâyetçinin güvenliğini tehlikeye atmayacak şekilde davranırlar (VDK, 2018c).

Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların, incelemeye başlama aşamasından incelemenin yürütülmesi ve rapor düzenlenmesi vb. surette incelemenin neticelenmesine kadar vergi incelemelerini yürütürken uyacakları usuller Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmiştir (Ağbal; 2017:95-96). Görevlendirme olmaksızın incelemenin yapılamayacağı, incelemenin ancak görevlendirme yapılan yıl/yıllar ve konuyla ilgili olarak yapılabileceği, inceleme tutanak taslaklarının mükellefin bilgisine sunulması ve incelemelerin

tamamlaması için süreler belirlenmesi, vergi inceleme süreci ve süresine ilişkin açıklık getirmiştir.

3.2.1.3. Raporlama Standartları

Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amacıyla yapılan incelemeler neticesinde tespit edilen, eleştiri gerektiren ya da vergisel işlemlerin düzeltilmesi önerilerini içeren rapor düzenlenir. Vergi müfettişlerince vergi inceleme çalışmalarının sonuçlarında, özelliğine göre²⁷;

a) Vergi İnceleme Raporu; Vergi Usul Kanunu ve diğer gelir kanunlarına göre yapılan vergi incelemeleri sonucunda, mükellef ya da vergi sorumlusu, vergi türü ve vergilendirme dönemi itibarıyla ayrı ayrı düzenlenir.

b) Vergi Tekniği Raporu; birden fazla mükellefi veya vergi türünü ya da aynı mükellefin birden fazla vergilendirme dönemini kapsayan, eleştiri konusu yapılabilecek hususların tespit edilmesi halinde, konunun tek bir raporda ifade edilebilmesi için düzenlenebilir. Vergi tekniği raporu, sonrasında düzenlenecek vergi inceleme raporlarının ekini oluşturur.

c) Vergi Suçu Raporu; 213 sayılı Kanunun 359. maddesi kapsamındaki fiillerin tespiti durumunda, aynı Kanunun 367. maddesi uyarınca düzenlenir.

d) Görüş ve Öneri Raporu; Yürürlükteki mevzuat ve bunların uygulanmalarında görülen noksanlar ve bunların düzeltilmesi hakkındaki görüş ve teklifler; görevin icrası sırasında, tespit olunan konulara ilişkin öneriler; İhbar ikramiyesi, 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu kapsamındaki meslek mensuplarının cezai sorumlulukları gibi konular için düzenlenir. Raporlar; konuyla ilgili bilgi ve delilleri içerir, kolay anlaşılır, görevin gereğine uygun, doğru ve eksiksiz şekilde yazılır. Raporun, hukuki ve somut delillere dayandırılması için görevin gerektirdiği inceleme ve tespitler tam olarak yapılır. Delillere ilişkin tereddütlere ve eksik kalan hususlara, yapılan çalışmalara ilişkin elde edilen sonuçlara ve bu sonuçlara ulaşmada yardımcı olan bilgi, belge ve görüşlere de raporlarda yer verilir. Görev konusuna ilişkin tespitler, elde

²⁷ Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği.

edilen bilgi ve belgeler ışığında önyargısız ve tarafsız bir şekilde raporda ortaya konulur (VDK, 2018d).

3.2.2. VDK Mükellef Portalı

VDK Mükellef Portalı, katılımcı yönetim ve mükellef odaklı anlayış çerçevesinde mükellef haklarına ve vergi bilincine yönelik farkındalığın artırılmasını amaçlamaktadır (VDK, 2019:37). VDK Mükellef Portalına “<https://mukellefportali.vdk.gov.tr/>” adresinden erişilmektedir (Şekil 3.3). Portal mükelleflerin haklarında yürütülen incelemelerin durumu hakkında kolay ve hızlı bir şekilde bilgi edinebilecekleri “*Mükellef İşlemleri Bilgilendirme*” bölümü ile vergi inceleme sürecinde mükellefin hakları ve yükümlülükleri ilgili bilgilere yer verilen “*Mükellef Hak ve Yükümlülükler*” kısmından oluşmaktadır. Ayrıca; mükellefler, sunulan hizmetlere yönelik görüş ve önerilerini portal üzerinden, bizzat “Kurul Başkanı” tarafından takip edilen, “*Başkana Yazın*” kısmından iletebilmekte ve sonuçlar hakkında başvuru sahipleri bilgilendirilmektedir (VDK, 2018:36).

VDK Mükellef Portalı, mükellefin inceleme sürecinin başından sonuna kadar aktif bir şekilde katılımını, inceleme ile ilgili daha çabuk ve daha doğru bir bilgi almasını sağlayan bir program olup vergi incelemelerinde şeffaflık sağlaması açısından önemlidir. Ayrıca, mükelleflere inceleme esnasında hak ve yükümlükleri ile ilgili olarak bilgilendirme sağlaması da uygulamanın hukuki anlamda faydalı olacağına göstergesidir. Bu uygulamanın kullanılması, denetimlerde inceleme elemanlarına mükelleflerle ilişkilerinde kolaylık sunması bakımından da önemli olup, inceleme elemanına kolaylık sağlayacağından denetimlerin etkinleşmesini sağlayacaktır (Yılmaz, 2018:116).

Portalda; hakkında vergi incelemesi yapılmakta olan mükellefler, incelemeye başlama tutanağında yer alan “*Sorgu No*” ile incelemenin hangi aşamada olduğunu “*İnceleme Durum Sorgulama*” kısmından takip edebilmektedirler. “*Tutanak Taslağı ve Rapor Özeti*” kısmında²⁸, vergi müfettişlerince hazırlanan “*Tutanak Taslağı*”, “*İnceleme Tutanağı*” ve “*Rapor Özeti*” ne ulaşılabilmektedir. VDK Mükellef Portalı, 2016 yılında 3.317, 2017

²⁸ Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik uyarınca.

yılında 28.874 mükellef, 2018 yılında ise 39.727 mükellef tarafından kullanılmıştır (VDK, 2018).

Şekil 3.3: VDK Mükellef Portalı



Kaynak: <https://mukellefportali.vdk.gov.tr>, (Erişim Tarihi: 12.04.2018).

Ayrıca; mükellefler portal üzerinden, tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunabilir. Yine; rapor değerlendirme komisyonlarınca dinlenmek için dinlenme taleplerini, vergi inceleme tutanaklarına kaydedilmesini isteyebilecekleri gibi taleplerini içeren bir dilekçe ile rapor değerlendirme işlemi bitmeden Grup başkanlıklarına da başvurabilirler. Portal, mükelleflere ihtiyaçlarını daha hızlı ve kolay karşılayabilme imkânı sağlamaktadır (VDK, 2018:36).

3.2.2.1. Vergi İnceleme Sürecinde Mükellefin Hakları

Vergi inceleme sürecinde mükelleflerin hakları (Ek 3), düzenlenmiştir. Mükellefler inceleme sürecinin başından, incelemenin neticelendirilmesine kadar her aşamada, incelemenin konusu, hangi aşamada olduğuna ilişkin bilgi alma, her türlü itirazlarının vergi inceleme tutanağına kaydedilmesini isteme hakkına sahiptir. Vergi inceleme tutanağının taslağını; tutanağın imzasından önce görme, rapor değerlendirme komisyonunca dinlenmek için talepte bulunma, uzlaşma talebinde bulunma ve düzenlenen rapora dava açma, mükelleflerin başlıca haklarıdır.

3.2.2.2. Vergi İnceleme Sürecinde Mükellefin Yükümlülükleri

Vergi inceleme sürecinde mükelleflerin yükümlülükleri (Ek 4), düzenlenmiştir. Mükellefler incelemenin işyerinde yapılmasını istemesi durumunda, uygun çalışma yeri gösterebileceği gibi incelemenin denetim elemanının dairesinde yapılmasını da isteyebilir. Mükellefler her türlü bilgiyi vermek mecburiyetinde olmakla beraber; vergi inceleme tutanaklarını imzalamaktan çekinebilirler.

3.2.3. İzaha Davet Müessesesi

İzaha davet²⁹; haklarında vergi incelemesine ya da takdir işlemlerine başlanılmamış mükelleflerden, harici karinelerle verginin ziyaa uğratılmış olma ihtimali tespit edildiği hallerde, yetkili mercilerce konuyla ilgili olarak, izahat talep edilmesidir. Hazine ve Maliye Bakanlığı izaha davet müessesesinin işletileceği konular 482 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde belirtilmiştir (Ek 5). İzaha davet müessesesi, idarenin harici karinelerle tespit ettiği hallerde, mükelleflerin duruma açıklık getirmesi ya da gerekli beyanda bulunması suretiyle, vergi incelemesi neticesinde karşılaşılabilecekleri, vergi ve ceza şeklindeki maliyet riskini azaltan bir uygulamadır.

²⁹ 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 370. maddesi, 6728 sayılı “Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” ile “İzaha Davet” başlığı altında yeniden düzenlenerek vergi sistemimizde yeni bir müessese ihdas edilmiştir.

4. 646 SAYILI KHK VE SONRASINDA YAPILAN DÜZENLEMELERİN VERGİ DENETİMİ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ

Bu bölümde; öncelikle, 646 sayılı KHK ve sonrasında yapılan düzenlemelerin vergi denetimi üzerindeki etkisine, düzenlemelerin vergi denetimi (incelemeleri) üzerindeki etkisine ilişkin uygulamalı çalışmaya, ardından da vergi denetiminde etkinliği artırabilecek diğer önerilere yer verilecektir.

4.1. Düzenlemelerin Vergi Denetimi Üzerindeki Etkisi

Bu bölümde; öncelikle VDK'da istihdam edilen vergi müfettiş sayılarına ve fiilen vergi incelemesi yapan vergi müfettiş sayısına bağlı olarak toplam mükellef sayıları ve incelenmesi öngörülen mükellef sayıları dikkate alınarak yapılan değerlendirmelere, mükelleflerin incelenme oranlarına, VDK sonrası incelemelerde işbölümü ve uzmanlaşma, vergi denetim ilke ve standartları, planlama ve koordinasyon, vergi denetimine ilişkin hızlandırıcı olanaklar, iç denetim ve dış denetim ayırımına ilişkin değerlendirmelere yer verilmektedir.

4.1.1. Vergi Müfettiş Sayıları

646 sayılı KHK sonrası ihdas edilen (31.12.2018 tarihi itibarıyla) vergi müfettişlerine ilişkin kadrolar ve kadroların doluluk durumlarına Tablo 4.1'de yer verilmiştir. Görüldüğü üzere; VDK için toplam 15.245 kadro ihdas edilmiştir. Bu kadroların; 8.263'ü dolu, 6.982'si boştur. Vergi başmüfettişi kadrosunun %88'i, vergi müfettişi kadrosunun %57'si, vergi müfettiş yardımcısı kadrosunun %24'ü, olmak üzere; VDK için ihdas edilen toplam kadronun %46'sı boştur.

Tablo 4.1: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Kadro Durumu

Unvan	Toplam		Dolu		Boş	
	Sayı	%	Sayı	%	Sayı	%
Başkan	1		1		0	0
Başkan Yardımcısı	6		0		6	1
Vergi Başmüfettişi	1.889	12	220	3	1.669	88
Vergi Müfettişi	6.494	43	2.822	34	3.672	57
Vergi Müfettiş Yardımcısı	6.855	45	5.220	63	1.635	24
Toplam	15.245		8.263		6.982	46

Kaynak: VDK (2019); *2018 Faaliyet Raporu*, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/04/VDK-2018-Birim-Faaliyet-Raporu-1102019-002.pdf>, (Erişim Tarihi: 20.04.2019), s.11.

Dolu kadronun %3'ünü vergi başmüfettişleri, %34'ünü vergi müfettişleri ve %63'ünü vergi müfettiş yardımcıları oluşturmaktadır. İnceleme yapan vergi müfettiş sayısının, incelenecek mükellef sayısı ile uyumlu olması, incelenmesi gereken mükelleflerin daha kısa sürede incelemeye alınması ve hızlı bir şekilde incelemenin tamamlanması açısından önemlidir. İncelenecek mükellef sayısının, vergi müfettiş sayısına oranı ne kadar düşük ise vergi müfettişi başına denetlenecek mükellef sayısının o kadar az olacağı ve buna bağlı olarak denetimin daha etkin olabileceği, belirtilebilir (Beşel, 2017:86-87).

Tablo 4.2: Vergi Müfettişleri Hizmet Süreleri Oransal Dağılımı

Hizmet Süreleri/Yıl (Sayı/ Oran)		0-5 Yıl	6-10 Yıl	11-15 Yıl	16-20 Yıl	21-25 Yıl	26 Yıl ve +	Toplam
2012	Sayı	2.371	937	307	346	401	396	4.758
	%	50	20	6	7	8	8	
2013	Sayı	2.499	1.276	444	222	499	610	5.550
	%	45	23	8	4	9	11	
2014	Sayı	5.855	1.342	697	270	376	674	9.214
	%	64	15	8	3	4	7	
2015	Sayı	5.860	1.514	661	230	376	564	9.205
	%	64	16	7	2	4	6	
2016	Sayı	5.027	1.748	626	185	326	590	8.502
	%	59	21	7	2	4	7	
2017	Sayı	4.951	1.690	592	177	314	520	8.244
	%	60	20	7	2	4	6	
2018	Sayı	4.394	1.981	711	348	122	707	8.263
	%	53	24	9	4	1	9	

Kaynak: VDK (2019); *Faaliyet Raporları (2012-2018)*, <https://www.hmb.gov.tr/vergi-denetim-kurulu-faaliyet-raporu>, (Erişim Tarihi: 13.05.2019).

Tablo 4.2'de vergi müfettişlerinin hizmet süreleri itibarıyla sayısal ve oransal dağılımına bakıldığında; 2018 yılı için görevli vergi müfettişlerinin ortalama hizmet süresi; %53'ünde 0-5 yıl, %24'ünde 6-10 yıl, %9'unda 11-15 yıl, %4'ünde 16-20 yıl, %1'inde 21-25 yıl, %9'unda 26 yıl ve üzeri olduğu görülmektedir. Vergi müfettiş sayısının, %63'ü vergi müfettiş yardımcılarında olduğu, ortalama %53'ünün hizmet süresinin 0-5 yıl olduğu dikkate alındığında, sayısal yetersizliğin yanında, vergi müfettişlerinin mesleki deneyimin düşük olduğu ve mesleki deneyime sahip olanların mesleğe devam etmediği, değerlendirilebilir.

Nitelikli ve deneyimli vergi müfettişlerinin meslekte çalışmalarının devamı için maddi ve manevi motivasyonun sağlanmasına yönelik atılacak adımlar, denetim elemanı erozyonunun azaltılması; vergi müfettişlerinin mesleki yaşamları boyu eğitime alınarak niteliklerinin artırılması, vergi denetiminde etkinliğin sağlanmasına olumlu katkı sağlayacaktır. Ayrıca; bu durum, düzenli ve sürekli eğitimin gerekliliğini ortaya koymaktadır. VDK'nın belirlediği eğitim stratejisine göre eğitim çalışmaları, temel eğitim yetişme dönemindeki vergi müfettiş yardımcıları için temel eğitim ve bütün vergi müfettişleri için sürekli eğitim olarak iki aşamada ele alınıp planlanacaktır. Vergi müfettişleri, kurumun işlevleri ve görev alanı esas alınarak içeriği ve yoğunluğu planlanan sürekli eğitim çalışmalarına, meslek yaşamları boyunca katılacaktır. Bunun yanında, vergi müfettişlerinin kendilerini "uzmanlaştırmak" istedikleri alanlar ya da bu yöndeki kişisel çalışmaların izlenip değerlendirilmesi, sürekli eğitimin planlanması sırasında öncelikli husus olarak göz önünde bulundurulması hedeflenmektedir.

Diğer yandan; yurtdişında bulunma, idari görev, rapor değerlendirme komisyonu, izaha davet komisyonu, ihbar ve inceleme taleplerini değerlendirme komisyonu gibi komisyon görevleri, inceleme yetkisi bulunmayan vergi müfettiş yardımcıları ve benzeri hususlarla bir kısım vergi müfettişince fiilen vergi incelemesi yapılmamaktadır.

Tablo 3. 9'daki verilerden hareketle; 2012 - 2018 yılları itibariyle, istihdam edilen vergi müfettişi ve vergi müfettiş yardımcısı (yetkili ve yetkisiz dahil) sayıları ile idari görev, komisyon çalışmaları, inceleme yetkisi bulunmayan vergi müfettiş yardımcıları vb. nedenlerle fiilen vergi incelemesi yapamayan vergi müfettiş sayılarına ve fiilen vergi incelemesi yapan "*Aktif İş Gücü-Aktif Vergi Müfettişi*" sayılarına Tablo 4.3'de yer verilmiştir. Tabloda görüldüğü üzere; aktif vergi müfettişi sayısı; toplam vergi müfettişi ve vergi müfettiş yardımcısı (yetkili ve yetkisiz) sayısının 2012 yılında %85'ini, 2013 yılında %90'nını, 2014 yılında %49'unu, 2015 yılında %44'n, 2016 yılında %71'ini, 2017 yılında %78'ini 2018 yılında %79'unu oluşturmaktadır. Aktif vergi müfettişi sayısının oransal olarak, 2014 ve 2015 yıllarında düşük olmasının nedeni; bu yıllarda yeni göreve başlayan yetkisiz vergi müfettiş yardımcısı sayısının artışından kaynaklanmaktadır.

Tablo 4.3: Aktif İş Gücü - Aktif Vergi Müfettişi Sayısı (2012-2018)

Yıl	Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcısı (yetkili-yetkisiz) Sayısı	Vergi İncelemesi Yapamayan Vergi Müfettiş Sayısı		Aktif Vergi Müfettişi Sayısı	
	(A)	(B)	%	(A-B)	%
2012	4.558	668	15	3.890	85
2013	5.002	493	10	4.509	90
2014	8.025	4.092	51	3.933	49
2015	9.204	5.153	56	4.051	44
2016	8.501	2.507	29	5.994	71
2017	8.243	1.794	22	6.449	78
2018	8.262	1.739	21	6.523	79

Vergi müfettişi başına mükellef sayılarının hesaplanmasında genellikle, dolu kadrolar dikkate alınarak hesaplama yapılmaktadır. Ancak; Tablo 4.3’de görüldüğü üzere, dolu kadro ile inceleme yapan müfettiş sayıları arasında; yurtdışında bulunma, idari görev, çeşitli komisyon görevleri, yetkisiz vergi müfettiş yardımcıları ve benzeri nedenlerle farklılıklar oluşmaktadır. Bu nedenle, vergi müfettişi başına mükellef sayıları gözönünde tutularak yapılan, vergi incelemelerine ilişkin değerlendirmelerde, “Aktif Vergi Müfettişi” sayısının esas alınmasının daha sağlıklı sonuçlar vereceği, düşünülmektedir

4.1.2. Vergi Müfettişi Başına Mükellef Sayısı

VUK’da mükellef, “*vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzel kişidir*” şeklinde tanımlanmıştır. Vergi denetiminin değerlendirilmesine ilişkin hesaplamalarda genellikle kurumlar vergisi ve gelir vergisi mükellef sayıları kullanılmaktadır.

Tablo 4.4: Gelir ve Kurumlar Vergisi Mükellef Sayıları (2012-2018)

Mükellef Sayısı			
Yıl	Kurumlar Vergisi	Gelir Vergisi	Toplam
2012	662.190	1.760.785	2.422.975
2013	662.225	1.798.056	2.460.281
2014	673.920	1.798.738	2.472.658
2015	699.904	1.827.180	2.527.084
2016	721.524	1.819.492	2.541.016
2017	759.242	1.877.128	2.636.370
2018	806.622	1.920.586	2.727.208

Kaynak: GİB (2015); *2014 Faaliyet Raporu*, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2014/2014_Faaliyet_Raporu.pdf, (Erişim Tarihi: 18.05.2019), s. 130., GİB (2019); *2018 Faaliyet Raporu*, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2018/2018_faaliyet_raporu.pdf, (Erişim Tarihi: 18.05.2019), s. 150.

Tabloda 4.4’de görüldüğü üzere; gerek kurumlar vergisi, gerekse gelir vergisi mükellef sayıları yıllar itibariyle artma eğilimindedir. 2018 yılında, 806.622 kurumlar vergisi, 1.920.586 gelir vergisi mükellefi vardır. Kişi nezdinde vergi incelemesi yapılması için mükellef olma şartı yoktur. Ancak, incelenebilecek mükellef sayısının öngörülebilirliği açısından, yapılan değerlendirmelerde, sürekli mükellefiyeti gerektirmesi nedeniyle, kurumlar vergisi ve gelir vergisi mükellef sayılarının esas alınması tabiidir.

4.1.3. Vergi Müfettişi Başına Düşen Mükellef Sayısı

Vergi incelemesinin değerlendirilmesine ilişkin hesaplamalarda, müfettiş başına düşen mükellef sayısı dikkate alınarak değerlendirmeler yapılmaktadır. Mükellef sayısının, müfettiş sayısına oranı ile vergi müfettişi başına isabet eden mükellef sayısı tespit edilmektedir. Bu sayının, düşük olması vergi müfettişinin daha az mükellefi inceleyeceği ve bu şekilde incelemenin daha etkin olacağı değerlendirilmektedir. (Beşel, 2017:86-87). Tablo 4.5’de, 2012-2018 yılları itibariyle; kurumlar vergisi ve gelir vergisi mükellef sayıları ve Tablo 4.3’deki istihdam edilen (dolu kadro) müfettiş sayıları dikkate alınarak, vergi müfettişi başına düşen mükellef sayılarına yer verilmiştir.

Tablo 4.5: İstihdam Edilen Vergi Müfettişi Başına Düşen Mükellef Sayısı (2012-2018)

Yıl	Mükellef Sayısı			Vergi Müfettiş Sayısı	Vergi Müfettişi Başına Mükellef Sayısı		
	Kurumlar Vergisi	Gelir Vergisi	Toplam		Kurumlar Vergisi	Gelir Vergisi	Toplam
2012	662.190	1.760.785	2.422.975	4.558	145	386	532
2013	662.225	1.798.056	2.460.281	5.002	132	359	492
2014	673.920	1.798.738	2.472.658	8.025	84	224	308
2015	699.904	1.827.180	2.527.084	9.204	76	199	275
2016	721.524	1.819.492	2.541.016	8.501	85	214	299
2017	759.242	1.877.128	2.636.370	8.243	92	228	320
2018	806.622	1.920.586	2.727.208	8.262	98	232	330

Tablo 4.5’de görüldüğü üzere; istihdam edilen müfettiş başına düşen kurumlar vergisi mükellef sayısı 2012 ve 2013 yıllarında 130’un üzerinde, iken 2014 yılında 84’e, 2015 yılında 76’ya düşmüştür. Bu düşüşün nedeni; 2014 ve 2015 yıllarında yeni göreve başlayan yetkisiz vergi müfettiş yardımcısı sayısının artışıdır. Müfettiş sayısı arttıkça, müfettiş başına düşen mükellef sayıları azalmaktadır. Bu veriler ışığında; müfettiş başına mükellef

sayısının az olması, incelemelerin daha etkin olacağı durumu göz önüne alındığında; 2015 yılının en etkin yıl olduğu, sonraki yıllarında ise 2015 yılına kıyasla etkinliğin azaldığı değerlendirilecektir.

İstihdam edilen müfettişlerin bir kısmı; yurtdışında bulunma, idari görev, rapor değerlendirme komisyonları, izaha davet komisyonu, ihbar ve inceleme taleplerini değerlendirme komisyonları gibi komisyon çalışmaları, vergi inceleme yetkisi bulunmayan yetkisiz vergi müfettiş yardımcıları ve benzeri hususlarla fiilen vergi incelemesi yapmamaktadır. Tablo 4.5’de, 2012-2018 yılları itibariyle; kurumlar vergisi ve gelir vergisi mükellef sayıları ve Tablo 4.3’deki fiilen vergi incelemesi yapan “Aktif İş Gücü - Aktif Vergi Müfettiş” sayısı dikkate alınarak hesaplanan müfettiş başına düşen mükellef sayılarına Tablo 4.6’da yer verilmiştir.

Tablo 4.6: Aktif İş Gücü - Aktif Vergi Müfettiş Başına Mükellef sayısı

Mükellef Sayısı (Bin)				Aktif Vergi Müfettiş Sayısı	Aktif Vergi Müfettiş Başına Mükellef Sayısı		
Yıl	Kurumlar Vergisi	Gelir Vergisi	Toplam		Kurumlar Vergisi	Gelir Vergisi	Toplam
2012	662	1.760	2.422	3.890	170	453	623
2013	662	1.798	2.460	4.509	147	399	546
2014	673	1.798	2.472	3.933	171	457	629
2015	699	1.827	2.527	4.051	173	451	624
2016	721	1.819	2.541	5.994	120	304	424
2017	759	1.877	2.636	6.449	118	291	409
2018	806	1.920	2.727	6.523	124	294	418

Tablodan görüldüğü üzere; aktif vergi müfettiş sayısı dikkate alındığında, 2012 yılında inceleme yapan müfettiş başına ortalama 170 kurumlar vergisi mükellefi ve 453 gelir vergisi mükellefi olmak üzere toplamda 623; 2013 yılında 147 kurumlar vergisi ve 399 gelir vergisi mükellefi olmak üzere toplamda 546; 2014 yılında ortalama 171 kurumlar vergisi ve 457 gelir vergisi mükellefi olmak üzere toplamda 629; 2015 yılında ortalama 173 kurumlar vergisi ve 451 gelir vergisi mükellefi olmak üzere toplamda 624; 2016 yılında ortalama 120 kurumlar vergisi ve 304 gelir vergisi mükellefi olmak üzere toplamda 424; 2017 yılında ortalama 118 kurumlar vergisi mükellefi ve 291 gelir vergisi mükellefi olmak üzere toplamda 409, 2018 yılında müfettiş başına ortalama 124 kurumlar vergisi mükellefi ve 294 gelir vergisi mükellefi olmak üzere toplamda 418 mükellef düşmektedir.

Fiilen vergi incelemesi yapan *Aktif İş Gücü - Aktif Vergi Müfettişi* sayısı dikkate alındığında fiilen inceleme yapan müfettiş başına mükellef sayısının az olması halinde incelemelerin daha etkin olacağı hususu göz önünde bulundurulduğunda; 2014 yılından itibaren etkinliğin sürekli arttığı değerlendirilecektir. Vergi müfettişi başına mükellef sayısına ilişkin değerlendirmelerde, fiilen vergi incelemesi yapan *Aktif İş Gücü - Aktif Vergi Müfettişi* sayısının esas alınması fiili duruma daha yakın sonuçlar verecektir.

Diğer yandan; fiilen inceleme yapan müfettiş başına mükellef sayısı, mükelleflerin tamamının her yıl incelenmesi durumundaki mükellef sayısını göstermektedir. Geremediği halde, denetimde aşırıya kaçılması durumu mükellefleri rahatsız edecektir. Bu durum sonucunda mükelleflerde vergi denetimlerine karşı nefret etkisi oluşturacak ve vergiye gönüllü uyumu azaltacaktır. Denetimde asıl amaç, tüm mükellefler nezdinde denetleme yapılması değil mükelleflerin kendilerinin de denetlenebileceği olasılığına ilişkin algının artırılmasıdır. Bunu sağlamanın en kolay yolu inceleme sayısının artırılmasıdır. Ancak; sayısal olarak az da olsa, yürütülen incelemelerin etkin yapılmasının, incelenen mükellefler nezdinde oluşturacağı caydırıcı etki, inceleme oranlarının artırılmasına kıyasla daha etkin sonuçlar verebilir (Savaşan, 2011:17-18).

4.1.4. İstihdam Edilen ve Fiilen İnceleme Yapan-Aktif Vergi Müfettişi Başına Mükellef Sayısı Karşılaştırması

Vergi müfettişi başına mükellef sayısı hesaplanmasına bağlı olarak yapılan değerlendirmelerde, istihdam edilen müfettişlerin bir kısmının vergi incelemesi yapmadığı dikkate alındığında, fiili durumda vergi incelemesi yapan aktif vergi müfettişi başına düşen mükellef sayısı farklılık gösterecektir.

Tablo 4.7’de; Tablo 4.5’deki istihdam edilen vergi müfettişi başına mükellef sayısı ile Tablo 4.6’daki fiilen inceleme yapan aktif vergi müfettişi başına mükellef sayısına yer verilmiştir. Tablodan görüldüğü üzere; istihdam edilen müfettiş sayısı dikkate alınarak müfettiş başına mükellef sayısı hesaplanmasında farklılıklar ortaya çıkmaktadır. Özellikle yeni göreve başlayan yetkisiz vergi müfettiş yardımcısı sayısındaki artıştan kaynaklı, aktif vergi müfettişi sayısının oransal olarak düşük olduğu, 2014 ve 2015 yıllarında; fiilen inceleme yapan aktif vergi müfettişi başına düşen mükellef sayısının daha az görülmesine neden

olmaktır. Vergi mükellefi başına daha az mükellefin düşmesi durumunda incelemenin daha etkin olacağı (Beşel, 2017:86-87) değerlendirildiğinde; vergi denetiminin etkinliğinin değerlendirilmesine ilişkin hesaplamalarda, fiilen vergi incelemesi yapan “Aktif Vergi Mükellefi Sayısı”nın kullanılması daha net veriler sunacaktır.

Tablo 4.7: İstihdam Edilen Vergi Mükellefi Başına/Aktif Vergi Mükellefi Başına Mükellef Sayıları (2012-2018)

Yıl	İstihdam Edilen Vergi Mükellefi Başına Mükellef Sayısı			Fiilen İnceleme Yapan Aktif Vergi Mükellefi Başına Mükellef Sayısı			Fark Mükellef Sayısı		
	Kurumlar Vergisi	Gelir Vergisi	Toplam	Kurumlar Vergisi	Gelir Vergisi	Toplam	Kurumlar Vergisi	Gelir Vergisi	Toplam
2012	145	386	532	170	453	623	25	67	91
2013	132	359	492	147	399	546	15	40	54
2014	84	224	308	171	457	629	87	233	321
2015	76	199	275	173	451	624	97	252	349
2016	85	214	299	120	304	424	35	90	125
2017	92	228	320	118	291	409	26	63	89
2018	98	232	330	124	294	418	26	62	88

Dolu kadro sayısı, istihdam edilen vergi mükellefi sayısı dikkate alındığında, 2015 yılının en etkin yıl olduğu; 2016, 2017 ve 2018 yıllarında ise etkinliğin azaldığı görülmesine karşın; “Aktif Vergi Mükellefi Sayısı” dikkate alındığında 2014 yılından itibaren etkinliğin 2018 yılına kadar arttığı söylenebilir. Bu nedenle; vergi mükellefi başına mükellef sayısı üzerinden yapılan değerlendirmelerin daha sağlıklı sonuçlar vermesi için istihdam edilen mükellefi sayısı yerine, fiilen inceleme yapan “Aktif Vergi Mükellefi Sayısı”nın esas alınması gerekmektedir.

4.1.5. Vergi Mükellefi Başına İncelemeye Sevk Edilen Mükellef Sayısı

İncelenecek mükellefler temelde Risk Analiz Merkezince yapılan analizlere ve İİTDK’larca yapılan değerlendirmelere bağlı olarak belirlenmektedir (Ağbal, 2017:91). Vergi denetiminin değerlendirilmesine ilişkin mükellef sayısına bağlı olarak yapılan hesaplamalarda; genellikle, kurumlar vergisi ve gelir vergisi mükellef sayılarının tamamı esas alınmaktadır. Ancak; mükelleflerin tamamı değil, bir kısmı nezdinde inceleme yapılması öngörülmekte, incelenecek

mükellefler belirlenerek, incelemeye sevk edilmektedir. İncelemeye sevk edilen mükellefler incelenmesi öngörülen mükelleflerdir.

İncelenecek mükelleflerin bir kısmı VDK-RAS aracılığıyla yapılan analizler neticesinde belirlenirken; bir kısmı ise İİTDK'larca, gelen ihbar ve inceleme taleplerinin değerlendirilmesi neticesinde belirlenerek, incelemeye sevk edilmektedir. VDK-RAS aracılığıyla yapılan analizler ile İİTDK'larca yapılan değerlendirmelere bağlı olarak belirlenen incelenecek mükellef sayısı; gerek vergi müfettişi başına düşen incelenecek mükellef sayısının, gerekse tüm mükellefler içerisinde incelenen mükellef sayısına bağlı olarak yapılan değerlendirmelere, netlik kazandıracaktır.

Tablo 4.8: Aktif İşgücü Başına İncelemeye Sevk Edilen Mükellef Sayısı (2016, 2017, 2018)

Yıl	(Karar A) Mükellef Sayısı	VDK-RAS	İncelemeye Sevk Edilen Toplam Mükellef Sayısı	Aktif İşgücü	Aktif İşgücü Başına
2016	177.509	38.621	216.130	5.994	36
2017	124.166	26.006	150.172	6.449	23
2018	177.410	22.664	200.074	6.523	31

Kaynak: VDK (2017); *2016 Faaliyet Raporu*, https://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2f1%2fDocuments%2fDosya%2fVDK%202016%20Faaliyet%20Raporu_22.05.17.pdf, (Erişim Tarihi: 13.01.2018), s. 61-67., VDK (2018); *2017 Faaliyet Raporu*, https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/VDK_Faaliyet_Raporu_2017.pdf, (Erişim Tarihi: 20.04.2019), s. 63-71., VDK (2019); *2018 Faaliyet Raporu*, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/04/VDK-2018-Birim-Faaliyet-Raporu-1102019-002.pdf>, (Erişim Tarihi: 20.04.2019), s. 56-65.

2016-2018 yıllarında İİTDK'larca alınan karar (Karar A) ile hakkında vergi incelemesi yapılması istenilen mükellef sayısı ile VDK-RAS aracılığıyla yapılan analizler neticesinde incelemeye sevk edilen toplam mükellef sayısına, aktif işgücüne ve aktif işgücü başına yıl içinde alınan kararlar incelenmesi öngörülen (incelemeye sevk edilen) mükellef sayılarına Tablo 4.8'de yer verilmiştir. Görüldüğü üzere; grup başkanlıklarında bulunan vergi müfettiş sayısı ile hakkında incelemeye sevk edilen mükellef sayısının grup başkanlıkları yetki alanlarına göre değişimi, devam eden inceleme görevlendirmeleri ve aynı mükellefin farklı karar ya da analizler neticesinde birden fazla incelemeye sevk edilebileceği hususları göz ardı edildiğinde; İİTDK'larca alınan karar (Karar A) ve VDK-RAS aracılığıyla yapılan analizler neticesinde incelemeye sevk edilen mükellef sayısı toplam; 2016 yılında 216.130 olup, aktif işgücü başına 2016 yılında 36 mükellef

düşerken; 2017 yılında 150.172 mükellef incelemeye sevk edilmiş olup, aktif işgücü başına 23 mükellef, 2018 yılında 200.074 mükellef incelemeye sevk edilirken, aktif işgücü başına 21 mükellef düşmektedir.

4.1.6. Aktif Vergi Müfettişi Başına İncelemesi Tamamlanan Mükellef Sayıları

İnceleme süreleri ve inceleme sürecine bağlı olarak incelemelerin bir kısmı inceleme görevini verildiği yılda tamamlanamamaktadır. Tablo 4.9'da; Tablo 4.3'deki aktif vergi müfettişi sayıları dikkate alınarak, inceleme yapan müfettiş başına incelemesi tamamlanan mükellef sayısı 2012 yılında 12, 2013 yılında 16, 2014 ve 2015 yıllarında 14, 2016 yılında 8 iken, 2017 ve 2018 yıllarında 7'dir. Son yıllarda aktif vergi müfettişi başına incelemesi tamamlanan mükellef sayısında düşüşün iki nedeni vardır. Birinci neden, incelemesi tamamlanan mükellef sayısındaki azalış; ikinci neden ise mesleğe yeni girenlerin inceleme yetkisi almalarına bağlı olarak aktif müfettiş sayısındaki artıştır.

Tablo 4.9: Aktif Vergi Müfettişi Başına İncelemesi Tamamlanan Mükellef Sayıları (2012-2018)

Yıllar	İncelemesi Tamamlanan Mükellef Sayısı	Aktif Vergi Müfettiş Sayısı	Aktif Vergi Müfettişi Başına İncelemesi Tamamlanan Mükellef sayısı
2012	46.845	3.890	12
2013	71.352	4.509	16
2014	55.284	3.933	14
2015	58.676	4.051	14
2016	49.817	5.994	8
2017	44.182	6.449	7
2018	44.376	6.523	7

Kaynak: VDK (2015); *2014 Faaliyet Raporu*, https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/VDK_2014_Yılı_Faaliyet_Raporu_1102.pdf, (Erişim Tarihi: 13.05.2019), s. 38., VDK (2019); *2018 Faaliyet Raporu*, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/04/VDK-2018-Birim-Faaliyet-Raporu-1102019-002.pdf>, (Erişim Tarihi: 20.04.2019), s. 46.

Aktif vergi müfettişi başına incelemeye sevk edilen ortalama mükellef sayısı Tablo 4.8'de görüldüğü üzere; 2016 yılında 36, 2017 yılında 23, 2018 yılında 31'dir. Verildiği yılda tamamlanamayıp sonraki yıla sarkan görevler gözardı edildiğinde; Tablo 4.9'da yeralan, aktif vergi müfettişi başına incelemesi tamamlanan mükellef sayısının; 2016 yılında 8, 2017 ve 2018 yıllarında 7 olduğu dikkate alındığında; 2016 yılında $(36-8)=28$, 2017 yılında $(23-7)=16$, 2018 yılında $(31-7)=24$ mükellefin incelemesinin tamamlanamadığı anlaşılmaktadır.

2016-2018 yıllarında İTDK'larca ve VDK-RAS aracılığıyla incelemeye sevk edilen toplam mükellef sayıları dikkate alındığında, incelenmesi istenilen mükellef sayısı ile incelemesi tamamlanan mükellef sayısı Tablo 4.10'daki gibidir. Buna göre; sadece 2016 yılında incelemeye sevk edilen toplam mükellef sayısı 216.130 olup, 49.817 mükellefin incelemesi tamamlanmıştır. 2016 yılında incelemeye sevk edilen toplam mükellef sayısının, ancak %23'ü tamamlanmıştır. İncelemeye sevk edilen toplam mükellef sayısının 2017 yılında %29'u, 2018 yılında %22'si kadar mükellef nezdinde yürütülen vergi incelemesi tamamlanmıştır. İncelemeye sevk edilen toplam mükellef sayısının 2016 yılında %77'si, 2017 yılında %71'i, 2018 yılında %78'i kadar mükellef hakkında inceleme tamamlanamamıştır. Önceki yıllardan devir gelen, tamamlanmamış inceleme görevleri de dikkate alındığında, bu oran daha da artacaktır.

Tablo 4.10: İncelenmesi İstenilen/İncelenen Mükellef Sayısı (2016-2018)

Yıl	İncelemeye Sevk Edilen Toplam Mükellef Sayısı (A)	İncelemesi Tamamlanan Mükellef Sayısı (B)	İncelenmesi Tamamlanamayan Mükellef Sayısı (A – B)	Tamamlanma Oranı (B/A) %
2016	216.130	49.817	166.313	23
2017	150.172	44.182	105.990	29
2018	200.074	44.376	155.698	22

Her yıl, incelenmesi tamamlanan mükellef sayısının, incelemeye sevk edilen mükellef sayısının altında kaldığı görülmektedir. Diğer yandan bir mükellef farklı gerekçelerle birden fazla kez incelemeye sevk edilebilmektedir. Bu durum; fiiliyatta incelemeye sevk edilen mükellef sayısının net olarak ortaya konmasında bir belirsizlik oluşturmaktadır. Bu belirsizlik ortadan kaldırıldığında; vergi müfettişi başına mükellef sayısına kıyasla, vergi müfettişi başına incelemeye sevk edilen mükellef sayısı ve incelenmesi tamamlanan mükellef sayısının, fiili durumun ortaya konulmasında ve vergi denetimine ilişkin analizlere daha net veriler sunacağı, düşünülmektedir.

4.1.7. Mükelleflerin İncelenme Oranları

Mükelleflerin incelenme oranı; hakkında inceleme yapılan mükellef sayısının, gelir ve kurumlar vergisi mükellef sayıları toplamına bölünmesi suretiyle hesaplanmaktadır. Vergi incelemesine tabi tutulan mükelleflerin oranının, yüksek olması, vergi kayıp ve kaçaklarının azaltılmasına ve vergi

gelirlerindeki artışa bağlı olarak, denetimde ekonomik etkinliğin arttığını, göstermektedir (Beşel, 2017:83).

Denetim oranları, vergi denetimindeki başarısı örnek gösterilen ABD’de %2-3 civarındadır. İnceleme oranlarının düşüklüğü, yapılan incelemelerin etkin olmadığı anlamına gelmemekle beraber, inceleme oranlarındaki artışın vergi kayıp ve kaçaklarını azaltması beklentisini oluşturmaktadır. İncelenen mükellef sayısının artması görünüşte denetim oranlarını artırabilir. Ancak; incelenen mükellef sayısının artması inceleme için ayrılan sürenin kısalmasına bağlı olarak, üstünkörü gerçeklikten uzak raporların hazırlanması gibi sonuçlar doğurarak, inceleme raporlarına ilişkin davaların idare aleyhine sonuçlanabileceğinden, inceleme oranlarının artması yalnız başına vergi denetiminde etkinliğin sağlandığı anlamına gelmeyecektir. (Savaşan, 2011: 18).

2016, 2017, 2018 yılları itibariyle kurumlar vergisi ve gelir vergisi mükellef sayıları ile İİTDK’larca alınan karar (Karar A) ile hakkında vergi incelemesi yapılması istenilen mükellef sayısı ve VDK-RAS aracılığıyla yapılan analizler neticesinde incelemeye sevk edilen toplam mükellef sayısı esas alınarak hesaplanan “İncelenmesi Öngörülen Mükellef Oranları” na Tablo 4.11’de yer verilmiştir. Tablo 4.4’de verildiği üzere; 2016 yılında kurumlar vergisi ve gelir vergisi mükellef sayısı toplamının 2.541.016, Tablo 4.8’de belirtildiği üzere, İİTDK’larca ve VDK-RAS aracılığıyla incelemeye sevk edilen toplam mükellef sayısının 216.130 olduğu dikkate alındığında, mükelleflerin %8,5’inin incelenmesi öngörülmüştür. 2017 yılında incelenmesi öngörülen mükellef sayısının toplam mükellef sayısı içindeki oranı %5,7 iken, 2018 yılında bu oran %7,3’dür.

Tablo 4.11: İncelenmesi Öngörülen Mükellef Oranları

Yıl	Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi Mükellef Sayısı	İncelemeye Sevk Edilen Toplam Mükellef Sayısı	İncelenmesi Öngörülen Mükellef Oranları (%)
2016	2.541.016	216.130	8,5
2017	2.636.370	150.172	5,7
2018	2.727.208	200.074	7,3

Tablo 4.4’deki gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükellef sayıları toplamı ve Tablo 4.9’da yer verilen incelemesi tamamlanan mükellef sayısı dikkate

alındığında; incelemesi tamamlanan mükelleflerin, toplam mükellef sayısına oranı %1,63 ila 2,90 arasında değiştiği, Tablo 4.12’de görülmektedir. Mükelleflerin incelenme oranının yüksek olması, mükellefler açısından vergi kaçırma caydırıcı bir faktör oluşturacaktır. İnceleme oranları düştükçe mükelleflerin vergi kaçırma eğilimleri artmaktadır. İncelemenin oransal büyüklüğünden ziyade yapılan denetimin etkin olması çok daha önemlidir.

Tablo 4.12: İncelemesi Tamamlanan Mükelleflerin Oranları

Yıllar	Mükellef Sayısı	İncelemesi Tamamlanan Mükellef Sayısı	İnceleme Oranı %
2012	2.422.975	46.845	1,93
2013	2.460.281	71.352	2,90
2014	2.472.658	55.284	2,24
2015	2.527.084	58.676	2,32
2016	2.541.016	49.817	1,96
2017	2.636.370	44.182	1,68
2018	2.727.208	44.376	1,63

Kaynak: VDK (2019); *2018 Faaliyet Raporu*, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/04/VDK-2018-Birim-Faaliyet-Raporu-1102019-002.pdf>, (Erişim Tarihi: 20.04.2019), s. 46.

Vergi kayıp ve kaçırma azaltmak için her bir mükellefin incelemeye tabi tutulma imkânı yoktur. Hiçbir ülkede mükelleflerin tamamının vergi incelemesine tabi tutulduğu görülmemiştir (Erdağ, 2016: 274). Denetimde asıl amaç, tüm mükelleflerin denetlenmesi değildir. Asıl olan; mükelleflerin kendileri nezdinde denetleme yapılma olasılığına ilişkin, algının artırılmasıdır. Bu algıyı artırmanın en kolay yolu incelenen mükellef sayısının artırılmasıdır. Diğer yandan; sayıca az da olsa; hâlihazırdaki incelemelerin etkin yapılması ve incelenen mükellefler üzerinde oluşturacağı caydırıcı etki, inceleme oranlarının artırılmasına göre çok daha etkin sonuçlar verebilecektir. Vergi denetiminde aşırıya gidilmesi, denetim gücünün kullanımı yönünden, kaynakların israfına ve denetimlerin etkisinin azalmasına neden olabilir. Diğer yandan; denetimdeki aşırılık, mükelleflerin yersiz rahatsız edilmelerine bağlı olarak, mükelleflerde vergi denetimlerine karşı nefret etkisi oluşturarak, gönüllü uyumu azaltacaktır (Savaşan, 2011:18).

4.1.8. Denetimde İşbölümü ve Uzmanlaşma

VDK verilen görevlerin yerine getirilmesinde, işbölümü ve uzmanlaşma ile iş gücünün verimli kullanılması amacı bakımından, uygun görülen yerlerde ihtiyaca göre, grup başkanlıkları kurulmuş ve yetki alanları belirlenmiştir. Ayrıca,

katma değer vergisi iade sürecinin daha hızlı yürütülmesi için münhasıran katma değer vergisi iadesine ilişkin incelemeleri yapmak üzere, Katma Değer Vergisi İade İncelemeleri Grup Başkanlıklarının kurulabilmesi kanunla düzenlemiştir. Ancak, henüz kurulmuş Katma Değer Vergisi İade İncelemeleri Grup Başkanlığı, bulunmamaktadır.

Vergi iade talebinde bulunan mükelleflerin iade incelemelerinin, standartlaştırılarak, etkin bir inceleme neticesinde ve kısa sürede gerçekleştirilmesini sağlayarak, haksız iadelerin önlenmesi amacıyla, 19 Grup Başkanlığı bünyesinde, “İade İnceleme Ekipleri” oluşturulmuştur. Oluşturulan iade inceleme ekiplerinde, 551 vergi müfettişi ve vergi müfettiş yardımcısı görevlerine devam etmektedir (VDK, 2019:51). Grup başkanlıklarında oluşturulan “İade İnceleme Ekipleri” iş bölümü ve uzmanlaşmanın uygulamadaki en güzel örneğidir (Yücedoğru vd., 2019:320).

Diğer yandan; vergi denetiminde, sektör bazlı uzmanlaşma hayati önemi sahiptir. Çoğu gelişmiş ülkede, sadece vergi müfettişi üzerinden yürütülen vergi denetimi sistem terk edilmektedir. Vergi denetimi, ilgili sektör uzmanları, hukukçular, uluslararası hukuk ve muhasebe konusunda uzmanlar ve bilişim uzmanlarının yer aldığı bir ekip işi haline gelmektedir (Aykın, 2019).

Grup başkanlıklarına göre, mükellef sınıflandırılmasına ilişkin düzenlemede isim ve unvan değişikliğinden öteye gidilememiş, aynı vergi kanunlarını uygulanırken, gruplardaki müfettişlerin ölçek sınırlamasına tabi tutulmaları, düzenlemenin yetersizliğini göstermektedir (Beşel, 2017:78). A, B, C ve Ç grup başkanlıklarının kaldırılarak, grup başkanlıklarının bölge düzeyinde örgütlenmesi gerekmektedir (Yücedoğru vd., 2019:318).

4.1.9. Vergi Denetim İlke ve Standartları

646 Sayılı KHK ile vergi incelemeleri ve inceleme neticesinde düzenlenecek raporlara ilişkin standartları, usulü, yöntem ve teknikleri geliştirme görevi ile inceleme ve denetim rehberlerinin hazırlanması, vergi incelemesi yapmaya yetkili kılınanların uymaları gereken etik kuralları belirleme görevi VDK’ ya verilmiştir. Böylece; vergi denetimine ilişkin temel ilke ve stratejilerinin, daha önceden hangi birim tarafından belirleneceği, yine vergi

denetimi yıllık uygulama programlarını hazırlanacak birime ilişkin hukuksal boşluk ve yetki çatışmaları ortadan kalkmıştır.

Vergi incelemelerinde tüm vergi denetim elemanları tarafından uyulacak usul ve esaslar, vergi inceleme ve matrah takdiri sürecini daha açık ve belirli hale getireceğinden, mükelleflerde de adalet ve güven duygusu oluşturabilecektir. Diğer yandan; vergi denetim elemanları tarafından vergi inceleme sürecinde uyulacak usul ve esaslar bir yönü ile de mükelleflerin inceleme sürecindeki haklarını ortaya koymaktadır. Ayrıca vergi incelemelerinde standart uygulamalar, mükellef nezdinde vergi incelemesi ve incelemeye ilişkin uygulama farklılıkları ve sürecin belirsizliğini ortadan kaldırmaktadır.

Tüm vergi denetim elemanları tarafından uyulacak usul ve esaslar, vergi incelemelerinde standart uygulamaları getirecektir. Bu standardizasyon mükelleflerin vergi incelemelerinde karşılaştıkları; inceleme türü, konusu, tamamlanma süresi, inceleme sürecindeki hak ve sorumluluklarındaki belirsizlikleri ortadan kaldırmıştır. Mükellefler haklarında yürütülen vergi incelemesinin aşamaları hakkında, oluşturulan portaldan bilgi edinebilmektedirler. Ayrıca; tutanak taslağı vergi inceleme tutanağının imzalanmasından önce, rapor özetini ise rapor sisteme yüklendiğinde görebilmektedirler. Diğer yandan; oluşturulan standartlar vergi müfettişlerinin iş sürecindeki belirsizlikleri ortadan kaldıracağı gibi, performansın ölçümünde önemli rol oynayabileceği düşünülmektedir.

4.1.10. Planlama ve Koordinasyon

Vergi denetim birimlerinin VDK çatısı altında toplanması, planlama ve koordinasyonun tek merkezden yapılmasını sağlamaktadır. Bu şekilde, ihtiyaç duyulan vergi denetim elemanı sayısının, mesleğe yeni girenlerin eğitimlerinin ve yönelecekleri uzmanlık alanlarının belirlenmesine, vergi incelemelerine ilişkin standardizasyonun tek elden yürütülmesine imkân sağlamaktadır. Planlama ve koordinasyon sürecinde, incelenecek mükelleflerin seçimi vergi denetiminin kendisinden beklenen işlevleri yerine getirmesi açısından önemlidir.

Mükellefler, temelde VDK-RAS'ca yapılan analizlere ihbar ve şikâyetlere; inceleme, denetim, teftiş ve soruşturmalar, sırasında yapılan tespitlere; kamu

kurum ve kuruluşlarından elde edilen bilgi ve belge ile bu kurum ve kuruluşların taleplerine; vergi müfettişlerince vergisel olarak risk taşıdığı düşünülen sektörlere ilişkin tanzim edilen görüş ve öneri raporlarına istinaden incelemeye tabi tutulurlar (Ağbal, 2017:91).

Denetim gücünün daha etkin kullanılmasını sağlamak ve idari makamların yersiz meşgul edilmesini önlenmek için VDK merkezinde ve grup başkanlıklarında İİTDK'lar oluşturulmuştur. İnceleme talepleri, ilgi gruptaki komisyonca değerlendirilerek, inceleme yapılıp yapılmayacağı; yapılacak ise nezdinde inceleme yapılacak mükellef, inceleme dönemi, inceleme konusu belirlenmektedir. İhbara dayalı inceleme talepleri ise öncelikle grup başkanlığı bünyesindeki komisyon, ardından merkezde oluşturulan İİTDK tarafından tekrar değerlendirilerek, inceleme yapılmasına veya yapılmamasına karar verilmektedir (TÜSİAD, 2017:12).

VUK'ta yapılan değişiklikle getirilen izaha davet müessesesi; idarenin harici karinelere dayalı ön tespiti ile verginin ziyaa uğratılmış olabileceğinin tespiti hallerinde, haklarında ihbar bulunmayan, vergi incelemesine ya da takdir işlemlerine başlanılmamış mükelleflerden konuyla ilgili açıklama istenmesidir. İzahat yapılmaması ya da yapılan izahatın kabul edilmemesi durumunda, gecikme zammı nispetinde bir zamlı ödenmesi koşuluyla vergi ziyayı cezası %20 oranında kesilecektir. İzahatın komisyon tarafından yeterli bulunması halinde ya da belirtilen oranda vergi ziyayı cezası ile birlikte tespiti konu vergi ödendiğinde, mükellef nezdinde, izahata konu tespit ile ilgili olarak vergi incelemesi ya da takdir komisyonuna sevk işlemi yapılmayacaktır. Bu düzenlemenin; VDK tarafından benimsenen, mükellefleri cezalandırma yaklaşımdan öte; mükellefin beyanları ile mükellefin hesaplarının uygunluğunun tespitini benimseyen, vergi denetim stratejisi ile oldukça uyumlu olduğu düşünülmektedir.

İncelenmesi öngörülen bir kısım ön tespitler, izaha davet müessesesi vasıtasıyla neticelendirilebilmektedir. Bu suretle; VDK, teknolojinin getirdiği yeniliklerden yararlanarak riskli mükelleflerin sürekli olarak ve etkin bir şekilde vergi denetimine tabi tutulması amacına yaklaşacaktır. İncelenecek mükelleflerin tespit edilmesi, iş bölümü ve uzmanlaşmaya bağlı olarak vergi incelemesinin bir merkezden planlanması, gerek nitelik gerekse nicelik açısından vergi

müfettişlerinin görevlendirilmesinde rasyonel yaklaşımlar, işgücü planlaması yönünden vergi denetiminde etkinliğe önemli katkılarda bulunmaktadır. Diğer yandan; vergi incelemelerinde uyulacak usul ve esaslara ilişkin düzenlemeler ise, vergi denetim elemanının, görevini yerine getirirken, planlama yapmasını zorunlu kılmaktadır.

4.1.11. Vergi Denetimine İlişkin Hızlandırıcı Olanaklar

Vergi incelemelerinde hızlandırıcı olanakların hayata geçirilmesi, vergi incelemelerinin daha kısa sürede ve daha sağlıklı yapılmasını sağlayarak etkinliği artıracaktır. Hızlandırıcı olanakları mükelleflerin vergiye ilişkin uyumsuzluklarının tespiti, incelenecek mükelleflerin seçimi, incelemeye güvenli veri sunma olarak değerlendirmek gerekir.

VDK-RAS: Mükellef, mükellef grupları ya da sektörler itibariyle, her türlü bilgiyi, veriyi ve istatistiği kullanmak suretiyle, risk konuları üzerinden çeşitli analiz teknikleriyle, mükelleflerin analiz edilmesini sağlayan ve incelenecek mükelleflerin tespit edilmesinde kullanılan bir yazılımdır (Ağbal, 2017:17). VDK-RAS'da; mükelleflerce sunulan beyanname, bilgi ve belgelerin yanında, kamu kurum ve kuruluşlarından, bankalardan, finans kuruluşlarından, mükellef ile ilişki olanlardan ve diğer her türlü kaynaktan elde edilen; her türlü bilgi, veri ve istatistik kullanılarak, mükelleflerin faaliyetleri, gruplar ve sektörler itibarıyla analiz edilerek, kıyaslamalar yapılmakta ve bu şekilde risk alanları tespit edilmektedir (VDK, 2015:27). VDK-RAS, her türlü bilgi, bildirim, veri ve istatistiğin kullanılarak mükelleflerin risk durumlarını ortaya koyan ve risk analizleri neticesinde elde edilen bilgi raporlarının inceleme çalışmalarında kullanımı için, vergi müfettişlerine sunan bir yazılımdır (Abanoz, 2018). VDK-RAS'da; gelen ihbarlar, düzenlenmiş görüş ve öneri raporları, incelemenin konu ya da kapsam yönünden genişletilmesine ilişkin talepler, düzenlenmiş araştırma geliştirme raporları, eylem planları ile projeler, diğer kamu kurumlardan gelen her türlü bilgi ve yürütülen medya takip çalışmaları, ilgili mükellefler ile ilişkilendirilmektedir (VDK, 2018:31). Riskli sektörler ile riskli mükellefler, risk alanları ve dereceleri objektif şekilde belirlenmekte, incelenmesi gereken konu ve mükellefler aktif işgücü ile risk alanları ve risk dereceleri gözönünde tutularak belirlenmektedir (VDK, 2015:27). Vergisel yönden risk barındıran mükelleflerle

ilişkilendiren hususlar; raporlanarak, mükerrerlik olup olmadığı, konusu, vergi türü vb. açılardan değerlendirilir. Değerlendirme sonucunda, VDK-RAS üzerinden analiz edilip seçilerek, incelenmesi uygun bulunan mükelleflerin belirlenmesi ile VDK-RAS süreci tamamlanmaktadır (VDK, 2018:28). Risk analiz çalışmaları sonucunda 2017 yılında 26.006 mükellef (VDK, 2018:63), 2018 yılında 22.664 mükellef incelemeye sevk edilmiştir (VDK, 2019:56). VDK-RAS, geribildirimler vasıtasıyla sürekli geliştirilmektedir. Düzenlenen vergi inceleme raporlarında, vergisel yönden yapılan eleştiriler ile yapılan analizler arasında tutarlılık ilişkisi olup olmadığını göstermek suretiyle, VDK-RAS karşılaştırılabilir ve ölçülebilir sonuçlar sunmaktadır (Abanoz, 2018).

VDK-BİS: VDK, grup başkanlıkları komisyonlar ve vergi müfettişlerince yapılan iş ve işlemlerin yürütüldüğü işletim sistemidir. VDK-BİS ara yüzleri kullanılarak, VDK-RAS aracılığıyla belirlenen incelenecek mükellefler iş olarak gönderilmektedir. Gruplardaki İİTDK tarafından yapılan ön değerlendirmelerin Merkez İİTDK onayına sunulması ve onaylanmasına ilişkin işlemler VDK-BİS üzerinden yürütülmektedir. EBYS (Elektronik Belge Yönetim Sistemi) ile entegre çalışmasına bağlı olarak, inceleme görevinin verilmesi, incelemeye ilişkin dökümanların gönderilmesi, hazırlanan raporların sisteme girişi, varsa tarhiyat öncesi uzlaşma sürecine ilişkin iş ve işlemler ile raporların ilgili birimlere gönderilmesi VDK-BİS üzerinden yürütülmektedir (VDK, 2019). Ayrıca; vergi inceleme çalışmalarının hız kazanması ve vergi müfettişlerince yapılacak değerlendirmelerin kolaylaştırılması amacıyla, riskli mükelleflerin analiz çalışmalarına ilişkin risk durum raporları, VDK-BİS üzerinden, incelemeyi yürüten ilgili vergi müfettişine elektronik ortamda sunulmaktadır (VDK, 2016:30).

Elektronik Belge Yönetim Sistemi (EBYS) ve Elektronik İmza: VDK-BİS ile entegre çalışan EBYS uygulamasıyla, evrak akışı hem hızlanmış hem de daha güvenli hale gelmiştir. Bunun yanında; posta masrafları ve kâğıt kullanımında çok önemli tasarruf sağlanmıştır (VDK, 2019:67).

Mükellef Bilgi Raporu (MBR): Vergi incelemelerinde kolaylık sağlanması ve hızlandırılması amacıyla VDK-RAS üzerinden vergi müfettişlerinin kullanımına sunulmuştur (VDK, 2019:15). MBR ile, nezdinde

vergi incelemesi yürütülen mükellefe ilişkin; beyan ve bildirim özetleri, üçüncü taraf verileri, satış analizi, oran analizi vb. analizler; rehberlik sağlamak amacıyla görevli vergi müfettişine VDK-BİS üzerinden elektronik ortamda sunulmaktadır (VDK, 2019:29). İncelemeyi yapacak vergi müfettişine, mükellefe ilişkin analiz raporları, tespit ve bilgiler elektronik ortamda sunularak, inceleme sürecinin hızlandırılması ve vergi müfettişlerince yapılacak değerlendirmelerin kolaylaştırılması arzu edilmektedir (VDK, 2018:29). Risk analizi ile sınırlı zaman ve kısıtlı kaynakların en uygun şekilde kullanılarak, denetimde verimliliğinin artırılmasının sağlanması; veri ambarındaki verilerin analizlerde daha etkin şekilde kullanılarak, veri ambarının işlevselliğini arttırmak; VDK'nın *Risk Odaklı Veri Analizi Stratejisi*'nin amacını oluşturmaktadır (VDK, 2019).

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Vergi Denetim Analiz Sistemi (VDK-VEDAS): Vergi incelemelerinin, mükelleflerce oluşturulan e-defter, e-fatura gibi elektronik veriler kullanılarak, daha etkin ve daha kısa sürede tamamlanması için VDK bünyesinde geliştirilen, bir elektronik denetim analiz sistemidir. VDK-VEDAS ile mükelleflerin e-defter ve e-fatura verileri sisteme yüklenebilmekte, bunların doğrulaması, e-fatura görüntüleme işlemi yapılabilmektedir. VDK-VEDAS'a aktarılan bu belgelere ilişkin olarak verilerin sıralanması, filtrelenmesi gibi işlemler yapılarak, e-defter ve e-fatura verileri txt, csv ve excel formatlarında dışarı aktarılabilir (VDK, 2018:35). Ayrıca; *VDK-VEDAS ile e-defter ve e-faturanın aktarımı, görüntülenmesi ve analizi, bakiye kontrolü, ters bakiye kontrolü, bilanço, bilanço ve diğer hesaplar, alıcılar ve satıcılar raporu, gelir ve maliyet hesapları, kaydi envanter, hasılat analizi, adet, benford analizi, mükerrer değer/değerler kontrolü, numerik alanlar için atlayan numara kontrolü yapılabilmektedir* (Abanoz, 2018). Mükelleflerin yürütmüş oldukları faaliyetlerini elektronik ortamda takip etmeleri, vergi denetimi açısından da büyük kolaylıklar sağlayacak ve inceleme sürecinin hızlanmasına katkı sağlayacaktır (Uzun Kocamış, 2017:281).

Kurul Başkanlığınca; sektörler itibarıyla; incelemeye ilişkin yöntem ve tekniklerinin belirlenerek, standart ve öngörülebilir bir vergi inceleme sürecinin yürütülmesi amacıyla, 28 adet *Sektörel Vergi İnceleme Rehberi* ve 37 adet "*KDV İade Rehberi* hazırlanmıştır (VDK; 2018:30). Vergi müfettişlerince yürütülen

vergi incelemesinin hangi aşamada olduğu, o ana kadar yapılan kontrol ve çalışmaların takibinin sağlanması, inceleme görevinin başka bir vergi müfettişine devri halinde müfettişler arasında veri aktarımının ve bilgi paylaşımının elektronik ortamda eksiksiz gerçekleştirilmesinin sağlanması amacıyla, Vergi Denetim Kurulu Elektronik İnceleme Dosyası (VDK-EİD) geliştirilmektedir (Ağbal, 2017:18). VDK-BİS'e; vergi müfettişlerince yürütülen vergi incelemelerinde verimliliği arttırmak ve vergi müfettişince gerçekleştirilen çalışmaların takibini sağlamak amacıyla elektronik inceleme dosyası entegre edilmiştir (VDK; 2019:62). Vergi incelemeleri için gerekli bilgi ve verilerin yürütülen incelemede duyulan ihtiyaç ölçüsünde ve niteliğinde elde edilerek, bu bilgi ve verilerin sağlıklı bir şekilde analiz edilmesi, vergi incelemelerinde hızlandırıcı olanakların hayata geçirilmesi ve vergi denetiminin etkinliğinin artırılması bakımından önemli rol oynayacaktır.

4.1.12. İç Denetim ile Dış Denetim Ayrımı

Vergi incelemesi dışında teftiş ve soruşturma VDK'nın görevleri arasında sayılmıştır. Teftiş, soruşturma (iç denetim) ve vergi incelemeleri (dış denetim) farklı uzmanlık gerektirmektedir. VDK'da iş bölümüne yönelik ayırım, temelde mükelleflerin büyüklükleri ve faaliyet konuları dikkate alınarak vergi incelemeleri için yapılmıştır. VDK'ya verilen görevlerin yerine getirilmesinde, işbölümü ve uzmanlaşmanın sağlanması amacıyla, küçük ve orta ölçekli mükellefler (A Grup), büyük ölçekli mükellefler (B Grup), organize vergi kaçakçılığı ile mücadele (C Grup), örtülü sermaye, transfer fiyatlandırması ve yurtdışı kazançlar (Ç Grup) grup başkanlıkları kurulmuştur. Kurulan grup başkanlıklarındaki ayırım vergi incelemelerinde (dış denetim), uzmanlaşma ve işbölümünün sağlanmasına yöneliktir. İç denetime (teftiş, soruşturma) ilişkin ayrıca bir ayırma gidilmemiştir. Vergi denetimi, geniş anlamda, teftiş yoluyla vergi idaresinin vergi mevzuatına uyumunun araştırılmasını da içerir. Yapılan dış denetime bağlı olarak, iç denetim yapma gereği ortaya çıkabilir. Bu halde; vergi idaresinin, vergi idaresi ile idari yönden bağlantısı olmayan, aynı bakanlığa mensubu kişilerce iç denetimde tabi tutulması, iç denetimin sağlıklı yapılması açısından zorunludur.

4.2. Düzenlemelerin Vergi Denetimi Üzerindeki Etkisine İlişkin Anket Çalışması

İhbar ve inceleme talepleri değerlendirme komisyonlarının, izaha davet

komisyonlarının, rapor değerlendirme komisyonlarının, inceleme sürecine ilişkin belirlenen usullerin, VDK Mükellef Portalı'nın, vergi müfettiş sayısının, performans uygulamasının vergi denetimi üzerindeki etkilerini değerlendirmek amacıyla uygun örnekleme yöntemi kullanılarak açık uçlu anket soruları ile analiz yapılmıştır.

Uygun örnekleme özetle; araştırmacı için, zamana, koşullara, paraya, yere, konumun kullanılabilirliğine veya cevap verenlere bağlı olarak uygun örneklemin seçilmesidir (Merriam; 2015:78). Uygun örnekleme; sosyal bilimlerde yaygın olarak kullanılan örnekleme türlerinden biridir. Ancak; uygun örnekleme güvenilirlik, zaman ve para tasarrufu nedenleriyle göz ardı edilmektedir. Araştırmacıya yakın bir okulun araştırma amacıyla seçimi, bir alışveriş merkezi girişinde giriş çıkış yapan müşterilerle görüşme yapılması ya da bir akademisyenin ulaşılması kolay olması nedeniyle öğrencileri üzerinde araştırma yapması uygun örnekleme örnektir (Baydar, Gül ve Akçil, 2007).

Anket; araştırma yöntemlerinde en sık kullanılan, belirlenmiş bir konuya ilişkin katılımcıların fikirlerini, görüşlerini, tercihlerini, davranışlarını, beklenti ve eğilimlerini belirlemek amacıyla, uygulanan veri toplama araçlarından biridir. Araştırmaya katılanların kişisel bildirimine dayandığı için, bireylerin algılarının belirlenmesinde tercih edilmektedir. Anket neticesinde elde edilen sonuçlar, katılımcıların görüşlerini belirlemede, durumu değerlendirmede ve yapılacak karşılaştırmalarda kullanılabilir. Anket soruları, yapılandırılmış sorular ya da açık uçlu sorular şeklinde uygulanabilir. Yapılandırılmış anket sorularında cevabına ilişkin seçenekler sunulur. Katılımcılar, çoktan seçmeli sorulardaki gibi kendilerine en uygun seçeneği işaretleyebileceği gibi, seçenekler arasında sıralama da yapabilir. Açık uçlu anket sorularında ise, cevap seçenekleri verilmemek, cevaplar katılımcılar tarafından oluşturulmaktadır. Açık uçlu anket sorularında, katılımcılara kendi görüşlerini, tercihlerini, beklenti ve eğilimlerini özgürce ifade edebilmeleri amacıyla, açık uçlu sorular sorulmakta ve elde edilen veriler, analiz ve sentez düzeyinde değerlendirmeler yapmak için kullanılmaktadır (Doğanay vd., 2012: 136)

Anket çalışması, Konya Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığında görevli, 646 sayılı KHK öncesi göreve başlayan, vergi müfettişleri

nezinde yapılmıştır. Konya ilinde, 646 sayılı KHK öncesi göreve başlayan vergi müfettiş sayısı 79 olup (VDK, 2019:92), araştırmacının görevli bulunduğu yer olması nedeniyle seçilmiştir. Anket çalışması, 2018 yılı Kasım - Aralık aylarında gerçekleştirilmiştir. Anket formları, bahse konu dönemde grup başkanlığında bulunan katılımcılara araştırmacı tarafından elden yazılı olarak dağıtılmış, doldurulan formlar araştırmacı tarafından elden teslim alınmıştır. Katılımcılara açık uçlu anket soruları yöneltilmiştir (Ek 1). Ankete katılan vergi müfettişlerinin cinsiyet, meslekî kıdem, eğitim durumuyla ilgili kişisel ve mesleki özelliklerine Tablo 4.13’de yer verilmiştir.

Tablo 4.13: Katılımcıların Kişisel ve Mesleki Özellikleri

Cinsiyet		Mesleki Kıdem (Yıl)			Eğitim		
Erkek	Kadın	7-10	11-20	21ve üzeri	Lisans	Yüksek Lisans	Doktora
32	2	12	17	5	29	3	2

Tablo 4.13’de görüldüğü üzere; katılımcıların %6’sının kadın, %94’ünün erkek; %35’inin 7-10, %50’sinin 11-20, %15’inin 21 ve üzeri mesleki kıdeme sahip olduğu; %85’inin lisans, %9’unun yüksek lisans, %6’sının ise doktora mezunu olduğu görülmektedir. Katılımcıların sorulara verdikleri yanıtlar, her bir soru için alt başlıklar itibariyle ele alınarak değerlendirilmiştir.

4.2.1. Vergi Denetim Kurulu’nun Vergi İncelemelerinin Hızlı ve Düzenli Yürütülmesine Etkisi

“Vergi Denetim Kurulu’nun vergi incelemelerinin hızlı ve düzenli yürütülmesine etkisi”ne ilişkin soruya; katılımcıların %94’ü VDK’nın vergi incelemelerinin hızlı ve düzenli yürütülmesine olumlu etkisi olduğunu, %6’sı ise etkisinin olmadığı yönünde görüş bildirmiştir.

VDK’nın vergi incelemelerinin hızlı ve düzenli yürütülmesine olumlu etkisi olduğunu bildiren katılımcılar; VDK kurulmadan önce 4 farklı denetim biriminin kendi çalışma planını ayrı ayrı yaptığını ve aynı mükellefin farklı birimler tarafından incelemeye alınabildiğini, birimler arasında koordinasyonun bulunmadığını ifade etmişlerdir. VDK’nın kurulması ile hangi mükelleflerin ve sektörlerin incelemeye alınacağını, bir plan dahilinde belirlenme imkanının doğduğu, mükerrer incelemelerin önüne geçildiği, vergi incelemelerinin tek çatı altında toplanarak hızlı ve düzenli şekilde, tek elden yürütülmesinde etkili olduğu

belirtilmiştir. Bunların yanısıra; gruplar arası ayırımın kaldırılması, belli büyüklükteki mükelleflerin belirli aralıklarla incelenmesi, vergi oranlarında adaletin sağlanması, teknolojik sistemlerden daha fazla yararlanılmasının vergi incelemelerinde etkinliği artıracığı belirtilmiştir.

VDK'nın vergi incelemelerinin hızlı ve düzenli yürütülmesine etkisi olmadığını bildiren katılımcılar ise, VDK sonrasında vergi incelemelerine ilişkin prosedürler arttığından incelemelerin yavaşladığını, prosedürlerin incelemelerde esasının önüne geçtiğini ifade etmişlerdir. Bu bağlamda, vergi incelemelerinde gerekli olacak bilgilere daha hızlı ulaşılması ve denetimlerin sıklaştırılması, prosedürlerin azaltılmasının incelemelerin hızlı yürütülmesine katkı sağlayabileceği belirtilmiştir.

VDK'nın kurulmasına ilişkin, vergi incelemelerinin hızlı ve düzenli yürütülmesine etkisi yönünden olumsuz bir görüş belirtilmezken, vergi incelemesine başlandığını gösteren bir tutanağın düzenlenmesi, bir örneğinin mükellefe verilmesi, defter ve belgelerin yazılı olarak istenmesi halinde süresinin en az 15 gün olarak belirlenmesi, defter ve belgenin tutanakla teslim alınması, mükellefin talep etmesi durumunda inceleme tutanaklarının, iki gün önceden mükelleflerin bilgisine sunulması, vergi incelemesinin belirli süreler içerisinde tamamlanması, tanzim edilen vergi inceleme raporlarının, vergi dairesine gönderilerek işleme konulmasından önce, RDK ya da şartların oluşması halinde Merkez RDK marifetiyle değerlendirilmesi gibi mükellef haklarının vazgeçilmez kabul edilen usullere ilişkin uygulamaların, inceleme sürecini yavaşlattığı belirtilmiştir.

Vergi incelemesine ilişkin görüş ve uygulama farklılıkları ile vergi inceleme süreçlerine ilişkin eksikliklerin giderilerek, mükellefler açısından belirlilik ve güvence ihtiyacının karşılanması suretiyle mükellefler üzerinde olumlu etkileri yanında; vergi inceleme sürelerinin belirsizliği de ortadan kaldırılmıştır. Vergi denetimine ilişkin; temel ilke ve stratejiler ile yıllık uygulama programlarının VDK tarafından tek elden hazırlanmasıyla, eşgüdüm ve koordinasyon sağlanmıştır. Böylece; vergi denetiminin etkinliğini büyük ölçüde zedeleyen; hukuksal boşluk ve gereksiz yetki çatışmaları ve belirsizlikler giderilmiştir.

Yapılan düzenlemeler vergi denetiminin hızlı ve düzenli yapılmasını olumlu yönde etkilemiştir.

Buz (2015:78) çalışmasında; vergi müfettişlerinin eski unvanlarına bakıldığında, hesap uzmanı ve gelirler kontrolörü olan kişilerin birleşmeye karşı olumsuz tavır takınırken, vergi denetmenlerinin birleşmenin vergi incelemesine etkinlik getireceğini düşündüklerinin görüldüğü, hesap uzmanlarının %82'si, gelirler kontrolörlerinin %67'si gibi büyük bir çoğunluğun birleşmenin vergi incelemesinde etkinliği artırmadığını düşündüğü belirtilmiştir. Pekşen (2018:118) çalışmasında; ankete katılanların büyük çoğunluğu (%93,5) VDK'nın kurulmasını olumlu bir gelişme olarak gördüğü, B, C ve Ç grup başkanlıklarında görev yapan vergi başmüfettişlerinin %71,4'ü ve bu gruplarda görev yapan müfettişlerin %34,9'u bu VDK'nın kurulmasını faydalı bulmadıkları, belirtilmiştir. Farklı sonuçlara ulaşılmasının nedenin, anket yapılanların tamamının VDK kurulmadan önce vergi denetmeni unvanlı olmasından ve VDK kurulmadan önce göreve başlamış olanlardan seçilmiş olmasından, açık uçlu anket sorularının kullanılmasından kaynaklandığı söylenebilir.

4.2.2. Grup Başkanlıklarının İncelemelerde Uzmanlaşma ve İşbölümüne Etkisi

“Grup Başkanlıklarının incelemelerde uzmanlaşma ve işbölümünü sağlayıp sağlamadığı”na ilişkin soruya katılımcıların %68'i grup başkanlıklarının incelemelerde uzmanlaşma ve işbölümünü sağlamadığını, %32'si ise uzmanlaşma ve işbölümünü sağladığını ifade etmiştir.

Grup başkanlıklarının incelemelerde uzmanlaşma ve işbölümünü sağlamadığını bildiren katılımcılar küçük-büyük mükellef, organize vergi kaçakçılığı, örtülü sermaye, transfer fiyatlandırması gibi özellikli ayrımların yapılmasının incelemelerde uzmanlaşma ve iş bölümünü sağlamadığını; küçük ve orta ölçekli mükelleflerin incelemelerini yapan A Grup başkanlıklarında görevli müfettişlerin uygulamada büyük mükellef incelemeleri, organize vergi kaçakçılığı, örtülü sermaye transfer fiyatlandırmasına ilişkin incelemeleri de yaptıklarını ifade etmişlerdir. Mükellef sayısı, mükellef profili ve sektörel farklılıklar uzmanlaşma ve iş bölümünü zorunlu kıldığından vergi müfettişinin, her bir konuda bilgi sahibi olmasına yönelik emek ve zaman kaybının

engellenerek, uzun süre aynı konuda inceleme yapması denetimlerin daha hızlı ve düzenli yapılmasına katkı sağlayabileceği belirtilmiştir.

Grup başkanlıklarının incelemelerde uzmanlaşma ve işbölümünü sağladığını belirten katılımcılar başkanlıkların mükellef büyüklüklerine göre belirlenen grup ayrımının kaldırılarak, sektörel (İnşaat, kimya, gıda, vs) ve konu bazlı inceleme gruplarının kurulması; vergi incelemesi grup başkanlığı, teftiş soruşturma grup başkanlığı şeklinde bir yapı oluşturulması ve incelemelerin yurt çapında yapılabilmesi durumunda vergi denetiminde etkinliğin daha da artabileceğini ifade etmişlerdir. Grup başkanlıklarının; küçük-büyük mükellef, organize vergi kaçakçılığı, örtülü sermaye, transfer fiyatlandırması olarak ayrılmasına karşın, uygulamada, grup ayrımı gözetilmeksizin incelemeler yürütülebilmektedir. Bu durum, ayrımın incelemelerde uzmanlaşma ve iş bölümünü sağlamakta yeterli olmadığını göstermektedir. Savaşan ve diğerleri'ne (2014:48) göre de vergi müfettişleri VDK'nın vergi denetiminde çok başlı yapıya son vereceğine inanmalarına karşın; A, B, C ve Ç şeklinde oluşturulan grup başkanlıklarının bunu engelleyeceğini düşündükleri, görülmektedir.

Buz (2015:81) çalışmasında; vergi müfettişlerinin eski unvanları fark etmeksizin sektörel uzmanlaşmanın vergi incelemesinin etkinliğini artıracak olduğunu düşündüğü, ankete katılan hesap uzmanlarının %68'i, gelirler kontrolörlerinin %60'ı, vergi denetmenlerinin %71'i ve vergi müfettişlerinin %79'u sektörel uzmanlaşmanın yerinde bir uygulama olacağı düşüncesinde olduğu belirtilmiştir. Pekşen (2018:120) ise katılımcıların büyük kısmı (%91,9) VDK bünyesinde yapılan farklı grup başkanlıkları uygulamasını doğru bulmadıklarını ifade ederken, yalnızca B, C ve Ç grup başkanlıklarında görev yapan katılımcıların %53,5'i bu uygulamayı yerinde görmüş; VDK'nın kurulmasını olumlu gören katılımcıların, VDK'nın organizasyon yapısında eksiklikler olduğunu düşündükleri, belirtilmiştir. Grup başkanlıklarının incelemelerde uzmanlaşma ve işbölümünü sağlamadığı sonucu da dikkate alındığında, grup ayrımı yerine sektörel uzmanlaşmaya gidilebileceği değerlendirilmektedir.

4.2.3. Grup Başkanlıklarının İş Gücünün Verimli Kullanılmasına Etkisi

“Grup başkanlıklarının oluşturulmasının iş gücünün verimli kullanılmasına etkisi”ne ilişkin soruya katılımcıların %56'sı grup başkanlıklarının

oluşturulmasının iş gücünün verimli kullanılmasına etkisi olmadığını, %44'ü ise iş gücünün verimli kullanılmasına olumlu etkisi olduğunu ifade etmiştir.

Grup Başkanlıklarının oluşturulmasının iş gücünün verimli kullanılmasını olumlu etkilediğini belirten katılımcılar; işlerin koordinesi ve kısa zamanda bitirilmesi, işgücünün verimli kullanımı, zaman tasarrufu ve doğru bir şekilde işgücünden yararlanılması açısından etkili olduğunu ifade etmişlerdir. Bununla birlikte bazı grup başkanlıklarının kapatılabileceği, buralardaki iş gücünün diğer gruplarda daha verimli kullanılabileceği, A, B, C, Ç Grup başkanlıkları ayrımının kaldırılarak grup içinde uzmanlaşma ve iş bölümünün sağlanması durumunda, işgücü verimi üzerindeki olumlu etkisinin artacağını belirtmişlerdir.

Grup Başkanlıklarının oluşturulmasının iş gücü verimine etkisi olmadığını belirten katılımcılar ise grup başkanlıklarının sayısının ve kurulduğu illerin gözden geçirilmesi gerektiğini ifade etmişlerdir. Bu bağlamda; bölgesel bazda vergi mükelleflerinin profili, sanayi ve ticaretin sektörel yapısı, kalkınma planları hedefleri, vergi incelemesi yapılması planlanan sektörler dikkate alınarak iller gruplandırılabilir. Bölge sistemine geçilerek küçük illerdeki grup başkanlıkları kapatılarak, Ankara, İstanbul, İzmir, Bursa, Kocaeli, Adana gibi büyük illerde başkanlıklar kurulabilir. İhtiyaç olmayan illerdeki vergi müfettişlerinin ihtiyaç duyulan grup başkanlıklarında görevlendirilmesi, iş gücünün verimli kullanımına ve daha fazla mükellefin incelenmesine, olumlu yönde etki edecektir. Grup başkanlıklarının oluşturulmasının iş gücünün verimli kullanılmasına etkisine ilişkin oransal farklılık, A, B, C, Ç Grup başkanlıkları şeklindeki ayrım ile grup başkanlıklarının kuruldukları yerler yönünden yapılan değerlendirmeden kaynaklanmaktadır.

Grup Başkanlıklarının oluşturulmasının iş gücünün verimli kullanıma etkisi iki yönlü ele alınmalıdır. Öncelikle; A, B, C, Ç Grup başkanlıkları şeklindeki ayrım ve 2018 yılında aktif iş güçlerinin; A grup başkanlıklarında 5.991, B grup başkanlıklarında 453, C grup başkanlıklarında 34, Ç grup başkanlıklarında 45 görevli müfettiş olduğu düşünüldüğünde, uzmanlaşma ve iş bölümüne bağlı olarak aktif işgücü dağılımının orantısızlığı açıkça görülmektedir.

İkinci olarak; grup başkanlıklarının oluşturulmasının iş gücü verimli

kullanıma etkisi grup başkanlıklarının özellikle de A grup başkanlıklarının kurulduğu yerler ve aktif işgücü sayıları yönüyle ele alınmalıdır. Bu açıdan, bölgesel bazda vergi mükelleflerinin profili, sanayi ve ticaretin sektörel yapısı, kalkınma planları hedefleri, vergi incelemesi yapılması planlanan sektörler esas alınarak, bölgesel yetki sınırlarına göre grup başkanlıklarının oluşturulması gerekmektedir. Küçük illerdeki grup başkanlıklarının kapatılarak, buralardaki vergi müfettişlerinin ihtiyaç duyulan yerlerde görevlendirilmesi, iş gücünün verimli kullanımına katkı sağlayacaktır. Aynı zamanda vergi müfettişleri üzerindeki iş yükünün homojen dağılımına katkı sağlayacaktır.

4.2.4. İhbar ve İnceleme Talepleri Değerlendirme Komisyonlarının, İhbar ve Şikâyet Kaynaklı ve Diğer İnceleme Taleplerinin Değerlendirilmesine Etkisi

“İhbar ve inceleme talepleri değerlendirme komisyonlarının, ihbar ve şikâyet kaynaklı ve diğer inceleme taleplerinin değerlendirilmesi”ne ilişkin soruya katılımcıların %91’i ihbar ve inceleme taleplerini değerlendirme komisyonlarının ihbar ve şikâyet kaynaklı ve diğer inceleme taleplerini değerlendirilmesinin olumlu etkisi olduğunu belirtirken, %9’u görüş belirtmemiştir.

İhbar ve inceleme talepleri değerlendirme komisyonlarının, ihbar ve şikâyet kaynaklı ve diğer inceleme taleplerini değerlendirilmelerinin olumlu etkisi olduğunu ifade eden katılımcılar, komisyonların gelen ihbarları detaylı şekilde ele alarak verimsiz ve gereksiz incelemelerin önlenmesi, incelenecek mükellefin inceleme dönemi ve gerekçesinin net ve şüpheye mahal vermeyecek şekilde belirlenmesinin sağlandığını belirtmişlerdir. Böylece zaman kaybı önlenmiş, asılsız ihbarların etkileri minimuma indirilmiştir. Bununla birlikte; İİTDK’nın yetki ve sınırları genişletilerek, mesleki güvence ve teminatlar getirilerek, inisiyatif alma imkânı tanınarak, komisyonun yasal bir statüye kavuşturularak ve bilgisayar destekli daha etkin risk analiz yöntemleri kullanılarak denetimdeki etkinlik artırılabilir.

İhbar ve inceleme talepleri değerlendirme komisyonları, incelenecek mükellefin ve inceleme konusunun belirlenmesine yönelik çalışmalarıyla; incelenecek - incelenmeyecek mükelleflerin belirlenmesini sağlamaktadır. Bu durum, incelenmesine gerek bulunmayan mükellefler hakkında yapılacak incelemelerden kaynaklanacak zaman kaybını önleyerek, işgücünün;

incelenmesine gerek bulunmayan mükelleflerin incelemesine kaymasını engellenmektedir. 2018 yılında; 329.051 mükellefe ilişkin ihbar/şikâyet kaynaklı ve diğer inceleme taleplerinin değerlendirilmesi neticesinde; 177.410 mükellef hakkında, %54 için inceleme kararı alınmış, %46'sı için inceleme yapılması dışında kararlar verilmiştir. Bu oran, komisyonların ihbar ve şikâyet kaynaklı ve diğer inceleme taleplerini değerlendirilmesinde olumlu etkisinin en somut göstergesidir.

4.2.5. İzaha Davet Müessesesinin Vergi İncelemelerine Etkisi

“İzaha davet müessesesinin vergi incelemelerine etkisi”ne ilişkin soruya katılımcıların %94'ü izaha davet müessesesinin olumlu etkisi olduğunu belirtirken, %6'sı olumlu etkisinin olmadığını belirtmişlerdir.

İzaha davet müessesesinin olumlu etkisi olduğunu belirten katılımcılar inceleme gerektirmeden sonuçlanabilecek inceleme taleplerinin, inceleme görevine dönüştürülmeden sonuçlandırılarak, incelemelerin etkinliğinin ve verimliliğinin arttığını ifade etmişlerdir. Böylece; inceleme yapanlar bakımından gereksiz iş gücü ve zaman kaybının önüne geçilmiştir. İzaha davet müessesesi eğitici, bilgilendirici, düzeltici ve yol gösterici yönüyle, mükellef yönünden de zaman kaybını önlerken, incelemenin neden olduğu tedirginliği ortadan kaldırarak mükellefin denetim birimine bakış açısını olumlu yönde etkileyebilir. Ayrıca; izaha davet müessesesinin etkin kullanılması, daha farklı vergi incelemelerine ve sektörel incelemelere daha fazla zaman ayrılmasına katkı sağlayacaktır.

İzaha davet müessesesinin kapsamı ve rakamsal yetki sınırları genişletilerek daha küçük ölçekli mükelleflerin vergi incelemesi gerektiren durumlarının da bu komisyonda hızlı bir şekilde çözülebilmesi sağlanabilir. Diğer taraftan; vergi mevzuatının daha anlaşılır hale getirilmesi hem mevzuatı uygulayan hem de vergi mükelleflerinin daha rahat hareket etmesini, anlaşmazlıkların ortadan kalkması veya asgariye inmesini sağlayabilir. İzaha davet müessesesinin, mükelleflerin uyumuna bağlı bir husus olduğu dikkate alındığında mali aflar mükelleflerin bu tür olanakları hafife almasına neden olmaktadır. İzaha davetin elektronik tebligatla daha da kolaylaştırılması, izaha davet sürecinin daha açık ve sade olması, usulsüzlükleri de kapsamı ve sahte belge kullanmada rakamsal

değerlerin kaldırılması durumunda izaha davet müessesine mükelleflerin uyum sağlaması kolaylaşacaktır.

İzaha davet müessesesinin vergi incelemelerine etkisinin olumlu etkisi olmadığını belirten katılımcılar ise bu müessesenin kaldırılması gerektiğini, bunun yerine vergi bilincinin artırılması gerektiğini ifade etmişlerdir.

İzaha davet, mükelleflerin ödenmesi gereken vergiye ilişkin eksikliklerini gidermelerini sağlaması; bilgilendirici, düzeltici ve yol gösterici olması yönüyle mükellefin denetim birimine bakış açısını olumlu yönde etkilemesinin yanı sıra iş gücü ve zaman kaybının önüne geçilmesine katkı sağlayacaktır. Nitekim, izaha davet kapsamında verilen beyannamelere göre 2018 yılında; arttırılan matrah 43.373.857 TL, arttırılan vergi 6.036.944 TL, ödenecek vergi 4.949.899 TL, ödenen vergi 3.549.366 TL olarak gerçekleşmiştir (VDK, 2019:52).

4.2.6. Vergi İnceleme Raporlarının İşleme Konulmadan Önce Rapor Değerlendirme Komisyonu ve Merkez RDK Tarafından Değerlendirilmesinin Etkisi

“Vergi inceleme raporlarının işleme konulmadan önce rapor değerlendirme komisyonu tarafından değerlendirilmesinin etkisi”ne ilişkin soruya katılımcıların %94’ü vergi inceleme raporlarının işleme konulmadan önce rapor değerlendirme komisyonu tarafından değerlendirilmesinin vergi incelemelerine olumlu etkisi olduğunu belirtirken, %6’sı olumlu etkisinin olmadığını belirtmişlerdir.

Vergi inceleme raporlarının işleme konulmadan önce rapor değerlendirme komisyonu tarafından değerlendirilmesinin, vergi incelemelerine olumlu etkisinin olduğunu belirten katılımcılar; raporların inceleme gerekçesi, incelemelerin mevzuata uygunluğu göz önünde bulundurularak, değerlendirilmesi ve standardizasyon sağlanması, hem mükellef açısından hem de kamu gücünün verimli kullanılması açısından önem taşıdığını ifade etmişlerdir. RDK’lar raporlardaki muhtemel hata ve eksiklerinin önüne geçilmesine, özellikle yeni mesleğe başlayan vergi müfettişlerinin yetiştirilmesine katkı sağlayacaktır.

Bunların yanı sıra; komisyonlar ve komisyon üyeleri arasındaki görüş farklılıklarının giderilmesi için VDK belli konularda *danışma kurulu kararı* gibi bir görüş bildirebilir, komisyonlarda görev alanların sayıları artırılabilir, raporlar

mümkün merteye bir merkezden okunabilir, RDK ile müfettiş uyumsuzluğu olduğunda nihai olarak incelemeyi birebir yaptığı için müfettişin kanaati dikkate alınabilir. Ayrıca; vergi suçu raporları hukuki birikime sahip cumhuriyet savcısı, vergi hâkimi ve bir vergi müfettişinin bulunduğu bir komisyonca değerlendirilebilir. Vergi inceleme raporlarının işleme konulmadan önce rapor değerlendirme komisyonu tarafından değerlendirilmesi, mükellefin komisyonca dinlenmesi, bir yönüyle inceleme ve inceleme sürecine ilişkin mükellefin haklarının korunmasını da sağlamaktadır.

Vergi inceleme raporlarının işleme konulmadan önce rapor değerlendirme komisyonu tarafından değerlendirilmesinin vergi incelemelerine olumlu etkisinin olmadığını belirten katılımcılar, müfettişin takdir yetkisine karışılmaması sadece mevzuatta yönelik esas ve şekil hatalarına bakılması, gruptaki komisyonların kaldırılarak üst komisyon olarak MRDK'nın değerlendirme yapmasının daha uygun olacağını belirtmişlerdir.

4.2.7. İnceleme Yapan Vergi Müfettiş Sayısının Etkisi

“İnceleme yapan vergi müfettiş sayısının etkisi”ne ilişkin soruya katılımcıların %79'u inceleme yapan vergi müfettiş sayısının yeterli olduğunu belirtirken, %21'i yeterli olmadığını belirtmişlerdir.

İnceleme yapan vergi müfettiş sayısının yeterli olduğunu ifade eden katılımcılar, bazı grupta müfettiş bulundurmanın kamu iş gücünü verimsiz kullanılmasına neden olduğundan, müfettişlerin ekonomik gelişmişliğin yüksek ve vergi tahsilatının yoğun olduğu İstanbul, Ankara, İzmir gibi büyük illerde oluşturulacak, *bölge başkanlıkları* şeklinde örgütlenmiş birimlerde görevlendirilmesini önermektedir. Ayrıca, yeni müfettiş alımlarının büyük hacimler yerine az sayıda, dönem dönem yapılması düzenli eğitimler verilmesi belirtilmiştir. Uzmanlık alanında olmayan ve esas itibarıyla vergi incelemesi niteliğinde olmayan işlerin vergi müfettişlerine verilmemesi ve müfettişlerin sektörlere göre uzmanlaşmasının vergi incelemelerini daha etkin hale getirebileceği belirtilmiştir.

Mükellef sayısı ve inceleme oranları dikkate alındığında inceleme yapan vergi müfettiş sayısının yeterli olmadığını ifade eden katılımcılar, sadece müfettiş

sayısının artırılarak etkinliğin sağlanmasının söz konusu olmadığını, müfettişlerin denetim süreci ve tekniklerine ilişkin gerekli eğitim, doküman ve teknik donanım ihtiyaçlarının da karşılanması gerektiğini belirtmişlerdir. Diğer yandan, müfettiş sayısını incelenmesi tamamlanan ile incelenmeye sevk edilen mükellef sayısına bakarak değerlendirmek gerekmektedir. Mükellef sayısına göre müfettiş sayısı, az olmakla birlikte esas sorunun daha fazla inceleme yapılmasından ziyade, vergi mükelleflerinin vergiye gönüllü uyumunun sağlanması olduğu söylenebilir.

Organ ve Çavdar (2017:157-158) tarafından yapılan çalışmada; ankete katılan vergi müfettişlerin; %54,7'sine göre denetim elemanı sayısının yeterli düzeyde olmadığı, "Kararsızım" yanıtını veren katılımcılarda dahil edildiğinde toplamda; katılımcıların %80,6'sının denetim elemanı sayısının yeterli seviyede olmadığı görüşünde olduğu, belirtilmiştir.

Çalışma kapsamında yapılan ankette farklı sonuç çıkmasının nedeni, katılımcıların mesleki kıdemden ve çalışılan grup başkanlıklarının farklı olmasından kaynaklandığı söylenebilir. Mesleki kıdemi fazla olan vergi müfettişlerinin, geçmişe kıyasla vergi müfettiş sayısındaki artışı dikkate almaları, teknik ve yazılımsal donanımın inceleme sürecini kolaylaştırması ve geçmişe nazaran, mükellef bazlı yürütülen inceleme sayıdaki azalıştan kaynaklandığı değerlendirilmiştir.

4.2.8. Müfettiş Başına İncelenecek Mükellef Sayısının Düşük Olmasının Etkisi

"Müfettiş başına incelenecek mükellef sayısının düşük olmasının vergi denetimine etkisi"ne ilişkin soruya katılımcıların %91'i müfettiş başına incelenecek mükellef sayısının düşük olmasının vergi incelemelerinin etkinliğine olumlu etkisinin olacağını belirtirken, %9'u olumlu etkisinin olmayacağını belirtmişlerdir.

Müfettiş başına incelenecek mükellef sayısının düşük olmasının vergi incelemelerinin etkinliğine olumlu etkisinin olacağını ifade eden katılımcılar; mükelleflere inceleme için ayrılan zamanın artmasının inceleme konusunun daha iyi kavranması, sektörün ve özelde firmanın tanınması ve daha detaylı bir inceleme yapabilmek için önemli olduğunu, ifade etmişlerdir. Zaman ve süre sıkıntısı olmaması incelemelerin daha detaylı, verimli ve etkin yapılmasını ve

özgün raporların hazırlanmasını sağlayarak, ödenmesi gereken verginin doğru olarak tespitini sağlayacaktır. Diğer taraftan, vergi müfettişinin yapabileceğinden çok iş verilmesi verimsizliği beraberinde getirmektedir. İnceleme elemanı başına incelenen mükellef sayısının fazla olması niteliksiz raporların yazılmasına neden olabilmektedir. Mükellef sayısının yanında incelemelerin mahiyeti de göz ardı edilmemelidir. Müfettiş başına incelenecek mükellef sayısının düşük olması, hem inceleme süre ve süreçlerine, hem de incelemenin belirlenen usul ve esaslara uygun yürütülmesini kolaylaştıracaktır.

Müfettiş başına incelenecek mükellef sayısının düşük olmasının vergi incelemelerinin etkinliğine olumlu etkisi olmayacağını belirten katılımcılar ise çoğu mükellef kendisine inceleme sırası gelmeyeceğini düşüneceğinden vergiden kaçınma isteğini artıracığını ifade etmişlerdir.

4.2.9. Vergi İncelemelerinde “Hazineci” Yaklaşımdan Uzak Anlayışın İncelemelerin Yürütülmesine Etkisi

Vergi incelemesinin amacı, ödenmesi gereken verginin doğruluğunu ortaya koymaktır. Bu amaca, uygun olarak sadece devletin değil, mükelleflerin de haklarının dikkate alınması gerekmektedir. Bu bağlamda, hazineci yaklaşım vergi incelemesinin maksadı ile uyumlu olmayıp, mükellefleri devlete karşı soğutarak vatandaşlık bilincinin yok olmasına yol açabilir. Katılımcılar, vergi müfettişlerince vergi incelemelerinin “Hazineci” yaklaşımdan uzak, ödenmesi gereken verginin doğruluğunu ortaya koymayı amaçlayan bir anlayışla, yürütüldüğünü vurgulamışlardır. Katılımcıların %97’si vergi incelemelerinde “Hazineci” yaklaşımdan uzak anlayışın vergi incelemelerine olumlu etkisinin olacağını belirtirken, %3’ü olumlu etkisi olmayacağını belirtmişlerdir.

Vergi incelemesi, idarelerinin iddiaları ile mükellefin savunmalarının birlikte tarafsız olarak değerlendirildiği bir süreçtir. Eşitlik, adalet ve şeffaflık incelemeye ne kadar nüfuz ederse, mükellef inceleme sonucu çıkan karara o kadar razı olur, vergiye uyumu artar. Mükellef haklarına saygının en önemli ayağı ispattır. İnceleme elemanı; kanıtlayamayacağı hiç bir iddiayı raporuna almamalı, mükelleflere yol gösterici olarak, denetimin caydırıcı gücünü ön plana çıkarmalıdır.

Vergi incelemelerinde “Hazineci” yaklaşımdan uzak anlayışın incelemelere

olumlu etkisi olmayacağını ifade eden katılımcılar ise vergi hukuku kamu hukukunun alt dalı olduğundan özel hukukta olan ayrıcalık ilkesinin kamu hukukunda kullanılmayıp, devletin daha üstün tutulması gerektiğini, hizmet veren değil denetleyen bir kurum olduğunun hissettirilmesi gerektiğini, ifade etmişlerdir.

4.2.10. Vergi İncelemesinin Usullere Göre Yapılmasının Etkisi

“Vergi incelemesinin incelemeye başlama aşamasından incelemenin yürütülmesi ve rapor düzenlenmesi vb. surette incelemenin neticelenmesine kadar belirlenen usullere göre yürütülmesinin vergi denetimi üzerindeki etkisi”ne ilişkin soruya katılımcıların %62’si olumlu etkisinin olacağını belirtirken, %38’i olumlu etkisi olmayacağını belirtmiştir.

Vergi incelemesinin usullere göre yapılmasının vergi incelemeleri üzerinde olumlu etkisinin olduğunu ifade eden katılımcılar, incelemelerin usul ve şekle bağlı olarak yapılmasının incelemelerde bir disiplinin oluşmasına, standardın getirilmesine ve uygulama birliğinin sağlanmasına büyük ölçüde katkı sağladığını ifade etmişlerdir. İncelemeye başlama tutanaklarının düzenlenmesi, defter belge isteme yazısı tebliği, defter belge isteme yazısı teslim tutanaklarının düzenlenmesi şeffaf bir vergi inceleme yapılması noktasında önemlidir. Bu usuller, objektif ve adil bir incelemenin başlangıcıdır. Vergi incelemesine başlanmasından incelemenin neticelenmesine kadar tutulan tutanaklar, hukuken hem mükellefi hem de incelemeyi yapan müfettişi korumaktadır. Hukukta, “*usul esastan önce gelir*”, usullere uyulmalıdır. İnceleme süreçlerinde usuller gerekli olup ve mevzuata göre her şeyin açık ve net şekilde uygulanması gerekmektedir. Diğer taraftan, vergi müfettişi başına incelenen mükellef sayısının az olması, söz konusu hükümlerin tam anlamıyla uygulanmasında kolaylık sağlayacaktır.

Vergi incelemesinin usullere göre yapılmasının vergi denetimi üzerinde etkisinin olumlu olmadığını ifade eden katılımcılara göre, müfettiş üzerinde incelemesi devam eden mükellef sayısının fazla olması nedeniyle, bu tür prosedürler vakit almakta, inceleme sürecini ve kırtasiyeciliği artırarak, incelemeyi olumsuz etkilemektedir. Her aşamada usul oluşturulması, gereksiz iş yükünü artırmakta, işin yürütülmesini zorlaştırmakta, incelemelerin verimliliğini azaltmaktadır. Bu bağlamda, incelemeye başlama tutanağının kaldırılıp, inceleme

tutanağının önceden mükellefe verilme süreleri kısaltılabilir. İncelemeye başlama tutanağının vergi dairesi ve grup başkanlığı kayıtlarına girmesi gibi işlemler yazılımlar ile otomatik yapılacak hale getirilebilir. Vergi incelemesinin usullere göre yapılmasının vergi denetimi üzerindeki etkisine ilişkin görüşlerin, vergi müfettişlerinin belirlenen usul ve esaslara uyumuna göre farklılaştığı söylenebilir.

4.2.11. VDK Mükellef Portalının İnceleme Sürecine Etkisi

“VDK Mükellef Portalının inceleme sürecine etkisi”ne ilişkin soruya katılımcıların %79’u olumlu etkisi olacağını belirtirken, %21’i olumlu etkisi olmayacağını belirtmiştir. VDK Mükellef Portalının inceleme sürecine etkisinin olumlu olduğunu belirten katılımcılarca; Mükellef Portalı tüm mükellefler tarafından tam olarak kullanılmamakta ve kullanımı mükellef profiline göre değişmekle birlikte, mükellefin incelemenin her safhasından haberdar olmasını, mükellefin haklarını ve sorumluluklarını takip edebilmesini, inceleme sürecinin öngörülebilir olarak yürütülmesini sağladığı, belirtilmiştir.

Mükellef Portalı, mükelleflere kendilerini daha iyi savunma ve bilgi verme avantajı sağlamakta, tutanak imzalamadan önce ne ile karşılaşacaklarını sistemden sorgulayarak, taslak tutanağı görme imkânı vermektedir. Mükelleflerin imzalayacakları tutanakları sistem üzerinden önceden okumaları, raporların vergi mahkemelerinden dönmemesini sağlayacaktır. Mükellefin, hakkında yapılan ve yapılacak olan işlemlerden haberdar olması mükellef haklarındandır. İncelemede şeffaflık mükellefin vergiye gönüllü uyumunu artıracaktır.

Mükellef portalında mükellefle ilgili tüm bilgi alışverişinin sağlanması, e-defter ve e-belgelerin portala yüklenip, istenen belgelerin elde edilebilmesi inceleme elamanlarının etkinliğini artırırken mükellefin de grup başkanlığına gelmesine gerek kalmaksızın, gönderilen taslak tutanağı doldurup, e imza ile imzalayabilmesi portalın işlevselliğini artıracaktır. Tutanağın mükellef tarafından; elektronik ortamda okunup, ifade kısımlarının doldurularak, elektronik ortamda imzalanabilmesi önerilmektedir.

Mükellef Portalının inceleme sürecine etkisinin olumlu olmadığını belirten katılımcılar ise; genelde mükelleflerin portalı kullanmadığını ve müfettişlerin hâlihazırda gerekli bilgilendirmeyi mükellefe yaptıklarını ifade etmişlerdir.

İncelenen mükellef sayısı azaltılıp, gerekli bildirimlerin eksiksiz yapılmasının sağlanabileceği belirtilmiştir. İncelemelerin tutanak aşamasından önce mükellef tarafından öğrenilmesi incelemenin gidişatını negatif yönde etkileyebileceğinden sisteme girilen *Taslak Tutanak* ve *Rapor Özeti* kaldırılması önerilmektedir. Zira mükellef portalı mükelleflerin inceleme durumunu takip edip, müfettiş üzerine baskı kurma ihtimallerini artırmakta, rapor sonuca bağlanmadan rapor hakkında bilgi sahibi olmasına yol açmaktadır. Bu nedenle; mükellef portalında rapor özeti vb., rapora ilişkin bilgilere, rapor RDK'dan çıktıktan sonra yer verilmelidir.

VDK Mükellef Portalı, mükellefin incelemenin aşamalarından haberdar olmasını, mükellef haklarını ve sorumluluklarını takip edebilmesini, inceleme sürecin öngörebilir olarak yürütülmesini sağlamakta, inceleme sürecinin belirsizliğini ortadan kaldırmakta, istenmesi halinde imzalamadan önce tutanak taslağına ulaşarak, itiraz ve mülahazalarını hazırlamak için zaman kazandırmaktadır. Diğer bir yönüyle; mükellefin, rapor sonuca bağlanmadan rapor hakkında bilgi sahibi olunmasına ve müfettiş üzerine baskı kurma ihtimallerini doğurmaktadır.

4.2.12. Mükelleflerin Hakları ve Sorumluluklarının Etkisi

Katılımcılara göre, mükellef hakları sorumluluklarına kıyasla gün geçtikçe artmaktadır. Usul esastan önce gelir ilkesi ile idari işlem tesis edilirken, mükellef nezdinde yasal yükümlülükler de eksiksiz olarak yerine getirilmelidir. Mükellef haklarına ilişkin getirilen usul ve şekli zorunluluklar inceleme sürecini uzatmaktadır. Mükelleflerin haklarına azami özen gösterilirken, mükellefler sorumluluklarını yerine getirmekte bazen kayıtsız kalabilmektedirler. Haklarını kullanmak için bilgilendirilen mükellefler, aynı şekilde sorumlulukları için de bilgilendirilmeli ve sorumluluklarını yerine getirmediklerinde karşılaşılabilecek cezalar caydırıcı olmalıdır. Ancak bu şekilde, vergi denetimi diğer mükellefler için de caydırıcı bir özellik kazanacaktır.

Mükelleflere “*nereden buldun*” sorusu sorulmadığı müddetçe, sağlıklı bir inceleme yapma imkânı azalmaktadır. Mükelleflerin haklarının farkında olmaları onların vergilerinin doğru ve zamanında ödemeleri konusunda istekli olmalarını sağladığı düşünülse de, incelemeyi yürüten vergi müfettişi ve inceleme sürecine

olumsuz etki yapabilecek noktaya temas edebileceğinin de dikkate alınması gerekmektedir.

4.2.13. Performans Değerlendirme Sisteminin Vergi Denetimine Etkisi

“Vergi Denetim Kurulu performans değerlendirme sisteminin vergi denetimi üzerindeki etkisi”ne ilişkin soruya katılımcıların %56’ı olumsuz etkisi olduğunu belirtirken, %44’sü performans değerlendirme sisteminin kaldırılması gerektiğini belirtmiştir. Performans değerlendirme sisteminin kaldırılması gerektiğini belirten katılımcılar, bu sistemin vergi müfettişlerini sağlıklı bir inceleme yapmak yerine incelemeleri daha kısa sürede ve özensiz yapmaya, düşük puanlı işlerin daha az motivasyonla, daha hızlı yapılmasına ve puan toplama odaklı iş yapmaya teşvik ettiğini ifade etmişlerdir. Performans sistemi vergi denetimini nicelik olarak artırmakta, ancak nitelik olarak olumsuz etkileyebilmektedir. Performans sistemi vergi incelemelerine tam olarak aktarılacak bir sistem olmayıp, homojen olmayan işlerin mahiyetini kapsayacak nitelikte değildir. Çünkü işler aynı gibi görülse de her incelemenin kendine has özellikleri ve süreci vardır.

Performans değerlendirmesi; yapılan işlerin niteliği, harcanan emek ve zaman noktasında son derece yetersiz ve haksız uygulamaların oluşmasına neden olmaktadır. Performans sisteminde incelenen mükellefin cirosu veya özsermaye büyüklüğünün tek ölçü olmaması, işin niteliğinin de dikkate alınması, inceleme raporlarının uzlaşma veya dava süreci de takip edilmesi, dava sürecinde idare lehine verilen kararların müfettişin performansını belli bir oranda etkilemesi önerilmektedir. Vergi müfettiş yardımcılarının performansa bağlı olarak yetiştirilmemesi, performans sisteminde gerçekçi ve etkin çalışmaya yönelik motivasyonu artıracak, ödüllendirme uygulamalarına yer verilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Performans değerlendirme sistemi ile vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcılarının mesleki yeterlilik ve yetkinliklerinin objektif olarak, nesnel ve mukayeseli değerlendirilmesi amaçlanmaktadır. Bu bağlamda; performans değerlendirme sisteminin, vergi denetimi üzerindeki olumsuz etkileri nedeniyle, yeniden düzenlenmesi ya da kaldırılması önerilmektedir.

4.3. Vergi Denetiminde Etkinliği Artırabilecek Diğer Öneriler

Katılımcıların vergi denetiminde etkinliği artırabilecek yukarıdaki alt başlıklar altında değerlendirilmeyen öneriler aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Verginin tabana yayılması için çaba sarf edilmeli,
- Vergi mevzuatı basitleştirilerek, açık ve anlaşılır hale getirilmeli,
- Gelir, servet ve harcama için “Nereden Buldun ?” sorusu sorulabilmeli,
- Vergi suçlarına caydırıcı cezalar verilmeli,
- Vergi oranları düşürülmeli,
- Vergi bilinci ve vergi ahlakı artırılmalı,
- Vergi denetiminin önleyici fonksiyonları ön plana çıkarılmalı,
- Vergi incelemeleri elektronik ortamda yapılmalı,
- Vergi incelemelerinde şeffaflık artırılmalı,
- Vergi dairelerince yapılacak yoklamalar ile mükellefler düzenli takip edilerek, olumsuz durumların tespiti halinde gerekli işlemler hızla yapılmalı,
- Her türlü bilgiye ulaşmada kolaylık sağlanmalı, kamu kurum ve kuruluşları ile bilgi ve belge paylaşımını geliştirilmeli,
- E-defter ve e-faturaya geçiş tamamlanarak vergi incelemelerinde zaman ve mekân kavramları değişmeli,
- İnceleme elemanları ömür boyu-sürekli eğitime tabi tutulmalı,
- Mevzuat değişikliklerinde vergi müfettişlerinin de görüşü alınmalı,
- Vergi müfettişlerinin mesleğe giriş ve eğitim gibi yetiştirilme aşamaları ve sınav süreçleri yeniden düzenlenmeli,
- İnceleme elemanlarının özlük hakları, başmüfettişlik atama, zorunlu yer değiştirme ve benzeri konulardaki eşitsizlikler giderilmelidir.

SONUÇ

Kamu harcamalarının finansmanı için devletin ihtiyaç duyduğu kaynağın en önemli unsurunu, vergi gelirleri oluşturur. Vergi gelirlerinin toplanmasında beyan esasının uygulanması, mükellefe beyan ettiği matraha bağlı olarak ödeyeceği vergiyi belirleme olanağı vermektedir. Beyan esas, ödenmesi gereken verginin tespiti yönünden, hata ve hile nedeniyle, gerçeği yansıtmama riski taşımaktadır. Vergi denetimi ile mükelleflerin beyanlarının gerçeği yansıtıp yansıtmadığının belirlenmesi, gerçeği yansıtmıyorsa, beyanı gereken matrahın ve ödenmesi gereken verginin saptanması amaçlanmaktadır.

Türkiye’de vergi denetiminin işlevlerini yerine getirilmesi, birtakım nedenlerle sekteye uğramış ya da zayıflamıştır. Genel olarak bu nedenler; vergi denetiminde ilke ve standartların bulunmaması, planlama ve koordinasyon eksikliği, vergi denetimini hızlandırıcı olanaklardan yeterince yararlanılmaması, vergi denetiminde işbölümü ve uzmanlaşmanın sağlanamaması, vergi denetim birimlerinin özerk yapıya sahip olmaması, vergi denetim birimlerinin dağıntık yapıda olması, iç denetim ile dış denetim ayrımının yapılmaması, vergi denetim elemanı sayısının yetersizliği, maddi ve manevi yönden vergi denetim elemanlarının motive edilmemesi, vergi mevzuatının sık değişmesi ve yoruma açık olması, vergi cezalarının caydırıcı olmaması, sık sık vergi affı uygulanması, uzlaşma müessesesinin bulunması, mükelleflerin yeterli düzeyde vergi bilincine sahip olmaması, vergi denetim elemanlarının dışsal etkilere karşı yeterli güvenceye sahip olmaması, performans ölçümünün yapılmaması, belge düzeninin tam olarak yerleşmiş olmaması ve vergi sisteminde beyan esasının tam olarak uygulanması olarak sayılabilir.

Vergi denetiminin etkinliğini zayıflatan nedenlerin ortadan kaldırılmasına yönelik yapılan düzenlemeler sınırlı olmaları ya da uygulamadan kaynaklanan nedenlerle yetersiz kalmıştır. Vergi denetiminde etkinsizliğini gidermeye yönelik yapılan en önemli düzenleme ise, vergi inceleme birimlerinin birleştirilmesi olmuştur. Farklı birimlerde dört farklı unvanda görev yapan vergi inceleme elemanları, 10/07/2011 tarihinde 646 sayılı KHK ile kurulan VDK çatısı altında vergi müfettişi unvanıyla birleştirilmiştir.

VDK verilen görevlerin yerine getirilmesinde, işbölümü ve uzmanlaşma ile iş gücünün verimli kullanılması amacıyla olarak, grup başkanlıkları kurulmuş; ancak, grup başkanlıklarının ayırımına ilişkin düzenlemede, isim ve unvan değişikliğinden ileriye gidilememiştir. Grup başkanlıklarındaki ayırım vergi incelemelerinde (dış denetim), uzmanlaşma ve işbölümünün sağlanmasına yönelik olmayıp, iç denetime (teftiş, soruşturma) ilişkin ayrıca bir ayırma da gidilmemiştir. Yeni oluşumu benimsemeyen denetim elemanlarının varlığı, eğitim ve formasyon kaynaklı farklılıkların düzenlenecek eğitim seminerleri ile ortadan kaldırılarak, denetim birimleri arasındaki uyum ve kaynaşmanın sağlanmasıyla, gerçek anlamda vergi denetiminde birleşme sağlanacaktır.

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik ile vergi incelemelerine ilişkin düzenlenen standartlar ile vergi incelemelerinin açık, tarafsız, hukuka dayalı olarak yürütülerek, hem mükellef haklarının korunması hem de vergi incelemelerinin etkin yapılmasına ilişkin düzenlemeler getirilmiştir. Vergi incelemesinde ilke ve standartlarına ilişkin uygulamalar, vergi incelemesindeki belirsizlikleri, vergi inceleme sürelerinin uzunluğunu ve keyfilikliğini, inceleme sürecindeki gecikmelerin mükellefe olumsuz etkilerini ortadan kaldırması yönüyle önemlidir. Vergi inceleme sürecinin şeffaflaşması, vergi incelemesinin başlaması, uygulanması, raporlanması aşamalarına ilişkin usul ve esaslar mükelleflere karşı vergi müfettişlerinin uyması gereken kurallar, vergi incelemelerinin objektif ve kanuni düzenlemelere uygun olarak yapılmasını sağlayarak, mükelleflerin vergi idaresine olan güvenini artıracaktır. Vergi incelemeleri ile raporlamaya ilişkin standartlar ve ilkeler getirilerek, inceleme rehberleri hazırlanmıştır. Bu uygulamalar mükelleflerin vergi incelemelerinde karşılaştıkları belirsizlikleri ortadan kaldırmıştır.

31.12.2018 tarihi itibarıyla, Vergi Denetim Kurulu için ihdas edilen toplam kadronun %46'sı boştur. Vergi denetim kadrosunun %56'ı dolu olup, dolu kadronun %63'ü vergi müfettiş yardımcılarında oluşturmaktadır. Mesleki deneyime sahip vergi müfettişleri mesleğe devam etmemektedir. Bu durum, mesleki deneyime sahip vergi müfettişlerin mesleğe devamı için maddi ve manevi yönden motive edilmesi gerekliliğini ortaya koymaktadır.

Diğer yandan; yurtdışında bulunma, idari görev, rapor değerlendirme komisyonları, ihbar ve inceleme taleplerini değerlendirme komisyonları gibi çeşitli komisyon üyelikleri, vergi inceleme yetkisi bulunmayan vergi müfettiş yardımcıları ve benzeri hususlarla bir kısım vergi müfettişince fiilen vergi incelemesi yapılmamaktadır. Bu hususlar, vergi müfettişi başına incelenmesi öngörülen mükellef sayısını artırmaktadır. Müfettiş başına daha az mükellefin düşmesi durumunda incelemenin daha etkin olacağı değerlendirildiğinde, müfettiş başına incelenmesi öngörülen mükellef sayısının fazla olması incelemelerde etkinliği azaltacaktır.

Müfettiş başına mükellef hesaplamalarında; inceleme yapmayan müfettiş sayısı dikkate alınarak, sadece inceleme yapan aktif vergi müfettişi sayısının kullanılması, vergi müfettişi başına düşen mükellef sayısının hesabında daha gerçekçi sonuçlar verecektir. Vergi müfettişi başına mükellef sayısına kıyasla, vergi müfettişi başına incelenecek mükellef sayısı ve incelemesi tamamlanan mükellef sayısı fiili durumun ortaya konulmasında, daha net veriler sunacaktır.

Diğer yandan; mükelleflerin tamamı hakkında inceleme yapma imkânı pratikte mümkün değildir. 2016, 2017, 2018 yıllarında kurumlar vergisi ve gelir vergisi dikkate alındığında, incelenmesi öngörülen mükellef oranları sırasıyla %6,99, %4,71 ve %6,51'dir. Bu haliyle, yıl içinde hakkında vergi incelemesi yapılması istenilen mükellef sayısı, incelemesi tamamlanan mükellef sayısından fazladır. Bu durum, incelenmesi öngörülen mükelleflere ilişkin oluşturulan görevlerin, tamamlanmadan önceki yıllardan devir gelen inceleme görevleri ile sürekli arttığını göstermektedir.

VDK tarafından oluşturulan VDK-RAS, MBR, VDK-VEDAS, VDK-EİD, KDV iade rehberi ve sektörel vergi inceleme rehberleri ile vergi incelemelerinde hızlandırıcı olanaklardan yararlanılmaktadır.

Yapılan anket çalışması neticesinde aşağıdaki bulgulara ulaşılmıştır;

- VDK'nın vergi incelemelerinin hızlı ve düzenli yürütülmesine olumlu etkisi bulunmaktadır.

- Grup başkanlıkları incelemelerde uzmanlaşma ve işbölümünü sağlamamakta, iş gücünün verimli kullanılmasına etkisi bulunmamaktadır.
- İhbar ve inceleme taleplerini değerlendirme komisyonlarının ihbar ve şikâyet kaynaklı ve diğer inceleme taleplerini değerlendirilmesinin olumlu etkisi bulunmaktadır.
- İzaha davet müessesesi, vergi incelemesine olumlu etkide bulunmaktadır.
- İşleme konulmadan önce vergi inceleme raporlarının, rapor değerlendirme komisyonu tarafından değerlendirilmesi vergi incelemelerini olumlu etkilemektedir.
- İnceleme yapan vergi müfettiş sayısı yeterlidir.
- Müfettiş başına incelenecek mükellef sayısının düşük olması vergi incelemelerinin etkinliğini olumlu etkileyecektir.
- Vergi incelemelerinde “Hazineci” yaklaşımdan uzak anlayış, vergi incelemelerini olumlu etkilemektedir.
- VDK Mükellef Portalı inceleme sürecine olumlu etkide bulunmaktadır.
- Hakları konusunda bilgilendirilen mükellefler aynı şekilde sorumlulukları konusunda da bilgilendirilmelidir.
- Vergi Denetim Kurulu performans değerlendirme sistemi, vergi incelemeleri üzerinde olumsuz etkide bulunmaktadır.

Çalışmanın bulguları doğrultusunda incelemelerde iş gücünün verimli kullanılması, uzmanlaşma ve işbölümünü sağlaması yönünden A;B;C;Ç şeklindeki grup başkanlıkları ayrımının kaldırılarak sektörel uzmanlaşmaya gidilmesi, grup başkanlıklarının kurulacağı yerlerin, iş yoğunluğu, mükellef profili göz önüne alınarak, yeniden ele alınması iş gücünün verimli kullanımı açısından faydalı olacaktır.

İİTDK'nın yetki ve sınırlarının genişletilerek, komisyonun yasal bir statüye kavuşturulması; izaha davet müessesesinin kapsamı ve rakamsal yetki sınırlarının genişletilerek, küçük ölçekli mükelleflerin vergi incelemesi gerektiren durumlarının da bu komisyonda hızlı bir şekilde çözüme kavuşturulması; VDK'da uygulama farklılıklarını ortadan kaldırmak

amacıyla, danışma kurulu kararı alacak bir komisyonun oluşturulması; raporların değerlendirilmesine ilişkin işlemlerin bir merkezden yürütülmesi; vergi suçu raporlarının, hukuki birikime sahip cumhuriyet savcısı, vergi hâkimi, vergi müfettişinin bulunduğu bir komisyonca değerlendirilmesinin, vergi incelemelerinin etkinlik ve verimliliğine olumlu etkileri olacağı değerlendirilmektedir.

Performans sisteminin, motive edici bir unsur haline dönüştürülerek yeniden yapılandırılması; performans kriterlerinin, incelemenin vergi müfettişi açısından puan toplama kaygısına bağlı olarak değil, ödenmesi gereken verginin doğruluğunu tespit odaklı yapılmasını sağlayacak şekilde belirlenmesi gereklidir.

Vergi incelemelerinde vergi denetim elemanı sayının yetersiz olması, etkinliği azaltan bir unsur olarak ortaya konulmasına karşın; ankette inceleme yapan vergi müfettiş sayısının yeterli olduğu analiz edilmiştir. Konunun, mesleki kıdem, görev yapılan grup, iş yükü vb. kriterler göz önünde tutularak yapılacak araştırmalarla açıklığa kavuşturulabileceği düşünülmektedir.

Diğer yandan; bundan sonraki çalışmalarda, vergi müfettiş sayısı dikkate alınarak yapılacak analizlerde, dolu müfettiş kadrosu yerine, aktif inceleme yapan müfettiş sayısının ve mükellef sayısı olarak, incelemeye sevk edilen mükellef sayısının esas alınmasının, ilgili analizleri daha gerçekçi kılacağı değerlendirilmektedir.

KAYNAKÇA

- Abanoz, Mehmet (2018); “Vergi Denetiminde Elektronik Uygulamalar,” <http://www.tmud.org.tr/Files/Arsiv/VERGiDENETiMiNDEELEKTRONiK UYGULAMALAR.doc>, (Erişim Tarihi: 09.07.2018).
- Acar, İbrahim Attila ve Mehmet Emin Merter (2005); “Türkiye’de 1990 Sonrası Dönemde Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu,” *Maliye Dergisi*, Sayı: 147, s. 5-27.
- Ağbal, Naci (2017); “Maliye Bakanlığı 2018 Yılı Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Özelleştirme İdaresi Başkanlığı Gider Bütçeleri ve Gelir Bütçesi Sunuş Konuşması (TBMM Plan ve Bütçe Komisyonu),” <http://maliye.gov.tr/Documents/2018%20Y%C4%B1%C4%B1%20Maliye%20Bakanligi%20Bakan%20Sunus%20Konusmasi.pdf>; (Erişim Tarihi: 06.03.2018).
- Ak, Bülent (1998); “Maliye Bakanlığı Denetim Elemanlarının Performansı,” *Vergi Dünyası CD*, Sayı 200.
- Altuğ, Figen (2000); *Mali Denetim*, Ezgi Yayınevi, Bursa.
- Arıca, Mehmet Nadir (1989); *213 Sayılı Vergi Usul Kanunu*, 1. Baskı, Yeni Cenup Matbaası, Ankara.
- Arpacı, Altar Ömer (2004); “Vergi Denetimi ve Gelir İdaresinin Yeniden Yapılanması,” http://www.alomaliye.com/altar_omer_vergi_denetimi.htm, (Erişim Tarihi: 04.10.2011).
- Aslan, Abdullah (1997); “Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu,” *Vergi Dünyası CD*, Sayı 185.
- Aslan, Abdullah (2002); “Vergi Denetim Sistemi ve Hesap Uzmanları Kurulu,” *Vergi Dünyası CD*, Sayı 250.
- Atçeken, Fikret Deniz, Mehmet Emin Altundemir, Aykut Hamit Turan (2018); “Vergi Aflarının Vergi Uyumuna Etkisi: Kocaeli Örneği,” *Maliye Araştırmaları Dergisi*, Cilt 4, Sayı 1, s. 59-75.
- Aykın, Hasan (2019); “Büyük Mükelleflere Yönelik Vergi Denetiminde Ülke Örneklerinde Trend Ne Yönde?,” <https://vergidosyasi.files.wordpress.com/2017/04/bc3bcyc3bck-mc3bckelleflere-yc3b6nelik-vergi-denetiminde-c3bck-c3b6rnelerinde-trend-ne-yc3b6nde.pdf>, (Erişim Tarihi: 22.05.2019).
- Bakar, Feride, Gerçek, Adnan (2016); “Vergi Denetiminde Risk Analizinin Yeri: Bazı Ülke Uygulamaları ve Türkiye İçin Bir Değerlendirme,” *International Journal of Public Finance*, Vol./Cilt: 1, Issue/Sayı: 2, s. 168-193.
- Bakır, Caner (2012); “Maliye Bürokrasisinde Örgütsel Değişim ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı’nın Kurulması,” *Amme İdaresi Dergisi*, Cilt 45, Sayı 2, s. 81-102.

- Batirel, Ömer Faruk (1996); “Vergi Kaçakçılığı ve Vergiye Gönüllü Uyum,” *Vergi Dünyası CD*, Sayı 175.
- Baydar, M. L., Gül, H. ve Akçıl, A. (2007); *Bilimsel Araştırmanın Temel İlkeleri*, Süleyman Demirel Üniversitesi Basımevi, Isparta.
- Beşel, Furkan (2017); “Türkiye’de Vergi Denetiminin Çeşitli Göstergeler ile Analizi,” *Sayıştay Dergisi*, Sayı:107,s. 65-98.
- Buz, Funda (2015); “*Vergi İncelemesinin Vergilemede Verimlilik Açısından Değerlendirilmesi ve Analizi*,” Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Cangir, Niyazi (2001); “Muhasebecilik ve Müşavirlik Mesleği: Vergi İdaresi ve Vergi Denetimi Açısından Bir Değerlendirme,” *Vergi Dünyası CD*, Sayı 241.
- Doğanay, Ahmet, Murat Ataizi, Ali Şimşek, Jale Balaban Salı, Yavuz Akbulut (2012); *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri*, Anadolu Üniversitesi Web-Ofset, 1.Baskı, Eskişehir.
- DPT (1996); *Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, <http://ekutup.dpt.gov.tr/vergi/oik510.pdf>, (Erişim Tarihi: 29.11.2009).
- DPT (2001); *Sekizinci BYKP Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, <http://ekutup.dpt.gov.tr/vergi/oik608.pdf>, (Erişim Tarihi: 19.12.2009).
- DPT (2001a); *Sekizinci BYKP Kayıtdışı Ekonomi Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, <http://ekutup.dpt.gov.tr/ekonomi/kayitdis/oik614.pdf>, (Erişim Tarihi: 19.12.2009).
- DPT (2007); *Dokuzuncu BYKP (2007-2013) Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, <http://www.dpt.gov.tr/PortalDesign/PortalControls/WebIcerikGosterim.aspx?Enc=83D5A6FF03C7B4FCD72D946E04312EA3>, (Erişim Tarihi: 19.12.2009).
- Düz Burhan (2017); “Vergi İncelemesinde Mükellef Hakları,” <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/SeminerNotlar/01022017/burhanduz.pdf>, (Erişim Tarihi: 20.4.2018).
- Erdağ, Nevzat (2006); *Vergi İdaremiz ve Denetim Müessesesi El Kitabı*, Arıkan Basım Yayım Dağıtım, İstanbul.
- Ergen, Zuhale, Leman Kılınçkaya (2014); “Türkiye’de Vergi Denetim Sistemi ve Sistemin Aksaklıklarının değerlendirilmesi,” *Sosyo Ekonomi*, Ocak 2014, sayı.1, s. 281-304.
- Erol, Ahmet (2009); “Vergi Denetiminde Hukuki Özen,” <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20090213757.htm>, (Erişim Tarihi: 06.11.2011).

- Erol, Ahmet (2011); *Vergi felsefesi: Devlet ve Vergi, İSMMM yayınları*, Yayın No:140, İstanbul.
- Gelen, Şenol (2015); “*Vergi Denetiminde Yapısal Dönüşüm Vergi Denetim Kurulu*,” Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Gerçek, Adnan (2002); “*Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye’de Vergi İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması*,” Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Yayınları, Yayın No 13, Ankara. <http://www.huzv.org/download/yayin.asp?resim=images/y13.jpg&download=yayinlar/13.zip>, (Erişim Tarihi: 29.07.2011).
- Gerçek, Adnan (2009); “*Gelir İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması: Dünü, Bugünü ve Yarını*,” http://www.gkd.org.tr/files/vergisorumlari_ek_11_09.pdf, (Erişim Tarihi: 21.06.2011).
- Gerçek, Adnan (2011); “*Vergi denetim birimlerinin birleştirilmesi ve sonuçları*,” *Ekonomik Panorama*, http://www.ekonomikpanorama.com/yazarlar/doc_dr_adnan_gercek/vergi-denetim-birimlerinin-birlestirilmesi-ve-sonuclari.html, (Erişim Tarihi: 17.08.2011).
- GİB (2006); *2005 Faaliyet Raporu*, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/tanitim/FaaliyetRaporlari/2005/orgut_semasi.pdf, (Erişim Tarihi: 13.07.2011).
- GİB (2007); *Tüm Yönleriyle vergi incelemesi*, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/tum_yonleriyle_vergi_incelemesi.pdf, (Erişim Tarihi: 12.05.2010).
- GİB (2009); *2010 Yılı Performans Programı*, <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/2010PerformansProgrami.pdf>, (Erişim Tarihi: 30.07.2011).
- GİB (2009a); *Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2008–2010)*, Yayın No 87, Ankara.
- GİB (2010); *Faaliyet Raporu 2009*, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2009/2009_faaliyet_raporu.pdf, (13.09.2011).
- GİB (2011a); *2010 Faaliyet Raporu*, http://www.gib.gov.tr/index.php?id=720&tx_ttnews%5Btt_news%5D=1786&tx_ttnews%5BbackPid%5D=718&cHash=352bace758, (Erişim Tarihi: 13.07.2011).
- GİB (2011b); *2011 Yılı Performans Programı*, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/2011_Performans_Programi.pdf, (Erişim Tarihi:13.09.2011).
- GİB (2015); *2014 Faaliyet Raporu*, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2014/2014_Faaliyet_Raporu.pdf, (Erişim Tarihi:18.05.2019).

- GİB (2019); *2018 Faaliyet Raporu*, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2018/2018_faaliyet_raporu.pdf, (Erişim Tarihi: 18.05.2019).
- Gökmen, Necdet ve H. Abdullah Güleç (2001); “Gelir İdaresi ve Vergi Denetiminde Etkinlik ve Verimlilik Nasıl Sağlanır,” *Vergi Dünyası CD*, Sayı 238.
- Gürbüz, Hasan (1995); *Muhasebe Denetimi*, Gözden geçirilmiş 4. Baskı, Bilimteknik Yayınevi, Eskişehir.
- Güredin, Esin (2014); *Denetim ve Güvence Hizmetleri: SMMM ve YMM'lere Yönelik İlkeler ve Teknikler*, 14. baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- HUD (1999); *Denetim İlke ve Esasları*, Güncelleştirilmiş 2.baskı, Yıldız Ofset, İstanbul.
- HUD (2004); *Denetim İlke ve Esasları*, 1. Cilt, 3. Baskı, Yıldız Ofset, İstanbul.
- HUK (2011); *Hesap Uzmanları Kurulu 2010 Yılı Faaliyet Raporu*, http://www.huk.gov.tr/images/HUK_2010_B%C4%B0R%C4%B0M_FAA L%C4%B0YET_RAPORU.pdf, (Erişim Tarihi: 26.09.2011).
- Kavut, Lerzan, Oktay Taş, Tuba Şavlı (2009); *Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağimsız Denetim*, İSMMM, Yayın No:130, İstanbul.
- Kıvanç, H.Hakan (2007); “Türkiye’de Vergi Denetimine İhtiyaç Nedenleri ve Anketler Işığında Mükelleflerin Vergiye Bakış Açısı,” http://www.alomaliye.com/2007/hakan_kivanc_vergi_denetimi.htm, (Erişim Tarihi: 21.06.2011).
- Kızılot, Şükrü (2011); “Vergi İncelemesinde Kısaç Daralıyor,” <http://hurarsiv.hurriyet.com.tr/goster/ShowNew.aspx?id=18247434>, (Erişim Tarihi:27.02.2018).
- Küçüköner, Zehra Sueda (2018); “*Vergi Denetim Sistemindeki Kurumsal Dönüşümün Vergi Denetimi Üzerindeki Etkileri*,” Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.
- Maliye Bakanlığı (2011); *Maliye Bakanlığı Faaliyet Raporu 2010*, <http://www.sgb.gov.tr/Raporlar%20Yeni/%C4%B0dare%20Faaliyet%20Raporu/Maliye%20Bakanl%C4%B1%C4%9F%C4%B1%202010%20Y%C4%B1%20Faaliyet%20Raporu.pdf>, (Erişim Tarihi: 29.09.2011).
- Maliye Bakanlığı (2018); *2017 Yılı Faaliyet Raporu*, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2018/10/Maliye-Bakanl%C4%B1%C4%9F%C4%B1%202017-Yılı-Faaliyet-Raporu.pdf>, (Erişim Tarihi: 13.05.2019),
- Meriç, Ahmet Salih (2011); “Vergi Denetimindeki Sorunlar ve Denetim Birimlerinin Yapılandırılması,” <http://www.stratejikboyut.com/haber/vergi->

denetimindeki-sorunlar-ve-denetim-birimlerinin-yapilandirilmesi--28245.html, (Erişim Tarihi: 13.09.2011).

Merriam, Sharan B.,(2015); *Nitel Araştırma Desen ve Uygulama İçin Bir Rehber*, 3. Basımdan, (Çev.: Selahattin Turan), Nobel Yayıncılık, Ankara.

MTK (2011); *Maliye Teftiş Kurulu 2010 Yılı Faaliyet Raporu*, <http://www.mtk.gov.tr/pdf/2010MTKFaaliyetRaporu.pdf>, (Erişim Tarihi: 13.07.2011).

Organ, İbrahim (2008); *Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, Gazi Kitabevi, Ankara.

Organ, İbrahim, Fatih Çavdar (2017); “Türkiye’de Vergi Müfettişler, Perspektifinden Vergi Denetiminde Sorunlar İstanbul, Tekirdağ, Edirne ve Kırklareli’den Bulgular,” *MANAS Sosyal Araştırmalar Dergisi*, Cilt 6, Sayı 2, s. 145-168.

Ozansoy, Ahmet (2002); “Vergi İdaresinin Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporunun Değerlendirilmesi,” <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2002113359.htm>,(Erişim Tarihi: 28.06.2011).

Ömürberk, Nuri, Hüseyin Güçlü ÇİÇEK, Serdar ÇİÇEK (2007); “Vergi Bilinci Üzerine Bir İnceleme: Üniversite Öğrencileri Üzerinde Yapılan Anket Bulguları,” *Maliye Dergisi*, Sayı 153, s. 102-122.

Öz, Ersan ve Birol KARAKURT (2007); “Türk Gelir İdaresinde Yeniden Yapılanma ve Gelinek Nokta,” *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar*, Cilt 44, Sayı 510, s. 80-90.

Özer, Hüseyin (1997); “*Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi*,” T.C. Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Çeviri Dizisi, Ankara.

Özşahin, Metin (1987); “Vergi Denetiminin Önemi ve Etkinliğinin Sağlanması,” *Vergi Dünyası CD*, Sayı 80.

Pehlivan, Osman (1986); “Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik,” *Vergi Dünyası CD*, Sayı 62.

Pekşen, fatih (2018); “*Vergi Denetiminin Vergi Politikası Açısından Önemi ve Türkiye’de Vergi Denetim Sistemi*,” Yayınlanmamış Doktora Tezi, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Denizli.

Rakıcı, Cemil (2011); “Vergi Denetiminin Yeni Yapısı Ve Denetimin Kayıtdışılığı Önleme Fonksiyonu,” *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt 7, Sayı 14, s. 346-362.

Sarılı, Mustafa Ali (2003); “Türkiye’de Vergi Denetiminin Sorunları ve Bu Sorunların Çözümüne Yönelik Yapılması Gereken Düzenlemeler,” *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Sayı 9, s. 101-134.

- Savaşan, Fatih (2011); “Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi ve Kayıtdışılıkla Mücadelenin Serencamı,” *SETA*, Mart 2011, <https://docplayer.biz.tr/17997270-Analiz-seta-turkiye-de-kayitdisi-ekonomi-ve-kayitdisilikla-mucadelenin-serencami-fatih-savasan.html>, (Erişim Tarihi: 09.7.2018).
- Savaşan, Fatih, Kadriye İzgi Şahpaz, Tunç İnce (2014); “Vergi Denetim Birimlerindeki Değişikliğin Vergi Müfettişleri Gözüyle Değerlendirilmesi: Bir Alan Araştırması,” 29. Türkiye Maliye Sempozyumu, Sakarya Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, 16-20 Mayıs 2014, s. 37-58.
- SPK (2019); <http://www.spk.gov.tr/Sayfa/Index/6/9/1>, (Erişim Tarihi: 18.05.2019).
- Şin, Sevil (2005); *Avrupa Birliği ve Türkiye’de Vergi Yapısı, Denetimi ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları*, İTO yayınları, Yayın No 2005-17, İstanbul.
- Taşcı, Kenan (2010); “Türkiye ve AB Ülkelerinde Vergi Denetim Uygulamalarının Ekonomik Etkileri ve Değerlendirilmesi,” *İnönü Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Turgut Özal Uluslararası Ekonomi ve Siyaset Kongresi-1 Küresel Krizler ve Ekonomik Yönetişim Bildiriler Kitabı*, 15-16 Nisan 2010, Malatya, s. 150–168.
- T. C. Başbakanlık (2003); “Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma: 2 Kamu Yönetimi Temel Kanunu Tasarısı,” T. C. Başbakanlık Ankara, Ekim 2003; <http://www.igb.gov.tr/Kutuphane/10%202003%20KYYY%20II.pdf>, (Erişim Tarihi: 13.10.2017).
- Tekin, Fazıl ve Ali Çetinkaya (2009); *Vergi Denetimi*, 3. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Tekin, Fazıl ve Ali Çetinkaya (2018); *Vergi Denetimi*, 8.Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Tüfekçi, Zafer (2016); “Türkiye’de Vergi Denetiminin Örgütlenmesi: 646 sayılı KHK Öncesi ve Sonrası,” Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.
- TÜSİAD (2010); “*Vergi İncelemelerinde Mevcut Sorunlar ve Çözüm Arayışları Çalıştayı*,” http://www.tusiad.org.tr/_rsc/shared/file/TUSIADVergiCalis_tayi29012010.pdf, (Erişim Tarihi: 13.09.2011).
- TÜSİAD (2017); “*Büyük Ölçekli Şirketlerin Vergisel Denetimi, Sorunlar ve Çözüm Önerileri Çalıştayı Değerlendirme Raporu*,” <http://tusiad.org.tr/yayinlar/raporlar/item/9879-buyuk-olcekli-sirketlerin-vergisel-denetimi-sorunlar-ve-cozum-onerileri>, (Erişim Tarihi: 21.07.2018).
- Uzun Kocamış, Tuğçe (2017); “Elektronik Vergi Uygulamalarının Vergi Denetimi Üzerindeki Etkisi: Türkiye Örneği,” *International Conference On Eurasian Economies*, session 4b: Finans II, s. 276- 281.
- Üstün, Süleyman (2013); *Nasıl Bir Vergi Denetimi ve Vergi Yargısı?*, Beta Basım Yayın, İstanbul.

- VDK (2013); *2012 Faaliyet Raporu*, https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/vergi_denetim_kurulu_200513.pdf, (Erişim Tarihi: 13.05.2019).
- VDK (2014); *2013 Faaliyet Raporu*, https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/Faaliyet_Raporu_2013.pdf, (Erişim Tarihi: 13.05.2019).
- VDK (2015); *2014 Faaliyet Raporu*, https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/VDK_2014_Yılı_Faaliyet_Raporu_1102.pdf, (Erişim Tarihi: 13.05.2019).
- VDK (2016); *2015 Faaliyet Raporu*, https://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2f1%2fDocuments%2fDosya%2fFaaliyetRaporu_2015.pdf, (Erişim Tarihi: 13.01.2018).
- VDK (2017); *2016 Faaliyet Raporu*, https://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2f1%2fDocuments%2fDosya%2fVDK%202016%20Faaliyet%20Raporu_22.05.17.pdf, (Erişim Tarihi: 13.01.2018).
- VDK (2018); *2017 Faaliyet Raporu*, https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/VDK_Faaliyet_Raporu_2017.pdf, (Erişim Tarihi: 20.04.2019).
- VDK (2018a); <https://www.vdk.gov.tr/tr-TR/Sayfalar/Genel>, (Erişim Tarihi: 28.03.2018).
- VDK (2018b); <https://www.vdk.gov.tr/tr-TR/Sayfalar/Vergi-Inceleme-Standartlari>, (Erişim Tarihi: 28.03.2018).
- VDK (2018c); <https://www.vdk.gov.tr/tr-TR/Sayfalar/Calisma-Standartlari>, (Erişim Tarihi: 28.03.2018).
- VDK (2018d); <https://www.vdk.gov.tr/tr-TR/Sayfalar/Raporlama-Standartlari>, (Erişim Tarihi: 28.03.2018).
- VDK (2019); *2018 Faaliyet Raporu*, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/04/VDK-2018-Birim-Faaliyet-Raporu-1102019-002.pdf>, (Erişim Tarihi: 20.04.2019).
- Yılmaz, Hasan (2018); “*Türkiye’de Vergi Denetimi ve Etkinliğinin Artırılması İçin Öneriler*,” Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kırıkkale.
- Yunt, Ali (2016); “Vergi İncelemesinin Yasal Dayanakları, Süreçleri Ve Sonuçları,” *Mali Çözüm*, Mayıs-Haziran 2016, sayı 135; s. 189-215.
- Yücedoğru, Recep, Osman Sarıaslan ve Abdulkadir Kuştepe (2019); “Türk Vergi Denetimini Üç Boyutu ile Tartışmak: Teori, Uygulama ve Yargı,” *Vergi Raporu*, sayı 232, s. 312-331.
- 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname (14/12/1983 tarih ve 18251 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.)

- 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu (24/12/2003 tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.)
- 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun (16/05/2005 tarih ve 25817 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.)
- 646 Sayılı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname (10/7/2011 tarih ve 27990 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.)
- Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi (10/7/2018 tarih ve 30474 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.)
- Gelir İdaresi Başkanlığı Vergi Denetmenliği Yönetmeliği (07/3/2010 tarih ve 27514 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.)
- Maliye Bakanlığı Gelirler Kontrolörleri Yönetmeliği (30/11/1973 tarih ve 14728 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.)
- Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu Yönetmeliği (08/7/1970 tarih ve 13542 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.)
- Maliye Teftiş Kurulu Yönetmeliği (21 Mayıs 1964 tarih ve 11708 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.)
- Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması İle Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik (31/10/2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.)
- Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Teşekkülü ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik (31/12/2010 tarih ve 27802 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.)
- Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş ve Görev Yönetmeliği (07/9/2005 tarih ve 25929sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.)
- Vergi Denetim Kurulu Performans Değerlendirme Sistemi Yönetmeliği (30/12/2011 tarih ve 28158 (3. Mükerrer) sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.)
- Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği (31/10/2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.)
- Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik (31/12/2010 tarih ve 27802 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.)
- Vergi İnceleme ve Denetim Planının Hazırlanması, Uygulanması ve Sonuçlarının İzlenmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik(31/12/2010 tarih ve 27802 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.)

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik
(31/10/2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.)

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik
(31/12/2010 tarih ve 27802 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.)



EKLER

Ek 1: Anket Soruları

VERGİ DENETİM KURULU YENİ YAKLAŞIMLAR ANKETİ

Değerli Katılımcı;

Bu anket, “ Vergi Denetim Kurulu Yeni Yaklaşımlar” adlı Yüksek Lisans tez çalışmasında kullanılmak üzere hazırlanmıştır. Adı geçen konu ile ilgili düşünceleriniz bizim için önemli olup, sorulara vereceğiniz yanıtlar tamamen bilimsel amaçlı kullanılacak olup KESİNLİKLE başka amaçla/kişiyle paylaşılmayacak ve kullanılmayacaktır. Çalışmanın başarıya ulaşması vereceğiniz yanıtların objektifliğine bağlıdır. Çalışmaya yaptığımız katkıdan dolayı teşekkür ederiz.

Doç. Dr. Mehmet CURAL
Zonguldak Bülent Ecevit Üniversitesi
İİBF, Maliye Bölümü
Tez Danışmanı

Hüseyin SARI
Zonguldak Bülent Ecevit Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye ABD
Yüksek Lisans Tez Öğrencisi

DEMOGRAFİK BİLGİLER

Doğum Tarihiniz	19.....
Meslekteki Yılıınız	
Cinsiyetiniz	() Kadın () Erkek
Eğitim Düzeyiniz	() Lisans () Yüksek Lisans () Doktora

SORULAR

1. Vergi Denetim Kurulu'nun vergi incelemelerinin hızlı ve düzenli yürütülmesine etkisi olmuş mudur?

- Vergi denetiminde etkinliğin sağlanabilmesi için daha iyi nasıl olabilir?

2. Grup Başkanlıkları incelemelerde uzmanlaşma ve işbölümünü sağlamış mıdır?

- Vergi denetiminde etkinliğin sağlanabilmesi için daha iyi nasıl olabilir?

3. Grup Başkanlıklarının oluşturulması iş gücünün verimli kullanılmasını etkilemiş midir?

- Vergi denetiminde etkinliğin sağlanabilmesi için daha iyi nasıl olabilir?

4. İhbar ve inceleme talepleri değerlendirme komisyonlarının, ihbar ve şikâvet kaynaklı ve diğer inceleme taleplerinin değerlendirilmesine etkisi olmuş mudur?

- Vergi denetiminde etkinliğin sağlanabilmesi için daha iyi nasıl olabilir?

5. İzaha davet müessesesinin vergi incelemelerine etkisi nedir?

- Vergi denetiminde etkinliğin sağlanabilmesi için daha iyi nasıl olabilir?

6. Vergi inceleme raporlarının işleme konulmadan önce Rapor Değerlendirme Komisyonu ve Merkez RDK tarafından değerlendirilmesi ile ilgili görüşleriniz nedir?

- Vergi denetiminde etkinliğin sağlanabilmesi için daha iyi nasıl olabilir?

7. İnceleme yapan Vergi müfettiş sayısının yeterli olduğunu düşünüyor musunuz?

- Vergi denetiminde etkinliğin sağlanabilmesi için daha iyi nasıl olabilir?

8. Müfettis başına incelenecek mükellef sayısının düşük olmasının incelemeye etkisi nedir?

9. Vergi incelemelerinde “Hazineci” vaklasımdan uzak bir anlayışla, mükellefin vasal haklarına saygı gösterilerek mükellefe karşı olan vasal yükümlülükler eksiksiz yerine getirilmesine ilişkin görüşleriniz nedir? İncelemelerin yürütülmesine etkisi nedir?

10. Vergi incelemesinin inceleme başlama aşamasından incelemenin yürütülmesi ve rapor düzenlenmesi vb. surette incelemenin neticelenmesine kadar belirlenen usullere göre yapılmasına ilişkin görüşleriniz nedir?

11. VDK Mükellef Portalının inceleme üzerindeki avantaj ve dezavantajları nelerdir? İnceleme sürecine etkisi nedir?

- Vergi denetiminde etkinliğin sağlanabilmesi için daha iyi nasıl olabilir?

12. Mükelleflerin hakları ve sorumlulukları konusundaki düşünceleriniz nedir?

- Vergi denetiminde etkinliğin sağlanabilmesi için daha iyi nasıl olabilir?

13. Vergi Denetim Kurulu performans değerlendirme sisteminin vergi denetimi üzerinde etkileri nelerdir?

- Vergi denetiminde etkinliğin sağlanabilmesi için daha iyi nasıl olabilir?

14. Yukarıdaki uygulamalar dışında vergi denetiminde etkinliği olumsuz etkileyen unsurlar nelerdir?

- Vergi denetiminde etkinliği artırmak için neler yapılmalıdır?

Ek 2: İncelemeye Başlama Tutanağı Örneği



T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı
Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı

İncelemeye Başlama Tutanağı

MÜKELLEF KİMLİK ve İLETİŞİM BİLGİLERİ	Unvanı / Adı Soyadı:	
	TCKN / VKN:	Vergi Dairesi:
	Faaliyet Konusu:	
	Adresi:	
	Telefonu: E-Posta:	
İNCELEME BİLGİLERİ	Türü:	
	Gerekçesi:	
	Dönemi:	
	İnceleme Başlama Tarihi:	
Konusu:		

Yukarıda bilgileri yazılı mükellef nezdinde iş bu tutanakla vergi incelemesine başlanmıştır. Mükellef, rapor değerlendirme komisyonunda dinlenme talebi de dahil olmak üzere, incelemenin kapsamı, mahiyeti, dönemi, incelemeye ilişkin hak ve yükümlülükleri ile bu bilgilere erişim yolları hakkında bilgilendirilmiştir. İncelemenin Müfettişliğimiz adresinde yürütülmesi hususunda, mükellef ile birlikte mutabakata varılmıştır.

Bu tutanak dört örnek olarak düzenlenmiş olup imzalı ve mühürlü bir örneği mükellefe verilmiştir.

Vergi Müfettişi

SORGU NO

...

Sorgu Numarası ile www.vdk.gov.tr adresinde yer alan mükellef portalinden inceleme durumu hakkında bilgi alabilirsiniz.

... Grup Başkanlığı

Mükellef Nüshası

Kaynak: <https://mukellefportali.vdk.gov.tr/Portal/#>, (Erişim Tarihi: 10.06.2019)

Ek 3: Vergi İnceleme Sürecinde Mükelleflerin Hakları

Vergi İnceleme Elemanının Kimliğini Görme Hakkı
Mükellefler, Vergi Usul Kanunu'nun 136 ncı maddesine göre; vergi incelemesi yapanların kimliğinin işe başlamadan evvel kendilerine gösterilmesini isteyebilirler.
İnceleme Konusunu ve Kapsamını Öğrenme Hakkı
Vergi Usul Kanunu' nun 140/1 inci maddesine göre; mükellefler vergi inceleme elemanlarından incelemenin mevzuu hakkında incelemeye başlamadan önce kendilerine açıklama yapılmasını isteyebilirler.
Defter ve Belgelerini İbraz Etmek İçin Ek Süre İsteme Hakkı
Vergi Usul Kanunu' na göre; mükellef zor durumda kalması nedeniyle defter ve belgelerini istenen sürede ibraz edemeyecek durumda ise, ek süre verilmesini isteme hakkına sahiptir.
İncelemenin Her Safhasında Bilgi Alabilme Hakkı
Mükellef, vergi incelemesinin her safhasında inceleme süreci hakkında inceleme elemanından bilgi isteyebilir.
İnceleme Sırasında Müşavir ve/veya Avukat Bulundurma Hakkı
Mükellef vergi incelemeleri ile ilgili görüşmelere, defter ve kayıtlarla ilgili olan yetkili Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler veya avukatların kendisiyle birlikte katılmasını sağlamak ya da kendisini temsilen yetkili bir temsilcisini göndermek hakkına sahip bulunmaktadır. (Mükellefi temsilen gelen kişilerin yasal olarak yetkilendirilmiş olmaları ve temsil belgesinin görüşmeler başlamadan önce inceleme elemanına verilmesi gerekir.)
Vergi İnceleme Tutanaklarına İtiraz ve Görüşlerinin Yazılmasını İsteme Hakkı
Vergi Usul Kanunu'nun 145 inci maddesine göre; mükellefler diledikleri itiraz ve mülahazaların vergi inceleme tutanaklarına kaydedilmesini isteyebilirler.
Kayıtların İşlenmesi İçin Ek Süre İsteme Hakkı
Vergi Usul Kanunu'nun 146 ncı maddesine göre; mükellef arama sonucunda el konulan defter ve belgelerin muhafaza altında olması sebebiyle zamanında yapılamayan kayıtlarını, defterlerin geri verilmesinden sonra 1 aydan az olmamak üzere verilecek uygun bir süre içinde yapabilir.
İlgililerin Tutanağın İçerdiği Hususlardan Haberdar Olma Hakkı
31/10/2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 17' nci maddesinin (d) bendinde yer alan "Tutanakta belirtilen hususların ilgililer tarafından okunduğunu ve doğruluğunun anlaşıldığını belirten ifade yer alır" düzenlemesi uyarınca; ilgililer vergi incelemesi sırasında düzenlenen tutanağı okuma, içerdiği hususların doğruluğu, defter kayıtlarına, belgelere ve ifadelere uygunluğunu anladıktan sonra birlikte (Vergi İncelemesini yapan Yetkili ile) imzalama ve dolayısıyla tutanağın içerdiği hususlardan haberdar olma hakkına sahiptir.
Tutanaktan Bir Nüsha Alma Hakkı
Vergi Usul Kanunu'nun 141'inci maddesinde göre; mükellef vergi incelemesi

sırasında düzenlenen tutanaklardan bir nüsha almaya ve itirazların bulunması halinde bu itirazların tutanağa işlenmesini isteyebilirler.
Mükellefin Rapor Değerlendirme Komisyonunca Dinlenmesini İsteme Hakkı
Rapor Değerlendirme Komisyonları gerekli gördüğü durumlarda ya da talepleri üzerine vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları hakkında mükellefi dinleyebilirler. Mükellefler, Rapor Değerlendirme Komisyonları tarafından dinlenmek için taleplerini, vergi inceleme tutanaklarına kaydedilmesini isteyebilecekleri gibi taleplerini içeren bir dilekçe ile rapor değerlendirme işlemi bitmeden Grup Başkanlıklarına da başvurabilirler.
Müracaat ve Şikayet Hakkı
31/10/2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin “Vergi Müfettişlerinin Sorumlulukları” başlıklı 41’inci maddesinin (b) bendinde yer alan “Mesleğin gerektirdiği saygınlığı ve güven duygusunu sarsacak davranışlarda bulunamazlar” düzenlemesine aykırı davranışlara muhatap olan veya bu tip davranışlarla karşılaşan ilgililer (mükellef, vb.) aşağıda belirtilen yollarla müracaat ve şikayet haklarını kullanabilirler: 1.BİMER’e (Başbakanlık İletişim Merkezi) a)Telefonla Başvuru (150) b)Mektupla Başvuru c)İnternetle Başvuru (www.basbakanlik.gov.tr) d)Şahsen Başvuru 2.Posta yoluyla Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı’na 3.www.vdk.gov.tr adresinden “İhbar ve Şikayet” bölümüne 4.VİMER’e (Vergi İletişim Merkezi) (444 0 189)
Uzlaşma Hakkı
Mükellef, ikmalen, res’en veya idarece tarh edilen vergilerle, bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarının (359’uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen cezalar hariç) tahakkuk edecek miktarları konusunda, tarhiyat öncesi ya da tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunabilir.
Dava Açma Hakkı
Mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler.

Kaynak: <https://mukellefportali.vdk.gov.tr/>, (Erişim Tarihi: 01.07.2019)

Ek 4: Vergi İnceleme Sürecinde Mükelleflerin Yükümlülükleri

İncelemenin Yapılacağı Yere İlişkin Yükümlülükler
<p>a. Vergi Usul Kanunu'nun 257 nci maddesine göre; mükellefler incelemeye yetkili memura müessesenin durumuna göre, çalışma yeri göstermekle ve resmi çalışma saatlerinde memurun müessesede alışmasını sağlamakla yükümlüdürler.</p> <p>b. Vergi Usul Kanunu'nun 257/5 inci maddesine göre; mükellef incelemeye yetkili olanlar tarafından işletmede Vergi Usul Kanunu'nun 134 üncü maddesi gereğince envanter yapılması halinde araç, gereç ve personeliyle bu işlemlerin yapılması için gerekli yardım ve kolaylığı göstermekle yükümlüdür.</p> <p>c. Vergi Usul Kanunu'nun 148 inci maddesine göre; mükellefler vergi incelemesine yetkili kişilerin talep edecekleri her türlü bilgiyi vermek mecburiyetindedirler. (Mükellefler, Vergi Usul Kanunu'nun 151 inci maddesinde belirtilenler hariç olmak üzere, özel kanunlarda yazılı mahremiyet hükümlerini ileri sürerek, bilgi vermektan imtina edemezler. Bu zorunluluk hem iş sahibini, hem de işletmede çalışanları kapsar.</p> <p>d. Vergi Usul Kanunu'nun 141/2 nci maddesine göre; mükellefler vergilendirme ile ilgili olay ve hesap durumlarını içeren tutanakları imzalamaktan çekindikleri hallerde, bunların dayanağı olan defter, belge ve kayıtların vergi inceleme elemanınca alıkonulması konusunda zorluk çıkarmamak mecburiyetindedirler. (Söz konusu defter ve belgeler, inceleme sonucunda ortaya çıkan vergiler ve kesilen cezalar kesinleşinceye kadar geri verilmez. İlgililer, bu defterlerin suç delili olmaması şartıyla, her zaman bu tutanakları imzalayarak defter ve vesikaları geri alabilirler)</p>
Defter ve Belgelere İlişkin Yükümlülükler
<p>a. Vergi Usul Kanunu'nun 172 nci maddesine göre; defter tutmak zorunda olan mükellefler, aynı Kanuna göre tutmak zorunda oldukları defterlerden tasdiğe tabi olanları zamanında tasdik ettirmek, tuttukları defterleri ve bunların dayanağını oluşturan belgeleri usulüne uygun bir şekilde tutmak ve ilgili buldukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmek zorundadırlar.</p> <p>b. Vergi Usul Kanunu'nun 256 nci maddesine göre; mükellefler muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda buldukları bilgilere ilişkin server, usb bellek, taşınabilir harici bellek 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. (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 belgelerin ibraz edilmemesi gizleme demektir – hakkında V.U.K.' un 359'uncu maddesinde yer alan cezalar uygulanır)</p>
Beyan ve Ödemeye İlişkin Yükümlülükler
<p>a. Mükellefler vergi matrahını doğru beyan etmek ve ödenmesi gereken vergileri vadesinde ödemek zorundadırlar.</p>

Kaynak: <https://mukellefportali.vdk.gov.tr/>, (Erişim Tarihi: 01.07.2019)

Ek 5: 482 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

1. Giriş ve Amaç

Vergi mükellefiyetine ilişkin yükümlülük ve ödevlerin tam olarak yerine getirilmesi amacıyla ve vergi kanunlarının verdiği yetkiler çerçevesinde vergi idaresi, kamu idare ve müesseselerinden, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişilerden çeşitli bilgiler toplamakta, yine bu amaç doğrultusunda mükellefler nezdinde inceleme ve denetimler yapmaktadır.

Yapılan bu inceleme ve denetimler neticesinde vergi ziyayı tespit edilmesi halinde, mükellefler cezalı tarhiyata muhatap olabilmektedir. Ancak, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu sağlamaya yönelik vergi incelemesi başta olmak üzere idarece gerçekleştirilen işlemler, süreci uzatabilmekte, bu da vergiye uyum maliyetlerini artıran bir faktör olarak ortaya çıkmaktadır.

Bu çerçevede, 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mülga 370 inci maddesi, 9/8/2016 tarihli ve 29796 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile "İzaha davet" başlığı altında yeniden düzenlenerek vergi sistemimizde yeni bir müessese ihdas edilmiştir.

İzaha davet müessesesi, verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitlerle ilgili olarak aynı merciler tarafından mükelleflerden açıklama talep edilmesi olup, bu müessese, yapılan değerlendirmeler sonucunda vergi ziyasına sebebiyet vermediği anlaşılan mükelleflerin konuyla ilgili vergi incelemesine veya takdire sevk edilmesini önlemekte, vergi ziyasına sebebiyet verildiği durumlarda ise belirli şartlar dahilinde indirimli ceza uygulanmak suretiyle mükellefleri daha ağır müeyyidelerden korumaktadır.

Getirilen bu düzenleme ile İdare ve mükellefler arasındaki uyuşmazlıkların azaltılması, İdarenin zamanını daha etkin ve verimli alanlara hasretmesi, olayların gerçek mahiyetinin tespit edilmesine mükelleflerce daha çok katkıda bulunulması ve bu sayede vergiye gönüllü uyumun artırılması amaçlanmaktadır.

Vergi Usul Kanununun 370 inci maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye istinaden bu Tebliğ ile izaha davetin kapsamı ve şekli, ön tespit niteliği, izaha daveti yapacak ve yapılan izahı değerlendirecek merciler, davet yapılacaklar, yapılan izahta kullanılacak bilgi ve belgeler ile uygulamaya ilişkin diğer usul ve esaslar belirlenmektedir.

2. İzaha Davetin Kapsamı

İzaha davetin kapsamını belirleme yetkisi maddenin dördüncü fıkrası ile Bakanlığımıza verildiğinden herhangi bir konunun izaha davet kapsamında olup olmadığı, bir başka deyişle hangi konularla ilgili olarak izaha davet müessesesinin uygulanacağı Bakanlığımız tarafından belirlenecektir. Mezkûr yetkiye istinaden Bakanlığımız tarafından izaha davet kapsamına alınan konular aşağıda belirlenmiştir.

2.1. Ba-Bs Bildirim Formlarında Yer Alan Bilgilerin Analizi Sonucunda Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi

Bildirim mecburiyeti bulunan mükelleflerce, Bakanlığımız tarafından belirlenen hadler çerçevesinde yapılan her türlü mal ve/veya hizmet alış ve satışları Ba-Bs bildirim formlarına dâhil edilmektedir.

Bu bildirim formlarından hareketle yapılan çapraz kontroller neticesinde, vergiyi ziyaa uğratmış olabileceğine dair haklarında ön tespit bulunan mükellefler izaha davet edilir.

2.2. Kredi Kartı Satış Bilgileri ile Katma Değer Vergisi (KDV) Beyannamelerinin Karşılaştırılması Sonucunda Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi

Banka ve benzeri finans kurumlarından alınan bilgilere göre, kredi kartı satış cihazı (sanal pos, kredi kartı, banka kartı-debit ve imprinter cihazı gibi) kullanan mükelleflerin, yaptıkları satış tutarları ile KDV beyannamelerinin karşılaştırılması sonucunda, satış tutarlarının düşük beyan edilmesi suretiyle verginin ziyaa uğratılmış olabileceğine dair haklarında ön tespit bulunan mükellefler izaha davet edilir.

2.3. Yıllık Beyannameler ile Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamelerinin Karşılaştırılması Sonucunda Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi

31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde, ödemelerini (avans olarak ödenenler dâhil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecbur olanlar ile hangi ödemelerin tevkifata tabi olduğu sayılmıştır.

Serbest meslek kazancı, ücret, gayrimenkul sermaye iradı gibi tevkifata tabi gelir elde edenler tarafından verilen yıllık gelir vergisi beyannameleri ile bu gelirler üzerinden tevkifat yapanların verdikleri muhtasar ve prim hizmet beyannamelerinin karşılaştırılması sonucu verginin ziyaa uğratılmış olabileceğine dair haklarında ön tespit bulunanlar izaha davet edilir.

2.4. Çeşitli Kurum ve Kuruluşlardan Elde Edilen Bilgiler ile Asgari Ücret Tarifelerinin Karşılaştırılması Sonucunda Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi

Çeşitli kurum ve kuruluşlardan elde edilen bilgilerle 19/3/1969 tarihli ve 1136 sayılı Avukatlık Kanununun 164 ve 168 inci maddeleri ile 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun 46 ncı maddesi kapsamında belirlenen asgari ücret tarifelerinin karşılaştırılması sonucunda, serbest meslek kazancını ve hesaplanması gereken KDV'yi ilgili dönem beyannamelerinde beyan etmediği veya eksik beyan ettiği yönünde haklarında ön tespit bulunan avukatlar ve 3568 sayılı Kanun kapsamındaki meslek mensupları izaha davet edilir.

2.5. Yıllık Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyannameleri Üzerinde Yapılan İndirimleri, Kanuni Oranları Aşan Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi

Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesi ve 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesine göre, bağış ve yardımlar, eğitim ve sağlık harcamaları ile girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlar beyanname üzerinde gösterilmek ve bu maddelerde belirtilen oranları aşmamak şartıyla beyan edilen gelirden veya kurum kazancından indirim konusu yapılabilmektedir.

Bu kapsamda, belirtilen söz konusu oranlar üzerinde indirim yaptıklarına dair haklarında ön tespit bulunan mükellefler izaha davet edilir.

2.6. Dağıttığı Kâr Üzerinden Tevkifat Yapmadığı Tespit Edilenlerin İzaha Davet Edilmesi

Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendi ve Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin üçüncü fıkrasına göre, tam mükellef kurumlar dağıtmış oldukları kârlar üzerinden vergi kesintisi yapmak ve bu kesinti tutarını vergi dairesine yatırmak zorundadır.

Bu kapsamda, Bakanlığımızca yapılan düzenlemeler uyarınca verilen kâr dağıtım tablosunda yer alan bilgiler ile diğer verilerin karşılaştırılması sonucunda, dağıtmış oldukları kârlar üzerinden vergi kesintisi yapmadıkları yönünde haklarında ön tespit bulunan mükellefler izaha davet edilir.

2.7. Geçmiş Yıl Zararlarının Mahsubu Yönünden Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi

Gelir Vergisi Kanununun 88 inci maddesine göre gelirin toplanmasında gelir kaynaklarının bir kısmından hâsıl olan zararlar (80 inci maddede yazılı diğer kazanç ve iratlardan doğanlar hariç) diğer kaynakların kazanç ve iratlarına mahsup edilebilmekte, bu mahsup neticesinde kapatılmayan zarar kısmı, müteakip yılların gelirinden indirilebilmekte ve arka arkaya beş yıl içinde mahsup edilmeyen zarar bakiyesi müteakip yıllara devredilememektedir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 9 uncu maddesine göre geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararlar, kurumlar vergisi beyannamesinde her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek ve beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilir.

Yukarıda belirtilen şartlardan herhangi birisini ihlal etmek suretiyle geçmiş yıl zararlarını gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yaptığı yönünde haklarında ön tespit bulunan mükellefler izaha davet edilir.

2.8. İştirak Kazançlarını İlgili Hesapta Göstermeyen Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi

Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) ve (b) bentleri kapsamına giren iştirak kazançlarının, Bakanlığımızca veya ilgili idarelerce yapılan düzenlemeler uyarınca tutulan muhasebe kayıtlarında iştiraklerden temettü gelirlerinin izlendiği hesaplarda gösterildikten sonra, beyannamede istisnalar arasında yer alması gerekmektedir.

Söz konusu hesaplarda, elde edilen iştirak kazançlarının yer almaması ya da bu hesapların hiç kullanılmaması hallerinde, bu kazançları beyanname üzerinde istisna olarak gösterdiğine dair haklarında ön tespit bulunan mükellefler izaha davet edilir.

2.9. Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-e Maddesindeki İstisna ile İlgili Olarak Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi

Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan, taşınmaz ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakları satış kazancı istisnasından faydalanan mükelleflerden; menkul kıymet ve taşınmaz ticareti ve kiralanması faaliyeti ile uğraşıldığı, istisnaya konu

kazancın %75'lik kısmının özel fon hesabına alınmadığı veya beş yıllık süre içerisinde özel fon hesabından çekildiği ya da satış yapıldığı yılı izleyen 5 yıl içinde şirketin tasfiye edildiği yönünde haklarında ön tespit bulunanlar izaha davet edilir.

2.10. Örtülü Sermaye Yönünden Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi

Kurumlar Vergisi Kanununun 12 nci maddesine göre kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılmaktadır.

Ortaklara olan borçların toplamının, öz sermayenin üç katından fazla olduğu yönünde haklarında ön tespit bulunan mükellefler izaha davet edilir.

2.11. Ortaklardan Alacaklar İçin Hesaplanması Gereken Faizler Yönünden Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi

Bakanlığımızca yapılan düzenlemeler uyarınca verilen dönem sonu bilançosunda "Ortaklardan Alacaklar" hesabında bakiye bulunmakla birlikte aynı döneme ilişkin gelir tablosunda faiz geliri beyan etmediği yönünde haklarında ön tespit bulunan mükellefler izaha davet edilir.

2.12. Ortaklık Hakları veya Hisselerini Elden Çıkardıkları Halde Beyanda Bulunmayan Limited Şirket Ortaklarının İzaha Davet Edilmesi

Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80 inci maddesinin birinci fıkrasının (4) numaralı bendinde, ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazancı olarak sayılmıştır.

Bu kapsamda, ortaklık hak ve hisselerini elden çıkardıkları halde gelir vergisi beyannamesi vermedikleri veya vermiş oldukları gelir vergisi beyannamesinde bu gelirleri beyan etmedikleri yönünde haklarında ön tespit bulunan limited şirket ortakları izaha davet edilir.

2.13. Gayrimenkul Alım/Satım Bedelinin Eksik Beyan Edilmiş Olabileceğine Dair Haklarında Tespit Bulunanların İzaha Davet Edilmesi

Gayrimenkul alım/satım işlemlerine ilişkin olarak, tapu daireleri, banka ve benzeri finans kurumları ile diğer kurum ve kuruluşlardan elde edilen bilgilerin karşılaştırılması sonucunda, alım/satım bedelinin eksik beyan edilmiş olabileceğine dair haklarında ön tespit bulunanlar izaha davet edilir.

2.14. Gayrimenkullere İlişkin Değer Artışı Kazançları Yönünden Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi

Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80 inci maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinde, iktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) Kanunun 70 inci maddesinin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal (gerçek usulde vergiye tâbi çiftçilerin ziraî istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dahil) ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazancı olarak sayılmıştır. Öte yandan, aynı maddenin üçüncü fıkrasında, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlananlar hariç olmak

üzere bir takvim yılında elde edilen değer artışı kazancının hangi tutarda istisnaya tabi olduğu hükme bağlanmıştır.

Söz konusu (6) numaralı bende göre değer artışı kazancı olarak sayılanlardan tapuya tescil edilen gayrimenkullerin elden çıkarılmasından doğanlara ilişkin olarak, tapu dairelerinden elde edilen verilere göre, gayrimenkulleri iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkardıkları ve istisna haddinin üstünde kazanç elde ettikleri halde beyanname vermediklerine dair haklarında ön tespit bulunanlar izaha davet edilir.

2.15. Gayrimenkul Sermaye İratlarını Beyan Etmeyen veya Eksik/Hatalı Beyan Eden Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi

Banka, benzeri finans kurumları, Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü veya abonelerine elektrik, su, doğalgaz, internet hizmeti vb. mal ve hizmetleri teslim eden/sunan kurumlar ile diğer kurum ve kuruluşlardan alınan bilgilerin değerlendirilmesi neticesinde, kira geliri elde ettiği anlaşılmalardan muhtasar ve prim hizmet beyannamelerinde yapılan tevkifat tutarına göre istisna ve beyan sınırı üzerinde kira geliri elde ettiği anlaşılmalardan gayrimenkul sermaye iratlarını beyan etmediklerine veya eksik/hatalı beyan ettiklerine dair haklarında ön tespit bulunanlar izaha davet edilir.

2.16. Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Kullanılması Durumunda Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi

Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinde yer alan fiillerle verginin ziyaa uğratılmış olabileceği hallerde izaha davet hükümleri uygulanmayacaktır.

Bununla birlikte, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair vergi inceleme yetkisini haiz kişilerce düzenlenen raporlara istinaden yapılan ön tespitlerde, kullanılan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarının; her bir belge itibarıyla 50.000 TL'yi geçmemesi ve mükellefin ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmaması kaydıyla mükellefler izaha davet edilir.

Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair belge tutarının tespiti ile mal ve hizmet alış tutarının hesaplanmasında vergiler hariç tutarlar dikkate alınacaktır.

2.16.1. Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair her bir ön tespit itibarıyla tüm belge tutarlarının vergiler hariç ayrı ayrı 50.000 TL ve altında olması ve diğer şartların da gerçekleşmesi halinde mükellefler izaha davet edilir. Bununla birlikte, her bir ön tespite ilişkin olarak herhangi bir belge tutarının vergiler hariç 50.000 TL üzerinde olması durumunda, bu belgeyi kullanan mükellefin diğer benzer mahiyetteki belge ve/veya belgeleri tutarı 50.000 TL altında olsa dahi tüm bu belgelere ilişkin izaha davette bulunulması mümkün değildir.

Örnek: (A) Ltd. Şti. hakkında sahte belge düzenleyicisi olduğuna dair vergi tekniği raporu düzenlenmiştir. Düzenlenen bu raporun sonuç bölümünde (B) Ltd. Şti.'nin, (A) Ltd. Şti. tarafından düzenlenen 10 adet faturayı kullanmış olabileceğine dair bulgular yer almaktadır. Bu faturaların her biri vergiler hariç 50.000 TL'nin altında kalmaktadır. Bu durumda diğer şartların da gerçekleşmesi halinde (B) Ltd. Şti. izaha davet edilecektir.

Mezkûr faturaların vergiler hariç, 9 adedinin her birinin tutarı 50.000 TL'nin altında, bir adet fatura tutarının da 50.000 TL'nin üstünde olduğu durumda ise ziyaa uğramış olabilecek vergiye ilişkin bir fatura tutarının 50.000 TL'nin üzerinde olması nedeniyle 10 adet faturanın hiçbiri için mükellef izaha davet edilmeyecektir.

2.16.2. Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olabilecek toplam belge tutarının ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşması halinde, vergiler hariç her bir belge tutarının 50.000 TL'yi geçmemesi durumunda dahi mükelleflere izaha davette bulunulması mümkün değildir.

Örnek: (C) Ltd. Şti. hakkında sahte belge düzenleyicisi olduğuna dair vergi tekniği raporu düzenlenmiştir. Düzenlenen bu raporun sonuç bölümünde (Ç) Ltd. Şti.'nin 2017 yılına ilişkin olarak bu belgelerden 20 adet faturayı kullanmış olabileceğine dair bulgular yer almaktadır. Bu faturaların ayrı ayrı her birinin vergiler hariç tutarı 50.000 TL'nin altında olup, toplam tutarları ise 800.000 TL'dir. (Ç) Ltd. Şti.'nin ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alış tutarı ise 8.000.000 TL'dir. Buna göre, her bir belge itibarıyla 50.000 TL sınırı aşılmamakla birlikte, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olabilecek toplam belge tutarının (800.000 TL) ilgili yıldaki mal ve hizmet alışları toplamının %5'i olan 400.000 TL'yi aşması nedeniyle mükellef söz konusu faturalar için izaha davet edilmeyecektir.

2.16.3. Mükelleflerin izaha davet edilip edilmeyeceğinin belirlenmesinde sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olarak kullanılmış olabilecek belgeler, her bir ön tespit bakımından ayrı ayrı değerlendirilecektir.

Örnek: 1/8/2017 tarihinde (D) A.Ş. hakkında düzenlenen vergi tekniği raporunda, (E) Ltd. Şti.'nin vergiler hariç 60.000 TL tutarında 1 adet sahte faturayı kullanmış olabileceğine dair bulgu mevcuttur. Öte yandan, (F) A.Ş. hakkındaki 2/10/2017 tarihli bir başka vergi tekniği raporunda ise (E) Ltd. Şti. hakkında vergiler hariç 40.000 TL tutarında 1 adet sahte faturayı kullanmış olabileceğine dair bulgu yer almaktadır. Mükellefin, 1/8/2017 tarihinde düzenlenen raporda belirtilen faturayla ilgili olarak izaha davet edilmesi mümkün bulunmamakla birlikte, ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmaması şartıyla 2/10/2017 tarihinde düzenlenen raporda belirtilen faturayla ilgili olarak izaha davet edilmesi mümkündür.

2.16.4. Mükellefler hakkında tek bir vergi tekniği raporunda birbirinden farklı yıllara ilişkin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılmış olabileceğine dair bulguların mevcut olması durumunda, söz konusu 50.000 TL'lik sınırın ve %5'lik oranın aşılmamış olması şartları her bir yıl itibarıyla ayrı ayrı değerlendirilecektir. Herhangi bir yıla ilişkin bu şartların sağlanmamış olması, diğer yıllarda bu şartlardan her ikisini de sağlayan mükelleflerin bu şartların sağlandığı yıla ilişkin izaha davet edilmesine engel teşkil etmeyecektir.

Örnek: 1/8/2017 tarihinde (G) Ltd. Şti. hakkında düzenlenen vergi tekniği raporunda, (H) A.Ş.'nin 2015 yılına ilişkin vergiler hariç 70.000 TL, 10.000 TL ve 30.000 TL olmak üzere toplam üç adet, 2016 yılına ilişkin olarak ise vergiler hariç biri 45.000 TL, diğeri 40.000 TL olmak üzere toplam iki adet sahte faturayı kullanmış olabileceğine dair bulgu mevcuttur. (H) A.Ş.'nin 2015 yılına ilişkin toplam mal ve hizmet alış tutarları 3.000.000 TL, 2016 yılına ilişkin toplam mal ve hizmet alış tutarları ise 2.000.000 TL'dir. Buna göre, (H) A.Ş., 2015 yılına

ilişkin 70.000 TL'lik faturanın 50.000 TL'lik sınırı aşmasından dolayı 2015 yılı için izaha davet edilmeyecek olup, 2016 yılına ilişkin belgelerden hiç birinin 50.000 TL'yi ve 2016 yılına ilişkin belge tutarları toplamının (85.000 TL) ilgili yıldaki mal ve hizmet alışları toplamının %5'i olan 100.000 TL'yi aşmamış olması nedeniyle 2016 yılına ilişkin faturalar için izaha davet edilecektir.

2.16.5. KDV mükellefi olanlar açısından ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının belirlenmesinde, öncelikle tespit tarihine kadar verilen KDV beyannamelerinde yer alan indirilecek KDV'ye ilişkin her bir KDV oranı ayrı ayrı esas alınmak suretiyle söz konusu toplam mal ve hizmet alışlarına ulaşılabilecektir.

2.16.6. KDV mükellefiyeti bulunmayan basit usule tabi mükelleflerin ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının belirlenmesinde işletme hesabı özetinde yer alan "Dönem İçinde Satın Alınan Emtia" ve "Giderler" satırlarının toplam tutarı dikkate alınacaktır.

2.16.7. Toplam mal ve hizmet alışları ya da sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olarak kullanılmış olabilecek belgelerin tutarının net bir şekilde tespit edilemediği durumlarda, bu Tebliğin 5 inci maddesinde belirtilen İzah Değerlendirme Komisyonunca mükelleften ilgili dönemdeki toplam mal ve hizmet alışları ile kullanılmış olabilecek sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeleri yazılı olarak bildirmesi istenir. Mükellefler tarafından yapılan bu bildirim, ilgili dönemdeki toplam mal ve hizmet alışları ile sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarının tespitinde esas alınarak ön tespiti konu tutar komisyonca belirlenir. İdarece yapılan araştırma ve incelemeler neticesinde, yapılan bildirim hatalı veya eksik olduğunun tespit edilmesi durumunda, yeni tespit gerektirdiği şekilde işlem tesis edilir.

3. Ön Tespit

Vergi Usul Kanununun 370 inci maddesinde yer alan indirimli cezanın uygulanması, yetkili merciler tarafından verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair ön tespit yapılmış olduğu hallerde mümkündür.

Ön tespit, vergi kanunlarının verdiği yetki kapsamında vergi incelemesi yapmaya ve/veya mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişilerden bilgi toplamaya yetkili kılınanlar tarafından doğrudan veya dolaylı olarak elde edilen bilgi, bulgu veya verilerin İzah Değerlendirme Komisyonuna intikal ettirilmesi neticesinde, mezkûr komisyon tarafından verginin ziyaa uğramış olabileceği ve mükellefin izaha davet edilebileceği yönünde yapılan tespiti ifade eder.

3.1. Ön Tespitin Şartları

3.1.1. Vergi İncelemesine Başlanılmamış veya Takdir Komisyonuna Sevk İşleminin Yapılmamış Olması

Vergi Usul Kanununun 370 inci maddesinde bahsi geçen "vergi incelemesine başlanılmamış olması" ile "takdir komisyonuna sevk edilmemiş olması", ön tespit ilgili olduğu konuya ilişkin olarak; mükellef nezdinde bir vergi incelemesine başlanılmamış olmasını veya mükellefin takdir komisyonuna sevk edilmemiş olmasını ifade eder.

3.1.2. İhbarda Bulunulmamış Olması

Maddede bahsi geçen "ihbarda bulunulmamış olması", yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitle ilgili konu hakkında, tespit tarihine kadar ihbarda bulunulmamış olmasını ifade eder. Haklarında ön tespit konusuyla ilgili ihbar bulunan mükellefler bu konuyla ilgili olarak izaha davet edilmeyecek, ön tespitle ilgisi bulunmayan ihbarlar ise izaha davete engel teşkil etmeyecektir.

3.2. Ön Tespiti Yapacak Mercii

Madde hükmüne göre ön tespit yetkili merciler tarafından yapılmış olması gerekmektedir.

Yetkili mercii, madde kapsamında izaha daveti yapacak ve kendisine yapılan izahı değerlendirmeye tabi tutarak izahın konusu ile ilgili nihai karar verecek olan Gelir İdaresi Başkanlığı veya Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde kurulan komisyonu (İzah Değerlendirme Komisyonu) ifade eder.

4. İzah Değerlendirme Komisyonu

Vergi Usul Kanununun 370 inci maddesinin dördüncü fıkrasında, Maliye Bakanlığı izaha daveti yapacak mercii belirlemeye yetkili kılınmıştır. Bu yetkiye istinaden, Gelir İdaresi Başkanlığı ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde yeterli sayıda "İzah Değerlendirme Komisyonu" oluşturulmuştur.

4.1. Gelir İdaresi Başkanlığı Bünyesinde Kurulan İzah Değerlendirme Komisyonu

Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde kurulan izah değerlendirme komisyonları ilgisine göre vergi dairesi başkanlıkları ile defterdarlıklara bağlı olarak görev yapacaklardır.

Vergi dairesi başkanlıklarında oluşturulacak komisyon, vergi dairesi başkanı veya grup müdürünün başkanlığında, vergi dairesi müdürlerinden veya müdürlerden, defterdarlıklarda oluşturulacak komisyon, defterdar veya defterdar yardımcısının başkanlığında, gelir müdürü ile vergi dairesi müdüründen olmak üzere toplam üç kişiden oluşur.

Vergi dairesi başkanlıkları bünyesinde birden fazla komisyon kurulması mümkündür.

4.2. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Bünyesinde Kurulan İzah Değerlendirme Komisyonu

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığında ve Başkanlıkça uygun görülen Grup Başkanlıklarında oluşturulacak İzah Değerlendirme Komisyonu, Başkanlık tarafından biri komisyon başkanı olarak belirlenecek üç vergi müfettişinden oluşur. Ayrıca, söz konusu komisyonlar için yeteri kadar yedek üye seçilir.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı veya Grup Başkanlıkları bünyesinde birden fazla komisyon kurulması mümkündür.

4.3. Komisyonun Görev ve Yetkileri

İzah Değerlendirme Komisyonu;

a) Kendisine intikal ettirilen bilgi, bulgu veya verilerden hareketle verginin ziyaa uğramış olabileceğine ilişkin, maddede belirtilen ön tespiti yapar.

- b) İzaha davet yazısını, tebliğ edilmek üzere, haklarında ön tespit yapılanlara gönderir.
- c) Kendisine yapılacak izahları değerlendirip sonuçlandırır.

5. İzaha Davet Yazısı

Komisyon tarafından haklarında ön tespit yapılanlara, gerekli açıklamaların yer aldığı ve bu Tebliğ ekinde yer alan "İzaha Davet Yazısı" (EK:1) Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca tebliğ olunur.

İzaha davet yazısında aşağıdaki hususlara yer verilir:

- a) İzaha davet yazısının tebliği tarihinden itibaren 15 gün içerisinde ön tespitle ilgili olarak gerekli izahın yapılması ve yapılan izah sonucu Komisyonca, vergi ziyasına sebebiyet verilmediği ve beyanname verilmesini gerektirir bir durum bulunmadığının anlaşılması halinde söz konusu ön tespitle ilgili olarak vergi incelemesi ve takdir komisyonuna sevk işlemi yapılmayacağı,
- b) İzaha davet yazısının tebliği tarihinden itibaren 15 günlük süre içerisinde izahta bulunulmaması halinde Vergi Usul Kanununun 370 inci maddesinde yer alan indirimli ceza uygulamasından yararlanılamayacağı ve mükellefin vergi incelemesine ya da takdir komisyonuna sevk edileceği,
- c) İzahın yapıldığı tarihten itibaren 15 gün içerisinde, hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamla (izah zammı) aynı sürede ödenmesi şartıyla vergi ziyası cezasının ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesileceği,
- ç) İzahın yeterli görülmemesi halinde mükellefin vergi incelemesine ya da takdir komisyonuna sevk edilebileceği,
- d) Mükellefin, yapacağı izahı desteklemek amacıyla başta defter ve belgeler olmak üzere Vergi Usul Kanununun 3 üncü maddesi kapsamında her türlü delili sunabileceği,
- e) Davet konusu ön tespitle ilgili olarak Vergi Usul Kanununun 371 inci maddesinde yer alan pişmanlık hükümlerinden yararlanılamayacağı.

Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair yapılan ön tespitlerle ilgili olarak, toplam mal ve hizmet alışları ya da sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olarak kullanılmış olabilecek belgelerin tutarının net bir şekilde belirlenemediği durumlarda, bu Tebliğ ekinde yer alan "Toplam Mal/Hizmet Alışları ile Kullanılan Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belgeler Listesi" (EK:2) tebliğ edilecek izaha davet yazısına eklenir.

6. İzahın Değerlendirilmesi

Kendisine izaha davet yazısı tebliğ edilenlerin madde hükümlerinden yararlanmaları için tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içerisinde yetkili komisyona izahta bulunmaları gerekmektedir. Bu süre içerisinde ilgili komisyona izahta bulunmayanlar anılan madde hükmünden yararlanamaz.

Süresinde yapılan izah, komisyonca en geç 10 gün içinde değerlendirilerek sonuca bağlanır.

6.1. Ziyaa Uğratılmış Olabilecek Vergi Tutarını Doğrular Nitelikteki İzah Üzerine Yapılacak İşlemler

Haklarında yapılan ön tespite ilişkin olarak, izaha davet yazısında yer verilen ziyaa uğramış olabilecek vergi tutarını doğrular nitelikte vergi ziyasına neden olduğu yönünde mükelleflerce izahta bulunulması durumunda, izahın yapıldığı tarihten itibaren 15 gün içerisinde hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi, ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanununun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranındaki izah zammıyla ödenmesi şartlarıyla vergi ziyayı cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir.

6.2. Verginin Ziyaa Uğratılmadığına İlişkin Yapılan İzah Üzerine Yapılacak İşlemler

6.2.1. Yapılan İzahın Yeterli Bulunması

Haklarında yapılan ön tespite ilişkin vergi ziyasına neden olunmadığı yönünde mükellefçe izahta bulunulması üzerine, mükellefin izahının komisyonca yeterli bulunması ve beyanname verilmesini veya vergi beyanının tamamlanmasını gerektirir bir durumun olmadığı değerlendirilmesinde, mükellef hakkında söz konusu tespitle ilgili olarak vergi incelemesine ve takdir komisyonuna sevk işlemi yapılmaz.

6.2.2. Yapılan İzahın Yeterli Bulunmaması

Mükellefçe yapılan izahın komisyonca yeterli bulunmaması ve beyanname verilmesini gerektiren bir durumun bulunduğu değerlendirilmesinde bu durum mükellefe bildirilir. Bu bildirim üzerine, izahın yapıldığı tarihten itibaren 15 günlük süre sona ermeden mükellefçe; hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi, ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanununun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranındaki izah zammıyla ödenmesi şartlarıyla vergi ziyayı cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir.

Yapılan izahın yeterli bulunmaması ve mükellef tarafından Vergi Usul Kanununun 370 inci maddesinde öngörülen işlemlerin gerçekleştirilmemesi durumunda incelemeye veya takdire sevk işlemleri yapılır.

7. Diğer Hususlar

7.1. İzaha davet şartlarından herhangi birini taşımadığı anlaşılan mükelleflerin vergi beyannamelerini vermelerine engel bir durum bulunmamakta olup, vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden beyannamelerini vermiş olanlara, ziyaa uğratılan vergi üzerinden Vergi Usul Kanununun 344 üncü maddesi gereği %50 oranında vergi ziyayı cezası kesilir.

7.2. İzaha davet kapsamında verilen beyanname üzerine tahakkuk eden vergiler ile izah zammının mükelleflerce maddede öngörülen 15 günlük süre içerisinde

ödenmemesi durumunda %20 oranında kesilmiş olan indirimli ceza, %50 oranı esas alınarak ikmal edilir ve izah zammının gecikme faizine dönüştürülmesi işlemi yapılır.

7.3. Vergi Usul Kanununun 370 inci maddesi kapsamında %20 oranında kesilen vergi ziyai cezasına ilişkin ihbarnamelerin tebliği üzerine mükellefler tarhiyat sonrası uzlaşma başvurusunda bulunabilirler.

7.4. Yazılı izah, izaha davet yazısını gönderen merciiye; elden verilmişse bu tarihte, postayla taahhütlü veya acele posta servisi ile gönderilmişse zarfın üzerindeki damga tarihinde, postayla adi olarak veya özel dağıtım şirketleri aracılığıyla gönderilmişse izaha davet yazısını gönderen merciin kayıtlarına girdiği tarihte verilmiş sayılır. Sözlü izah, izahı yapan ile komisyon tarafından imzalanacak bir tutanakla tespit olunur, bu durumda izah tarihi olarak tutanağın düzenlendiği tarih esas alınır.

7.5. Bu Tebliğ ekinde yer alan, "İzaha Davet Yazısı" ile "Toplam Mal/Hizmet Alışları ile Kullanılan Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belgeler Listesi" muhteviyatında değişiklik yapmaya Bakanlığımız yetkilidir.

8. Yürürlük

Bu Tebliğ 1/9/2017 tarihinde yürürlüğe girer.

9. Yürütme

Bu Tebliğ hükümlerini Maliye Bakanı yürütür.



Ek 5.1: İzaha Davet Yazısı

T.C.

.....
(İzah Değerlendirme Komisyonu)

HAKKINDA ÖN TESPİT BULUNAN MÜKELLEFİN	
Adı Soyadı/Unvanı:	
Vergi Kimlik/T.C. Kimlik No.su:	
Vergi Dairesi Adı:	
İşyeri Adresi/İkametgâh Adresi:	
ÖN TESPİTİ YAPILAN HUSUS	
Ön Tespiti Yapılan Tutar Toplamı:	... TL

AÇIKLAMALAR

1. Bu yazının tebliği tarihinden itibaren 15 gün içerisinde ön tespitle ilgili Komisyonumuza izahta bulunulması ve bu izahın Komisyonumuzca yeterli bulunarak beyanname verilmesini gerektirir bir durum olmadığının anlaşılması halinde, söz konusu ön tespitle ilgili olarak vergi incelemesi ve takdir komisyonuna sevk işlemi yapılmaz.
2. Bu yazının tebliği tarihinden itibaren 15 günlük süre içerisinde izahta bulunulmaması halinde 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 370 inci maddesinde yer alan indirimli ceza uygulamasından yararlanılamaz ve vergi incelemesine ya da takdir komisyonuna sevk işlemi yapılır.
3. Bu yazının tebliği tarihinden itibaren 15 gün içerisinde ön tespitle ilgili Komisyonumuza izahta bulunulması ve bu izahın yapıldığı tarihten itibaren 15 gün içerisinde, hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlarla (izah zammı) aynı sürede ödenmesi şartıyla vergi ziyası cezası ziyaa uğratan vergi üzerinden %20 oranında kesilir.
4. İzahın yeterli görülmemesi halinde vergi incelemesine ya da takdir komisyonuna sevk işlemi yapılabilir.
5. Yapılacak izahı desteklemek üzere, başta defter ve belgeler olmak üzere Vergi Usul Kanununun 3 üncü maddesi kapsamında her türlü delil sunulabilir.
6. Davet konusu ön tespitle sınırlı olarak Vergi Usul Kanununun 371 inci maddesinde yer alan pişmanlık hükümlerinden yararlanılamaz.

KOMİSYON BAŞKANININ
ADI ve SOYADI
İMZASI

Toplam Mal/Hizmet Alışları ile Kullanılan Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belgeler Listesi

Tablo 1	
Yıl	Toplam Mal/Hizmet Alışları (KDV Hariç)

Tablo 2						
..... VERGİ TEKNİĞİ RAPORUNDA SAHTE VEYA MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE DÜZENLEDİĞİ TESPİT EDİLEN VERGİ KİMLİK NUMARALI'NİN ADINIZA DÜZENLEDİĞİ BELGELER						
	Düzenlenme Tarihi	Belge Seri No/Sıra No	KDV Hariç Tutar	KDV Tutarı	Yevmiye Defteri Kayıt Tarihi	Yevmiye Defteri Kayıt No
1						
2						
3						
4						
5						
6						
7						
8						
9						
10						

Kaynak: <https://www.gib.gov.tr/node/123353>, (Erişim Tarihi: 01.07.2019)

ÖZGEÇMİŞ

1979 yılında Isparta'nın Şarkikaraağaç İlçesi'nde dünyaya geldim. İlk ve orta eğitimimi Çiçekpınar Kasabası'nda, lise öğrenimimi 1996 yılında Ankara Maliye Meslek Lisesi'nde tamamladım. 1996 yılında girdiğim, Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü'nden 2000 yılında mezun oldum. 2008 yılında Zonguldak Bülent Ecevit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı'nda başladığım yüksek lisansa devam ediyorum. 1996 yılında Isparta Defterdarlığı'nda göreve başladım, 2002 yılında vergi denetmen yardımcılığına geçtim. Halen Konya ilinde vergi müfettişi olarak görev yapmaktayım.

