

T.C.
İSTANBUL AYDIN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



VERGİ DENETİMİNDE YAPISAL DÖNÜŞÜM:
VERGİ DENETİM KURULU

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Şenol GELEN

Muhasebe Finansman Anabilim Dalı

Muhasebe ve Denetimi Programı

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Gülümser ÜNKAYA

AĞUSTOS 2015

T.C.
İSTANBUL AYDIN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



VERGİ DENETİMİNDE YAPISAL DÖNÜŞÜM
VERGİ DENETİM KURULU

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Şenol GELEN
(Y1112.070024)

Muhasebe Finansman Anabilim Dalı

Muhasebe ve Denetimi Programı

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Gülümser ÜNKAYA

AĞUSTOS 2015



T.C.
İSTANBUL AYDIN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ

Yüksek Lisans Tez Onay Belgesi

Enstitümüz Muhasebe ve Finans Ana Bilim Dalı Muhasebe ve Denetimi Tezli Yüksek Lisans Programı Y1112.070024 numaralı öğrencisi **Şenol GELEN** 'in "VERGİ DENETİMİNDE YAPISAL DÖNÜŞÜM: VERGİ DENETİM KURULU" adlı tez çalışması Enstitümüz Yönetim Kurulunun 10.07.2015 tarih ve 2015/15 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından **Q.Y.B.2015/2** ile Tezli Yüksek Lisans tezi olarak **KABUL** edilmiştir.

Öğretim Üyesi Adı Soyadı

İmzası

Tez Savunma Tarihi :03/08/2015

1)Tez Danışmanı: Prof. Dr. Gülümser ÜNKAYA

2) Jüri Üyesi : Doç. Dr. Abdullah Kadir DABBAĞOĞLU

3) Jüri Üyesi : Doç. Dr. Fatma PAMUKÇU

.....
K. D. Kadir
.....
Fatma

Not: Öğrencinin Tez savunmasında **Başarılı** olması halinde bu form **imzalanacaktır**. Aksi halde geçersizdir.

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans olarak sunduğum “**VERĐİ DENETİMİNDE YAPISAL DÖNÜŞÜM: VERĐİ DENETİM KURULU**” adlı çalıŐmanın, tezin proje safhasından sonuçlanmasına kadarki bütün süreçlerde bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurulmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin Bibliyografya’da gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve onurumla beyan ederim. (03/08/2015)

Şenol GELEN

Eşime ve çocuklarıma,

ÖNSÖZ

Türk vergi sistemi içerisinde önemli ve köklü bir yere sahip olan vergi denetim birimlerinin tek çatı altında toplanması ile kurulan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın öncesi ve sonrası ile birlikte araştırılmasına dayalı olarak yürüttüğüm bu çalışma esnasında tavsiyeleri ve yol göstericiliği ile tecrübelerinden istifade ettiğim tez danışmanım Sayın Prof.Dr. Gülümser ÜNKAYA'ya teşekkür ederim.

Ağustos 2015

Şenol GELEN

İÇİNDEKİLER

Sayfa

ÖNSÖZ.....	ix
İÇİNDEKİLER	xi
KISALTMALAR	xvii
ÇİZELGE LİSTESİ.....	xix
ÖZET.....	xxii
ABSTRACT	xxiii
1. GİRİŞ	1
2. DENETİM KAVRAMI.....	3
2.1 Denetim Türleri	4
2.1.1 Denetimin amacı bakımından çeşitleri.....	4
2.1.2 Denetimin statüsü bakımından çeşitleri	4
2.1.2.1 İç denetim.....	5
2.1.2.2 Dış denetim	5
2.2 Vergi Denetimi Kavramı	6
2.2.1 Vergi denetiminin amaçları.....	7
2.2.1.1 Mali amaç.....	7
2.2.1.2 Ekonomik amaç.....	7
2.2.1.3 Sosyal Amaç	8
2.2.1.4 Hukuki Amaç	8
2.2.2 Vergi denetiminin özellikleri	8
2.2.2.1 Hukukilik	9
2.2.2.2 Tarafsızlık	9
2.2.2.3 Yaptırım	9
2.2.2.4 Dış denetim	10
2.2.2.5 Hesap denetimi.....	10
2.2.3 Vergi denetiminin fonksiyonları	10
2.2.3.1 Araştırma.....	11
2.2.3.2 Önleme	11
2.2.3.3 Düzeltme ve eğitme.....	11
2.2.4 Vergi denetiminin türleri.....	12
2.2.4.1 İçerik ve nedenlerine göre denetim türleri	12
2.2.4.2 Mükelleflerin sınıflandırılması bakımından vergi denetimi	12
2.2.4.3 Vergi türü açısından denetim	13
2.2.4.4 Denetlenen ve denetleyen arasındaki ilişki bakımından vergi denetimi	13
3. TÜRKİYE’DE VERGİ DENETİM KURULU ÖNCESİ VERGİ DENETİM SİSTEMİ VE UYGULAMASI.....	15
3.1 Osmanlı Dönemindeki Yapı.....	15
3.2 Cumhuriyet Dönemi Vergi Denetimi	16
3.3 Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Öncesi Denetim Birimleri	18
3.3.1 Maliye Bakanlığı’na bağlı merkez vergi denetim birimleri.....	19

3.3.1.1 Maliye Teftiş Kurulu	19
3.3.1.2 Hesap Uzmanları Kurulu.....	21
3.3.2 Gelir İdaresi Başkanlığı'na bağlı denetim birimleri.....	23
3.3.2.1 Gelirler kontrolörleri	23
3.3.2.2 Denetim ve Uyum Yönetimi Daire Başkanlığı	25
3.3.2.3 Vergi dairesi başkanlıkları	27
3.3.2.4 Vergi denetmenleri.....	29
3.3.2.5 Denetim koordinasyon müdürlükleri	31
3.3.2.6 Vergi dairesi müdürleri	32
3.4 6009 Sayılı Yasanın Vergi Denetimine Yönelik Getirmiş Olduğu Önemli Yenilikler.....	32
3.4.1 Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulu.....	32
3.4.2 Vergi incelemelerinde mevzuata uygun işlem yapma gereği:	34
3.4.3 Vergi incelemelerinde belirli sürelerin olması	34
3.4.4 Rapor değerlendirme ve merkezi rapor değerlendirme komisyonları ihdası	35
4. VERGİ DENETİM KURULU BAŞKANLIĞI.....	37
4.1 Teşkilat Kanunları	38
4.1.1 178 Sayılı Maliye Bakanlığı'nın teşkilat ve görevleri hakkında kanun hükmünde kararname	38
4.1.2 Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı kurulmasına dair 646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname	39
4.1.2.1 Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde atamaya, yükselmeye ve yer değişikliğine yönelik düzenlemeler	40
4.1.2.2 Vergi incelemesine yetkili olanların yapamayacağı işler.....	42
4.1.2.3 Vergi müfettişlerinin görevlendirilmeleri hakkındaki yasak	42
4.2 Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Yapısı	42
4.2.1 Kuruluş, görev ve yetkiler	42
4.2.1.1 Kurulun görev ve yetkileri	42
4.2.1.2 Başkanın görev, yetki ve sorumlulukları.....	42
4.2.1.3 Başkan yardımcılığı.....	43
4.2.1.4 Grup başkanlığı	43
4.2.1.5 Grup başkanı	44
4.2.2 Vergi müfettiş yardımcılığına giriş ve çalışma esasları	44
4.2.2.1 Vergi müfettiş yardımcılığına giriş	44
4.2.3 Vergi müfettiş yardımcılığı giriş sınavı	45
4.2.3.1 Giriş sınavı şartları	45
4.2.4 Vergi müfettiş yardımcılarının görev yapacağı grup başkanlıkları belirlenmesi hakkındaki esaslar	45
4.2.4.1 Vergi müfettiş yardımcılarının atanması ve görevlendirilmesi.....	45
4.2.4.2 (B), (C) ve (Ç) grup başkanlıkları bünyesinde çalışacakların temel eğitime yönelik göreceklere konular.....	46
4.2.4.3 (A) grup başkanlıkları bünyesinde çalışacakların temel eğitime yönelik göreceklere konular.....	46
4.2.4.4 Temel eğitimin sonucunda başarı notunun belirlenmesi.....	46
4.2.4.5 Vergi müfettiş yardımcılarının görevlendirilecekleri grup başkanlıkları	46
4.2.5 Vergi müfettişlerinin yetiştirilmeleri, yeterlikleri ve meslekte yükselmeleri	47
4.2.5.1 Yardımcılık dönemi ve yeri.....	47

4.2.5.2 Yetiştirmede amaç	47
4.2.5.3 Yetiştirme şekli	47
4.2.5.4 Vergi Müfettiş Yardımcılarına yetki verilmesi	47
4.2.6 Yeterlik sınavı, atama ve yükselme	48
4.2.6.1 Vergi müfettiş yardımcılarının yeterlik sınavı	48
4.2.6.2 Atanma	48
4.2.6.3 Yeterlik sınavı girme hakkını elde edemeyenler sınava katılmayanlar veya sınavı geçemeyenler	49
4.2.6.4 Vergi başmüfettişliğine yükselme	49
4.2.6.5 Meslek kıdemi esası	49
4.2.7 Vergi müfettişlerinin görevleri, yetkileri ve sorumluluklarına dair esaslar	49
4.2.7.1 Vergi müfettişlerinin görev ve yetkileri	49
4.2.7.2 Teftiş edilen memurların mecburiyeti	50
4.2.7.3 Bildirimde bulunma	51
4.2.7.4 Vergi müfettişlerinin sorumlulukları	51
4.2.7.5 Planlamanın amacı	51
4.2.7.6 Genel alışma planının hazırlanması	52
4.2.7.7 İş ve turne programı	52
4.2.7.8 Genel alışma raporu	52
4.2.7.9 Çalışma yerleri	53
4.2.7.10 Turne esası	53
4.2.7.11 Turne yerleri	53
4.2.7.12 Turne süreleri	53
4.2.7.13 Turne programının süresinde bitirilmesi	53
4.2.7.14 Ekip alışmaları	54
4.2.7.15 Diğer birimlerle birlikte yapılan çalışmaların koordinasyonu	54
4.2.7.16 Yurtdışında eğitim	54
4.2.7.17 Yabancı ülkelerde görevlendirme	54
4.2.7.18 Grup başkanlarını inceleme ve araştırma amacıyla yurtdışında görevlendirme	55
4.2.7.19 Çalışma sonuçları ve raporlar	55
4.2.7.20 Vergi inceleme raporları	55
4.2.7.21 Vergi suçu raporu	56
4.2.7.22 Görüş ve öneri raporu	56
4.2.7.23 Cevaplı rapor	56
4.2.7.24 Genel kuruluş ve genel durum raporları	57
4.2.7.25 Raporlar zerine yapılan işlemler	58
4.2.7.26 n inceleme raporu	58
4.2.7.27 Soruşturma raporu	59
4.2.7.28 Disiplin soruşturması raporu	59
4.2.7.29 Bilim raporu	59
4.2.8 Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar	59
4.2.8.1 Vergi incelemelerinin yürütülmesi	60
4.2.8.2 Vergi inceleme görevinin verilmesi	60
4.2.8.3 İşe başlanması ve incelemeye hazırlık yapılması	60
4.2.8.4 İnceleme dosyası	61
4.2.8.5 İncelemeye başlama	61
4.2.8.6 Kimlik ibrazı	62
4.2.8.7 İncelemeye başlama tutanağının muhteviyatı	62

4.2.8.8 Defter ve belgelerin alınması	63
4.2.8.9 İncelemenin yapılacağı yer.....	63
4.2.8.10 Çalışma saatleri	63
4.2.8.11 Vergi mahremiyetinin korunması.....	64
4.2.8.12 İnceleme tutanakları	64
4.2.8.13 İnceleme tutanaklarında yer alacak unsurlar	64
4.2.8.14 Raporların mevzuatla uyumlu biçimde düzenlenmesi	65
4.2.8.15 Vergi inceleme raporlarının düzenlenmesi	65
4.2.8.16 Vergi inceleme raporlarının rapor değerlendirme komisyonlarına iletilmesi.....	66
4.2.8.17 Vergi incelemesinde incelemenin tamamlandığı zaman	66
4.2.8.18 Defter ve belgelerin iade edilmesi.....	66
4.2.8.19 İnceleme süresi	66
4.2.8.20 Birinci sınıf tüccarların gruplara ayrılması	67
4.2.8.21 Vergi incelemelerinin yürütülmesi.....	68
4.2.9 Vergi Denetim Kurulu performans değerlendirme sistemi	68
4.2.9.1 Performans değerlendirmesi.....	68
4.2.9.2 Performans değerlendirme süresi	68
4.2.9.3 Sınavlarda alınan puan ve derecelerin kullanılma maksadı	69
4.2.9.4 Özel eğitim ya da temel eğitim seminer notlarının değerlendirilmesi	69
4.2.9.5 Hizmet içi eğitim sınav notlarının değerlendirilmesi	69
4.2.9.6 Refakat değerlendirme notlarının değerlendirilmesi.....	69
4.2.9.7 Yetki sınav notunun değerlendirilmesi	69
4.2.9.8 Vergi müfettiş yardımcılara yönelik sınav başarı dereceleri dikkate alınarak yapılacak performans değerlendirmesi.....	70
4.2.9.9 Vergi müfettişlerine yönelik sınav başarı dereceleri dikkate alınarak yapılacak performans değerlendirmesi.....	70
4.2.9.10 Grup başkanlarınca yapılacak değerlendirmelere dair amaç.....	70
4.2.9.11 Grup başkanlarının değerlendirme kriterleri	70
4.2.9.12 Çalışmaların değerlendirilmede kullanılma amacı.....	71
4.2.9.13 Rapor değerlendirme komisyonlarının değerlendirmesine tabi raporların değerlendirilmesi	71
4.2.9.14 Diğer raporların değerlendirilmesi	71
4.2.9.15 Çalışmaların puanlandırılması.....	72
4.2.9.16 Çalışmaların değerlendirilmesi	73
4.2.9.17 Akademik çalışmaların değerlendirmede kullanılma amacı	74
4.2.9.18 Akademik çalışmaların değerlendirilmesi.....	74
4.2.9.19 Başarılı sayılma puanı ve hesaplanması.....	75
4.2.9.20 Değerlendirmelerin geçerli sayılmayacağı haller.....	75
4.2.9.21 Performans değerlendirme notlarının açıklanması.....	76
4.2.9.22 Performans değerlendirme notlarına itiraz	76
4.2.10 Görev yerleri itibarıyla vergi müfettişleri yer değiştirme yönetmeliği ...	77
4.2.10.1 Temel ilkeler	77
4.2.10.2 Hizmet bölgeleri ve zorunlu çalışma süreleri.....	78
4.2.10.3 Bölge hizmetinden sayılacak süreler	78
4.2.10.4 Bölge hizmetinden sayılmayacak süreler	79
4.2.10.5 Görev puanının hesaplanması	79
4.2.11 Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı faaliyetleri	80
4.2.11.1 Organizasyon yapısı	80
4.2.11.2 İnsan kaynakları	81

4.2.11.3 Vergi incelemeleri	84
4.2.11.4 Kayıt dışı ekonomi ve organize vergi kaçakçılığı ile mücadele	89
4.2.11.5 Teftiş	89
4.2.11.6 Araştırma ve inceleme ile soruşturma çalışmaları	91
4.2.11.7 Eğitim	91
4.2.11.8 Suç gelirlerinin aklanmasının ve terörün finansmanının önlenmesi hakkında çalışmalar	92
4.2.11.9 Kurul dışı eğitim çalışmaları	92
4.2.11.10 Mevzuat hazırlık çalışmaları	93
4.2.11.11 Kamu kurum ve kuruluşlarınca talep edilen konulara ilişkin çalışmalar	93
4.2.11.12 Dernek ve vakıflar hakkında yürütülen incelemeler	93
4.2.11.13 Uluslararası toplantı ve seminer görevleri	93
4.2.11.14 Bilimsel ve teknik araştırmalar	93
4.2.12 Kurulun amaç ve hedefleri	94
4.2.12.1 Etkin ve verimli vergi denetimi	94
4.2.12.2 Kayıt dışı ekonomiyle mücadele	95
4.2.12.3 Yolsuzlukla mücadele	95
4.2.12.4 Teftişlerde etkinliğin artırılması	96
4.2.13 Rapor değerlendirme komisyonları	96
4.2.14 Performans bilgileri	96
4.2.14.1 Vergi incelemeleri	96
4.2.14.2 Kayıt dışı ekonomi ve organize vergi kaçakçılığı ile mücadeleye yönelik yapılan çalışmalar	100
4.2.14.3 Teftiş	101
4.2.14.4 Soruşturma	102
4.3 Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Öncesi-Sonrası İstatistikî Karşılaştırmalar	103
4.3.1 Kadro durumları karşılaştırması	103
4.3.1.1 İnceleme Sonuçları Karşılaştırması	105
5. VERGİ İNCELEMELERİNDE KARŞILAŞILAN MUHASEBE HATA VE HİLELERİ	108
5.1 Muhasebe Hataları	109
5.1.1 Muhasebe hatalarına örnekler	110
5.1.1.1 Matematik hatası:	110
5.1.1.2 Rakam hatası:	110
5.1.1.3 Hesap hatası:	110
5.1.1.4 Borç ve alacak tarafın karıştırılması:	111
5.1.1.5 Nakil hataları:	111
5.2 Muhasebe hileleri:	112
5.2.1 Kasdi hatalar	112
5.2.2 Kayıt dışı işlemler	113
5.2.3 İşlem öncesi veya sonrası yapılan kayıt	113
5.2.4 Uydurma hesaplar	114
5.2.5 Belge sahtekârlığı	114
5.2.6 Bilançonun maskelenmesi	115
5.2.7 Vergi gizleme yöntemleri	116
5.3 Vergi incelemeleri esnasında en çok rastlanan hata ve hileler	117
5.3.1 Hatalar	117
5.3.1.1 Değerleme hataları	117

5.3.1.2 Amortisman uygulamalarında yapılan hatalar	119
5.3.1.3 Katma Değer Vergisi(KDV) uygulamaları ile ilgili olarak rastlanan hatalar	120
5.3.1.4 Giderleri ve maliyetleri artıran harcamalarda karşılaşılan hatalar ...	121
5.3.1.5 Tevkifat(stopaj) uygulaması sırasında karşılaşılan hatalar	122
5.3.1.6 Yıllara yaygın inşaatlar ve onarım işleri yönünden karşılaşılan hatalar	122
5.3.2 Hileler.....	122
5.3.2.1 Kayıtdışı hasılat belgesiz satış.....	122
5.3.2.2 Düşük bedelli satış	123
5.3.2.3 Arızî gelirleri gizlemek	123
6. SONUÇ VE ÖNERİLER.....	124
KAYNAKLAR.....	127
ÖZGEÇMİŞ.....	131

KISALTMALAR

Başkanlık	: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı
DEBİS	: Denetim Bilgi Sistemleri
DMK	: Devlet Memurları Kanunu
e-denetim	: Elektronik Denetim
e-teftiş	: Elektronik Teftiş
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
HUK	: Hesap Uzmanları Kurulu
HUD	: Hesap Uzmanları Derneği
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
LPG	: Sıvılaştırılmış Petrol Gazı
MASAK	: Mali Suçları Araştırma Kurulu
MİDEBİS	: Milli Emlak Denetim Bilgi Sistemi
MRDK	: Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu
MTK	: Maliye Teftiş Kurulu
OECD	: Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi Kanunu
RDK	: Rapor Değerlendirme Komisyonu
SADEBİS	: Saymanlıklar Denetim Bilgi Sistemi
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
TİDE	: Türkiye İç Denetim Enstitüsü
TÖU	: Tarhiyat Öncesi Uzlaşma
TODAİE	: Türkiye Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü
VEDEBİS	: Vergi Daireleri Denetim Bilgi Sistemi
VUK	: Vergi Usul Kanunu
VDD	: Vergi Denetmenleri Derneği
VDK	: Vergi Denetim Kurulu
VDKB	: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı
VDK-RAS	: Vergi Denetim Kurulu Risk Analiz Sistemi
VDK-RAMER	: Vergi Denetim Kurulu Risk Analiz Merkezi
VDK-BİS	: Vergi Denetim Kurulu Bilgi İşlem Sistemi
YMM	: Yeminli Mali Müşavir

ÇİZELGE LİSTESİ

Sayfa

Çizelge 4.1 : Bölgeler ve Zorunlu Çalışma Süreleri.....	78
Çizelge 4.2 : Grup başkanlıkları sayısı.....	81
Çizelge 4.3 : VDK kadro durumu.....	81
Çizelge 4.4 : VDK'da görevli personelin (kadrolu/geçici) unvanlara göre dağılımı	82
Çizelge 4.5 : Bağlı bulunulan gruplar itibarıyla vergi müfettiş mevcudu	82
Çizelge 4.6 : 5549 sayılı suç gelirlerinin önlenmesi kapsamında yapılan çalışmalar	92
Çizelge 4.7 : 5549 sayılı suç gelirlerinin önlenmesi kapsamında düzenlenen raporlar	92
Çizelge 4.8 : VDK grup başkanlıkları bünyesinde oluşturulan rapor değerlendirme komisyonları.....	96
Çizelge 4.9 : VDK yıllar itibarıyla vergi inceleme sonuçları	97
Çizelge 4.10 : VDK 2012-2013-2014 Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları.....	99
Çizelge 4.11 : Teftiş edilen birimlerin dağılımı	102
Çizelge 4.12 : Soruşturma Sonuçları(2011-2014)	102
Çizelge 4.13 : Vergi inceleme elemanlarının kadro değişikliği	103
Çizelge 4.14 : Vergi denetim birimlerinin fiili kadro durumu(VDK öncesi)	105
Çizelge 4.15 : Vergi denetim birimlerinin fiili kadro durumu(VDK sonrası)	105
Çizelge 4.16 : Vergi inceleme sonuçları(VDK öncesi)	106
Çizelge 4.17 : Vergi inceleme sonuçları(VDK sonrası)	106

ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 3.1: VDK öncesi Maliye Bakanlığı'nın işlevsel denetim yapısı.....	19
Şekil 4.1 : Vergi müfettişlerinin unvanlara göre dağılımı	83
Şekil 4.2 : Vergi müfettişlerinin hizmet süreleri itibarıyla dağılımı.....	84
Şekil 4.3 : VDK'nın amaç ve hedefleri.....	94
Şekil 4.4 : 2011-2014 yıllarında yapılan incelemelerde tarhi istenilen vergi tutarı (milyon TL).....	97
Şekil 4.5 : 2011-2014 yıllarında yapılan incelemelerde kesilmesi istenilen ceza tutarı (milyon TL).....	98
Şekil 4.6 : 2011-2014 yıllarında incelenen mükellef sayısı.....	98
Şekil 4.7 : 2014 yılında düzenlenen raporların türleri itibarıyla dağılımı	99
Şekil 4.8 : VDK 2012,2013,2014 Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları	100
Şekil 4.9 : Vergi denetiminde eski durum	104
Şekil 4.10 : Vergi denetiminde yeni durum	104
Şekil 4.11 : Vergi inceleme elemanlarının fiili kadro grafiği	105
Şekil 4.12 : 2008-2014 yılları arası vergi inceleme sonuçları (TL).....	107

VERGİ DENETİMİNDE YAPISAL DÖNÜŞÜM: VERGİ DENETİM KURULU

ÖZET

Kamu harcamalarını finanse etmek, ekonomik hayatı düzenlemek amacıyla zorunlu, nihai ve karşılıksız olarak gerçek ve tüzel kişilerden vergi toplanmaktadır. Anayasaya göre vatandaşlık görevi olan vergi sağlık, adalet, güvenlik, ulaşım, eğitim gibi kamusal hizmetlerin bedelidir. Türk vergi sisteminde mükellefler verginin konusuna giren işlem ve gelirlerini; vergi kanunları ile belirlenmiş olan kurallar çerçevesinde beyan etmekte ve hesaplanan vergilerini ödemektedirler. Vergi mükellefleri, ödemekle yükümlü oldukları vergileri çeşitli sebep ve yöntemlerle eksik beyan edebilmekte veya tamamen kayıtdışı bırakabilmektedirler.

Mükelleflerce başvuru olan vergi gizleme ve kaçırma yöntemlerine karşı devletin oluşturduğu temel müessese vergi denetim müessesesidir. Devlet mükelleflerin ödemek üzere beyan etmiş oldukları vergilerin doğruluğunu ve kayıt ve beyan dışı bırakılmış olayları tespit etmek ve kanunlarla hüküm altına almış olduğu cezai müeyyideleri uygulamak için vergi denetim birimlerini ihdas etmiştir.

Osmanlı Devleti'nin son döneminde ilk denetim birimi olarak Maliye Teftiş Kurulu kurulmuş, Cumhuriyet'in kuruluşu sonrası modern vergi kanunlarının kabulünün yanısıra 1936 yılında Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmenlerinin temelleri oluşturulmuş ve 1945 yılında Hesap Uzmanları Kurulu kurulmuştur.

Türkiye'de uzun yıllar boyunca sözkonusu dört denetim birimi vergi inceleme ve denetim çalışmalarına imza atmış ve maliye ve ekonomi bürokrasisine çok değerli insan kaynağı oluşturmuştur. Diğer taraftan bu çok başlı yapı, vergi denetiminde koordinasyonun ve etkinliğin sağlanmasını güçleştirmiştir.

10/07/2011 tarihinde yayımlanarak yürürlüğe giren 646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı kurularak sözkonusu dört denetim birimi tek çatı altına toplanmış ve Maliye Müfettişi, Hesap Uzmanı, Gelirler Kontrolörü, Vergi Denetmeni unvanları kaldırılarak Vergi Müfettişi unvanında birleştirilmiştir.

Bu çalışmada 646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile birlikte vergi denetim birimlerinde meydana gelen yapısal dönüşüm öncesinde ve sonrasında Türkiye'deki vergi denetim birimlerinin neler olduğuna, yapılarına, görevlerine, yaptıkları çalışmaların istatistiki sonuçlarına, değişiklik sonrası yapılan düzenlemelere, getirilen standartlara, risk odaklı denetim çalışmalarına yer verilmiş ve bahse konu dönüşüm öncesinin ve sonrasında genel olarak değerlendirilmesi amaçlanmış ve vergi incelemelerinde karşılaşılan hata ve hilelerin neler olduğuna yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Vergi, vergi denetimi, vergi müfettişi

TAX AUDIT, THE STRUCTURAL TRANSFORMATION: TURKISH TAX INSPECTION BOARD

ABSTRACT

The tax has been collected from real and legal entities in a obligatory, final and unreciprocated manner to finance the public expenditures and regulate the economic life. According to the constitution, tax is the fee of public services such as health, justice, security, transportation and education.

Taxpayers state their transactions and incomes in the scope of the tax in the framework of the rules set forth in the tax laws and pay their calculated taxes in the Turkish tax system. Taxpayers may under-declare their taxes that they are liable to pay for several reasons and methods or completely keep it undeclared.

The fundamental tax inspection is the establishment founded by the state against the tax veiling and evasion resorted to by taxpayers. The state creates tax inspections unit to determine the authenticity of the taxes declared by the taxpayers to pay and those undeclared and impose penal sanctions laid down by the laws.

At the last period of Ottoman Empire, Board of Finance Inspectors was established and after the establishment of Republic, in 1936 Income Controller and Tax Auditors was founded and in 1945, Account Experts Board was established along with the enactment of the modern tax laws.

These four inspection units have examined and inspected the tax for a long period of time in Turkey and have created a valuable human sources to the finance and economy bureaucracy. What's more, this multiple headed organization makes difficult the coordination and efficiency of the tax inspection.

The expressed inspection units have been gathered under a single roof by establishing the Presidency of Tax Inspection Board with 646 no Statutory Decree, entered into force by being published on 10/07/2011 and Finance Inspector, Account Expert, Incomes Controller, Tax Auditor titles have been removed and united under the title of Tax Inspector.

In this study, it has been given a place to what it was the tax inspection units in Turkey, their structures, duties, their works, and statistical results, regulations after the amendment, their standards, audit works focused on the risk before and after the structural transformation occurred in the tax inspection units together with the 646 No Statutory Decree, general evaluation of the before and after the transformation and errors and cheats experienced in the tax inspections have been mentioned.

No. 646 which entered into force on a later date 10/07/2011 Decree with the tax control board was established and the Board of inspectors of Finance, Accounting and tax inspectors tax inspectors Board of the control unit titled experts on the same date, four have been abolished. Thus, tax audit-tax control board under the presidency of the Ministry of Finance, tax inspector was given the rank of the control elements to be combined in one roof.

Key words: Tax, tax audit, tax inspector

1. GİRİŞ

Devlet kamu hizmetlerini sunmak ve sürdürebilmek için yapmış olduğu harcamalara karşılık olarak gelir kaynaklarına ihtiyaç duymaktadır. Bu gelir kaynakları arasında en önemli unsur vergidir. Vergi, devletin egemenlik hakkına dayanarak cebren ve karşılıksız olarak kişilerin mali güçleriyle mütenasip olarak topladığı parasal kaynaktır.

Devletin hizmetlerini aksatmadan yürütebilmesi için bu en önemli gelir kaynağı olan vergileri, kanunen belirlenmiş olan süreler içerisinde tam ve adil olarak mükelleflerinden toplayabilmesi vazgeçilmez derecede önemlidir.

Türk vergi sistemi genel olarak beyan esası üzerine bina edilmiştir. Beyan esası, verginin mükellefler tarafından yasaların yüklemiş olduğu ölçü ve miktarlarda kendilerince vergi idaresine bildirilmesi üzerine kurulmuştur.

Vergi mükellefleri, kendilerinden cebren toplanan verginin hangi kamusal hizmeti karşılamaya yaradığı, hangi hayati ihtiyaçları giderdiğini temel olarak düşünmeksizin, devletin kendilerinden cebren toplamış olduğu vergilere karşı doğal bir direnç oluşturmakta, birey olarak kendi refahını artırmayı, bu amaca ulaşmak için ödediği vergiyi mümkün olan en düşük tutara indirecek şekilde azaltmayı hedeflemektedirler.

Mükelleflerin vergi ödemeye yönelik olan bu yaklaşımı, beyanlara tek taraflı olarak güvenmenin önüne geçmiş, mükelleflerin zamanında ve kanuni çerçevede belirlenmiş kıstaslara göre tam olarak beyan edip ödemedikleri vergilerin doğruluğunu tespit ederek gerekli idari yaptırımları uygulayabilmek için vergi denetim müesseseleri ihtiyacını ortaya çıkarmıştır.

Türkiye’de vergi sisteminin temelleri Osmanlı Devleti’nin kuruluş yıllarına hatta Selçuklu Devletine kadar uzanmakla birlikte, Tanzimat yıllarından itibaren başlayan yenilik hareketleri Cumhuriyetin kuruluş tarihinden itibaren modern vergicilik anlayışında beraberinde getirmiş ve vergi idaresinin güçlendirilmesi yoluna gidilmiştir. Yapılan çalışmalarda vergi idaresinin en önemli unsurlarından biri olan

denetime çok önem verilmiş ve Maliye'nin vergi denetim faaliyetlerini yürüten Osmanlı'nın son dönemlerinde kurulmuş olan Maliye Teftiş Kurulu'nun yanında, Cumhuriyet sonrası dönemde vergi kanunlarına yönelik reform çalışmalarına paralel olarak 1936 yılında Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmenleri unvanlarının nüveleri ihdas edilmiş, 1945 yılında ise Hesap Uzmanları Kurulu kurulmuştur.

Kurulan bu denetim birimleri Maliye ve ekonomi bürokrasisine önemli katkılar sunmuştur. Öte yandan vergi denetimindeki bu dört başlı yapıya karşı, koordinasyonsuzluk, verim azlığı, denetim gücünün etkin kullanılamaması, kısır çekişmeler vb. yönünde yaygın itiraz ve eleştiriler yükselmiştir.

Bahse konu eleştirilere binaen 2010 yılında çıkarılan bir yasa ile Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulu kurulmuş ve dört denetim birimi arasında koordinasyonu oluşturmak ve vergi denetimlerine bir standart getirilmesi amaçlanmıştır.

Ancak bu yasayla yapılan reformlar yetersiz görülmüş ve 10/07/2011 tarihinde yayımlanan 646 Sayılı KHK ile sözkonusu dört denetim birimi unvanları ile birlikte lağvedilmiş ve aynı tarih itibariyle bu denetim birimlerine bağlı denetim elemanları Vergi Müfettişi adlı tek unvan ile Maliye Bakanlığına bağlı olarak kurulan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı adıyla tek çatı altına toplanmıştır. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı kuruluş tarihinden itibaren teşkilatlanmasını ciddi çalışmalar yaparak tamamlamış ve çok verimli vergi inceleme ve denetim çalışmalarına imza atmıştır.

Bu çalışmada; Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı ile birlikte vergi denetim birimlerinde meydana gelen yapısal dönüşüm öncesinde ve sonrasında Türkiye'deki vergi denetim birimlerinin neler olduğuna, yapılarına, görevlerine, yaptıkları çalışmaların istatistikî sonuçlarına, değişiklik sonrası yapılan düzenlemelere, getirilen standartlara, risk odaklı denetim çalışmaları ile vergi incelemelerinde karşılaşılan hata ve hilelerin neler olduğuna yer verilmiş ve bahse konu dönüşüm öncesinin ve sonrasını genel olarak değerlendirilmesi amaçlanmıştır.

2. DENETİM KAVRAMI

Denetim, ekonomik aktivite ile ilgili olarak ileri sürülen hususların, önceden belirlenmiş kriterlere uyup uymadığı noktasında tespitlerde bulunmak ve varılan sonuçları üçüncü tarafların bilgisine sunmak üzere, toplanan delillerin objektif biçimde değerlendirildiği süreç olarak tanımlanabilir (Güredin, 1998). Genel anlamıyla denetim, “işlemleri kanuni, ilmi ve akli kurallara uygun olup olmadığı yönünden araştırma maksadıyla uygulama esnasında, önceki ve sonraki zamanlarda yürütülen incelemelerdir (Aktan, 1994). Diğer bir ifade ile denetim; bir kişi, bir kurum veya iktidarın muhtelif açılardan görünümü, yapısı, işlerliği ve uğraşları itibariyle hata, noksan, zıtlık ve tutarsızlık ihtiva edip etmediğinin, kanunlara, tüzüklere, yönetmeliklere, kararlara, kurallara ve akılcı yaklaşımlara nazaran ölçmek, gözlemek ve izlemek üzere yapılan tüm çalışmalardır (Altuğ, 2000). Zaman içerisinde muhasebe kayıtlarından sorumlu kişi ve yetkililerin hesaplarını inceleyen kişilere “denetçi” ve yapılan incelemeye de “denetim” adı verilmiştir(Özdemir, 2000).

Denetim, sadece “eyleme giden yolların kontrol altında bulundurulmasından” ibaret olmayıp; kontrol, teftiş, inceleme, revizyon gibi kavramları da içinde barındıran ve eylem gerçekleştirildikten sonra da sürdürülebilecek olan bir faaliyettir (HUD, 2004).

Kontrol: Latince kökenli olup ‘contra’ ve ‘rotulus’ sözcüklerinin birleşmesiyle oluşmuştur. Karşıt liste, mukabil defter anlamlarına gelen contra-rotulus kelimesi zamanla bugünkü biçimini almıştır. Pek çok yazar kontrol kavramını denetim kavramı ile açıklamaktadır. Bunun kaynağında kontrol kavramının, içerisine denetim kavramını da içine alan çok geniş bir anlam ifade etmesinde yatmaktadır. Revizyon, teftiş ve denetleme terimlerinin tümü “kontrol” anlamını içermektedir.

Murakebe Arapça bir sözcük bakıp gözetme, gözaltında bulundurma anlamını taşır. Teftiş Arapça kökenli olup, bir şeyin esasını veya faaliyetin kurallara uygun ve yerinde idare edilip edilmediğini anlamak için yürütülen inceleme manasına gelmektedir. Resmi bir otoriteyi içeren teftiş, resmi araştırma ve soruşturma anlamlarında kullanılmaktadır. Teftişin denk düştüğü denetim çeşidi iç denetimdir.

Revizyon Latince kökenli olup, tekrar gözden geçirerek bakmak, incelemek, teşhis etmek gibi anlamlar taşımaktadır. Uygulamada revizyon kavramı daha çok muhasebe kayıtları ile ilgili kontrol ve denetimler için kullanılmakta, işletme hesaplarını incelenmesini ihtiva etmektedir. Revizyon kontrol ve teftiş için mecburi gözlem ve araştırmadır. Revizyon, işletmenin önceki faaliyet ve işlemlerinin doğruluğunu muhasebe kayıt ve hesapları ile, kanıtlayıcı diğer vesikalar arasında irtibat kurularak eleştirel açıdan tekrar kontrol ve analizini hedefler (Bakır, 2009).

2.1 Denetim Türleri

Denetimin amacı ve statüsü bakımından türleri iki ana başlık altında değerlendirilmektedir.

2.1.1 Denetimin amacı bakımından çeşitleri

Çağdaş ekonomilerde, hukuksal sorunların çözümlenmesi hususunda, muhasebe ve hukuk bilimlerinin birbiriyle ilintili olması, iktisat, psikoloji vb. sair bilimsel alanlara yönelimin olması ve araştırmalara, kanıt toplamaya, sorgulamaya ve denetim tekniklerini kullanmaya yönelik konuları da ön plana itmektedir. Muhasebeyi işletmelerce yaşanan ve para ile ölçülebilen mali olayları kayıt eden, sınıflara ayıran, özet hale getiren, analiz eden ve yorumlayan, beyannameleri, bildirgeleri ve benzer kanuni bildirimlerde bulunan, kanuni defterleri tutan ve tüm bu aktiviteleri ile işletme faaliyetlerinde hukuksal zemini oluşturan bir bilim olarak tarif edebiliriz. Muhasebe uygulamalarını yaparken vergi kanunları, ticaret kanunları, borçlar kanunu ve benzer diğer hukuki düzenlemelere ait tesirin bulunması ile birlikte birçok hukuki problemin çözülmesi de muhasebe bilimince genel kabul görmüş ilkeler ve standartların tesiri altındadır. Yapılan denetimler amacı bakımından Mali Tablolar, Performans, Sistem, Bilgi Teknolojileri, Uygunluk, Ekonomik denetimler olarak sayılabilir (Selçuk, 2010).

2.1.2 Denetimin statüsü bakımından çeşitleri

Denetimin statüsüne göre çeşitleri iç, dış, bağımsız ve kamu denetimi olarak sayılabilir.

2.1.2.1 İç denetim

Uluslararası iç denetim standartlarına göre iç denetim, bir işletmenin gelişimini sağlamak ve faaliyetlerinin niteliğini daha da değerli ve güvenli hale getirmek için tarafsız ve bağımsız bir denetim, danışmanlık sürecidir. İç denetim, kurum veya işletmenin risk değerlendirme, idari ve denetim süreçlerinin verimliliğini kontrol etmek suretiyle geliştirmek amacına yönelik disiplin ve sistematik bir anlayışın yerleşmesini sağlayarak kurumun hedeflerine ulaşmasına yardım etmektedir. Bahse konu değeri işletmeye katmak amacıyla işletme faaliyetlerini işletme içinde incelemek için ihdas edilen iç denetim kapsamına, mali ve mali olmayan nitelikteki işlemlerin tamamı girmektedir. İç denetimde temel hedef işletme çalışanları tarafından yapılması muhtemel yolsuzluk, hata ve hilelerin önüne geçmek ve daha önce yapılmış olanları belirlemektir (Duman, 2008).

İç denetim kavramı son zamanlarda kamu yönetiminde geçerli bir kavram haline gelmiştir (Hastürk, 2010). 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu açısından iç kontrol, idarenin belirlediği politika amaç mevzuat ve hedeflere uygun şekilde verimli, ekonomik ve etkin olarak faaliyetlerin devam ettirilmesini, hesap ve kayıtların tam olmasını ve gerçeği yansıtmasını, kaynakların ve varlıkların muhafaza edilmesini, idari ve mali olarak bilginin istenen süre ve zaman içerisinde ve güvenli bir şekilde oluşturulmasını sağlayan idare organizasyonu ve yöntemleri ile iç denetim için gerekli olan malî ve diğer kontroller sürecidir.

2.1.2.2 Dış denetim

Dış denetim, işletmeyi işletme içerisinde görevli olmayan kişi ya da yürürlükteki kanunlar gereği kamu görevlisi olan denetçiler tarafından denetlenmesi olarak tarif edilebilir.

Bağımsız denetim

Bağımsız dış denetim, kuruluşun mali tablolar ve uygunluk denetimlerin işletmeni talebi ve bir denetim sözleşmesine istinaden, serbest meslek erbabı denetçilerce (ya da bunlarca kurulan müessesler) yürütülmesidir (HUD, 2004). Diğer bir ifadeyle bağımsız denetim, işletmelerin mali tablolarının Türk Ticaret Kanunu, Sermaye Piyasası Kanunu, vergi kanunları ya da genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyumluluğunun araştırılmasıdır (Hastürk, 2010)

Kamu denetimi

Görev ve yetkileri kanun kaynaklı olan ve kamunun gereksinimlerini karşılamak üzere kamu adına denetim yetkisine sahip görevlilerce yapılan faaliyet, mali tablo ve uygunluk vb. kontrolleri kamu denetimi şeklinde ifade edilebilir (HUD, 2004). Kamu denetiminde, denetime tabi tutulma hususunda denetlenen kurumların irade ve talepleri olmamaktadır. İç denetimde ise denetime tabi olacak işletme içinde alınan kararlara dayalı olarak yapılan iradi bir denetim talebi söz konusudur (Duman, 2008). Kamu denetimi kamu idarelerinin kendisine tanınmış yetkiler çerçevesinde özel sektör üzerinde yapacağı vergi denetimleri ve diğer denetim (Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığınca, Belediyelerce, Sanayi ve Ticaret Bakanlığınca, Sermaye Piyasası Kurulunca, Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlarca, Çevre Bakanlığınca, Sigorta Murakabe Kurulunca vb) olarak sınıflandırılabilir. Ayrıca, kamu denetimi kamu gücünün özel sektörü düzenleyici ve kontrol edici fonksiyonu yanında çeşitli denetim kurumları ile (Devlet Denetleme Kurulu, Sayıştay, Maliye Bakanlığı'nın denetim birimleri, ilgili Bakanlıkların denetim birimleri vb.) kamunun kendi yapısını denetlemesi de söz konusudur(Hastürk, 2010).

2.2 Vergi Denetimi Kavramı

Vergi, “kamusal hizmetler nedeniyle ihtiyaç duyulan giderler ile kamu borçlarının meydana getirdiği yükleri karşılama maksadıyla, egemenlik gücüne istinaden, karşılıksız biçimde, gerçek ve tüzel şahıslardan alınan ve cebri nitelikteki para şeklinde yapılan ödemelerdir” (Akdoğan, 2006).

Kamu hizmetlerinin yürütülmesinde temel dayanak devamlılığı olan sağlam gelirlere sahip olmaktır. Devletin adalet, sağlık, güvenlik, eğitim, bayındırlık gibi sayabileceğimiz kamu hizmetlerini yerine getirmesindeki en sağlıklı ve önemli kaynaklardan birisi vergi gelirleridir. Modern devletlerde vergiler temel olarak mükellefler tarafından verilen beyannameler üzerinden tespit edilerek peşi sıra gerçekleştirilen denetim ve incelemelerle doğruluk ve güvenilirliği sağlanmaktadır. Beyan usulü şeklinde tanımlanabilecek bu usulde, mükelleflerin elde ettikleri gelirleri tam ve zamanından beyan etmeleri hususunda gerekli ödevleri yerine getirmemeleri nedeniyle vergi kayıpları meydana gelmektedir. Bu nedenle mükelleflerin faaliyetleri, defter kayıtları ve beyannamelerinin vergi idaresi tarafından inceleme ve yoklama yapma şeklinde denetlenmesi gerekmektedir.

Vergi denetimini “vergi kanunlarına göre kendisine vergi terettüp eden mükellef ve vergiyi doğuran olayın tam olarak tespit edilebilmesine ve mükelleflerin yürürlükteki vergi sisteminde bulunan usul, ilke, esas ve kurallara riayet edip etmedikleri yönünden gelir idaresi tarafından yapılan kontrol ve işlemlerin tümü” (HUD, 2004), kısaca ve sade, ama en genel manada ise, “vergi idaresinin vergi mükelleflerinin yasalara uygun hareket edip etmediklerinin belirlenmesi” şeklinde tanımlayabiliriz (Ünal, 2007).

Vergi Denetimi, vergi güvenliğinin en önemli aracı olup, mükelleflerin yürürlükteki vergi mevzuatına uyup uymadıklarını seçici yöntemlerle kontrol etmek, incelenmeyenler üzerinde değişik zamanlarda denetlenebilecekleri ihtimali bilincini oluşturmak suretiyle caydırıcı bir tesir meydana getirmektedir (Kulmanova, 2006).

2.2.1 Vergi denetiminin amaçları

Vergi denetimi amaçları yönünden aşağıdaki başlıklar halinde sınıflandırılabilir.

2.2.1.1 Mali amaç

Esas olarak vergi denetimi geliri artırmayı hedefleyen bir kamusal işlemdir. Bu, devletin gelişen toplumsal yapıya paralel olarak sorumluluğunu artıran iktisadi ve sosyal yükümlülükleri nedeniyle meydana gelen ve oluşan bir amaçtır.

Ülkenin sahip olduğu vergi kapasitesinin belirlenerek kullanılması, vergi ve kayıt dışı bırakılmış varlıkların belirlenmesi ve tespit edilen gerçek durum üzerinden vergilerin tahsilinin sağlanması, devletin bütçe imkanlarını ciddi ölçekte genişletecek niteliğe sahiptir. Bu bakımdan vergi denetiminin doğrudan ve hususen dolaylı işlevleri kamu bütçesinin mali imkânlarını önemli ölçüde genişletmektedir (Aydın ve Lodos, 2007).

2.2.1.2 Ekonomik amaç

Kayıt dışı ekonomi nedeniyle oluşan vergi kaybı neticesinde, kamu bütçesinde giderlerin gelirlerle karşılanamaması nedeniyle, borç alma yoluna gidilmesi, enflasyonun artması ve doğal olarak vergi oranlarında yapılan artışlar ya da yeni vergiler çıkarılması, ülke ekonomisini farklı yönlerden etkilemektedir. Ekonomide dengeli bir ortam oluşturulması, mali politikaların istenen etkilerinin sağlanması noktasında vergilerin amaçlara uyacak şekilde konulması, kaldırılması, tahsili

sağlanan vergilerin verimli ve etkin olarak sarf edilmesi gerekir. Tüm bunlar kayıt ve vergi dışı ekonomi üzerine gitmeyi gerektirir, dolayısıyla vergi denetiminin lüzumu ve önemi zorunlu olarak ortaya çıkar (Aydın ve Lodos, 2007).

2.2.1.3 Sosyal Amaç

Toplumda bireylerin belirli bir gelir seviyesinin üzerine ulaşması sosyal ve iktisadi açıdan refah düzeyine çıkılmasını sağlamaktadır. herkesin düzeyine ulaşmasına bağlıdır. Gelir dağılımının dengeli olarak sağlanmasında vergilerin, gerek yapıları ve gerekse uygulanma şekilleri yönünden önemli etkileri bulunmaktadır. Mükelleflerin vergi kaçırmalarını engellemek için yapılan vergi denetimi, bu yönden sosyal adaletin tesisine yardımcı olacak özelliكتedir. Nitekim vergi yükünün adil bir dağılımı için vergi denetiminin etkin bir şekilde devamlı olarak yapılacağı hükümetler tarafından sürekli ortaya konulmaktadır (Aydın ve Lodos, 2007).

2.2.1.4 Hukuki Amaç

Çalışanların özlük hakları yönünden içinde buldukları düzensizlik ve adaletsizliklerin tespiti ile idari birimlerin verimli, düzenli, etkin ve adaletli bir şekilde çalışmaya yönlendirilmeleri için lüzumlu tedbirlerin alınabilmesi denetimle mümkün olabilecektir. Bu durum mükelleflerin imkanları seviyesinde vergi ödemeleri ile faaliyetlerinin adaletli bir şekilde devam ettirilmesini sağlamış olacaktır. Ayrıca mükelleflerin bilerek ve bilemeyerek sebep oldukları vergi kayıpları, vergi adaletinde olumsuz neticeler oluşturduğundan, bu etkileri giderebilmekte yine vergi denetimi ile olmaktadır. Zira vergi kaçakları dürüst mükelleflerde rahatsızlık meydana getirecek bunların aleyhine, vergi kaçıran mükellefin ise lehine, haksız rekabet oluşturacaktır. Bu durum ancak, bilinçli ve etkili bir vergi denetimiyle ortadan kaldırılabilir(Aydın ve Lodos, 2007).

2.2.2 Vergi denetiminin özellikleri

Vergi denetimi, kamu hukuku içinde gerçekleştirilen, yapısı itibariyle bir çeşit kamusal dış denetim türüdür. Bir başka ifadeyle, egemenlik sahibi olan devlet, kamusal harcamaları karşılamak için vergi veren vatandaşlarının vergisel ödevleri tam olarak yapıp yapmadıklarını, hesapları ile kayıtlarının gerçeği gösterip göstermediğinin tespitini vergi denetimi yaparak gerçekleştirir. Bu tür denetim, Devletin kendi içine yönelik olmayıp, kendisine vergi ödeyenlere dönük bir denetim

şeklidir. Bu manada vergi denetiminde çok etkin, çok kuvvetli bir kamusal yetki kullanımı sözkonusudur (Erol, 2009).

2.2.2.1 Hukukilik

Vergi denetimi, yasalara istinaden yerine getirilen idari bir işlemdir. vergi, resim, harç gibi ödevlerin uygulamasının nasıl olacağına ilişkin olarak düzenlemelere Anayasada ve vergi kanunlarında yer verilmiştir. Verginin kanuni bir yetkiye dayalı olarak kanunlarda çerçevesi belirlenen esas ve usullere riayet edilerek hayata geçirilmesi, muhtevasında mali ve hürriyeti bağlayıcı yaptırımların bulunması vergi denetimine ilişkin hukuki olma vasfını göstermektedir. Devletin tüm idari eylem ya da işlemlerine ilişkin yargı yolunun açık olması ve söz konusu eylem ve işlemlerin kanunlara dayanmış olması gerekliliği hukuk devleti olmanın temel işaretidir. Dolayısıyla devlet olmanın temellerinden biri olan vergi toplama ve ödemesi işlemine yönelik olarak yapılan denetim anayasaya ve kanunlara dayanmaktadır (Tecim, 2008).

2.2.2.2 Tarafsızlık

Vergi incelemesini yürütülmesi esnasında hazine gelirini garantiye almanın yanında mükelleflerin yasal hakları konusunda tarafsız olunması amaçlanmalıdır. Örneğin denetim sonunda fazla ve yersiz olarak tahsil edildiği tespit edilen vergilerin mükellefe iadesi mümkündür. 213 Sayılı Vergi Usul Kanununda vergi hatalarına yönelik olarak neler olduğu, nasıl ortaya çıkarılacağı, düzeltme ve reddiyat yetkisinin kimde olduğu, düzeltme talebi ve düzeltme zamanaşımı vb. konular ve bu hakların nasıl kullanmaları gerektiği hükümler yer almaktadır. Vergi denetim elemanlarının inceleme safahatında objektif, sistemli ve disiplinli bir çalışma yapılması gerektiğinde mükellefe yol gösterici olması lazımdır (Korkmaz, 2007). Denetim sonucunda mükellef lehine tespit edilen hususlarında tarafsız bir şekilde değerlendirme ve raporlandırılmaya alınması vergi kanunlarında ön görülen olayların gerçek mahiyetinin esas olduğu ilkesinin gereğidir.

2.2.2.3 Yaptırım

Mükelleflerin vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket etmeleri halinde vergi ziyai ve usulsüzlük cezaları ve hapis cezası gibi diğer cezalarla cezalandırılmaları hüküm altına alınmıştır. Bu cezalara VUK'un "ceza hükümleri" başlıklı dördüncü kitabında

yer verilmiştir. Vergi denetimi neticesinde tespit edilen aykırılıklara ilişkin düzenlenen raporlarda uygulanması istenen tüm müeyyideler uzlaşma, af ve diğer düzenlemelerde dikkate alınarak vergi idaresince yerine getirilmektedir. Öte yandan tahakkuk eden vergi borcunu ödemeyen mükellefler ile ilgili olarak 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun ilgili maddeleri tatbik edilerek gerektiğinde cebri tahsil yoluna gidilmektedir. Bu uygulama hükümleri vergi denetiminin yaptırımını netice veren özelliğini ortaya koymaktadır.

2.2.2.4 Dış denetim

Kamu veya özel bir kuruluşun hesap, kayıt ve işlemlerinin işletme bünyesi dışındaki yetkililerce denetlenmesi dış denetimdir. Bağımsız dış denetim şeklinde tanımlanmasının nedeni denetimle yetkili olanların işletme bünyesinden olmamasından dolayıdır. 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu çerçevesinde yürütülen bağımsız dış denetim meslek mensuplarınca yapılır. Vergi denetiminde; inceleme mükellefin işletmesinde çalışan görevlileri tarafından değil devletin istihdam ettiği inceleme elemanları eliyle yapılmaktadır. Bu özelliği nedeniyle vergi denetimi dolayı bağımsız dış denetim olmamakla birlikte yalnızca dış denetim fonksiyonu yerine getirmektedir.

2.2.2.5 Hesap denetimi

İşletmelerin mali tablolarının hukuki ve mali mevzuata genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyumlu şekilde hazırlanıp hazırlanmadığının belirlenmesine yönelik incelenmesi ve neticesinde tespit edilen hususlarla ilgili olarak rapor düzenlenmesi işlemi hesap denetimi olarak adlandırılmaktadır. Yapılan her hesap denetimi vergi denetimi olmamakla birlikte vergi denetiminin hesap denetimini de ihtiva eden kapsamlı bir özelliğinin olması, uygulanışı yönünden hesap denetimi özelliği bulunduğunu gösterir (Tecim, 2008).

2.2.3 Vergi denetiminin fonksiyonları

Vergi idaresi ile mükellef arasındaki bağ, verginin tam ve zamanında tahakkuk ettirilmesinde olması gereken en önemli unsurlardan biridir. Bu bağın tesis edilmesinde vergi denetiminin araştırma, önleme ve düzeltme-eğitme fonksiyonu önemli bir yer tutmaktadır.

2.2.3.1 Araştırma

Vergi denetiminin araştırıcı ve bulucu fonksiyonu, beyanname veren mükelleflerin defter kayıt ve beyanlarındaki hata, hile gibi gerçek dışı durumların incelenerek tespit ve revize edilmesini ifade eder. Vergi idaresinin, vergi denetimi yoluyla mükelleflerin beyanlarını gereği gibi inceleyememesi, vergi mevzuatına uymayan kasti ya da olmayan işlemlerini araştırarak bulamıyor olması mevzuatta ön görülen müeyyidelerin uygulanmaması sonucunu doğuracaktır (Şeker, 1994).

Dolayısıyla da vergi denetimlerinin caydırıcı olma özelliği ortadan kalkacaktır. Araştırma fonksiyonunun en etkin ve önemli yolu vergi incelemeleridir. Araştırma temelde defter ve kayıtları incelenen kişilerin yapmış oldukları hata ve hilelerin ortaya çıkarılarak ödenmesi gereken verginin doğruluğunun ve hazineye intikalinin sağlanmasına yönelik olup, bahse konu kayıt ve belgeler üzerinden veya üçüncü taraflardan done toplanması şeklinde ifade edilebilecektir (HUD; 2004).

2.2.3.2 Önleme

Vergi denetiminin önleme fonksiyonu araştırma fonksiyonunun doğal neticesi olmakla birlikte daha da önemli bir işlev haline gelmektedir. Vergi incelemeleri ancak süreklilik arz ederse vergi kaçağını engelleyebilecektir. Tek seferlik incelemeler önleme fonksiyonunu icra edemez. Bu nedenle vergi incelemelerinin sürekli yapılması ve neticesinde mükelleflerin kayıt ve beyanlarındaki noksanlıkların tespit edilerek gerekli ikaz ve izahatların yapılması ve cezaların uygulanması önleme fonksiyonunu etkin hale getirecek ve yapılan hile/hataları engelleyecektir.

Vergi incelemesinin yapılma ihtimali ve neticesinde cezalı tarhiyatla muhatap olunma durumuna ilişkin beklenti mükellefleri vergi kaçırmadan nispeten de olsa uzaklaştırma boyutu ile önleme fonksiyonunu yerine getirmektedir. Bu da mükelleflerin imkânlar nispetinde periyodik süre aralıklarında denetlenmeleri ve gözlemlenmesi ile mümkündür (Özker, 2002).

2.2.3.3 Düzeltme ve eğitim

Vergi denetiminin, vergi kayıp ve kaçağını araştırma ve önleme fonksiyonları yanı sıra mükellefleri eğiten yönü de ifade edilebilir. Denetim süresince ihtiyaç duyulan konularda mükelleflere izahta bulunulması hata ve noksanlıklar hususunda ikazlarda bulunularak bilgilendirme yapılması ve tenkit edilmesi, mükellefleri düzelten ve

eğiten bir işlev olarak değerlendirilmelidir. Diğer iki fonksiyonu tamamlayan bu fonksiyon Vergi denetiminin d¼zeltici fonksiyonu olarak vergi denetiminin hedeflediği amaçların gerçekleşmesine katkıda bulunmaktadır (HUK, 1995).

2.2.4 Vergi denetiminin t¼rleri

Vergi denetimi, vergiyle ilgili aktivitelerin zamanında tespit edilmesi, belge d¼zeninin yerleştirilmesi ile sorunsuz olarak y¼r¼t¼lmesi ve vergi kayıp ve kaçağının engellenmesinde çok m¼him bir fonksiyon olarak karşımıza çıkmaktadır. ekonomik faaliyet y¼r¼ten hemen t¼m tarafların bizzat veya m¼řavirler vasıtasıyla yakından izlediği vergi mevzuatı, vergi denetiminin ¼nemli bir parçasını meydana getirmektedir. Bu s¼re içerisinde vergi denetim eşitleri kendi içinde belli sınıflara ayrılmaktadır (şaan, 2008)

2.2.4.1 İçerik ve nedenlerine g¼re denetim t¼rleri

İçeriklerine ve nedenlerine g¼re denetim t¼rlerini aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz.

a-Olağan denetim

Belli plan ve programlar d¼hilinde yapılan denetimlerdir. Bu t¼r denetimlere denetim gruplarının yıllık plan ve programlarında yapılması ¼ng¼r¼len denetimler de denilebilir.

b-Olaęan¼st¼ denetim

Belli bir nedene dayalı olarak yapılan denetimlerdir. Bu t¼r denetimler, genellikle vergi denetimi yapılmasını gerekli kılan bir durumun ortaya çıkmasıyla gerçekleştirilir (Vergi Denetmenleri Derneği, 2003). Bunlara ¼rnek olarak; vergi kaybına dair resmi veya ¼zel kurumlardan alınan bilgi ve belgeler, başka m¼kellefler nezdinde y¼r¼t¼len incelemelerde karşılaşılan hususlar, ihbarlar vb. nedenlere dayanarak başlatılan incelemeler verilebilir.

2.2.4.2 M¼kelleflerin sınıflandırılması bakımından vergi denetimi

M¼kelleflerin aktif b¼y¼kl¼kleri, satış hâsılatları, hesaplanan veya indirilecek vergileri çalışan işçi sayıları gibi ¼nceden belirlenen ¼leklere g¼re yapılan denetimlerdir.

a-Toplu incelemeler

Aynı sektör ya da iş kolu içerisindeki işletme ve mükelleflerin toplu olarak değerlendirilerek belirlenen kriterler çerçevesinde incelenmesidir. Bahse konu mükellef sektör ve kolları arasındaki dikey ve yatay münasebetlerin veri olarak değerlendirilmesine göre iki şekilde yürütülen toplu incelemeler yatay kesit incelemeleri veya dikey kesit incelemeleri olarak tanımlanmaktadır (Bakır, 2009).

b-Münferit İncelemeler

Daha önce baz alınan veri ve kriterlere göre seçilen mükelleflerin ferdi olarak kayıt ve beyanlarının incelemeye alınmasıdır (Tekin ve.Çetinkaya, 2007).

2.2.4.3 Vergi türü açısından denetim

a-Genel vergi denetimi

Belli bir döneme ait vergiye kaynak oluşturan tüm hesap ve işlemlerin denetlenmesidir.

b-Özel vergi denetimi

Vergiyle ilgili kanunların özel bir bölümü, alanı veya maddeleri ile ilgili olarak yürütülen vergi denetimi sürecidir. Sadece amortisman hesaplarına ve uygulamalarına ya da vergiden istisna edilen kazançlara yönelik denetimler bu denetim türüne örnek olarak gösterilebilir (Vergi Denetmenleri Derneği, 2003).

2.2.4.4 Denetlenen ve denetleyen arasındaki ilişki bakımından vergi denetimi

a-İç Denetim

Kurumların kendi teşkilatlarında istihdam ettikleri personel tarafından yürütülen denetim iç denetim olarak tanımlanabilir. Kurumların merkez ve taşra birimleri üzerinde iş ve işlemlere yönelik olarak mevzuat uygulaması, performans, verimlilikle ilgili yürütülen denetimler bu kapsamdadır (Tecim, 2007).

b-Dış Denetim

İşletmeden bağımsız kişi, denetim kuruluşu ya da kamu kurumlarına bağlı denetim elemanları tarafından yürütülen denetime dış denetim denir. Dış denetim bağımsız şahıslarca yapılmakta olup, kaynak ve denetim elemanı sayısı dikkate alındığında yeterlilik sıkıntısı yaşayan devlet eliyle yürütülen denetimleri desteklemektedir.

Vergi inceleme elemanları ve yeminli mali müşavirlerce yapılan denetimler dış denetime örnek olarak gösterilebilir (Tecim, 2007).

3. TÜRKİYE’DE VERGİ DENETİM KURULU ÖNCESİ VERGİ DENETİM SİSTEMİ VE UYGULAMASI

3.1 Osmanlı Dönemindeki Yapı

Cumhuriyet öncesinde denetim faaliyetinin ne zaman başladığı kesin bir şekilde bilinmiyor olmakla beraber, büyük oranda Selçuklu’yu model alarak yönetim modelini oluşturmuş Osmanlı Devletinde denetim hizmetlerinin var olduğunu ve bağımsız bir şekilde yürütüldüğünü “Türkiye'nin İktisadi ve İctimai Tarihi” adlı eserinde Mustafa Akdağ şu şekilde açıklamaktadır. “...yolsuzluklar yapıldığında, bu görevliler üzerlerine para geçirdiklerinde ve işledikleri başka yolsuzluklarda, sırf bu gibi işlerin soruşturulması ve incelenmesi için, gene kadılardan birisinin yanına çavuş ve öteki birkaç kişilik maiyet verilerek müfettiş diye yollandığı” ve “...emanet ile idare edilen mukataalarda, tutulan tahsilat defterinin müfettişlerce zaman zaman kontrolden geçirilmesi” bu ifadelerden Osmanlı Devletinin denetim hizmetlerini hususen kamusal yarar doğrultusunda oluşturduğunu ortaya koymaktadır. Osmanlı Şeriye Sicillerinin incelenmesi halinde Devletin hukuk sisteminin amme menfaatini korumak üzere her nevi mali içeriğe sahip konular için “kadı” ların tam yetkiyle donatıldığını ve kadıların bu yetkiye istinaden bulunmuş oldukları bölgelerde muhasebatla ilgisi bulunan her çeşit işlemleri yerine getirdikleri veya yerine getirilmiş olan işlemleri denetlemekle mükellef oldukları görülmektedir. Kadıların bu görevleri ifa ederken muhasebat ile ilgili olarak aldıkları tüm kararlarını şeriye sicillerine kayıt ettikleri bilinmektedir (Bezirci ve Karasioğlu, 2013).

Osmanlılarda I. Murat (1359 - 1389) zamanında ilk mali teşkilatlanma yapılmıştır. Fatih Sultan Mehmet ve Kanuni Sultan Süleyman zamanında imparatorluğun gelir ve harcamalarındaki ciddi artışlar nedeniyle idari yapı geliştirilmiştir. 1838 yılına kadar Osmanlılarda tam anlamıyla bir Maliye Bakanlığı yoktur. Bu tarihe kadar, mali işlerle uğrasan teşkilatın başında “Nazır” yerine “birinci sınıf muhasip” veya “Defterdar” olarak adlandırılan bir memur bulunmaktadır. Resmi olarak Maliye Nezareti 1838 yılında yayımlanmış olan bir “Hattı-Hümayun” ile devlet teşkilatı içerisinde yerini almıştır. Maliye nezareti dairelerden oluşmakla birlikte her bir

dairenin başında Reis unvanlı bir başkan bulunmaktadır. Bugünkü Gelir İdaresi Başkanlığı'nın görevlerinin bir anlamda bu daire tarafından yürütüldüğü görülmektedir. “Heyet-i Merkeziye” ve “Heyet-i Mülhaka” olarak Maliye Nezareti 1881 yılında iki ayrı birim şeklinde örgütlenmiştir. Gelirler Genel Müdürlüğünün Heyeti Merkeziye'de (Merkez teşkilatı) ilk çekirdeğinin yer alması bu durumun önemini ortaya koymaktadır (GİB,2013).

Tanzimat döneminden itibaren devletin yeniden organize edilmesi çalışmaları ile birlikte denetim fonksiyonlarını ifa edecek özel birimlerin kurulması ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Osmanlı İmparatorluğu'nda ilk defa 19. yüzyıl sonlarında vergi denetimi yapmak üzere bir denetim örgütü kurulmasına ihtiyaç hissedilmiştir. Bu nedenle devrin maliye nazırı tarafından hazırlanan ve devrin padişahı II. Abdülhamit'in uygun gördüğü 25 Temmuz 1879 tarihli “İrade-i Seniye”sine istinaden yayımlanan “Teftiş Muamelatı Maliye Nizamnamesi” ile “Heyet-i Teftiş-i Maliye”(Maliye Teftiş Kurulu) kurulmuştur (MTK, 2013).

Maliye Teftiş Kurulunun oluşturulmasında başlıca iki temel sebep bulunmaktadır. Bu sebeplerden öncelikli olarak Tanzimat'ı mütaakiben, hususen Meşrutiyetten sonra devlet yönetiminde ortaya çıkan merkezîyetçi sistemin ağır basmasıdır. Ötekisi ise bu doğrultuda umur-u maliyenin düzeni ve iyileştirilmesi ile genel maliye teşkilatının ülke içerisindeki iyileştirilmesine yönelik projeler üretmek; devlet teşkilatı çalışmalarındaki aksaklıkları takip ederek bakan adına gidermek; bu eksikliklerin sorumluları olarak gerekli işlemleri yapmaktır (Erol, 1998).

3.2 Cumhuriyet Dönemi Vergi Denetimi

1926 senesinde 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu kabulünden sonra vergi incelemesi, Türkiye'de kurumsal hale gelerek hayata geçirilmiştir. Geçmiş senelerde ülkemizde uygulamada olan Temettü Vergisinde verginin; tahrir ve karineye dayalı olması nedeniyle, vergi incelemesi yapılmasına gerek bulunmamıştır (HUD, 2013).

Bu dönemde vergi denetiminin ilk kez bir müessese olarak uygulanmaya başlanması Aşar'ın kaldırılması ile gerçekleştirilmiştir. Ancak Aşar'ın kaldırılması ile büyük bir gelir kaybı oluşacaktı. Bu nedenle oluşacak gelir kaybını telafi etmek amacıyla 1926 yılında 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu yürürlüğe konmuştur. Aslında Aşar'ın kaldırılması Cumhuriyet döneminin ilk ve en önemli vergi reformları arasında

sayılmaktadır. Bu kanun ile imparatorluk dönemi olan 1914 senesinden bu tarafta uygulaması yapılan Temettü Vergisi sona erdirilmiş ve bu vergiyi ikame edecek yeni bir vergi olan kazanç vergisi hayata geçirilmiştir. Kazanç vergisi kanunu ile, vergi beyannamelerinin incelenmesi görevi Tahakkuk Teftiş Memurlarına verilmiştir. Tahakkuk Teftiş Memurları ülkemizde ilk vergi denetimi görevini üstlenmiş inceleme elemanlardır. Bu inceleme elemanlarının aldıkları eğitim ve tecrübelerinin bu görevi yürütmede yeterli olmadığı görülmüş, kadroları bir süre geçmesiyle birlikte iptal edilmiştir (Tuncer, 2001). Bu sebeple daha sonra serbest muhasebeciler denetim işleri için kullanılmış bunlardan vergi inceleme işlerinde faydalanılmıştır. Bu çalışma şekline, 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu ile 1934 yılında kabul edilen 2430 Sayılı Muamele Vergisi Kanunu ile son verilmiştir (HUD,2013).

Cumhuriyetin kurulmasını müteakiben uygulamaya konan vergilerin denetlenmesi nedeniyle ihtiyaç duyulan denetim kadrolarına, “Devlet Memurları Maaşatının Tevhid ve Teadülü” Kanunundaki kadro kısımlarında ve “Seneyi Maliyesi Muvazene-i Umumiye Kanunu”na ekindeki ilgili seneler için düzenlenen cetvellerde yer verilmiştir. Maliye Bakanlığı’nın merkez teşkilatı bünyesinde bulunan “Varidatı Mahsusa Müdüriyeti Umumiyesi”, “Varidatı Umumiye Müdüriyeti Umumiyesi”, “Varidat Umum Müdürlüğü” olarak adlandırılan genel müdürlükler içerisinde kadro verilmiş olan “Müfettiş”, “Pul Tahakkuk Müfettişi” ve “Tahsilat Müfettişi” şeklinde unvanlara sahip denetim elemanlarının, 29.05.1936 tarih ve 2996 sayılı Kanunla Maliye Vekaleti Teşkilatı ve Vazifeleri ile ilgili değişiklik yapılarak, bahse konu unvanlarına son verilmiş, yerlerine Varidat Kontrolörlüğü unvanı ihdas edilerek Varidat Umum Müdürlüğü içerisinde oluşturulan kadrolara dahil edilmişlerdir. Vasıtasız ve Vasıtalı Vergiler Umum Müdürlükleri, 29.05.1946 tarihinde yayımlanan 4910 sayılı kanuna göre “Gelirler Umum Müdürlüğü” unvanı altında tek çatı altına alınmıştır. Aynı kanunla Gelirler Kontrolörü, Gelirler Kontrolör Yardımcısı ve Tahsilat Kontrolörü kadroları ihdas edilmiştir. Peşi sıra, Tahsilat ve Gelirler Umum Müdürlükleri 24.03.1950 tarihinde 5655 sayılı Kanunla birleştirilerek, Gelirler Genel Müdürlüğüne dönüştürülmüştür. Bu Kanunda yürürlükte olan Varidat ve Tahsilat Kontrolörü unvanı Gelirler Kontrolörü unvanına dönüştürülmüştür. Mükellef sayısının artması sonucu, vergi inceleme ve denetime olan ihtiyaç artmış, kazanç vergisi hesap mütehasıslığı ve muamele vergisi hesap mütehasıslığı adlı iki ayrı inceleme örgütü kurulmuştur. 1940 yılında ise hesap mütehasıs muavinliği kadrosu

ihdas edilmiş, hesap mütehasısları başlangıçta defterdarlık bünyesinde baş hesap mütehasısı idaresinde vergi denetimi ve incelemesi yapmışlardır. Daha sonra 28.03.1945 tarih 4709 sayılı kanunla, hesap mütehasıslığı kaldırılarak yerine, Maliye Teftiş Kurulunun yapısı esas alınarak, Hesap Uzmanları Kurulu kurulmuştur. Hesap Uzmanları kurulduğu yıl olan 1945 ile 1950 yılı arasında kazanç vergisi ve muamele vergisi beyannamelerinin incelenmesinde görev almışlardır(Bakır, 2009).

3.3 Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Öncesi Denetim Birimleri

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "incelemeye yetkililer" başlıklı 135. Maddesinin 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 4/a maddesiyle değişmeden önceki hali şöyledir ;

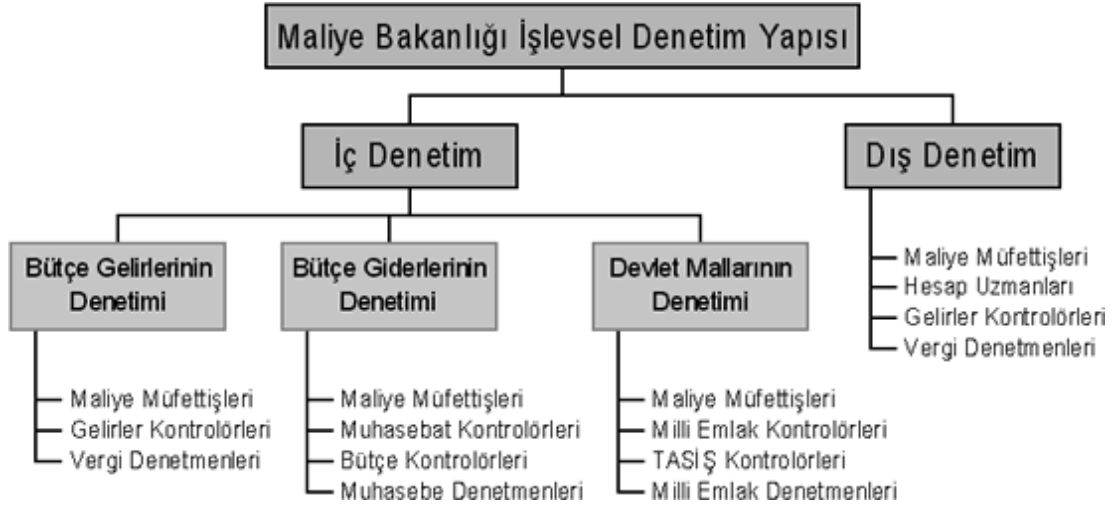
"Vergi İncelemesi; hesap uzmanları, hesap uzman yardımcıları, ilin en büyük mal memuru, vergi denetmenleri, vergi denetmen yardımcıları veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır.

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

Ülkemizde 646 sayılı KHK ile Maliye Bakanlığı çatısı altında bakan adına denetim yapan birim olarak kurulan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'ndan önce vergi denetimi, Maliye Bakanına bağlı maliye müfettişleri, hesap uzmanları ve bunların yardımcıları ile Gelir İdaresi Başkanlığının merkez teşkilatında görev yapan gelirler kontrolörleri ve bunların stajyerleri ile taşra teşkilatında görev yapan vergi dairesi başkanı/defterdar, vergi denetmenleri ve yardımcıları ile vergi dairesi müdürleri tarafından gerçekleştirilmiştir. Bahse konu yetkililer hakkında aşağıda başlıklar halinde açıklamalara yer verilmiştir.

Maliye müfettişleri, gelirler kontrolörleri ve vergi denetmenlerinin "dış denetim" kategorisinde sınıflandıracağımız vergi incelemesi yetkilerinin yanı sıra "iç denetim" kategorisinde sınıflandırdığımız "teftiş ve soruşturma" yetkileri bulunmaktadır. Hesap uzmanlarının ve vergi dairesi müdürlerinin ise, sadece vergi inceleme yetkileri bulunmaktadır.

178 Sayılı Maliye Bakanlığı Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 646 ve 659 sayılı KHK'lar ile Maliye Bakanlığının özellikle denetim birimlerinde gidilen köklü değişikliklerden önceki işlevsel denetim yapısı aşağıdaki tabloda öz bir şekilde resmedilmiştir.



Şekil 3.1 : VDK öncesi Maliye Bakanlığı'nın işlevsel denetim yapısı

3.3.1 Maliye Bakanlığı'na bağlı merkez vergi denetim birimleri

Vergi Denetim Kurulu öncesinde Maliye Bakanlığı'na bağlı merkez vergi denetim birimleri Maliye Teftiş Kurulu ve Hesap Uzmanları Kurulu olup söz konusu kurulların yapılarına özet olarak aşağıda yer verilmiştir.

3.3.1.1 Maliye Teftiş Kurulu

Maliye Teftiş Kurulu Maliye Bakanlığı'nın vergi denetimi yapmakla yetkili olduğu birimlerden birisidir. Kurulun bunun yanısıra teftiş ve soruşturma yetkisi bulunmaktadır. Öte yandan Kurulun denetimde önemli bir yere sahip oldukları alanda kamu kurum ve kuruluşlarının gelirlerinin yönelik olarak verilmiş denetimine yetkisidir. Maliye Müfettişlerinin görevlerine ve yetkilerine, Maliye Bakanlığı'nın teşkilat ve görevlerini düzenleyen 178 Sayılı KHK'nın (14.12.1983 Tarih ve 18251 Sayılı Mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanmıştır), 543 Sayılı KHK (24.06.1994 Tarih ve 21970 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır) ile değişikliğe gidilen 20. maddesinde detaylı bir şekilde sıralanmıştır. Maliye Teftiş Kurulu Tüzük ve Yönetmeliği ile çalışma sisteminin düzenlenmesi yoluna gidilmiştir.

Maliye Teftiş Kurulu, temel olarak maliye müfettişlerinden ve yardımcılarında oluşmakla birlikte 10 yıllık kıdemi olanlar maliye başmüfettişliği unvanlıdır. Kurul

başkan tarafından yönetilmekle birlikte müfettişler Bakana bağlı onun adına olacak şekilde özetle aşağıdaki görevleri yerine getirirler:

- Genel, katma ve özel bütçeli daireler, döner sermayeli kuruluşlar, fonlar, sermayesinin en az yarısı Devlete ait olan kuruluşlar ve bunların sermayelerinin en az yarısına iştiraki olan kuruluşları denetlemek,
- İmtiyazlı ortaklıkların yanı sıra yukarıda belirtilen kuruluşların ortak olduğu kuruluşları, yetkililerin talebi ve Maliye Bakanının müsaade vermesine bağlı olarak denetlemek,
- Dernekler, sendikaları ve vakıfları mali açıdan denetlemek,
- Maliye Bakanı ve maliye müfettişlerinin mevzuat gereği haiz olduğu teftiş ve inceleme yetkilerine göre işlem yapmak,
- Vergi Usul Kanununun verdiği yetkiye istinaden vergi incelemesi yapmak,
- Bankalar Kanununun bankalar yeminli murakıplarına vermiş olduğu görevleri yürütmek.
- Kendilerine diğer mevzuatta yüklenen görevleri yürütmek, yetkileri bulunmaktadır.

Yukarıda belirtilen kurum ve kuruluşların görevlileri, gizli de olsa belge niteliğindeki bütün kayıtları kuruma ait bütün mal, para ve eşyayı, maliye müfettişine talebi halinde ibraz etmeye, saymasına ve incelemesine yardım etmeye mecburdurlar. Milli güvenlikle bağlantılı gizliliği olan durumlarda özel hükümler mahfuzdur.

Yapılan teftişte Maliye Bakanlığı memurları doğrudan maliye müfettişince, başka kamu kurumlarına bağlı memurlar hakkında maliye müfettişinin talebine istinaden atama konusunda yetkili olan üstleri tarafından yüz kızartıcı işlemleri görülen ya da para, evrak, belge niteliğindeki bütün kayıtları kuruma ait bütün mal, para ve eşyayı ibraz etmeyen kamu görevlileri, uzaklaştırmaya tabi tutulabilir.

Devletin ortaklığı olan kuruluş, şirket, dernek, vakıf ve sendikalara yönelik Teftiş ve inceleme, yapılması halinde rapor ilgili makama verilir ve bahse konu makamlarca gereği uygulanarak neticesi Maliye Bakanlığı'na iletilir.

Maliye Teftiş Kurulu Başkanının yetkileri maliye müfettişi ile aynı olup ayrıca Bakan adına müfettişlerin idaresi ve çalışmalarına yönelik koordinasyonu yürütmekle görevlidir.

Maliye Bakanlığının amaç ve hedeflerinin gerçekleştirilmesi, mevzuat, program ve planların etkin şekilde uygulamasını sağlamak için çalışma yaparak, teklif ve rapor hazırlayarak Bakana arz etmek ve istenen diğer görevleri yerine getirmek görev ve yetkilerinden sayılabilir.

Yarışma sınavıyla girilen bir kariyer mesleği olan maliye müfettişliğine maliye müfettiş yardımcısı olarak başlanır, üç yıl sonra yeterlik sınavında başarılı olunması halinde maliye müfettişi olmaya hak kazanılır, meslekte on yılını maliye başmüfettişliğine atanırlar.

Maliye Teftiş Kurulu merkez olarak Ankara’da bulunur. Öte yandan, İstanbul ve İzmir’de çalışma grupları almaktadır. Maliye müfettişleri ve yardımcuları, bu illerde yaptıkları inceleme ve diğer işlerin yanı sıra, diğer illerde de yaz aylarında “turne” adı verilen çalışma programı yaparlar “Merkez” ve “Turne” olarak adlandırılan çalışmalarda yapılacak inceleme, teftiş ve soruşturmalara yönelik olarak ayrıntılı bir şekilde yılda iki defa hazırlanan programlar Maliye Bakanı’nın onayı ile uygulamaya konulur.

3.3.1.2 Hesap Uzmanları Kurulu

28.03.1945 tarihinde 4709 Sayılı Kanunla (05.04.1945 Tarih ve 5974 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.) kurulan Hesap Uzmanları Kurulu doğrudan Maliye Bakanına bağlı olan denetim birimleri arasında vergi inceleme birimi olarak faaliyetini devam ettirmiştir.

Maliye Bakanı adına görevlerini yerine getiren hesap uzmanları kendilerine kurul başkanı veya görevlendirdiği bir kıdemli hesap uzmanı tarafından verilen araştırma, inceleme, etüt ve soruşturma işlerini yürütmüşlerdir. Hesap Uzmanları Kurulunun merkezi Ankara olup grup başkanlıkları Maliye Bakanınca belirlenir. Söz konusu grup başkanlıkları İstanbul ve İzmir’de kurulu olarak faaliyet göstermişlerdir. Hesap Uzmanları Kurulu’nun görevleri, yetkileri, 4709 sayılı Hesap Uzmanları Kurulu’nun kuruluş kanununda düzenlenmiştir.

4709 sayılı Kuruluş Kanunu yanı sıra 178 sayılı KHK” ve 08.07.1970 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan HUK Yönetmeliği’nde görev ve yetkileri düzenlenmiş olan Hesap Uzmanları Kurulu; vergi incelemeleri yönüyle kamu denetimi fonksiyonunu ağırlıklı olarak ekonomik açıdan sürdürmüştür. Kurul bu faaliyeti ile bir yandan kamu finansmanının reel kaynaklardan sağlanmasına önemli bir ölçüde katkıda

bulunurken, diğ er yandan da incelemeler neticesinde varılan sonuçlar üzerinden, mali ve ekonomik olarak uygulanan önlemlerin etkinliklerinin ölçülerek değ erlendirilmesine ve ÷ lke hakkında ekonomik ve mali yönden alınacak kararlarda yararlanılacak verilerin bir araya getirilmesinde katkıda bulunmuştur (HUK, 2009).

Hesap Uzmanları Kurulu'nun temel görevi, vergi kanunlarının hükümleri gereğ i mükelleflerin defter, belge ve beyanlarını incelemek ve Maliye Bakanınca istenen etüt ve araştırmaları yapmaktır. Kurulun ifade edilen görevi yanı sıra özel bilgi ve uzmanlığ a ihtiyaç duyulması nedeniyle çeş itli mevzuat ile üstlendiğ i görevler ş unlardır:

- Gelir politikalarının oluşturulması ile ilgili etüt ve ç alışmalar yapmak, Türk Vergi Sisteminin iyileştirilmesi, uygulamalardaki tereddüt ve sıkıntıların ortadan kaldırılması yönünde Kurul'un yetki ve görev sahasındaki diğ er konular ile ilgili mevzuat ve uygulamaya yönelik ç alışmalar yapmak ve tekliflerde bulunmak,

- Sermaye Piyasası Kanunu, Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında Kanun, Karaparanın Aklanmasının Önlenmesine Dair Kanun, Yabancı Sigorta Şirketlerinin Kuruluş ve Murakebesi Hakkında Kanun, Bankalar Kanunu, Sermayeyi Teşvik Kanunu, Sendikalar Kanunu, Dernekler Kanunu ve Ödünç Para Verme İşleri Hakkında Kanun hükümlerine göre yapılan mali incelemelerin yanısıra; İktisadi Devlet Teşekkülleri, Kamu İktisadi Kuruluşları ve Vakıflara yönelik vergi ve kambiyo denetimlerini yapmak,

-Çeşitli üniversiteler ile kamu kurumlarının talepleri üzerine uzman danışman ve öğretim üyesi teminini Bakanlık Makamının uygun göreceğ i şekilde sağlamak,

-Kurul çalışanlarının vergi kanunları yönünden eğitim ve öğretilimi yanında Bakanlıkça lüzumu gör÷ lene konularda, kamu personelinin eğitimi ve mükelleflerin bilgilendirilmesi yönelik seminer, kurs ve konferanslara iştirak etmek ve danışmanlık yapmak,

-Bakanlık Makamınca istenen her türlü inceleme, araştırma ve soruşturma işlerini yapmak.

Hesap Uzmanları Kurulunun ağırlığ ı daha çok ekonomik içeriğ i ile birlikte dış kamusal denetime yöneltiľmiştir. Bu kapsamda yapılan denetimlerle bir taraftan kamu finansmanını reel kaynaklar üzerinden sağlanması desteklenirken, diğ er taraftan da sürdür÷ lene incelemelere göre elde edilmiş olan neticelerin ve uygulamaya

konuan ekonomik ve mali önlemlerin etkinliğinin ölçülmesi ve bu sonuçlara göre idarenin değerlendirmesi suretiyle alınması gereken kararlara dair verilerin toplanmasına yardımcı olunur.

Hesap uzmanları genellikle özel bilgiyi ve ihtisası gerektiren büyük mali, ticari ve sınai işletmelere yönelik incelemeleri yürütmüşlerdir. Hesap uzmanları tüm gelir kanunları hakkında vergi denetimine yetkili olmakla beraber denetimin etkin ve verimli olmasını sağlamak üzere, incelemeler özellikle Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi, Veraset ve İntikal Vergisi ve Damga Vergisi ile ilgili önemli mükellefiyetler üzerinde çoğalmaktadır.

Hesap Uzmanları Kurulu, Kurul Başkanının yönetiminde baş hesap uzmanı, hesap uzmanı ve hesap uzman yardımcılarında oluşmakla birlikte merkezde ve devamlı inceleme yerleri olan Ankara, İstanbul, İzmir ve Büyük Mükellefleri İnceleme Gruplarında müdür ya da şef ile yeterli büro personeli bulunmaktadır.(HUK, 2009)

3.3.2 Gelir İdaresi Başkanlığı'na bağlı denetim birimleri

Gelir İdaresi Başkanlığı'na bağlı olarak faaliyet göstermiş bulunan denetim birimleri aşağıda açıklanmıştır.

3.3.2.1 Gelirler kontrolörleri

29.05.1936 tarih ve 2996 sayılı Maliye Vekaleti ve Vazifeleri Hakkındaki Kanunla Maliye Bakanlığı içerisinde merkez denetim elemanı olarak Varidat Kontrolörlüğü adı altında kurulan gelirler kontrolörleri unvanı Varidat Umum Müdürlüğü adının Gelir Umum Müdürlüğü şeklinde 1946 yılında değiştirilmesi ile birlikte, varidat kontrolörlüğü unvanının gelirler kontrolörlüğü olarak değiştirilmesi neticesinde son şeklini almıştır. Önceleri oldukça az olan gelirler kontrolörlerinin sayısında 1971 yılından itibaren hızlı bir gelişme olmuş ve toplam sayısı bir dönem 400 kişiye kadar ulaşmıştır. Bu tarihten itibaren vergi incelemesi görevindeki ağırlıklı payı giderek artmıştır. Sonraki yıllarda kontrolör sayısı ortalama 350 dolayında seyretmiştir. 2005 yılında Gelir İdaresi Başkanlığının kurulması ile birlikte bu Başkanlığa bağlı şekilde Gelirler Kontrolörleri Daire Başkanlığı olarak örgütlenmişlerdir (İrmak ve Bilen, 2007).

5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'un (16.05.2005 Tarih ve 25817 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.) 8. maddesinde

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın ana hizmet birimleri arasında sayılan Gelirler Kontrolörleri Daire Başkanlığı 01.08.2010 tarihinde yürürlüğe giren 6009 Sayılı Kanun ile doğrudan Gelir İdaresi Başkanı'na bağlı Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı'na çevrilmiştir. 5345 sayılı Kanununun 14. maddesinde yer verilen Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı'nın görevleri şunlardır :

- Yıllık olarak planlanan vergi inceleme ve denetim programına uyacak şekilde gelirler kontrolörleri ve stajyerleri eliyle vergi incelemelerinin yürütülmesini sağlamak,
- Gelirler kontrolörleri ve stajyer gelirler kontrolörlerinin görev alcağı yerleri belirleyerek çalışmalarına ait esas ve usulleri düzenlemek,
- Vergi inceleme ve denetimleride etkinliği ve verimliliği artırmak için alınacak tedbirleri belirleyerek bu konuda öneriler hazırlamak
- Tespit edilecek konu ve işlerle ilgili etüt, araştırma ve incelemelerde bulunmak
- Mevzuatın gelirler kontrolörlerine verdiği görev ve yetkileri icra etmek,
- Başkanca verilen diğer görevleri yerine getirmek.

Öte yandan, 213 sayılı VUK'un 135. maddesine göre, gelirler kontrolörleri ve stajyer gelirler kontrolörlerinin "her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haiz" oldukları, yine 492 sayılı Harçlar Kanunu'nun 134. Maddesine istinaden Gelirler Kontrolörlerinin her hal ve takdirde, harçları tahsile selahiyetli memurların hesaplarını teftiş ve kontrole yetkisine sahip oldukları ve 4208 sayılı "Kara paranın Aklanmasının Önlenmesine İlişkin Kanununun 3. maddesinin iki ve üçüncü fıkralarına göre Gelirler kontrolörlerinin kara para aklama suçunun incelenmesi ve araştırılmasına yönelik görev ve yetki sahibi oldukları görülmektedir. Gelirler Kontrolörlerinin vergi ve diğer mevzuat hükümlerine göre denetim çeşidi, görev ve yetkileri aşağıdaki şekilde sıralanabilir:

- Gelir İdaresi Başkanlığı teşkilatının merkez ve taşra bütün birimleri ve işlemlerini kontrol etmek, teftiş etmek,
- İçerisinde vergi dairelerinin para, mal, kıymetli kağıt ve eşyasının saklandığı kasa, ambar, depo vb. fiili envanterini yaparak tespit etmek,
- Maliyede görevli memurlara yönelik verilen soruşturma görevlerini yapmak,

- Yapılan soruşturma, inceleme ve teftişle ilgili gizlide olsa her türlü defter, kayıt ve belgeleri incelemek,
- Harçlar Kanunu gereği yurtiçinde ve yurtdışında, memurların tahsile yetkili oldukları harçlara yönelik hesaplarını teftiş ve kontrol etmek,
- Vergi mükelleflerinin defter, kayıt ve beyanlarına yönelik hesaplarını vergi mevzuatı hükümleri çerçevesinde incelemek,
- 4208 sayılı Kanun kapsamındaki kara para aklama suçuna yönelik fiil ve işlemleri araştırmak ve incelemek,
- Gelir İdaresi Başkanlığı'na yürütülmesi görevi verilen iş ve işlemlere ilişkin konuları Kanunlar, özel anlaşmalar ve sair mevzuat çerçevesinde incelemek, araştırmak, kanun, tüzük, kararname ve yönetmelik, tebliğ ve özelge uygulaması ile ilgili görüş ve önerilerde bulunmak,
- Mevzuatla verilen diğer görevleri yerine getirmek,
- Maliye Bakanlığı veya Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından talep edilen diğer işleri yapmak, Bakanlık ve Başkanlık personeline, Maliye Kursu ve üniversite öğrencilerine ve mükelleflerin eğitimi ile diğer kamu kurumlarında verilecek eğitimlerde yer alma, mali ve iktisadi alanda etüt ve araştırmalarda bulunma görevleri de vardır.

Gelirler kontrolörlerinin Ankara, İstanbul ve İzmir'deki Grup Başkanlıkları daimi çalışma yerleridir. Bahse konu grup başkanlıkları çalışmalarını Gelirler Kontrolörleri Başkanlığına bağlı olarak grup başkanları yönetiminde yürütürler. Grup başkanlıklarında bir başkan ile gereğince başkan yardımcısı, başkontrolör, kontrolör ve stajyer kontrolör görev yapar. Gelirler kontrolörleri yıllık plan ve programlara göre düzenlenen grup ve turne görevlerine yönelik çalışmalarını yaparlar. Turne çalışmaları olarak adlandırılan işler grup merkezleri dışındaki illerde vergi incelemesi teftiş ve soruşturma şeklinde yürütülen işlerdir. Mesleki kıdem ve unvana göre turne müddetleri en az 2 en çok 4 ay olarak değişmektedir (Koç, 2011).

3.3.2.2 Denetim ve Uyum Yönetimi Daire Başkanlığı

Denetim ve Uyum Yönetimi Daire Başkanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın ana hizmet birimlerindedir. 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile vergi denetim birimlerinin Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı olarak tek çatı altında toplanması ile

birlikte 5345 Sayılı GİB Kuruluş ve Teşkilat Kanununun 13. Maddesinin sözkonusu KHK ile değişikliğe uğramış ve vergi denetmenleri Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinden çıkarılmıştır. Denetim ve Uyum Yönetimi Daire Başkanlığının bu değişiklikten önceki görevleri genel olarak aşağıdaki gibidir:

-Mükelleflerin vergiye uyum düzeylerini belirleyerek karşılaşılan bozuklukları neler olduğunu tespit etmek, nedenlerini analiz etmek, çözümler mükelleflerin vergi kanunlarına gönüllü uyumu sağlamak üzere çözümler üretmek,

-Vergi incelemesi ile görevli denetim birimlerinin çalışmaları için Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığında bulunan bilgiler ve toplanan verileri değerlendirerek kullanımlarına sunmak,

-Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kuruluna (6009 sayılı Kanun ile 01.08.2010 tarihinde yürürlüğe girmiştir) sekreteryaya hizmetleri sunmak,

-Vergi kayıp ve kaçığıyla mücadelede gerekli tedbirleri almak, bu çalışmaların etkin olarak yürütülmesi için önerilerde bulunmak,

-Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulunca yıllık periyotlarla oluşturulan vergi inceleme ve denetim planına istinaden vergi denetmenlerince tarafından vergi inceleme ve denetim çalışmalarının yürütülmesini sağlamak.

-Vergi incelemelerini değerlendirmek ve izlemek üzere vergi incelemesi yetkisine sahip denetim birimlerinin inceleme ve denetim neticelerini toplamak, izlemek ve istatistikler hazırlamak.

-Vergi inceleme ve denetimlerine yönelik verimliliği ve etkinliği artırıcı yönde çalışmalar yapmak, görüş ve önerilerde bulunmak ve gereken tedbirleri almak,

-Merkez ve taşrada vergi inceleme ve denetim yetkisine sahip birimler arasında inceleme ve denetime yönelik koordinasyonu sağlamak.

-Veri madenciliği çalışması ile oluşturulan Risk Analiz Sistemi üzerinden mükelleflere yönelik gruplar ve sektörler bazlı mukayeseye dayalı analiz çalışması yaparak risk alanlarını tespit etmek,

-Vergi ödevleri ile ilgili olan şikayet ve ihbarları dikkate almak,

-Başkanlık tarafından görevlendirilen sahayla alakalı konular yönünden verilen inceleme ve araştırmalar yapmak, öneri hazırlamak,

-Başkanlığın görevli olduğu sahadaki konularda 3568 Sayılı Yasanın uygulanması ile ilgili etütler yaparak ve tereddütlü hususları netleştirmek,

-Tek düzen hesap planı-mali tablolar ile ilgili çalışmalarda bulunmak veya yapılacak çalışmalara katkı vermek

-Muhasebe standartlarının oluşturulmasına yönelik çalışmalarda bulup görüş vermek.

Gelir İdaresi Başkanlığının vergi inceleme elemanlarından sayıca en yükseğe sahip olan ve vergi incelemelerini görevli oldukları vergi dairesi başkanlıklarında yürüten Vergi Denetmenlerinin yıllık plan çerçevesinde koordine edilmesi, yukarıda hükmüne yer verilen kanun maddesi uyarınca, esas itibariyle merkez teşkilatı birimi içindeki Denetim ve Uyum Yönetimi Daire Başkanlığına bırakılmıştır.

3.3.2.3 Vergi dairesi başkanlıkları

5345 Sayılı Kanun uyarınca ; Gelir İdaresi Başkanlığının taşra teşkilatı olarak 29 şehirde 2005/9064 numaralı Bakanlar Kurulu Kararıyla bulunulan ilin ismiyle vergi dairesi başkanlıkları kurulmuştur. Mezkur başkanlıklar 16.09.2005 tarihinden itibaren çalışmaya başlamıştır. Öte yandan, Kuruluş Kanununda 5436 sayılı Kanununda yapılan değişiklikle; 05.08.2006 tarihinde 26250 sayılı ile yayınlanan Resmi Gazete ile 2006/10788 numaralı Bakanlar Kurulu Kararına istinaden Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde İstanbul'da Büyük Mükellefler Vergi Dairesi adlı başkanlık faaliyete başlamıştır.

Vergi dairesi başkanlıkları, yetkili olduğu sınırlar dahilinde ekonomik aktivite ve olayları izlemek, mükelleflerin içinde bulunduğu sektörleri ve sınıflarına göre ihtiyaç duydukları hizmetleri uygun olarak sağlayarak vergisel ödevlerini zamanında ve istenen ölçüde yapmaları hususunda geliştirmek, vergi dairesi başkanlığı; yetki alanı içindeki mükellefi tespit etmek, verginin ve diğer amme alacaklarının tarhi, tahakkukku, tahsili, terkini, tecili, iadesi, ödemesi, muhasebesine ait işleri yürütmek, söz konusu işlemlerden kaynaklanan vergi ve idare mahkemeleri ile Danıştay'a götürülen uyuşmazlıklar hakkında bahse konu yargı yerlerinde bu merciler nezdinde savunmalar yapmak taleplerde bulunmak, lüzumunda üst mahkemelerde itiraz ve karar düzeltilmesini istemek, mahkeme kararlarını uygulamak, vergisel uygulama ve hizmetleri gelişmesine ve iyileşmesine katkıda bulunmak, kanunlara ilişkin uygulama hakkında mükelleflerin talebine binaen görüş vermek, mükellefleri

haklarından haberdar etmek uygulamalarda haklarını dikkate almak, mükellef hizmetlerinin yanısıra bilgi işleme, istatistiklere, bilgi toplamaya, eğitime, satın almaya, kiralamaya, vergi incelemesi ve denetimlerine, uzlaşmaya, takdir komisyonuna ve benzerlerine yönelik işlem ve görevleri yürütmekle yetkilidir. Vergi dairesi başkanlıkları içerisinde; vergilendirmeyi , tahsilâtı mükellef hizmetlerini, denetimi, ve hukuk işlerini, insan kaynaklarını, muhasebeyi, destek hizmetlerini ve benzer fonksiyonların yürütülmesi amacıyla grup müdürlüklerinin ve bunlara bağlı müdürlüklerin yanısıra görev sahasında iktisadi yönden gözlem ve analiz yapmak ve mükelleflere hizmeti en yakından vermek için şubeler ihdas edilir. Merkez ve taşra üniteleri arasında fonksiyonel ilişki ve işlemler direkt olarak yürütülür.

Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş ve Görevleri Yönetmeliğinin(07.05.2009 tarih ve 25929 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.) 6-j maddesinde vergi denetimleri ve incelemelere yönelik olarak; “Yetkili olduğu saha ve sınıra ait öneri sunarak hazırlanacak denetim planına katkı vermek, Gelir İdaresi Başkanlığının oluşturduğu denetim planlarının uygulanmasını sağlamak, yetkili olduğu alanda vergi denetimleri ve incelemeleri yapmak, vergisel yönden kayıp ve kaçığın oluşmasını önlenmesine yönelik çalışmalar yapmak, mükelleflere ve mükellefiyeti doğuran olaylar yönelik kayıt, hesap ve konuları takip etmek ve belirlemek ” görevleri yüklenmiştir.

Bu görevler, Gelir İdaresi Başkanlığının belirlediği esas ve yöntemler çerçevesinde vergi dairesi başkanlığı tarafından yürütülür. Vergi dairesi başkanlığı kendine tevdi edilen bahse konu yükümlülükler ait işlemleri; kendine bağlı olan grup müdürlüğü, vergi dairesi müdürlüğü, komisyon, müdürlük ve şubeler aracılığı ile yerine getirir. Vergi dairesi başkanlığına bağlı birimlerde yapılan teftişlere grup müdürlüklerince cevap verilmek üzere başkan adına yazılar hazırlanır.

Vergi dairesi başkanlığının amiri vergi dairesi başkanıdır. Başkanlığındaki işlemleri mevzuat çerçevesinde yürütmek ve izlemek, vergi denetimi ve incelemelerinin gerçekleştirmek, kendisi emrindeki birimlerde işlemlerin etkin olarak yürütülmesini sağlamak, mükelleflerin kanunlara yönelik uygulama hakkında görüş taleplerini cevaplamak, mükelleflere ait hakları gözetmek, yaptığı çalışmalar yönünden Başkanlığı bilgilendirmek, yasalar uygun hareket etmeyenler hakkında takibatta bulunulmasını sağlamak ve emrine verilen personele ait özlük işlerinin yerine getirilmesinden dolayı Gelir İdaresi Başkanına karşı sorumluluğu bulunmaktadır.

Vergi dairesi başkanlıklarının hayata geçirilmesini müteakip defterdarlıklar bünyesindeki vergi dairesi müdürlüğü ve gelir müdürlükleri o ilde kurulmuş olması halinde vergi dairesi başkanlığına bağlanmıştır; yine defterdarlıklar veya gelirler bölge müdürlükleri bünyesindeki vergi denetmen ve yardımcılarında vergi dairesi başkanlıklarına atanmışlardır. Bağlı vergi dairesi şeklinde faaliyette bulunan mal müdürlükleri ise vergi dairesi başkanlığı birimi şekline kavuşana dek defterdarlık içerisinde vergisel işlemleri yürütecektir.

3.3.2.4 Vergi denetmenleri

Vergi denetmenleri ilk olarak 29.05.1936 tarihinde yürürlüğe giren 2996 sayılı “Maliye Bakanlığı Kuruluş ve Görevleri Kanunu”yla illerde defterdarlıkların bünyesinde, gelir idaresinin teftişi ile görevli olmak üzere “Varidat Kontrol Memuru” unvanı ile başlamış, 29.05.1946 tarih ve 4910 sayılı Kanun ile “Gelir Kontrol Memuru” olarak değiştirilmiş, 24.05.1950 tarih ve 5655 sayılı Kanun ile “Vergi Kontrol Memuru” unvanı ile vergi inceleme yetkisi verilmiş, daha sonra 20.08.1993 tarih ve 516 sayılı ve 19.06.1994 tarih ve 543 sayılı KHK’lar ile “Vergi Denetmeni” unvanını almışlardır. Vergi denetmenleri kurulduğu tarihten itibaren Gelir İdaresi Başkanlığına bağlı olmakla birlikte taşra örgütü içerisinde örgütlenmelerini sebebiyle dağınık bir görünüm arz etmiş ve tarihi süreç içerisinde organizasyon yapıları sürekli değişmiştir. Kuruluş yılı olan 1936’dan itibaren 1998’e değin Defterdarlık organizasyonunda doğrudan Defterdar yönetiminde çalışmalarını sürdüren Vergi denetmenleri, bahse konu şekilde, vergi incelemelerini etkili ve rantabl olarak yürütme olanağından yoksun kalınması nedeniyle, 1998’de kurulan Gelirler Bölge Müdürlüklerinde bölge müdürleri emrinde teşkilatlandırılıp, vergi incelemelerinde verimliliğin artırılmasının sağlanması amaçlanmıştır. Ancak yedi yıllık uygulamadan sonra, Gelir İdaresi Başkanlığı yasa tasarısında, taşra örgütü bölge müdürlüğü örgütlenmesi şeklinde öngörülmüş olarak meclise gitmesine rağmen, il düzeyinde yetkilendirilmiş ve örgütlenmiş, vergi dairesi başkanlıkları şeklinde TBMM’den çıkmıştır. Vergi Denetmenleri de tekrar il düzeyinde denetim yapar hale getirilmişlerdir. Bakanlar Kurulu da kendisine verilen yetkiyi kullanarak 29 ilde vergi dairesi başkanlığı kurmuştur (Irmak ve Bilen 2007).

Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş ve Görevleri Yönetmeliğinin “Vergi Dairesi Başkanlıklarında Görev, Yetki ve Sorumluluk” başlıklı 4. Kısımının 3. Bölümünde

yetkiler, görevler ve sorumlulukları belirleyen hükümlere göre; “Vergi denetmenleri ve yardımcıları; mevzuatın kendilerine yetki verdiği hususlarda, vergi incelemeleri ve denetimleri ile başkanın verdiği sair işleri mevzuat çerçevesinde ve süresinde yerine getirmekle yükümlüdürler”.

“Vergi denetmenleri yardımcıları, mevzuata ilişkin olarak taraflarına tevdi edilen görev ve işleri tam olarak ve belirlenen sürelerde yapmamaları halinde, bağlı buldukları grup müdürlüğü karşısında sorumlulukları vardır.”

Vergi denetmenlerinin maddede bahsi geçen bağlı oldukları grup müdürlükleri esas itibariyle denetim grup müdürlükleridir. Yönetmeliğin 8 ve 11.maddelerinde yer alan yetkilere istinaden bazı illerde mükelleflerin sayıları ve ölçekleri, il ekonomisi ve içtimai durumu, sektörler, işlerin yük ve dağılımı ve diğer kıstaslar dikkate alınarak denetim grup müdürlükleri kurulmamış olup(örneğin Edirne, Erzurum, Kahramanmaraş, Şanlıurfa, Zonguldak) bu illerde vergi denetmenleri mükellef hizmetleri grup müdürlüklerine bağlı olarak görev yapmışlardır. Bu durumda Yönetmeliğin 16. maddesinde sayılan denetim grup müdürlüğü görev, yetki ve sorumlulukları mükellef hizmetleri grup müdürlüklerine aktarılmıştır

Denetim grup müdürlüklerine yüklenen görevler aşağıdaki gibidir:

- Görev sahasına yönünden denetim planına ilişkin tavsiyelerde bulunmak.
- Gelir İdaresi Başkanlığının belirlediği planlara uygun olarak denetimleri gerçekleştirmek.
- Görev sahasındaki incelemeleri ve denetimleri yürütmek, verginin kaybı ve kaçığı noktasında lüzumlu önlemleri oluşturmak.
- Yaygın ve yoğun şekilde denetimleri yapmak, mükelleflerin ve mükellefiyetin tespiti noktasında ekonomik aktiviteler, belge ve konuları takip etmek.
- Vergi inceleme ve denetimlerine yönelik teknik ve yöntemleri geliştirme, standartlarda ve ilkelerde yapılandırmaya gitme, incelemelerin ve denetimlerin nasıl yapılacağı konusunda rehber düzenlenmesi hususunda çalışmalar yapmak.
- Vergisel ve benzer mükellefiyetlerle ilgili ihbarlar ve şikayetler hakkında gerekli işlemleri yapmak.

-Vergi inceleme ve denetimlerine yönelik verimliliği ve etkinliği artırıcı yönde çalışmalar yapmak, denetimlerde görülen olumsuzlukların ortadan kaldırılması için vergi dairesi başkanlığına görüşler sunmak.

-Görev alanında gerçekleşen maddi ve ekonomik olaylar ile ilgili veriler toplayarak vergi denetimlerinde kullanılmak üzere vergi incelemesine yetkili olanların kullanımlarına vermek.

-İzleme, değerlendirme ve istatistik yöntemleriyle denetim ve incelemelere yönelik neticeleri analiz etmek.

-Vergi denetmenlerinin ve yardımcılarının görev ve yetkilendirilmeleri hususundaki evrakların takip ve kaydını yaparak ve gerekli birimlere iletilmesini temin etmek.

-Vergi denetimlerinin ve incelemelerinin neticelerine ait rapor ve evrakların saklanması ve tasnifini yaparak gizli ve mahrem özelliği bulunan belgelerin korunmasını sağlama yönünden lüzumlu önlemleri almak.

-Mükelleflerce vergi tarhından önce talep edilen uzlaşmalara ait işlemleri yapmak.

-Vergi dairesi başkanınca istenen diğer iş ve işlemleri yürütmek.

3.3.2.5 Denetim koordinasyon müdürlükleri

Denetim Grup Müdürlüğünün emrinde görev yapan Denetim koordinasyon müdürlüklerinin hedefi görev alanındaki vergisel olayları kontrol ederek kavramak, mükellefiyeti gerektiren faaliyetleri, parasal hareketleri denetlemek; kayıt ve beyan dışı kalmış kazançların kayıt altına alınmasına yönelik yoklama ve tespitlerde bulunmak, mükelleflerin işlemlerini vergi kanunlarına uygun yürütmelerini sağlamak noktasında uyarıcı ve eğitici görevleri ifa etmektir. İllerin ve ekonomik yapının büyüklüklerine göre denetim koordinasyon müdürlüklerine bağlı olarak koordinatörlükler oluşturulmaktadır.

Denetim koordinasyon müdürlükleri yaygın denetimlerini sektör ve mükellef grupları itibariyle yürüttükleri gibi yollarda emtia taşıyan ve hizmet sunan taşıtları da denetlemektedirler. Yine ihbar ve şikayetleri gerek telefon gerek mektup gerek e-posta yoluyla almakta ve bunlara yönelik denetimleri görevli memurlar eliyle yürütmektedir.

3.3.2.6 Vergi dairesi müdürleri

Vergi dairesi müdürlerinin 213 sayılı VUK'un 135'nci maddesi uyarınca vergi incelemesi yapma yetkileri bulunmaktadır. Ancak uygulamada iş yoğunluğu nedeniyle genellikle fazla zaman almayan, beyanname üzerinden tespit edilen matrah farklarına dayanılarak düzenlenen matbu raporlarla bu yetkilerini kullanmakta, derinlemesine araştırma ve tespitler gerektiren incelemelerde, olayın merkez veya taşra denetim elemanlarınca incelenmesini sağlamak üzere, olayı bir üst makama intikal ettirmektedirler. Zaten vergi yönetimi de; özel bilgi ve ihtisas gerektirmeyen, anında çözümlenebilecek veya çok kısa bir araştırma ile sonuca ulaşılabilecek konuların vergi dairesi müdürlerince, özel bilgi ve uzmanlığı gerektiren konuların ise kapsamlı vergi incelemesine sevk edilmek üzere vergi dairesi başkanlıklarına veya defterdarlıklara intikal ettirilmesini istemiştir (Koç, 2011)

3.4 6009 Sayılı Yasanın Vergi Denetimine Yönelik Getirmiş Olduğu Önemli Yenilikler

01.08.2010 tarihinde yürürlüğe giren 6009 Sayılı Gelir Vergisi ve diğer bazı yasa ve KHK'larda değişikliğe giden Yasa (01.08.2010 tarih ve 27659 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.) ile vergi incelemesinde mükellefleri seçme, incelemenin tamamlanması gereken süreler, vergi incelemeleri neticesinden düzenlenen raporların okunması ve değerlendirmeye alınması ve sair denetim usullerine yönelik konularda ciddi değişikliklere gidilmiştir (Yetkiner, 2011).

3.4.1 Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulu

6009 Sayılı Gelir Vergisi İle Bazı Kanun ve KHK'larda değişikliğe ilişkin Yasanın 26. maddesi ile Maliye Bakanlığı Teşkilatının ve Görevlerinin düzenlendiği 178 Sayılı KHK'nın 33/A maddesine müteakiben eklenen sonra 33/B maddesi ile "Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulu" oluşturulmuş ve bu Kurula vergi inceleme birimlerinin koordinasyonunu, veri transferini ve uygulamada tekliği sağlamak, vergi incelemelerine ve raporlarına dair standartlar, usuller ve rehberler oluşturmak, inceleme elemanlarının uyması gereken etik kurallarını tayin etmek, Maliye Bakanlığının vergi incelemeye yetkili birimlerine yönelik uygulayacakları senelik vergi denetimi ve inceleme planını hazırlayarak istenen amaçlara ulaşılması hedeflenmiştir.

Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulu; Bakan ya da görev vermesi durumunda Müsteşar başkanlığı altında, Gelir İdaresi Başkanı, Maliye Teftiş Kurulu, Hesap Uzmanları Kurulu, Gelirler Kontrolörleri Başkanları, Denetim ve Uyum Yönetimi Daire Başkanlığından sorumlu Gelir İdaresi Başkan Yardımcısından müteşekkildir. Kurulun sekretaryasını Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesindeki Denetim ve Uyum Yönetimi Daire Başkanlığı sağlar.

Vergi inceleme birimleri tarafından yürütülen incelemeler senelik denetim planı çerçevesine uymak zorundadır. Vergi incelemeleri ve denetimlerine yönelik amaçlar Gelir İdaresi Başkanlığının oluşturduğu programlara dayalı risk analizleri de değerlendirilerek incelenecek sektörlerin ve mükelleflerin uygulama ve izleme hususları gerekçeleri de içerecek şekilde senelik planda belirlenir. Teftişlere, soruşturmalara, ihbarlar, şikâyetler vb. sebeplerle sene içerisinde yapılması gereken vergi incelemelerine ilişkin kurallarda senelik vergi inceleme planı içerisinde yer alır. Plan Bakanca onaylanarak işleme konulur.

Mükelleflerin senelik iş hacmi, sermaye büyüklüğü yönünden 1. Sınıf tüccar olup olmamaları dikkate alınarak gruplandırılması ve bu gruplandırmaya göre inceleme yapılmasına ilişkin olarak Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulunca hazırlanarak önerilen yönetmelik Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılır. Kurul yıl içinde gerçekleştirilen incelemelere ve denetimlere ilişkin plan uygulaması neticelerini en geç sonraki yıl Nisan ayı sonunda kamuoyuna sunar.

Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kuruluna katılan denetim birimleri vergi incelemeleri ve denetimlerini ilişkin çalışmalarını Bakanlıkça yayımlanan yönetmeliğe uyacak şekilde yürütmekle mükelleftirler.

Bu düzenlemeyle, daha önce vergi incelemesine yetkili birimlerin herbiri ayrı ayrı kendilerince belirledikleri planlar kapsamında incelemeye aldıkları mükellef ve sektör gruplarının belirlenmesi işleminin koordinasyonu sağlamakla görevli Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından yapılması sağlanarak çok başlılık ve farklı uygulamaların önüne geçilmesi amaçlanmıştır. Kurulun incelemeye alınacak mükellef ve sektör gruplarını tespit ederken Gelir İdaresi Başkanlığınca hazırlanan risk analizi programı üzerinde yapılan analiz ve karşılaştırmaları da baz alması istenmiştir. Bu durum Kurulun ilgili yıl için belirlemiş olduğu sektörlerin

inceleneyeceği, dışarıda kalan sektörlerin ise daha sonra hazırlanacak planlarda belirlenmesi halinde incelenebileceklerini göstermektedir.

3.4.2 Vergi incelemelerinde mevzuata uygun işlem yapma gereği:

Vergi incelemelerinin dayanağı öncelikle vergi kanunlarıdır. 01.01.2011 tarihinde yürürlüğe giren 6009 sayılı Yasanın 9. Maddesi ile 213 Sayılı VUK'un incelemede uyulacak esasları düzenleyen 140'ncı maddesinde ekleme yapılarak "Vergi incelemesi yapanlar vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemezler. Ancak, bu düzenlemelerin vergi kanunlarına aykırı olduğu kanaatine varırlarsa bu hususu bağlı oldukları birimler aracılığıyla Gelir İdaresi Başkanlığına düzenleyecekleri bir rapor ile bildirirler." Hükümü getirilmiş ve bundan itibaren vergi inceleme raporlarında tenkit edilen konu ve işlemlerin tüzüklere, yönetmeliklere, genel tebliğlere vb. ikincil mevzuata da aykırı olmaması gerektiği belirtilmiştir.

3.4.3 Vergi incelemelerinde belirli sürelerin olması

Yine 213 Sayılı VUK'un incelemede uyulacak esasları düzenleyen 140'ncı maddesinde 6009 Sayılı Yasanın 9. Maddesine istinaden vergi incelemeleri yönünden tamamlama sürelerine üst sınır konulmuştur. Değişiklikten evvel 5 senelik zamanaşımına dikkat edilerek bu süreye uzayabilen incelemelerde yeni düzenleme ile süre yönünden sınır konularak kısıtlamaya gidilmiştir. Yapılan değişiklik ile incelemenin başlamasından sonra tam incelemelerde 1 sene, sınırlı incelemelerde ise üst zaman sınırı altı aydır. Bahse konu süreler içinde incelemenin bitirilmemesi durumunda ise inceleme elemanı tarafından ilave süre istenmesi halinde bağlı olunan denetim birimince değerlendirme yapılarak gerek tam gerekse sınırlı incelemelere ilişkin olarak altı aylık ilave sürenin verilmesi mümkündür. Öte yandan vergi inceleme elemanının birimince mükellefe incelemenin tamamlanamamasına dair sebepler yazılı şekilde bildirilmesi gerekmektedir. nedenleri yazılı olarak nezdinde inceleme yapıłana bildirilecektir. Ayrıca bu yasal değişiklikle vergi inceleme elemanlarının birimlerinin vergi incelemelerinin yasada belirtilen sürelerde tamamlanmasının sağlanması noktasında gereken önlemlerin alınması ödevi bulunmaktadır.

3.4.4 Rapor değerlendirme ve merkezi rapor değerlendirme komisyonları ihdası

6009 Sayılı Yasa ile 213 Sayılı VUK'un 140'ncı maddesine yapılan eklemeye vergi denetim birimleri içerisinde inceleme raporlarını değerlendirmek üzere komisyonların kurulması sağlanmıştır. Rapor değerlendirme komisyonları(RDK) vergi denetim birimlerinin (Maliye Teftiş Kurulu Başkanlığı, Hesap Uzmanları Kurulu Başkanlığı ve Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı) mesleğin onuncu yılını bitirmiş asgari üç denetim elemanından oluşacaktır. Bahse konu RDK'lar vergi incelemesi neticesinde düzenlenmiş bulunan raporların vergi dairesince işleme konması için gönderilmesinde evvel vergi yasaları ile ilgili ikincil mevzuata uygunluk yönünden değerlendirmekle görevlidir. Vergi inceleme raporlarının sözkonusu mevzuata aykırılığı olmaması durumunda işleme konmak üzere vergi dairesine gönderilecektir.Rapor konusunda inceleme elemanının RDK üyeleriyle uyuşmaması raporlar Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu (MRDK) tarafında tekrar değerlendirilecektir. MRDK bir üst rapor değerlendirme birimi şeklinde oluşturulmuştur. MRDK Maliye Teftiş Kurulu, Hesap Uzmanları Kurulu ve Gelirler Kontrolörleri Başkanlıkları içerisinde kurulan Rapor Değerlendirme Komisyonları üyelerinin içinden seçilecek üçer üyeden oluşacak şekilde toplamda dokuz kişiden müteşekkildir. Bakanlık inceleme elemanlarının düzenlemiş olduğu raporlar hakkında RDK üyeleri ile uyuşulamaması halinde Bakanlığın belirlemiş olduğu haddi geçen tutarlı tarhiyat içerenler için MRDK'ya gidilecek haddi geçmeyenler hakkında bu yola başvurulmayacaktır.

213 Sayılı VUK'un 135'inci maddesi hükmüne göre incelemeye yetkili kılınan Bakanlığın taşra teşkilatında görevli olan diğer memurlarca (ilin en büyük mal memuru, vergi denetmeni, vergi denetmen yardımcısı, vergi dairesi müdürü, Gelir İdaresinin tüm birimlerinde müdür unvanı taşıyanlar) yapılan vergi incelemesine yönelik olarak tanzim edilen raporların değerlendirilmesi Gelir İdaresi'nin merkezde ve taşradaki ünitelerinde kurulan rapor değerlendirme komisyonlarınca yapılacaktır. Bahse konu memurların düzenledikleri raporlarla ilgili olarak RDK üyeleri ile meydana gelecek uyuşmazlığa yönelik MRDK'ya gönderme yolu kanunen mümkün değildir, RDK'nın kararları nihaidir.

MRDK ile diğer RDK üyelerinin yapmış oldukları değerlendirmeler esnasında, idarenin mükellefin talebine istinaden vermiş oldukları özalgede yanlış açıklama yapılmış olması ya da bir kanun maddesinin uygulamasına yönelik içtihadta

değişikliğe gidilmesi durumunda bahse konu özelge, MRDK'dan üç üye ve VUK'un 413. maddesine istinaden kurulan komisyonun iki üyesinin (Gelir İdaresi Başkanı ya da görevlendireceği bir başkan yardımcısı ve üç daire başkanı) katılımıyla meydana getirilecek beş üyeli bir komisyon marifetiyle değerlendirilecektir. Bu komisyonun verdiği kararları, ilgili RDK ve inceleme elemanı uygulamak zorundadır (Yetkiner, 2011).

4. VERGİ DENETİM KURULU BAŞKANLIĞI

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı(VDKB), 10.07.2011 tarihinde 27990 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmış bulunan 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamesine istinaden Maliye Bakanlığı merkez teşkilatı içinde direkt Bakana bağlı hiyerarşi içerisinde yer almıştır. Kuruluş tarihi itibariyle Maliye Başmüfettişi, Baş Hesap Uzmanı, Gelirler Başkontrolörü unvanındakiler Vergi Başmüfettişi unvanına; Maliye Müfettişi, Hesap Uzmanı, Gelirler Kontrolörü, Vergi Denetmeni unvanındakiler Vergi Müfettişi unvanına; bunların yardımcı ve stajyerleri ise Vergi Müfettiş Yardımcısı unvanına atanmıştır.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı’nın merkezi Ankara’da bulunmaktadır. Başkan, Başkan Yardımcıları, Grup Başkanları ve Vergi Müfettişleri “Vergi Başmüfettişi, Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcısı” Kurul’u meydana getirmektedir.

Maliye Bakanlığının 13.10.2011 tarih, 2011/89 sayılı onayına istinaden; Kurulun görevlerini ifa etmesi, ihtisaslaşma ve iş paylaşımının sağlanabilmesi için, 29 şehirde (İstanbul’da 4, Ankara’da 2 olmak üzere) toplamda 33 tane Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı (A Grubu), İstanbul, Ankara ve İzmir’de Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı (B Grubu), İstanbul ve Ankara’da Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlığı (C Grubu), İstanbul, Ankara ve İzmir’de Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığı(Ç Grubu) ihdas edilmiştir (VDK, 2013a).

Maliye Bakanlığı, VDKB’nin kurulmasını bir reform olarak tanımlamış ve “vergi denetiminde çok başlılık ve dağınıklığın ortadan kaldırıldığını” ve “vergi incelemeleri ile yetkili olanlar tek unvanda (Vergi Müfettişi) birleştirilerek güçlü tek bir kurumsal kimlik oluşturulduğu” belirtilmiştir (Bakır, 2012).

4.1 Teşkilat Kanunlari

4.1.1 178 Sayılı Maliye Bakanlığı'nın teşkilat ve görevleri hakkında kanun hükmünde kararname

13/12/1983 tarihinde yayımlanan Maliye Bakanlığı teşkilatını ve vazifelerini düzenleyen 178 Sayılı KHK'da amaçlar sayılmış; maliye politikasının hazırlanması noktasında yardım etmek, sözkonusu politika için uygulanmasına, bu uygulamalara yönelik takip ve denetim işlemlerini yürütmek için Maliye Bakanlığı tesisine, teşkilatlanması ve görevlendirilmesine ait esasların düzenlenmesi bu KHK'nin maksatları olarak hüküm altına alınmıştır. Söz konusu KHK'ya göre Maliye Bakanlığına verilmiş olan görevler aşağıdaki şekilde sıralanabilir:

- Maliye politikası için hazırlanması hususunda yardım etmek ve bu politikaların uygulamasını yürütmek,
- Devlete hukuksal danışmanlık yaparak, muhakemat işlemlerini ifa etmek,
- Harcamalara yönelik politikaların geliştirilmesini, uygulanmasını sağlamak ve Devletin bütçesi için hazırlama, uygulama, uygulamaya yönelik takip ve yönlendirmeye ait işlemleri yapmak,
- Devletin muhasebesinin tutulması işi ve saymanlık görevlerini yürütmek,
- Gelir politikasının geliştirilmesi için çalışma yapmak ,
- Devletin malların idaresinin yanı sıra kamu kurumlarına ve kuruluşlarına ait gayrimenkuller hususunda idari kuralları konusundaki belirleyerek bunlar hakkında sair işleri yürütmek,
- Gelirler ve giderlere ilişkin kanun tasarıları ve diğer mevzuat hazırlanması işlemlerini yapmak veya hazırlama çalışmalarına iştirak etmek,
- Uluslar arası kurumların Bakanlıkla ilgili çalışmalarını izlemek, Yapılan çalışmaların konularına yönelik Bakanlığın görüş hazırlama ve yurtdışında ve yurtiçindeki işleri yürütmek,
- Bakanlığın ilgili kuruluşlarına ait işletmeler ve yatırımlara ilişkin programları incelemek, onaylamak ve senelik olarak programların takibini yapmak,
- Maliye Bakanlığına muhtelif yasalarla verilmiş görevlerin yapılmasını sağlamak,

- Yukarıda sayılan görevlere ilişkin uygulamaları izlemek, kontrol etmek, değerlendirmek,
- Kara paranın aklanmasının engellenmesine yönelik mevzuat çalışması yapmak,
- Vergi incelemesine ve denetimlerine yönelik politikalar ve stratejiler oluşturmak ve uygulamak.

4.1.2 Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı kurulmasına dair 646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname

178 Sayılı KHK'nın 19. maddesinin a bendinde Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Maliye Bakanlığı'nın Danışma ve Denetim Birimleri arasında sayılmıştır. 178 Sayılı KHK'nin 20. Maddesi "Teftiş Kurulu Başkanlığı" başlığı ile başlarken 646 sayılı KHK'nin 1'inci maddesine istinaden "Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı" şeklinde değiştirilmiştir.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, Maliye Bakanlığı merkez teşkilatı içinde direkt Bakana bağlı hiyerarşi içerisinde yer almakla birlikte bünyesinde Maliye Bakanına bağlı Başkan koordinesinde, Başkan Yardımcıları, Grup Başkanları, ve Vergi Başmüfettişleri, Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları görev yapmaktadır.

Kurulun görevlerini ifa etmesi, ihtisaslaşma ve iş paylaşımının sağlanabilmesi için Bakanca onaylanması halinde uygun bulunan noktalarda Kurul Başkanlığına doğrudan bağlı olacak şekilde aşağıda sayılan grup başkanlıkları oluşturulabilir.

"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."

Bahse konu grup başkanlıklarının, ihtiyaç doğması halinde birden çok olarak kurulması mümkündür. Kurula verilen görevler ve yetkiler aşağıda özet olarak sayılabilir:

- Vergi Usul Kanununa ve sair vergi mevzuatına istinaden vergi incelemelerini yürütmek,

-Her türlü bilgiyi, veriyi ve istatistiki çalışmaya toplayarak hazırlanacak Risk Analizi Sistemi aracılığıyla mükellefleri faaliyetleri, içinde yer aldıkları grupları ve sektörleri nazara alınarak analiz, karşılaştırma çalışması yaparak riskli noktalar ve olayları belirlemek,

-Vergisel ödevlere yönelik ihbarları ve şikâyetleri değerlendirmeye almak,

-Vergi inceleme ve denetimlerinde Gelir İdaresi Başkanlığının çalışmalarıyla koordinasyon ve yardımlaşmayı sağlamak,

-İncelemeler ve denetimleri sonuçları itibariyle takip ederek değerlendirmek ve istatistikî çalışmalar yapmak,

-Vergi incelemelerine ve denetimlerine yönelik rapor hazırlama hakkında standartlar, ilkeler, yöntemler ve teknikler geliştirerek rehberler oluşturmak, vergi inceleme elemanlarının uymaları gereken etik kuralları hazırlamak,

-Vergi Müfettişlerini mesleki yönden yeterli ve yetkin hale getirecek çalışmalar yaparak, bu amacın gerçekleşmesine katkı vermek noktasında kalite güvence sistemi geliştirmek ve uygulamaya koymak,

-Vergi Müfettişlerini performans değerlendirmesini sağlamak üzere sistem kurmak,

-Vergi kaçırılması ve vergiden kaçınma yöntemlerinde meydana gelen gelişmeleri izleyerek bunların tespiti ve engellenmesine dönük araştırma ve çalışmalar yapmak.

-Gelir kanunları ve ilgili mevzuat hakkında görüş ve tavsiyelerde bulunmak,

-Bakanca verilecek inceleme, soruşturma, teftiş, denetim ve benzeri görevleri yürütmek,

178 Sayılı KHK'nın Ek 28'inci maddesini müteakiben eklenen maddeler uyarınca aşağıda izah edilen düzenlemeler yapılmıştır.

4.1.2.1 Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde atamaya, yükselmeye ve yer değişikliğine yönelik düzenlemeler

Vergi Denetim Kurulu Başkanı, ataması yapıldığı tarihte Devlet memuriyetindeki çalışma zamanı toplamda oniki yılın üzerinde bulunan ve bu sürede asgari on yıl vergi müfettişi unvanı ile vazifesini sürdürenlerden seçilerek atanır. Başkanın aynı zamanda, vergi müfettiş sıfatı ve yetkileri bulunur.

Görevleri devam ettirmek için Başkanın yardımcılığına altı yardımcı atanması mümkündür. Başkan Yardımcıları, atamaları yapıldığı tarihte Devlet memuriyetindeki çalışma zamanı toplamda on yılın üzerinde bulunan ve bu sürede asgari sekiz yıl vergi müfettişi unvanı ile vazifesini sürdürenlerden seçilerek atanır. Başkanın aynı zamanda, vergi müfettiş sıfatı ve yetkileri bulunur.

Grup Başkanları, görevlendirme tarihi itibariyle Vergi Müfettişi kadrosunda bulunanlardan, Devlet memuriyetindeki çalışma zamanı toplamda on yılın üzerinde olan ve bu sürede asgari sekiz yıl vergi müfettişi şeklinde vazife yapmışlardan seçilir.

Vergi Müfettişlerinin atanmaları, dört yıl eğitim verilen hukuk, siyasal bilgiler, ikt. ve id. bilimler, iktisat, işletme fakülteleri veya yönetmelikle belirlenen yükseköğretim kurumlarından mezun olmaları, sınav tarihinde otuzbeş yaşını doldurmamaları ve yapılan sınavı kazanarak Vergi Müfettiş Yardımcısı unvanıyla mesleğe başlamaları şeklinde olur.

Vergi Müfettiş Yardımcılığı sınavında başarı sıralaması dikkate alınarak ilk yüzde beşlik dilime girenler B, C ve Ç gruplarında göreve başlarlar. Diğer kısımda kalanlar ise A grup başkanlıklarında görevlendirilirler.

Fiilen üç yıl çalışılması ve performansın yeterli bulunması halinde yeterlik sınavına girilebilir. Yeterlik sınavını geçenlerin ataması vergi müfettişi şeklinde yapılır. A grup başkanlıklarında görevli olanlardan yeterlik sınavında başarı sıralamasına göre ilk yüzde beşe girenler B, C ve Ç grup başkanlıklarına atanırlar. Yeterlik sınavına girmek için şartları olumsuz bulunan ve sınavı geçemeyenlerse Bakanlık bünyesinde memur kadrolarında görevlendirilirler.

Asgari on yıl (yardımcılık dönemi dahil) Vergi Müfettişi unvanıyla görev yapan, yeterlik sonrasında üç sene performans değerlendirmesinde olumlu bulunanlar, başmüfettiş kadrosunu alırlar. A grup başkanlıklarında görev yaparak, bir yıl içerisinde başmüfettiş unvanına atananların giriş sınavı, yeterlik sınavı ve performans değerlendirmesi bazlı değerlendirilmesini müteakip başarı sıralamasında ilk yüzde beşe girenler, takip eden yılda B, C ve Ç grup başkanlıklarına atanırlar.

A grup başkanlıklarında görevli olan vergi müfettişlerin B, C ve Ç grup başkanlıklarında görevli olan vergi müfettişleri kendi grupları arasında rotasyona tabidirler.

Performansa yönelik değerlendirmeler; mesleğin yeterli ve yetkin icrası hakkında, tarafsız ve karşılaştırmalı olarak, grup başkanları tarafından müfettişlerin iş performansı hakkındaki görüşleri, düzenlenen vergi inceleme raporları hakkındaki rapor değerlendirme komisyonlarınca yapılan değerlendirmeler, yine düzenlenen diğer teftiş, soruşturma, inceleme, görüş vb. raporlara yönelik değerlendirmeler, lisansüstü eğitim seviyesi ve benzer verilere dayalı olarak takvim yılı bazlı yapılır.

4.1.2.2 Vergi incelemesine yetkili olanların yapamayacağı işler

Vergi inceleme elemanları bu görevlerini bıraktıktan sonra üç sene boyunca ayrılmadan önceki üç yılda inceledikleri mükelleflerle ortakları tarafından yönetilen, denetlenen veya sermayesinin doğrudan ya da dolaylı şekilde bağlı olduğu veya nüfuzu altına aldığı işletmelerde hiçbir vazife ve iş alamazlar, 3568 sayılı Mali Müşavirlik ve YMM Yasası çerçevesinde sözleşme tanzim edemezler. Söz konusu yasak hükmüne muhalefet edenler 2531 sayılı Kamu Görevlerinden Ayrılanların Yapamayacakları İşler Hakkındaki Kanun hükümleri tatbik edilir.

4.1.2.3 Vergi müfettişlerinin görevlendirilmeleri hakkındaki yasak

Kamu kurumları, kendilerine ait görevlerle ilgili konularda vergi müfettişlerini inceleme, araştırma, kontrol, soruşturma, denetim ve benzeri işlerde görevlendirilme isteminde bulunamazlar.

4.2 Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Yapısı

4.2.1 Kuruluş, görev ve yetkiler

4.2.1.1 Kurulun görev ve yetkileri

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının yapısını düzenleyen yönetmeliklerin başında bulunan 31.10.2011 tarihinde 28101 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmış Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliğinin (31.10.2011 tarihinde 28101 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır) 5. maddesinde yer verilmiş olup 178 Sayılı KHK’nın 20. Maddesinde sayılan görev ve yetkiler aynen burada da tekrar edilmiştir.

4.2.1.2 Başkanın görev, yetki ve sorumlulukları

Vergi Denetim Kurulu Başkanı, ataması yapıldığı tarihte Devlet memuriyetindeki çalışma zamanı toplamda oniki yılın üzerinde bulunan ve bu sürede asgari on yıl

vergi müfettişi unvanı ile vazifesini sürdürenlerden seçilerek atanır. Başkanın aynı zamanda, vergi müfettişi sıfatı ve yetkileri bulunur.

Bakana verilen görevler, yetkiler ve sorumluluklar aşağıda sıralandığı gibi açıklanabilir :

- Başkanlığı idare etmek, Kurul çalışmalarını düzenleyerek kontrol etmek,
- İlgili bulunan takvim yılı Nisan ayında yürürlüğe girmesi gereken Genel alıma Planı hazırlıklarını süresinde tamamlayarak Bakan onayına arz etmek, onaylanan planı uygulamak ve gerekirse değiştirmek.
- Teftiler ve soruurmalar için Bakan onayını almak.
- (A) Grup Başkanlıkları bünyesindeki görevli bulunan Vergi Mfettilerinin hangi grupta görev yapacakları kararını vermek.
- Vergi Mfettilerinin görevlendirmesini yaparak, uygulamalarını takip etmek.
- Bakanın tarafından verilen görevleri ve mevzuatın ngrdğu diğer ileri yürütmek

4.2.1.3 Başkan yardımcılığı

Kurula ait görevlerin yürütülmesi için Bakana yardımcı olunması maksadıyla atamaları yapıldığı tarihte Devlet memuriyetindeki çalışma zamanı toplamda on yılın üzerinde bulunan ve bu sürede asgari sekiz yıl vergi müfettişi unvanı ile vazifesini sürdürenlerden en fazla altı Başkan Yardımcısı atanabilir.

Başkan Yardımcıları, Vergi Mfettilerinin sıfatlarına ve yetkilerine sahip olmakla birlikte, Bakanca yapılan görevlendirmelere göre ileri yürütürler.

4.2.1.4 Grup başkanlığı

Kurulun görevlerini ifa etmesi, ihtisaslama ve i paylaşımının sağlanabilmesi için Bakanca onaylanması halinde uygun bulunan noktalarda Kurul Başkanlığına doğrudan bağlı olacak şekilde aşağıda sayılan grup başkanlıkları oluşturulabilir.

- (A) Küçük ve Orta lekli Mükellefler Grup Başkanlığı.
- (B) Büyük lekli Mükellefler Grup Başkanlığı.
- (C) Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlığı.

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

Yukarıda sıralanan Grup Başkanlıklarının, uygun görülmesi halinde ihtiyacın bulunduğu yerlerde birden fazla kurulması mümkündür.

(B), (C) ve (Ç) Grup Başkanlığı Vergi Müfettişlerinin görev yapacağı Grup Başkanlıklarını, Bakan belirler.

4.2.1.5 Grup başkanı

Grup Başkanları, görevlendirme tarihi itibarıyla Vergi Müfettişi kadrosunda bulunanlardan, Devlet memuriyetindeki çalışma zamanı toplamda on yılın üzerinde olan ve bu sürede asgari sekiz yıl vergi müfettişi şeklinde vazife yapmışlardan Bakan onayıyla seçilir.

Grup Başkanları, Vergi Müfettişlerinin sıfatlarına ve yetkilerine sahip olmakla birlikte, Başkanlıkça verilen talimatlar ve Genel Çalışma Planı doğrultusunda grubu idare eder.

Grup Başkanlarının görevlerini sıralarsak;

-Vergi Müfettişleri tarafından yapılan çalışmaları Başkanlıktan gelen emirler ve talimatlar doğrultusunda denetleyerek yönetir.

-Grubunun yaptığı işleri ve neticeleri hususunda merkezi bilgilendirir.

-Grup Başkanlığı bünyesindeki çalışmaları, vergi idaresi ile koordineli bir şekilde devam ettirir.

- Grubunda bulunan müfettiş yardımcılarını mesleki yönden yeterli ve yetkin olarak yetiştirmek

Başkanlığın uygun ve lüzumlu görmesi halinde grup başkanlarına yardım etmek maksadıyla yeterince müfettişe görev verilebilir.

4.2.2 Vergi müfettiş yardımcılığına giriş ve çalışma esasları

4.2.2.1 Vergi müfettiş yardımcılığına giriş

Mesleğe, talep edenler arasında yapılan özel sınavla belirli bir sayıdaki başarı sırasına ulaşılacak kaydıyla girilmektedir.

4.2.3 Vergi müfettiş yardımcılığı giriş sınavı

Mesleğe atanabilmenin ön koşulu yapılan sınavı kazanmaktır. Bakanlık yapacağı giriş sınavının açılma tarihlerini, davete ve ilana yönelik kuralları belirlemekle yükümlüdür.

Giriş sınavının şekli iki aşamadan müteşekkil olup yazılı sınavı geçemeyenler sözlü sınavına giremezler. Sınavın yazılı aşaması protokol imzalanmasını takiben, ÖSYM'ce yapılır. Protokolde sınav başvuruları, usul, konular, sınavın tarih ve yerine yönelik hususlara yer verilir.

4.2.3.1 Giriş sınavı şartları

Sınava girebilmenin şartları aşağıdaki gibidir;

- 657 sayılı Devlet Memurları Kanununa göre sayılan niteliklere sahip olmak,
- Yazılı sınav tarihi itibarıyla otuzbeş yaşını bitirmemiş olmak.
- Dört yıl eğitim verilen hukuk, siyasal bilgiler, ikt. ve id. bilimler, iktisat, işletme veya mühendislik fakülteleri ,eğitim, fen ve edebiyat fakültelerinin matematik, istatistik, fizik, kimya, biyoloji, fen bilimleri, fen ve teknoloji bölümlerinin herhangi birinden mezun olmak,
- Daha önceki müfettiş yardımcılığı sınavına en çok iki kere katılmak.
- Başvuruyu, sınav duyurusuna uygun olacak şekilde süresine dikkat ederek yapmak.
- Sınav duyurusuna göre belirlenen KPSS puan türü asgari puanını almış olmak.
- Vergi müfettişliği mesleğine uygun niteliklere sahip olmak.

Yukarıdaki şartlara uymadıkları sonra tespit edilen adaylar sınavı kazanmaları durumunda atanamazlar.

4.2.4 Vergi müfettiş yardımcılarının görev yapacağı grup başkanlıkları belirlenmesi hakkındaki esaslar

4.2.4.1 Vergi müfettiş yardımcılarının atanması ve görevlendirilmesi

Sınavda başarılı bulunan adayların atanması Bakan onayı ile yapılır. Vergi müfettiş yardımcılığına atanması yapılanlar, Başkanlıkta temel eğitimden geçirilir.

4.2.4.2 (B), (C) ve (Ç) grup başkanlıkları bünyesinde çalışacakların temel eğitime yönelik görecekleri konular

Giriş sınavı başarı sıralamasında ilk %5'e giren müfettiş yardımcılarını asgari 3 ay temel eğitim görürler. Söz konusu eğitimde, vergi mevzuatına, revizyona, vergi inceleme tekniklerine, ihtisas muhasebelerine, mali tablolar analizine, istatistiğe, gider ile milli emlak mevzuatına ve Başkanlığın belirlediği sair konulara yönelik eğitim verilir.

4.2.4.3 (A) grup başkanlıkları bünyesinde çalışacakların temel eğitime yönelik görecekleri konular

Giriş sınavı başarı sıralamasında ilk %5'e giremeyen müfettiş yardımcılarını asgari 3 ay temel eğitim görürler. Söz konusu eğitimde, vergi mevzuatına, revizyona, vergi inceleme tekniklerine, gider ile milli emlak mevzuatına ve Başkanlığın belirlediği sair konulara yönelik eğitim verilir.

4.2.4.4 Temel eğitimin sonucunda başarı notunun belirlenmesi

Temel eğitim sürecinde her dersten birbirinden bağımsız sınav yapılır ve temel eğitimin sonucunda tüm dersleri içeren genel sınav yapılır. Her bir derse yönelik yapılan sınavdan alınacak puanlara ait aritmetik ortalamanın %40'ını eğitimin sonunda yapılan genel sınav notunun %60'ını alarak bulunacak toplam temel eğitim seminer notu olarak kabul edilir.

İlk yıl tamamlandığında yapılacak değerlendirmede performans notu yetersiz kalan yardımcılar Bakanlıkta memur olarak görevlendirilirler.

4.2.4.5 Vergi müfettiş yardımcılarının görevlendirilecekleri grup başkanlıkları

Bakan (B), (C), (Ç) Grup Başkanlıkları bünyesinde görev alacak müfettiş yardımcılarını ihtiyaç gözeterek görevlendirir.

Kurul Başkanı ise (A) Grup Başkanlıkları bünyesinde görev alacak müfettiş yardımcılarını eğitim neticesindeki başarı sıralamasına ve tercihlere dikkat ederek görevlendirir.

4.2.5 Vergi müfettişlerinin yetiştirilmeleri, yeterlikleri ve meslekte yükselmeleri

4.2.5.1 Yardımcılık dönemi ve yeri

Müfettiş yardımcılığı süreci üç yıl olup bu sürede turne ve eğitimler hariç buldukları grup başkanlıkları içinde görevlerini sürdürürler. Temel eğitim süresi üç yıllık süre hesabının içindedir.

4.2.5.2 Yetiştirmede amaç

Vergi Müfettiş Yardımcıları yetiştirilirken amaçlananlar aşağıdaki gibidir:

- Görevlerini ve yetkilerini ilgilendiren konuları yeterince kavramalarını sağlayarak bilgilerini, ihtisaslarını ve deneyimlerini artırmak.
- Mesleğe yönelik bilişim teknolojisini öğrenmelerine yardımcı olmak.
- Görevlerini ve yetkilerini ilgilendiren sahada ilmi araştırma yapabilme becerisi vermek.
- Yabancı dillerini geliştirmeleri yönünde teşvikte bulunmak.
- Analitik düşünebilme, takım çalışmasına ve iletişime yönelik becerilerinin gelişmesine yardım etmek.

4.2.5.3 Yetiştirme şekli

Vergi Müfettiş Yardımcıları yetiştirilirken aşağıda yer alan esaslar gözetilir:

- Temel eğitimden sonra Başkanlığın belirttiği konularda ayrıca eğitim verilir.
- Vergi Müfettişleri yanında refakat çalışması yaparlar.
- Mesleki konularda verilecek kurslara katılırlar.

Başkanlık müfettiş yardımcılarının yetiştirilmeleri yönünden gerekli önlemleri alır.

4.2.5.4 Vergi Müfettiş Yardımcılarına yetki verilmesi

Mesleğe girişi müteakiben fiili olarak onsekiz ay çalıştıktan sonra, Başkanlık tarafından belirlenen tarihte yapılacak sınava alınırlar. Onsekiz aylık süre temel eğitim süresi içindedir. Yıllık ve süt izni dışında, yirmi günü aşmamak kaydıyla izinli ve raporlu gün sayılarını fiili çalışma süresinde hesaba katılmaz.

Vergi Müfettiş Yardımcıları görevlerine ve yetkilerine ilişkin alanda mevzuata ve uygulamaya yönelik niteliğin edinilip edilmediğini performans yönünden değerlendirerek ölçen yetki sınavı neticesinde yeterli olanlara inceleme, soruşturma, teftiş yapmak üzere yetki verilmesi gerekir.

Yetki sınavının, Başkanlığın belirlediği kurallara uygun şekilde yazılı şekilde yapılması esastır. Sınavdan olumlu puan almak için oturumların her biri için asgari 50 tüm oturumların puan ortalamasının ise asgari 65 olması gerekir.

Yetki sınavı sonucunda başarı puanını alamayanlar, üç aylık bir sürede bir müfettişin yardımcılığını yaptıktan sonra, tekrar yetki sınavı yapılırlar. Yine asgari puanı alamayanlar ile mazeretsiz bir şekilde sınava katılmayanlar, performans olarak değerlendirilirken başarısız kabul edilir. Bunlar yeterlik sınavı için hak kazanamayarak, Bakanlıkta memur olarak görevlendirilirler.

Yetki alanlara Başkanlığın lüzumlu görmesi halinde diğer yetki alan müfettiş yardımcıları veya müfettişlerle birlikte görev verilebilir.

4.2.6 Yeterlik sınavı, atama ve yükselme

4.2.6.1 Vergi müfettiş yardımcılarının yeterlik sınavı

Fiili olarak üç sene yardımcı olarak çalışanlar ve performans yönünden başarılı olanlar yeterlik sınavına alınırlar. Yıllık ve süt izni dışında, yirmi günü aşmamak kaydıyla izinli ve raporlu gün sayılarını fiili çalışma süresinde hesaba katılmaz.

Yeterlik sınavı ile müfettiş yardımcılarının görevlerine ve yetkilerine ilişkin alanda mevzuata ve inceleme, soruşturma, teftiş uygulamalarına yönelik niteliğin edinilip edilmediğini değerlendirerek ler.

Başkanlık belirlediği kurallar kapsamında yeterlik sınavını, yazılı ve sözlü şeklinde iki aşamalı yapar.

4.2.6.2 Atanma

Yeterlik sınavını geçenler Vergi Müfettiş unvanıyla ataması yapılır. Söz konusu atamalarda;

- B, C,  grup başkanlıklarında görev yapanların kendi sınavlarında başarılı olmaları halinde,

- A grup başkanlıklarında görevli olanların ise sınavlarında başarılı olanlar arasında, ilk %5'lik kısmın görevlendirmesi, B, C, Ç grup başkanlıklarında gereksinimlere dikkat edilerek Bakanca yapılır.

A grup başkanlıklarında görevli olanların ise sınavlarında başarılı olanlar arasında, ilk %5'lik kısma giremeyenlerin görevlendirmesi A grup başkanlıklarında gereksinimlere dikkat edilerek Bakanca yapılır

4.2.6.3 Yeterlik sınavı girme hakkını elde edemeyenler sınava katılmayanlar veya sınavı geçemeyenler

Yeterlik sınavı girme hakkını elde edemeyen, sınavı geçemeyen veya mazereti olmaksızın sınava girmeyen müfettiş yardımcıları, Bakanlıkta memur olarak görevlendirilirler.

Sınava haklı bir mazeret nedeniyle katılmayanlar, Başkanlığın sonraki bir tarihte yapacağı mazeret sınavı ya da en yakın yeterlik sınavına girerler.

4.2.6.4 Vergi başmüfettişliğine yükselme

Asgari on yıl (yardımcılık dönemi dahil) Vergi Müfettişi unvanıyla görev yapan, yeterlik sonrasında üç sene performans değerlendirmesinde olumlu bulunanlar, başmüfettiş kadrosunu alırlar. A grup başkanlıklarında görev yaparak, bir yıl içerisinde başmüfettiş unvanına atananların giriş sınavı, yeterlik sınavı ve performans değerlendirmesi bazlı değerlendirilmesini müteakip başarı sıralamasında ilk yüzde beşe girenler, takip eden yılda B, C ve Ç grup başkanlıklarına atanırlar.

4.2.6.5 Meslek kıdemi esası

Vergi Müfettişleri Başkanlık tarafından meslek kıdemine dayalı olarak çalıştırılır ve yetiştirilirler.

4.2.7 Vergi müfettişlerinin görevleri, yetkileri ve sorumluluklarına dair esaslar

4.2.7.1 Vergi müfettişlerinin görev ve yetkileri

-Vergi Usul Kanununun ve diğer gelir kanunlarının verdiği yetkiye istinaden vergi incelemesi yapmak,

-Bakanca yapılan görevlendirmeye göre Bakanlığın bağlı, ilgili ve ilişkili kuruluşları hakkında incelemeler, teftişler, denetimler ve soruşturmalar yapmak.

-1567 sayılı Türk Parası Kıymeti Korunmasına yönelik mevzuata dayalı inceleme yapmak.

-5549 sayılı suç gelirleri, kara para aklanmasının engellenmesi yönünden inceleme yapmak.

-Harçlar Kanunu gereği memurların tahsile yetkili oldukları harçlara yönelik hesaplarını teftiş ve kontrol etmek, teftiş neticesinde çalışanlar hakkında görüş vermek.

-Mevzuata ve uygulamaya yönelik Başkanlığa görüş ve tavsiye vermek.

-Başkanlığın talebi üzerine maliye, iktisat, işletme ve denetim ile ilgili konularda inceleme ve çalışma yapmak.

-Başkanlığın görev vermesi durumunda müfettişler ile yardımcılara meslek yönünden yetkin olmalarını artıracak konferanslar, kurslar, seminerler vb. çalışmalarda yer almak.

-Refakatlerindeki yardımcılarının mesleki olarak yetiştirmek; liyakatleri, temsilleri, çalışma azimleri hakkında değerlendirmelerde bulunarak Başkanlığa ulaştırmak.

-Başkanca verilen benzer görevleri yürütmek.

-Bakanca Kuruldan istenen bütün görevleri yürütmek.

Yukarıda sayılan görevler, Başkanlık veya Başkanlık tarafından uygun bulunan durumlarda ilgili Grup Başkanlığı tarafından verilir. Usule uyacak şekilde yapılmayan görevlendirmelere göre, Vergi Müfettişleri kendiliğinden, vergi incelemesi, denetim, soruşturma, teftiş yapamazlar.

4.2.7.2 Teftiş edilen memurların mecburiyeti

Teftiş edilen kurum ve kuruluşların görevlileri, gizli veya elektronik ortamda da olsa belge niteliğindeki bütün kayıtları kuruma ait bütün mal, para ve eşyayı, Vergi Müfettişine talebi halinde ibraz etmeye, saymasına ve incelemesine yardım etmeye mecburdurlar.

Teftişe, incelemeye ve soruşturmaya alınan birimlerin idarecileri, Vergi Müfettişlerinin çalışmaları süresi içinde uygun ortam oluşturmak ve gerekli önlemleri almak mecburiyetindedirler.

4.2.7.3 Bildirimde bulunma

Memurlarca işlenen suçlara yönelik bir tespit bulunması halinde bahse konu suçların türüne göre vergi müfettişleri, 3628 sayılı yolsuzlukla mücadele yasasına göre doğrudan, 4483 sayılı memurların yargılanmasına dair yasaya göre Başkanlık vasıtasıyla, düzenlenmiş bulunan rapora istinaden yetkili merciye inceleme veya soruşturma yapılması hususunu bildirirler.

4.2.7.4 Vergi müfettişlerinin sorumlulukları

Vergi müfettişlerinin, yürüttükleri görevlere yönelik uymaları gereken temel kurallar aşağıdaki gibidir;

- Yetki sahibi makamlarca talep edilen işleri istenen sürede ve noksanlığa meydan vermeyecek şekilde bitirirler.
- Mesleki saygınlık gereği güven telkin eden tarz ve davranışlara riayet etmek.
- Refakatinde bulunan yardımcılarının yetişmesini sağlamak için hususi bir şekilde önem vermek ve bu maksatla refakat süresince mesleki olarak gereğine en uygun tarzda yetişmeleri yönünden takip etmek.
- Teftiş esnasında kurumun faaliyetlerini aksatmadan çalışmayı tamamlamak.
- Meslektaşları ve diğer memurlar ile ilgili bulunan kişilere karşı saygı ve nezaket çerçevesinde hareket etmek.
- İncelemeye, teftişe ve soruşturmaya konu olan kişilerin misafiri olamazlar, hizmetleri ve ikramlarına muhatap olmazlar, herhangi bir alışverişte ve borç alıp verme ilişkisinde bulunamazlar.
- Başkanlığın izni olmadan Başkanlık için kurs, panel, komisyon benzeri çalışmalara iştirak edemezler, yayın ve beyan veremezler mesai içinde lisansüstü eğitime gidemezler.

4.2.7.5 Planlamanın amacı

Planlamada amaç, Vergi Müfettişlerince bir yıl süresince yapılacak vergi incelemesi, teftişler, denetimler, diğer çalışmalar hakkında Genel Çalışma Planı oluşturmak, sözkonusu çalışmalara dair genel esasları belirlemek; görevlerin programlı ve etkin olarak yapılmasını sağlamaktır.

4.2.7.6 Genel çalışma planının hazırlanması

İşlerin ve turneleri belirli bir program çerçevesinde yürütmek üzere Başkanlıkça Genel Çalışma Planı oluşturulur.

Plan, Başkanlığa ait iş gücünün, yapılacak turneler ve incelemeye yönelik standartlarla birlikte dikkate alınması suretiyle yapılır. Plan hazırlanırken Bakanlık ilgili birimlerince yapılacak olan denetim çalışmaları arasında koordineye önem verilir.

Plan, Bakan tarafından onaylanmak suretiyle kesinleştirilir.

4.2.7.7 İş ve turne programı

Genel Çalışma Plan parçaları arasında yer alan iş ve turne programı hazırlanırken şu hususlar yer almalıdır:

- Vergi incelemesi,
- Soruşturma çalışması,
- Bakanlık ile Bakanlığa bağlı, ilgili, ilişkili kurumların teftiş çalışmaları,
- Kanunlar, tebliğler, tüzükler ve yönetmelikler vb. mevzuat hazırlıklarına yönelik çalışmalar,
- Eğitime yönelik çalışmalar,
- Diğer çalışmalar.

4.2.7.8 Genel çalışma raporu

Başkanlık, Planın ait olduğu sene sonunda, plana göre yapılmış olan inceleme, soruşturma ve sair çalışmaları değerlendirerek vaziyet ve neticeleri gösteren Genel Çalışma Raporunu düzenlenyerek Bakana sunar.

Sözkonusu rapor, Genel Çalışma Planı paralelinde tanzim edilir. Yıl boyunca gerçekleştirilen iş ve işlemlere ait neticeler ile plandaki hedefler karşılaştırılarak değerlendirilir. Öte yandan sene içinde gerçekleşen aramalı incelemelere, mühim olaylara, ve çalışma planında hedeflenmeyen diğer iş ve işlemlere yönelik izahatlara raporda yer verilir.

4.2.7.9 Çalışma yerleri

Vergi Müfettişlerine yönelik çalışmalar, içinde buldukları gruplar ve geçici görevli buldukları yerler dikkate alınarak tanzim edilir.

4.2.7.10 Turne esası

Vergi Müfettişlerine yönelik olarak geçici görevlendirmelere göre yapılan çalışmalar turne esaslarına göre devam ettirilir.

İş hacmi yüksek olan ve personel azlığı bulunan grupların bulunduğu yerlerde turne esasına uyacak çalışma yaptırılabilir.

4.2.7.11 Turne yerleri

Başkanlık iş hacimleri, incelemeler ve teftişlere yönelik önemlerini nazara alarak turne yerlerini belirler.

Bahse konu yerleri yalnızca bir ilin ya da ilçenin merkezi olacak şekilde veya ilçe, il, komşu il ve ilçeleri kapsayacak bölge olacak şekilde belirleyebilir.

4.2.7.12 Turne süreleri

-10 yıla kadar olan Vergi Müfettişlerinin ve Vergi Müfettiş Yardımcılarının süresi 4 ay,

-10 yılı tamamlamış Vergi Müfettişlerinin süresi 3 ay,

-15 yılı tamamlamış Vergi Müfettişlerinin süresi 2 ay,

-20 yılı tamamlamış Vergi Müfettişlerinin süresi ise isteğine göredir.

Başkanlıkça, turne süreleri, işlere ve turneye yönelik programlar çerçevesinde kısaltılabilir.

- Başkanlık önemli ve acele bulduğu işlerle ilgili olarak müfettişleri turne sürelerinin haricinde de geçici görevlendirebilir.

4.2.7.13 Turne programının süresinde bitirilmesi

Vergi Müfettişlerince sürdürülen çalışmaların turne programları çerçevesindeki süre içinde bitirilmesi zorunludur.

Bahse konu sürelerin on günü aşacak şekilde uzatılması mümkün değildir. On günü geçecek uzatma durumlarında Başkanlıkça yeniden görevlendirme yapılır.

Mücbir durumlar haricinde turne esnsında izin verilemez. Mecburi durumlarda izin verilmesi halinde izin süresi turne süresinden çıkarılamaz.

4.2.7.14 Ekip çalışmaları

Vergi Müfettişlerinin çalışmaları, Başkanlığın lüzumlu görmesi halinde ekip düzeni ile gerçekleştirilebilir.

Ekip çalışmasında işler ekip kıdemlisince düzenlenir ve yürütülür. Ekip kıdemlisi, çalışmalara ilişkin gidişat ve sonuçlar ile lüzumu halinde önlem alınması için Başkanlığı, görevlendirmenin Grup Başkanınca yapılması durumunda ise söz konusu Grup Başkanlığını, bilgilendirir.

4.2.7.15 Diğer birimlerle birlikte yapılan çalışmaların koordinasyonu

178 sayılı KHK'nın 3. Maddesi çerçevesindeki Bakanlık birimlerinin denetim elemanları aynı birimde ya da konuda görevlendirilmeleri durumunda, çalışmalar Vergi Müfettişleri tarafından koordine edilir.

4.2.7.16 Yurtdışında eğitim

Başkanlık belirlediği esaslar ve yönetmelik hükümleri kapsamında Vergi Müfettişlerini, eğitim maksadıyla yabancı ülkelere gönderebilir.

4.2.7.17 Yabancı ülkelerde görevlendirme

Bakanlık çalışmalarını başarıyla yürüten mensuplarını Kurul yabancı dil sınavlarını vermiş olmaları kaydıyla gerekli gördüğü inceleme ve araştırma çalışmalarını yapmaları veya Bakanlık tarafından uygun bulunması halinde mesleki inceleme amaçlı olarak bir yılı geçmeyecek şekilde,

Bakanlığın tespit ettiği esaslara göre her sene Bakanlar Kurulunun belirlediği sayıda yurt dışı geçici görevlendirme yapılabilir. Ancak, bu şekilde görevlendirileceklerin, yurt dışına çıkmadan evvel, yurt dışı görev süresinin iki katında bir süreyi Bakanlıkta zorunlu olarak hizmet ifasında bulunacağını taahhüt etmeleri gerekir.

Yurtdışına gönderilecekler belirlenirken sınav notları ile performans neticeleri yanında genel personel hükümleri de dikkate alınarak saklanır. Bu hükümlere göre durumlarında uyumsuzluk olanlar, uyumsuzluk nedeni giderilinceye değin gönderilemezler.

Yabancı ülkelerde görevlendirilenler, yaptıkları çalışmalara ait neticeler hususunda Başkanlığın istediği konular yönünden rapor tanzim ederler. Bu etütler veya raporlar, Türkiye'ye dönülmesini müteakip azami iki ay içinde verilir.

4.2.7.18 Grup başkanlarını inceleme ve araştırma amacıyla yurtdışında görevlendirme

Grup Başkanlığı görevini en az iki sene boyunca sürdürenler incelemelerde ve araştırmalarda bulunmak üzere, yurtdışında geçici görevlendirilebilirler.

4.2.7.19 Çalışma sonuçları ve raporlar

Vergi Müfettişlerinin çalışmalarına ilişkin neticelerini, yapılan işin mahiyetine göre; “vergi inceleme, vergi suçu, görüş ve öneri, cevaplı rapor, genel kuruluş, genel durum, ön inceleme, soruşturma, disiplin soruşturması, bilim raporları ve yazı” ile bağlamaları gerekmektedir.

Raporlar bir yıl dâhilinde 1'den başlayarak sıra numaralandırılmasına tabidir. Sıra numaralandırılması yılın ilk gününden son gününe kadar sürer. İki ve daha üzeri Vergi Müfettişince düzenlenen raporlara, her bir müfettiş şahsına ait numarayı işler.

Raporlar içerdiği tespitler, görüşler ve tavsiyeler itibariyle; tereddüte yer vermeyecek biçimde net, anlaşılabilir ve imla kurallarına uyacak bir üslupta yazılması; konuya ilişkin mevzuata ve denetim neticesinde bulunan delillerle tespitlendirilmesine itina gösterilir.

4.2.7.20 Vergi inceleme raporları

Vergi Usul Kanunu ve diğer gelir kanunları çerçevesinde yürütülen inceleme neticesinde vergi inceleme raporu tanzim edilir.

Vergi inceleme raporu; vergi türüne, vergilendirme dönemine göre mükellef ya da vergi sorumlusu ayrı ayrı olmak üzere ve yeterince tanzim edilir.

Vergi incelemesinin yürütülmesi sırasında çok sayıda mükellef ya da vergi türü veya bir mükellefe ilişkin birden çok vergi dönemi içeren tenkit edilebilecek işlemlerin tespiti durumunda, konuyu tek rapor içerisinde izah edilebilmesi maksadıyla Vergi Tekniği Raporu düzenlenebilir. Bahse konu teknik raporlar, akabinde tanzim edilecek vergi inceleme raporları ekinde yer alır.

4.2.7.21 Vergi suçu raporu

213 sayılı VUK'un 359. maddesi kapsamına giren fiillere dair tespitler bulunması halinde bahse konu Kanununun 367. maddesine istinaden yeterince vergi suçu raporu tanzim edilir.

4.2.7.22 Görüş ve öneri raporu

Aşağıda sayılan durumlara ve konulara göre görüş ve öneri raporu tanzim edilir:

- Başkanlık tarafından araştırılması istenen konular hususundaki kanaatler.
- Yürürlükte bulunan kanunlar, tüzükler, yönetmelikler, kararlar ve genel tebliğler ve bunlara yönelik uygulamalarda karşılaşılan eksiklikler ve bu eksikliklerin giderilmesine ilişkin yöntemler ile yapılması gereken mevzuat çalışması hakkındaki öneriler.
- Görevi icra ederken, tespit edilen hususlara yönelik tavsiyeler.
- Teftiş sonucunda cevaplı raporlara bağlanmasına lüzum bulunmayan konular.
- İhbar ikramiyesine ve 3568 sayılı Yasa çerçevesindeki meslek mensuplarına yönelik cezai sorumluluğu gerektiren tespitler.
- İsmi sıralanan rapor çeşitlerinin kapsamadığı konular.

Görüş ve öneri raporları, konuları itibariyle ilgili olan daireler dikkate alınarak, yeterince tanzim edilir.

4.2.7.23 Cevaplı rapor

Cevaplı rapor, teftiş esnasında eksik ve yanlış olduğu tespit edilen ve ilgili daire tarafından düzeltilmesi gereken işlemler hakkında, bir asıl ve iki suret şeklinde ve her servis veya bölümle ilgili olarak ayrı ayrı tanzim edilir.

Cevaplı raporlara ait asıl ve birer örnek; aslına usule uygun cevap verildikten sonra iade edilmek, örneğini ise teftiş dosyası içinde muhafaza etmek için ilgililere tebliğ edilir.

Cevaplı raporların muhteviyatında;

- Teftişi yapılan birimlerin işlemlerinin hangi tarih aralığına göre kontrol edildiği,

- Yanlış ve eksik olduğu görülmüş bulunan konuların ilgili mevzuata göre madde veya hükme ait ilişkili durumu,

- Mevzuat gereği yapılacak işlemlerin, özet olarak belirtilmesi gerekir.

Cevaplı raporlara, Vergi Müfettişince verilen süre dahilinde teftişi yapılan memur ile birinci ve ikinci derecedeki amirlerince cevaplandırılmasını müteakip müfettişe geri gönderilir. Cevaplanan raporlara azami 15 günde Vergi Müfettişince, nihai görüşler eklenip, Başkanlığa gönderilir.

İlgililerin verdiği cevaplar Vergi Müfettişi tarafından yeterli bulunmaması durumunda, nihai görüşlerin net ve gerekçesini içerecek biçimde tanzim edilmesine dikkat edilir.

Zorunlu durumlar ortaya çıkması halinde cevaplı raporlara dair nihai görüşler, ilgili Grup Başkanı ya da görev verdiği bir müfettişçe düzenlenebilir.

Cevaplı raporlar ilgililer tarafından süresi içinde cevap verilebilmesi için müfettişlerce yakından izlenir. Haklı nedenler olmaksızın zamanı içinde cevap verilmeyen raporlar hususunda gerekli işlem yapılması için, müfettişler Başkanlığı bilgilendirir.

Nihai görüşleri ihtiva eden cevaplı raporlar en çabuk sürede Başkanlıkça, ilgili dairelere gönderilir ve neticeleri takip edilir.

4.2.7.24 Genel kuruluş ve genel durum raporları

Turne programı kapsamındaki yerlerin her biri hakkında, teftiş tamamlandığında, genel kuruluş ve genel durum isimli iki ayrı rapor tanzim edilir.

Çalışma ekip olarak yürütülmüşse sözkonusu raporları ekip kıdemlisi düzenler.

Genel kuruluş raporunda; teftişe tabi kılınan birimlerine personel ve iş yükü, çalışanların sayıları ve nitelikleri yönünden yeterlik durumları, çalışmalarda izledikleri yöntemler, bina, döşeme, teçhizat ve demirbaş, kırtasiye vs. gereksinimleri hususundaki görüşler ve tavsiyelere yer verilir.

Bahse konu raporlarda, teftiş neticesi ile ilgili olarak özet şekilde Başkanlığı bilgilendirmek maksadıyla aşağıda belirtilenler yer alır:

- Vergi inceleme neticeleri.

- Teftiş edilen yer ve birimi, servisleri, tanzim edilen raporları.

- İhbarlar ve şikâyetler nedeniyle yapılan işlemler ve neticeleri.
- Başkanlığın programla birlikte ya da daha sonra gönderilen denetim konularına yönelik yapılan işlemlerin neticeleri.
- Mevzuat uygulamaları sırasında karşılaşılan genel hatalar ve eksikler.

Sözkonusu raporlar, bir suretinin Başkanlıkta bırakılacağı, birer suretinin de ilgisi bulunan birimlere gönderilmesi gerektiği dikkate alınarak, yeterince düzenlenir.

Turne programının münhasıran vergi inceleme konusunu içermesi halinde program tamamlandığında ekip kıdemlisince incelemelerin genel neticelerine dair genel durum raporu tanzim edilir.

4.2.7.25 Raporlar üzerine yapılan işlemler

Cevaplı, görüş ve öneri ve genel kuruluş raporlarına istinaden ilgili birimlerde yapılacak işlemler Başkanlıkça takip edilir.

Raporlara istinaden üst makamlar tarafından uygulanması uygun bulunan işlemler hakkındaki geri dönüşler Başkanlık tarafından raporu düzenleyen müfettişe, ekip halinde düzenlenmişse en kıdemliye gönderilir.

Vergi Müfettişlerince, kendilerine gelen tebligatın uygun bulunması halinde “Görölmüştür” ibaresi ile Başkanlığa iade edilir. Uygun bulunmaması durumunda ise konu hakkında görüşlerini nedenleriyle beraber azami 15 günde Başkanlığa iletirler.

Vergi Müfettişleri tarafından gönderilen nihai görüşlere mukabil ilgili dairelerce yöntem ve işlemlerde değişikliğe gidilmemesi durumunda, Başkanlıkça konu üç kıdemli Vergi Müfettişi tarafından incelenmek üzere gönderilir. Sözkonusu inceleme sonucundaki rapora, lüzumu halinde görüşlerini de belirtilerek, Bakanlığa arz eder ve konudan Vergi Müfettişine haber verir. Nihai olarak yapılması gereken işleme Bakan karar verir.

4.2.7.26 Ön inceleme raporu

Memurlarca ve diğer kamu görevlilerince vazifeleri nedeniyle işlenmiş olan suçlar hakkında soruşturma izninin verilmesine yönelik kararda değerlendirmek maksadıyla yürütölen ön incelemeye ait sonuçlara yer verilen rapor ön inceleme raporu olarak adlandırılır.

Rapor sonucunda, ileri sürülmüş bulunan iddialara dair fiiller için soruşturma iznine gerek olup olmadığı ve varılan sonucun yasal dayanağı, hiçbir duraksamaya neden olmayacak biçimde ifade edilir.

Yeterince adet düzenlenmiş olan ön inceleme raporları, soruşturma izni verme konusunda yetkisi bulunan makama iletilmek için, Başkanlığa verilir.

4.2.7.27 Soruşturma raporu

Memurlarca ve diğer kamu görevlilerince işlenmiş bulunan suçlardan doğrudan savcılığa bildirimde bulunulması gerekli olanlarla ilgili yürütülen soruşturma ile malvarlığı araştırması tamamlandığında suç duyurusunu gerektiren bulgulara rastlanması durumunda düzenlenecek rapordur.

Yeterli adette düzenlenmiş olan soruşturma raporları direkt Cumhuriyet Başsavcılığı Makamına gönderilmekle birlikte bir sureti de Başkanlığa verilir.

4.2.7.28 Disiplin soruşturması raporu

Devlet memurlarının disiplin hükümlerine aykırı fiillerine yönelik yürütülen soruşturma neticesinde düzenlenmesi gereken rapordur.

Yeterli adette düzenlenmiş olan disiplin soruşturması raporları disiplin cezasını verme konusunda yetkisi olan makama gönderilmek üzere Başkanlığa verilir.

4.2.7.29 Bilim raporu

Vergi Müfettişlerinin yapmış olduğu bilim ve teknik konulu araştırmalara ve incelemelere istinaden düzenlenmesi gereken rapordur. Yeterli adette düzenlenmiş olan bilim raporları Başkanlığa verilir.

4.2.8 Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar

Vergi incelemeleri yürütülmesi esnasında uyulması gereken kuralları belirleyen yönetmelik (31.10.2011 tarih 28101 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır) yayımlanmış olup bahse konu yönetmelikte amacın vergi incelemelerinde uyulacak usul ve esasları düzenlemek olduğu ifade edilmiştir. Yönetmelikle koyulan kurallar aşağıdaki alt başlıklarda etraflıca anlatılmıştır.

4.2.8.1 Vergi incelemelerinin yürütülmesi

Vergi incelemelerini, 213 Sayılı VUK'ta yetki verilenler, bahse konu Yönetmelik ile hüküm altına alınan kurallara uymak suretiyle sürdürürler.

Mükellefler yapılacak risk analiz çalışmalarında riskli olarak görülmemesi veya haklarında yapılmış herhangi bir ihbarın veya şikayetin olmaması durumunda da incelenebilirler.

4.2.8.2 Vergi inceleme görevinin verilmesi

Vergi inceleme görevi olarak yazı yazılmak suretiyle verilir. İnceleme görevlendirme yazısında; kimlerin inceleneceğine ve hangi konuda yapılacağına, inceleme türü, gerekçesi, dönemi ve süresi hususlarına değinilir.

İnceleme görevi, bir ya da daha çok sayıda vergi türü hakkında verilebilir. Tam ya da sınırlı inceleme şeklinde verilen görevler verenlerce mahiyet itibarıyla değiştirilebilir. Yapılan söz konusu değişikliğe ilişkin neden, vergi incelemesine yetkili olanlarca, incelenen mükellefe bildirilir.

İnceleme esnasında, görev yazısı içerisindeki inceleme konusundan veya döneminden farklı konudaki veya dönemdeki işlemler yönünden tenkit edilmesi gereken hususların tespit edilmesi halinde, inceleme elemanının yazıyla istemesine istinaden istenen konuda veya döneme ilişkin görev verilebilir. Görev yazısı içerisindeki inceleme mevzuunu ilgilendiren tespitlere ulaşılması halinde, bahse konu yazı içinde bulunmayan vergi türleri yönünden de rapor düzenlenmesi gerekirse, bu durum için yeni bir görevlendirme yapılmasına gerek yoktur.

Yine inceleme esnasında başka bir mükellefin incelenmesi lüzumu görüldüğünde, bu hususun nedenleri ile beraber bağlı bulunan birime iletilir.

Başkanlıkça hedeflenen incelemeleri yapabilmek amacıyla, müfettişlerin iş yükü de dikkate alınarak, yürütülen işin mahiyetinde değişiklik yapılabileceği gibi, aynı zamanda devam ettirilecek görev sayısı çoğaltılabilir, inceleme görevinin ferdi ya da ekipçe yerine getirilmesine karar verilebilir.

4.2.8.3 İşe başlanması ve incelemeye hazırlık yapılması

Vergi inceleme elemanları, kendilerine verilen görevin ardından on gün içinde işe başlamaları gerekir. Bahse konu sürede işe başlama yapılamaması durumunda

nedenleri bağılı oldukları birime yazıyla bildirirler. Yetkili makamca işe başlama yapılmamasını yerinde bulan bir özrün bulunması durumunda azami on gün ek süre verilebileceği gibi görev başkasına da verilebilir.

İnceleme elemanının mükellefe veya içinde olduğu sektör grubuna yönelik olarak herhangi bir araştırmaya, incelemeye, bilgi istemeye ve yazışmaya ilişkin çalışmalar işe başlandığını ortaya koyar.

İnceleme elemanları, incelemeye başlamadan evvel, inceledikleri mükelleflerle ilgili yazı ekindeki belgeleri ile vergi dairesinde bulunan dosyalarını incelerler. Öte yandan, lüzumu halinde üçüncü taraflara yönelik araştırmalar yaparak incelenen şahısların faaliyet ve iş grupları vs. hususunda bilgi toplarlar.

4.2.8.4 İnceleme dosyası

İnceleme elemanları, işe başladıkları ve inceleme hazırlığı yaptıkları devre de dâhil olmak üzere, inceleme görevini yürüttükleri sırada karşılaştıkları durum ve tespitleri içeren bir dosya meydana getirirler.

İnceleme dosyası içerisinde; görev yazısı, işe başlandığı ve hazırlanıldığı süredeki tespitler, mükellefe ilişkin incelenen hesap ve kayıtlar, haricen yapılmış olan tetkiklerde rastlanan konular, mevzuata uymayan işlemler, tespit edilen matrah ve vergi farkları nasıl hesaplandıklarına dair bilgi ve yazışmalar, hazırlanan tutanaklar ve inceleme ile ilgisi bulunan sair belgeler bulunur.

Vergi inceleme elemanlarınca görev devrinin lüzumu halinde inceleme dosyası devri de yapılır.

İnceleme dosyası, kısmi veya tümü itibariyle elektronik ortamda tutulabilir.

Raporun, rapor değerlendirme komisyonu tarafından son değerlendirilmesinin yapılmasından sonra inceleme elemanına tevdi edilmesini müteakip, inceleme elemanınca inceleme dosyası da 15 gün içinde ilgili denetim birimine gönderilir.

4.2.8.5 İncelemeye başlama

Vergi inceleme elemanlarınca kendilerine verilen incele görevi üzerine azami otuz günde inceleme görevine başlama yaparlar. Bahse konu sürede incelemeye başlama yapılamaması durumunda nedenleri bağılı oldukları birime yazıyla bildirirler. Yetkili makamca incelemeye başlama yapılmamasını yerinde bulan bir özrün bulunması

durumunda azami on beş gün ek süre verilebileceği gibi görev başkasına da verilebilir.

İncelenecek mükellefle ilgili olarak hazırlanacak “İncelemeye Başlama Tutanağı” ile vergi incelemesine başlama yapılmış olur. İmzalanan tutanağa ait bir suret incelenen mükellefe verilir. Tutanak suretlerinden birisi vergi inceleme elemanının bağlı olduğu birime bir sureti de mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesi müdürlüğüne iletilir.

İnceleme başlangıç tarihi, mükellefçe tutanağa imza atıldığı gündür. Tutanağın üzerinde mükellef imzası olmaması durumunda tutanağın vergi dairesine ulaştığı tarih inceleme başlangıç tarihidir; böyle bir halde tutanağın bir sureti mükellef adresine vergi dairesi tarafından ayrıca gönderilir.

Mükellefe ulaşılamaması ya da ulaşılmamasına rağmen süresi içinde defter ve belge ibrazının gerçekleşmemesi, başlama tutanağına imza atmaktan çekinilmesi gibi durumlarda incelemenin, mükellefe ait vergi dairesi dosyası içindeki belge ve diğer taraflardan ulaşılan belgelere ve mevcutsa Başkanlığa ait risk analiz neticelerine istinaden devam ettirilir.

213 sayılı VUK’un aramayla ilgili maddeleri saklıdır.

4.2.8.6 Kimlik ibrazı

Vergi incelemesine yetkili olanların, inceleme başlangıcından evvel unvanlarını bildirerek, vergi incelemesine yetkileri olduğunu gösteren kimliklerini inceledikleri kişilere ibraz ederler.

4.2.8.7 İncelemeye başlama tutanağının muhteviyatı

İncelemeye başlama tutanağı aşağıdaki hususları ihtiva etmesi gerekmektedir.

- Mükellefin kimlik, unvan, adres, faaliyet bilgileri,
- İnceleme çeşidi (tam veya sınırlı),
- İncelemenin nedeni,
- İnceleme mevzuu,
- İncelemenin dönemi,
- İncelemenin daire içinde yürütülmesi halinde bu duruma dair mükellefin izni,

- Tutanak düzenleme yer ve tarihi, inceleme elemanına ve mevcutsa mükellefe veya temsilci kişilere ait imza,

- Mükellef hakları ve ödevleri hususunda incelemeye dair bilgi.

4.2.8.8 Defter ve belgelerin alınması

Mükelleflerden defter ve belgeler yazıyla istenir alındığı esnada tutanak tutulur. Bahse konu yazı üstünde, defter ve belgelerin ibraz edileceği süre, yer, ibrazın gerçekleşmemesi durumundaki müeyyidelerin neler olacağı belirtilir.

Mükellef yazı gönderilmeden defterlerini ibraz ederse, tutanak düzenlenerek alınır.

Tutanak üzerinde, ibraz olunan defterler ve belgelerin türü ile ibraz edene ve alana ait kimlik bilgileri ve imzaları yer alır.

Mükellefler, Bakanlıkça elektronik ortamda tutulması izni vermiş olduğu defter ve belgeler elektronik olarak ibraz olunabilir.

213 sayılı VUK'un aramayla ilgili maddeleri saklıdır.

4.2.8.9 İncelemenin yapılacağı yer

Vergi incelemesi esas olarak incelenecek kişinin iş yerinde yapılır.

İş yeri müsait değilse, ölüm, işin terki vb. mecburi nedenlerle inceleme iş yerinde yapılamaz ya da mükellefçe ve vergi sorumlularınca talep edilmezse incelemenin daire içinde yapılması mümkündür. Bu durumda incelenecek mükelleften yazıyla defter ve belgeleri daireye getirmesi talep edilir.

İnceleme daire içinde yürütülmesi halinde istenilen defter ve belgeleri süresinde özürsüz olarak getirmeyen mükellefler, ibraz yükümlülüğünü yerine getirmemiş olurlar. Haklı bir gerekçesi olanlara, ibraz için belli bir mühlet verilir.

4.2.8.10 Çalışma saatleri

Vergi incelemesi işyerinde yapılırsa, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, mükellefin izni olmadan resmi saatler haricinde inceleme yapılamaz.

Tutanak tanzimi ve incelemeye alakalı güvenlik tedbirleri alınacaksa, bu işlemlerin resmi saatler haricinde yapılması mümkündür. Bu durumda, işyeri faaliyetlerinin aksamaması için lüzumlu önlemler alınır.

4.2.8.11 Vergi mahremiyetinin korunması

Vergi inceleme elemanları, yaptıkları işlemler nedeniyle, mükellefe ve alakalı şahısların, işlerine ve hesaplarına, faaliyetlerine, servet ya da meslekleri hakkında öğrenmiş oldukları sır veya gizli kalması gereken diğer bilgileri açıklayamazlar ve kullanamazlar. Bu yasağın durumu vergi inceleme elemanlarının görevlerinden ayrılması halinde de sürer.

4.2.8.12 İnceleme tutanakları

Vergi inceleme elemanları, inceleme sırasında lüzum görülen durumlarda, vergi hususundaki olay ve hesapları ayrı olarak tutanaklarla tespit edip ve belgelendirebilirler.

İlgililerce yapılan itirazlar ve düşünceler tutanakta kayıt altına alınır. İncelemeyi yapan kendine ait olarak tutanaklarda kanaat bildiren yoruma, hükme ve ifadeye dair madde koyamaz.

Tanzim edilen tutanıklara ait birer nüshanın tutanakları imzalayanlara verilmesi mecburidir.

Vergi incelemesini yapanlar, ilgili kişileri tutanıklara imza atmaları için zorlayamazlar. İlgililer tutanıklara imza atmazlarsa tutanağa konu olan defter ve belgeleri, mükellefin rızası alınmaksızın alıkonur ve inceleme sonucunda tarh olunan vergilerin ve kesilen cezaların kesinleşmesine değin iade edilmez. İlgililerin bahse konu tutanağa imza etmeleri halinde defterleri geri alma hakları vardır.

Suç ispatı olan defterlerin ve belgelerin mükellef rızası olmadan alıkonur.

Alıkonulan defterler ve belgelerin yazıyla mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine gönderilmesi suretiyle muhafaza altına alınması sağlanır. Vergi dairesi, kendisine gelen defter ve belgeleri muhafaza altına alır.

4.2.8.13 İnceleme tutanaklarında yer alacak unsurlar

Vergi incelemesine yönelik tanzim edilecek tutanıklarda;

- Tutanak tarihi ve düzenlendiği yer,
- Mükellefin kimlik, unvan, vergi kimlik numarala ve imzaları,
- Vergilendirmeye dair olay ve hesaplar,

- İlgililerce yapılan itirazlar ve düşünceler ile sundukları özalgeler,
- Tutanak ile kayıt altına alınan tespitlerin ilgililerce okunarak anlaşıldığına dair cümle,
- Hesapları incelenen mükellefe, tutanakla kayıt altına tespitlerin vergi kanunlarına göre yapılacak işlemler yönünden ispat aracı olduğu hususu ve bu durum hakkında tutanak imzalanmadan önce bilgi verildiği ifadesi yer alır.

4.2.8.14 Raporların mevzuatla uyumlu biçimde düzenlenmesi

Vergi kanunlarına dair kararnamelere, tüzüklere, yönetmelikler, genel tebliğlere ve sirkülerlere uymayan, vergi inceleme raporu düzenlenemez.

İnceleme esnasında vergi incelemeye yetkili olanlarca, vergi kanunlarına dair yukarıda sayılan ikincil mevzuatın vergi yasalarına aykırı olduğuna kanaat ederlerse, bu durumu bağlı buldukları birim vazıtasıyla Gelir İdaresi Başkanlığına raporla iletirler.

Gelir İdaresi Başkanlığıca, azami yirmi gün içinde cevabi görüş verilir.

4.2.8.15 Vergi inceleme raporlarının düzenlenmesi

Vergi inceleme raporları, vergi türüne ve dönemi itibariyle tanzim edilir. Vergilendirme dönemleri bir yıllık süreden az olan vergiler yönünden; her bir dönemin matrahları ve vergi farkları tek tek gösterilmesi ve takvim yılını geçmemesi şartıyla aynı rapor içinde yazılabilir.

Vergi inceleme elmanlarınca aldıkları inceleme görevlerine dair tespit edilmiş olan ve birden çok vergi çeşidinde tenkidi icap eden hususlar hakkında ayrı ayrı rapor tanzim edilir.

Tarhiyat öneren vergi inceleme raporların dispozisyonu giriş, usule ait incelemeler, hesap incelemesi, tenkit edilen hususlar ve sonuç bölümleri biçimindedir. Mükellefçe inceleme sırasında ileri sürülenler ve bunlar dair açıklamalar tenkit edilen hususlar bölümü içinde yer alır. Önerilmiş olan tarhiyat, herhangi bir duraksamaya sebep olmayacak netlikte ve anlaşılacak biçimde sonuç bölümüne işlenir.

Vergi yasalarına istinaden yürütülen inceleme neticesinde tenkiti gerektirecek bir tespitle karşılamaması durumunda, bu hal rapor düzenlenerek incelenen mükellefe bildirilir.

Vergi inceleme raporlarının, Başkanlık otomasyon sistemine uygun biçimde düzenlemesi ve bir örneğinin elektronik olarak Başkanlığa iletilmesi gerekir.

4.2.8.16 Vergi inceleme raporlarının rapor değerlendirme komisyonlarına iletilmesi

Vergi Müfettişlerince düzenlenmiş olan vergi inceleme raporlarının, bağlı oldukları grup ya da ekip başkanlıkları vasıtasıyla rapor değerlendirme komisyonlarına, Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu tarafından değerlendirilmesi icap eden raporlarınsa bahse konu Komisyona gönderilmek üzere bağlı bulunulan Grup Başkanlığınca Başkanlığa tevdi edilir.

Vergi incelemesine yetkisi olan diğer memurlarca tanzim edilen vergi inceleme raporlarının, Gelir İdaresi Başkanlığının merkezinde ve taşra teşkilatlarında kurulacak rapor değerlendirme komisyonlarına gönderilmesi gerekir.

4.2.8.17 Vergi incelemesinde incelemenin tamamlandığı zaman

Vergi inceleme raporlarının, bağlı bulunulan birime tevdi edildiği tarih, incelemenin bitirildiği tarihtir.

Fakat, incelemenin bu şekilde tamamlanması, bağlı olunan rapor değerlendirme komisyonu kararıyla raporda düzeltme yapılmasına engel değildir.

4.2.8.18 Defter ve belgelerin iade edilmesi

Mükellefe ait defter ve belgeler, rapor değerlendirme komisyonunca rapora dair son değerlendirmenin inceleme elemanına bildirildiği tarihten sonra azami on beş günde tutanağa bağlanarak iade edilir.

4.2.8.19 İnceleme süresi

İncelemelerin en kısa süre içinde tamamlanması esastır. Tam incelemelerde azami bir yıl, sınırlı incelemelerde azami altı ay sonunda incelemeler tamamlanmalıdır.

Bahse konu süre sonunda incelemelerin tamamlanamazsa, vergi inceleme elemanlarınca nedenlerini belirten yazıyla bağlı buldukları birimden, inceleme süresi bitmeden en fazla on gün evvel, ilave zaman isteyebilirler.

Talebi değerlendiren birim en fazla altı aylık ilave süre verebilir. Bu halde, incelemeyi bitirememeye sebebi ilgili birimce incelenen mükellefe yazılı şekilde gönderilir.

İncelemeyi süresi içinde tamamlanmasını sağlamak üzere ilgili birimlerce gereken önlemler alınır.

İnceleme görevi diğer bir elemana devredilirse, incelemenin kalan sürede tamamlanması gerekir.

Sınırlı inceleme daha sonra meydana gelen durum sebebiyle tam incelemeyi gerektirirse, inceleme süresinde başlama tarihi sınırlı inceleme başlangıç tarihi olarak kabul edilir.

Ek sürede de, incelemenin rapora bağlanamaması durumunda vergi inceleme elemanları durumu yazılı biçimde bağlı buldukları birime bildirirler. İncelemeyi tamamlayamayan eleman hakkında disiplin hükümleri uygulanabilir.

İncelemenin, neticelenmemiş dönem de dahil olacak şekilde, tarh zamanaşımı süresince yapılması mümkündür. Daha önce inceleme yapılmış olması tekrar incelemeye ve gereği halinde tarhiyatın ikmalini engellemez.

4.2.8.20 Birinci sınıf tüccarların gruplara ayrılması

Birinci sınıf tüccarların, gruplandırılması iş hacimlerine, aktiflerine ve öz sermaye tutarlarına dikkat edilerek yapılır.

- Birinci Grup: Senelik cirosu 50.000.000 TL, aktif toplamı 40.000.000 TL veya öz sermayesi 15.000.000 TL'nin üzerindeki mükellefler ile bu tutarlar dikkate alınmaksızın banka, sigorta şirketi, finansal kiralama şirketi, faktoring ve finansman şirket, sermaye piyasası kurumlarıyla Bankacılık Kanununda bulunan faaliyetlerden en az bir adedini yürütmek için kurulmuş olan kuruluşlar ve finansal holding şirketleri.

- İkinci Grup: Birinci grupta sayılanlar haricindekiler.

Yukarıda belirtilen tutarlar, 213 sayılı VUK'a göre her sene bir önceki yıla göre belirlenmiş olan yeniden değerleme oranına göre artırılarak tekrar tespit edilir.

4.2.8.21 Vergi incelemelerinin yürütülmesi

178 sayılı KHK'ya göre B, C, Ç Gruplarında yer alan Vergi Müfettişlerince büyük ölçekli mükelleflerin incelemeleri yapılır.

178 sayılı KHK'ya göre A Gruplarında yer alan Vergi Müfettişlerince küçük ve orta ölçekli mükellefler incelenir. Başkanlıkça, küçük ve orta ölçekli mükellefler yönünden inceleme görevi, B, C, Ç Gruplarında yer alan Vergi Müfettişlerine de verilebilir.

İlgili inceleme ve denetim birimince, iş yükü dağılımı, denetim gücü verimliliği ile koordinasyon ve etkinlik oluşturulması maksadıyla vergi ve inceleme türlerine yönelik hadler belirlenebilir, yapılan teftişler, soruşturmalar, incelemeler ve denetimler esnasında meydana gelen vergi incelemeleri ve karşıt incelemelere yönelik diğer usuller düzenlenebilir.

4.2.9 Vergi Denetim Kurulu performans değerlendirme sistemi

Vergi Müfettişleri ve yardımcılarının mesleğin gerektirdiği yeterlikte ve yetkinlikte olup olmadıklarının objektif bir biçimde mukayese edilebilmesi için Performans Değerlendirme Sistemi kurulması ve idaresine dair usul ve esasları oluşturma maksadıyla hazırlanan yönetmelik 30.12.2011 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanarak hayata geçirilmiştir.

4.2.9.1 Performans değerlendirmesi

Bu Sistem ile, Vergi Müfettişleri ve Yardımcılarının; görevleri süresindeki sınavlardan aldıkları not ve dereceler, işler yürütmeleri sırasındaki performansa yönelik değerlendirmeler, yazdıkları raporlar hakkındaki rapor değerlendirme komisyonlarınca yapılmış olan değerlendirmeler, tanzim edilen sair raporlar hakkındaki değerlendirmeler, akademik çalışmalar ile benzer kriterler baz alınarak performans değerlendirmesi yapılır.

4.2.9.2 Performans değerlendirme süresi

Performans değerlendirilmesi bir takvim yılına mahsus olarak yapılır. Bir Vergi Müfettişinin performans değerlendirmesine tabi tutulabilmesi için yıl içinde asgari 90 gün çalışması gerekir. 90 gün hesap edilirken fiili çalışma sürelerine bakılır. Sebepk izinler ve raporlu olunan günlere ait sayılar bu süre hesabı dışındadır.

Vergi müfettiş yardımcılığı döneminin, bir bütün şeklinde değerlendirilmesi yapılır. Fakat, yetki sınavını geçemeyen ya da yetki sınavında mazeretsiz bulunmayan Yardımcılar, performans değerlendirmesi kriterlerine göre başarısız kabul edilir.

4.2.9.3 Sınavlarda alınan puan ve derecelerin kullanılma maksadı

Vergi Müfettiş Yardımcıları yardımcılık dönemi içinde girdikleri, özel eğitimle, temel eğitimler, yetki ve yeterlik vb. sınavlardan alacakları elde puan ve dereceler, performans değerlendirilmesi amacıyla kullanılacaktır.

4.2.9.4 Özel eğitim ya da temel eğitim seminer notlarının değerlendirilmesi

Sınavlarda alınan puanlar dikkate alınarak yapılması gereken değerlendirmede, yardımcıların özel eğitime ya da temel eğitim seminerine ilişkin notlarının %15'i dikkate alınır.

4.2.9.5 Hizmet içi eğitim sınav notlarının değerlendirilmesi

Vergi Müfettiş Yardımcılarına, yetki sınavından evvel ya da sonra almış oldukları eğitimler esnasında girdikleri sınavlarda 100 tam puan üstünden ayrı ayrı not verilir. Bu sınavlarda verilmiş olan notların, Başkanlık tarafından belirlenmiş olan oranda değerlendirilmesi sonucu hesaplanan rakam, hizmet içi eğitimine dair sınav notu olarak kabul edilir.

Bahse konu olan sınav notuna ait %10'luk rakam, sınavlara ait başarı puanına göre yapılacak performans değerlendirmesi esnasında dikkate alınır.

4.2.9.6 Refakat değerlendirme notlarının değerlendirilmesi

Vergi Müfettişlerince, refakatleri altında bulunan yardımcıları, 100 puan üstünden verilen notlara ait ortalama, yardımcının refakat çalışmasına dair değerlendirme notu olarak baz alınır.

Bu notun %10'u, sınavlara ait başarı puanına göre yapılacak performans değerlendirmesi esnasında dikkate alınır.

4.2.9.7 Yetki sınav notunun değerlendirilmesi

Birinci yetki sınavının başarılı olarak tamamlanması durumunda alınmış olan notun %65'i, sonraki yetki sınavının başarılı olarak tamamlanması durumunda ise alınmış olan notun %45'i, sınavlara ait başarı puanına göre yapılacak performans

değerlendirmesi esnasında dikkate alınır. Fakat yetki sınavını geçemeyen ya da yetki sınavında mazeretsiz bulunmayan Yardımcılar, performans değerlendirmesi kriterlerine göre başarısız kabul edilir.

4.2.9.8 Vergi müfettiş yardımcılarına yönelik sınav başarı dereceleri dikkate alınarak yapılacak performans değerlendirmesi

Performans yönetmeliğinin 9, 10, 11 ve 12. maddelerindeki oranlar baz alınarak, özel eğitime ya da temel eğitime, hizmet içi eğitime ait sınav notları, refakatin değerlendirmesine yönelik not ve yetki sınavı notunun dikkate alınarak hesaplanmasıyla bulunan not, Vergi Müfettiş Yardımcılarının sınavlara ait başarı puanını ortaya koyar.

Sınavlara ait başarı derecesi olarak kabul edilen söz konusu notun %50'si genel performansa yönelik değerlendirmede dikkate alınır.

4.2.9.9 Vergi müfettişlerine yönelik sınav başarı dereceleri dikkate alınarak yapılacak performans değerlendirmesi

Vergi Müfettişleri yeterlik sınavı notlarına göre, sınavlardaki başarı derecesi bulunur. Yeterlik sınavında alınan notun; yeterlik sınav tarihi sonrası 1 – 7. senelerinde %10'u, 8-12. senelerinde %5'i, genel performansa yönelik değerlendirmede dikkate alınır.

4.2.9.10 Grup başkanlarınca yapılacak değerlendirmelere dair amaç

Vergi Müfettiş ve Yardımcılarına, verilmiş olan görev ve işleri yaparken mesleğe uygun mesuliyet duygusuyla çalışıp çalışmadıkları, iş arkadaşlarıyla ve çevreyle uyum sağlayıp sağlamadıkları gibi hususlar yönünden eksiklikleri ortadan kaldırmak ve yetenekleri ilerletmek maksadıyla Grup Başkanlarınca yapılacak değerlendirmeler, performans değerlendirmesinde kullanılacaktır.

4.2.9.11 Grup başkanlarının değerlendirme kriterleri

Grup Başkanlarının değerlendirme kriterleri şöyle sayılabilir:

- Görevlerin süresi içinde bitirilmesi.
- Verilen görevlerde organizasyon ve sonuç takip yeteneği.
- Yapılan çalışmayı, açık bir biçimde yazılı olarak anlatma.

- Sözlü diyalog kurabilme yeteneği.
- Ekip çalışmasına yatkınlık.

Yukarıdaki kriterler, ayrı ayrı olacak şekilde 100 tam puan üstünden değerlendirilir. Bu şekilde verilen notlara ait aritmetik ortalama, iş performansına yönelik olarak Grup Başkanınca yapılan değerlendirmeyi oluşturur. Bu şekilde hesap edilen notun %10'u, genel performans değerlendirmesinde dikkate alınır.

Grup Başkanlarına dair yukarıda belirtilen performans değerlendirmesini VDK Başkanı, Grup Başkan Yardımcılarına yönelik performans değerlendirmesini ise Grup Başkanı yapar.

4.2.9.12 Çalışmaların değerlendirilmede kullanılma amacı

Vergi Mufettiş ve Yardımcılarının aldıkları görevlerin yerine getirilmesindeki sergiledikleri başarılar ve verimlilikleri ölçölmek maksadıyla değerlendirilecektir.

4.2.9.13 Rapor değerlendirme komisyonlarının değerlendirmesine tabi raporların değerlendirilmesi

Vergi Mufettiş ve Yardımcıları tarafından tanzim edilen ve rapor değerlendirme komisyonlarınca değerlendirmeye alınan raporlar, konuya dair mevzuatın doğru biçimde işlenmesi, ekonomik, hukuki gereklere uygunluk, Konunun anlatımına dair bütönlük, özgönlük, açıklık ve netlik, nitelik, rapora harcanan zaman ile yazım ve imla kurallarına uygunluk kriterleri yönünden, rapor değerlendirme komisyonlarınca, 100 tam puan üzerinden, her bir iş ait düzenlenen raporlar değerlendirilir.

Bir takvim yılında birden çok işin tamamlanması durumunda her işe verilmiş olan puanlara ait aritmetik ortalama, rapor değerlendirme komisyonları tarafından verilmiş olan performans puanını meydana getirir.

Yetkili yardımcılık dönemi bitene kadar tamamladıkları her işe, rapor değerlendirme komisyonlarınca verilmiş olan puanlara ait aritmetik ortalama, rapor değerlendirme komisyonları tarafından verilmiş olan performans puanını meydana getirir.

4.2.9.14 Diğer raporların değerlendirilmesi

Rapor değerlendirme komisyonlarınca değerlendirmesi gerekmeyen raporların, her bir işe göre değerlendirmesi, Başkanlıkça yukarıda yer alan kriterler nazara alınarak

yapılır. Başkanlıkça bu yetki, ilgili Grup Başkanınca ya da Vergi Müfettişlerinin oluşturduğu bir komisyonca kullanılmak üzere devredilebilir.

4.2.9.15 Çalışmaların puanlandırılması

Vergi Müfettiş ve Yardımcılarının, büyük ölçekli mükellefler hakkında tamamlamış oldukları her bir tam incelemeleri için 20, sınırlı inceleme için 10 puan almış olurlar. Bu çerçevede, senelik olarak tamamlanmış olan ortalama tam/sınırlı inceleme sayısı üstünde inceleme yapmış olanlar, ortalama üzerindeki her bir tam inceleme için 10, her bir sınırlı inceleme için ek olarak 5 puan alırlar. İlave puan alınabilmesinin şartı, hesaba konu edilen yılın bitmesine ve o yıla dair hesaplamaların yapılmış olmasıdır.

Vergi Müfettiş ve Yardımcılarının, küçük ve orta ölçekli mükellefler hakkında tamamlamış oldukları, tamamlamış oldukları her bir tam incelemeleri için 4, sınırlı inceleme için 2 puan almış alırlar. Bu çerçevede, senelik olarak tamamlanmış olan ortalama tam/sınırlı inceleme sayısı üstünde inceleme yapmış olanlar, ortalama üzerindeki her bir tam inceleme için 2, her bir sınırlı inceleme için ek olarak 1 puan alırlar. İlave puan alınabilmesinin şartı, hesaba konu edilen yılın bitmesine ve o yıla dair hesaplamaların yapılmış olmasıdır.

Bahse konu senelik ortalama üzerindeki vergi incelemesi yapanlara verilecek ilave puan, Vergi Müfettiş Yardımcıları hakkında geçerli değildir.

Başkanlığın ya da içinde bulunulan Grup Başkanlığının verdiği işlere, ilişkin olarak düzenlenen ancak komisyon değerlendirmesine tabi olmayan raporlar sonucunda teftişlere, soruşturmalara, ön incelemelere, ön araştırmalara, denetimlere, araştırmalara, görüş ve önerilere vb. tamamlanan her bir iş için 10 puan alırlar. Görevlendirmenin olmadığı görüş ve öneri raporları için Başkanlıkça, işin nitelik ve önerinin yönetime yaptığı katkı gibi hususların değerlendirilmesi sonucu 0-5 puan arasında puan verilebilir.

Mali Suçları Araştırma Kurulundan gönderilen işlerle mahkemelerce ya da savcılıklarca yapılması talep edilen işlerin tamamlanması sonucunda her iş başı 10 puan alınır.

Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonu oturumuna katılanlara, her mükellef için 0,25 puan alırlar.

Her bir sınav için; giriş sınavı komisyonu içinde görevlendirilenler 10, özel eğitim sınav komisyonu içinde görevlendirilenler 5, yetki sınav komisyonu içinde görevlendirilenler 5 ve yeterlik sınav komisyonu içinde görevlendirilenler 12 puan alırlar.

Başkanlıkça görevlendirme yapılması halinde verilen eğitimler için her bir ders saati için 0,25 puan alırlar.

Başkanlıkça görevlendirme yapılması halinde konferanslara, seminerler, paneller, sempozyumlara, toplantılara konuşma ya da yönetme maksatlı her bir katılım için 2 puan alınır.

Başkanlığın yukarıdaki sayılanlar haricindeki mevzuat çalışmaları, rapor değerlendirme komisyon üyeliği vb. muhtelif görevlendirmelere, her ay başına azami 10 puan olacak şekilde Başkanlık tarafından puan verilir. Bu fıkra gereği verilmesi gereken puanların toplamı, bir takvim yılında 100 puanı geçemez.

Yukarıda tanımlanmayan sair iş veya çalışmalar, niteliğine göre en uygun iş ya da çalışmaya tabi puanlamayla değerlendirilir.

4.2.9.16 Çalışmaların değerlendirilmesi

Rapor değerlendirme komisyonlarının değerlendirmesine tabi olan raporlar ile olmayan raporlar hakkında verilmiş olan performans değerlendirmesine dair puanların ortalamasının %20'si ile çalışmalara yönelik olarak yapılan puanlandırma neticesinde alınmış olan puanların toplamı, Vergi Müfettiş ve Yardımcılarının çalışmaları hakkındaki performans değerlendirme notunu meydana getirir.

Çalışmalar hakkındaki bahse konu performans notu 100 puanı aşarsa, aşılan kısmı ilgili yıl için dikkate alınmaz. Ancak, 100 puanı geçen kısmın %10'u, gelecek yıldaki çalışmalar hakkındaki performans değerlendirmesi için dikkate alınır.

Vergi Müfettiş Yardımcılarının bu kapsamdaki performans notu 100 puanı geçerse, geçen kısmı Vergi Müfettişliği ataması yapıldıktan sonraki performans değerlendirmesi için dikkate alınmaz.

Vergi Müfettişleri için çalışmalar hakkındaki performans notlarının; yeterlik sınavı tarihi sonrası 1 – 7. senelerinde %80'i, 8 – 12. Senelerinde %85'i, 12. seneden sonraki yıllar için %90'ı yönetmelik ekindeki forma kaydedilir. Vergi Müfettiş

Yardımcıları için ise sözkonusu notların %40'ı yönetmelik ekindeki forma kaydedilir.

4.2.9.17 Akademik çalışmaların değerlendirilmede kullanılma amacı

Vergi Müfettiş ve Yardımcılarının, vazife sahasındaki konular yönünden kişisel gelişimlerini sağlamak amacıyla kitaplar ve makaleler kaleme almaları, akademik programları tamamlamaları, özendirici mahiyette performans değerlendirmesinde dikkate alınacaktır.

4.2.9.18 Akademik çalışmaların değerlendirilmesi

Vergi Müfettiş ve Yardımcılarının, vazife sahasındaki konular yönünden hakemli yayınlarda hakem değerlendirmesinden geçmiş çalışmaların ve basılan kitapların performans değerlendirmesi esnasında dikkate alınması için yayımlanmış olan çalışma veya basılan kitap örneklerinin Başkanlığa gönderilmesi gerekir. Bu çerçevede yazılan makale başı 10, kitap başı 50 puan verilir.

Akademik programlardan mezun olduğuna dair belgelerin bir suretinin Başkanlığa gönderilmesi halinde bitirilen her tezli yüksek lisans program başına 50, tezsiz yüksek lisans program başına 25, doktora program başına 100 puan verilir.

Vergi Müfettişlerince bu çerçevede mezun olunan akademik programlardan alınan puanlar mezuniyet yılını da içerecek şekilde azami on yıl hesaba alınır. Yayımlanmış olan çalışma veya basılan kitaplara dair alınan puanların ise içinde bulunulan takvim yılı da dâhil olacak şekilde azami üç yıl hesaba alınır.

Vergi Müfettiş Yardımcılarında ise bahse konu çalışmalardan alınacak puanlar, yardımcılık dönemi bitiminde toplu olarak değerlendirmeye alınır. Yardımcılık esnasında yayımlanmış olan çalışma ve basılan kitap nedeniyle alınan puanlar, müfettişliğe atama yapıldıktan sonraki performans değerlendirmeleri için kullanılamaz.

Bir takvim yılına ilişkin olarak ya da yardımcılık dönemine ilişkin olarak alınan puanların 100'ü geçmesi halinde geçen kısmın dikkate alınması mümkün değildir.

Bu kapsamda toplanmış olan puanların %2,5'i yapılacak genel performans değerlendirmesi için alınan puana ilave edilir. Söz konusu ilave neticesinde genel

performans değerlendirme puanı 100'ü aşarsa aşan kısmın dikkate alınması mümkün değildir.

4.2.9.19 Başarılı sayılma puanı ve hesaplanması

Vergi Müfettiş ya da Yardımcılarının, yapılmış olan performans değerlendirmesi neticesinde başarılı kabul edilebilmeleri için, genel performansa ait değerlendirme puanları toplamının 100 tam puan üstünden asgari 70 olması gerekir.

Performans değerlendirmesi neticesinde takvim yıllarına göre elde edilen puanlara ait aritmetik ortalamasının hesabında, elde edilen puanların toplamı, bir yılı bulmayan sürelerde çalışılan gün sayısını 365'e oranlayarak bulunulan sayıyla tam olarak çalışılan takvim yılları sayısı toplanarak bulunan rakama bölünür.

178 sayılı KHK'nin ek 29. Maddesinde belirtilen %5'lik dilime giren başarılı personelin hesabında dikkate alınacak performans değerlendirme puanı takvim yıllarına göre alınan puanlara ait aritmetik ortalama kullanılması suretiyle tespit edilir.

Bir takvim yılında 90 günü geçmeyecek kadar çalışılması halinde alınan puan ve çalışılmış olan süreler ortalama puan hesabında dikkate alınmaz.

Yetki sınavını geçemeyen ya da haklı mazereti olmaksızın yetki sınavına katılmayan Vergi Müfettiş Yardımcılarının, genel performans değerlendirmesine göre asgari 70 puanı almalarının imkanı bulunmadığından, yardımcılık dönemleri tamamlanmadan başarısız kabul edilirler.

4.2.9.20 Değerlendirmelerin geçerli sayılmayacağı haller

Re'sen ya da itirazlara istinaden Başkanlıkça yapılacak incelemenin neticesinde gareze veya özel maksada dayalı gerçekte uyumlu olmayan değerlendirmeyi yaptığına kanaat edilen değerleyicinin yapmış olduğu değerlendirmesi yok kabul edilerek, ilgili kısma ilişkin değerlendirmesi son üç yıla ait aritmetik ortalama dikkate alınarak Başkanlık tarafından değerlendirilir. Üç yıla ulaşamamış olması halinde son iki yıla ait notların aritmetik ortalaması, iki yıla ulaşamamış olması halinde son bir yıla ait notu dikkate alınır.

Gerçeğe uymayan biçimde inceleme elemanı lehine yapılmış olan değerlendirmeler geçersizdir. Anlatılan şekillerde değerlendirme yaptıkları görülen değerleyiciler hakkında cezai sorumluluklar saklıdır.

Performans değerlendirme notlarının saklanması ve görevliler hakkındaki sorumluluk

Her bir Vergi Müfettiş ve Yardımcısı hakkındaki değerlendirmeler için Başkanlıkta performans değerlendirme dosyası tutulur.

Bu dosyaları saklamakla görevli olan birimler ve görevlileri, edinmiş oldukları bilgileri yayamazlar. Bu esaslar hakkında gerekli şekilde hareket etmediği görülenler için, 657 sayılı DMK'nın disiplin maddeleri uygulanarak bir daha aynı göreve verilmezler.

Performans değerlendirmesine dair notları ihtiva eden bütün yazışmalar, evraklar ve belgeleri sevk ve değerlendirme formları ile dosyaları muhafaza ederken gizlilik çerçevesinde hareket edilmelidir.

4.2.9.21 Performans değerlendirme notlarının açıklanması

Başkanlıkça, performans değerlendirme sonuçları, takvim yılı tamamlanmasını müteakip üç ay içinde açıklanır. Bu açıklama elektronik ortamda da yapılabilir.

4.2.9.22 Performans değerlendirme notlarına itiraz

Performans değerlendirme notlarına, sınavlar üzerinden alınan notlar hariç olmak üzere, değerlendirme sonucunun açıklanmasını müteakip bir ay içinde itirazı mümkündür. Bir ayı geçtikten sonra yapılmış olan itirazların dikkate alınması mümkün değildir.

İtirazlar yazıyla Başkanlığa gönderilir. İtiraza konu hakkında Başkanlıkça yapılan değerlendirmeyi müteakip itirazlarla ilgili olarak değerleyicilerden görüşlerini ister. Değerleyicilerin 15 günde görüşlerini bildirmeleri gerekir. Başkanlıkça, gelen görüşe istinaden inceleme yapılmasına lüzum görülmezse 15 gün, lüzum görülmesi durumunda ise inceleme neticesinin Başkanlığa geldiği tarihi müteakip 5 gün içinde ilgiliye sonuç bildirilir. Başkanlıkça, maddi hatalar hakkındaki düzeltmeler re'sen yapılmakla birlikte itiraz hakkında verilmiş olan kararlar kesindir.

4.2.10 Görev yerleri itibarıyla vergi müfettişleri yer değiştirme yönetmeliği

Vergi incelemelerinin ve denetimlerin etkili ve rantabl bir biçimde devam ettirilmesi, vergi kaybı sebeplerinin en başında yer alan kayıt dışının en az seviyeye çekilmesi ve bu şekilde mükellefleri vergide gönüllü uyuma alıştırmaya amacıyla, hizmet gereği, liyakate ve kariyere uygun olarak, Vergi Müfettişlerini Grup Başkanlıklarında görevlendirilme kurallarını belirlemek maksadıyla hazırlanmış olan bu Yönetmelik 16.06.2012 tarihinde yayımlanan 28325 nolu resmi gazeteyle yürürlüğe girmiştir.

Bu Yönetmeliğin konusunu Vergi Denetim Kurulunun fiili çalışanları arasında yer alan ve görevlendirilecekleri yerler yönünden yer değiştirmeyle yükümlü tutulan, A Gruplarında görev yapan Vergi Müfettişlerine yönelik olarak uygulanır.

4.2.10.1 Temel ilkeler

(A) Grup Başkanlıklarında görevli olan Vergi Müfettişleri, yer değiştirmeye tabi olarak çalışırlar.

Yer değiştirmeye ilişkin olarak uyulması gerekli olan temel ilkelere aşağıda yer verilmiştir.

- Yer değiştirmeye tabi görevlendirmeler hakkında uygulama yapılırken hizmet bölgeleri itibarıyla mecburi çalışma zamanlarını bitirilmesi gerekir.
- Yer değiştirmeye tabi görevlendirmeler hakkında uygulama yapılırken görev puanı üstünlüğü dikkate alınarak işlem yapılması esastır.
- Bu Yönetmelikle belirlenen istisnai haller haricinde hizmet bölgelerinde mecburi süreyi bitiren Vergi Müfettişleri, daha evvel görev yapmadıkları ya da mecburi süreyi tamamlamadıkları başka hizmet bölgesi içinde görevlendirilirler.
- Yukarıdaki bente göre yapılacak görevlendirmeler, çalışılmamış ya da mecburi çalışma süresi bitirilmemiş olan alt bölgelere ya da en çok iki üstte yer alan bölgeye yapılır.
- Mecburi çalışma süresi bitirilmesi sebebi ile istek sonucu yapılabilecek yer değiştirme biçimindeki görevlendirmelerin her sene Temmuz ayı; eş durumuna bağlı özür nedenli yer değiştirmelerin her sene Ocak ve Temmuz ayları; sağlık durumuna dayalı özürle genel ve özel yaşama tesir eden sebeplere bağlı biçimdeki yer

değiştirmeye tabi görevlendirmelerin sene içinde herhangi bir zamanda yapılması gerekir.

- Mecburi çalışma süresi bitirilmesi sebebi ile istek sonucu yapılabilecek yer değiştirme biçimindeki görevlendirmelerin hesabı 31 Temmuz tarihini esas alarak yapılır. Bu hesapta ay kesirlerinin dikkate alınmaması gerekir.

- İçindeki hizmet bölgesine ait mecburi çalışma süresini geçen zamanlar, sadece bir üst bölgenin mecburi süresi içinde sayılır. Birinci hizmet bölgesi mecburi çalışma süresinde artan süreler ise yalnızca ikinci bölge mecburi çalışma süresinden sayılır.

- Birbirleri ile evli çift olan Vergi Müfettişlerden kıdemi düşük olan fazla olana tabidir. Eşlerin birisi B, C, Ç Grup Başkanlıklarından birinde görevli ise, bahse konu Grup Başkanlıklarında çalışan eş tabi olunur.

- Yardımcılık dönemi süresi, mecburi hizmete dair süre hesabına katılmaz.

4.2.10.2 Hizmet bölgeleri ve zorunlu çalışma süreleri

Yer değiştirmeye tabi olan görevlendirmeler için gruplandırılan Başkanlıkların sıralandığı hizmet bölgelerine aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.

Çizelge 4.1 : Bölgeler ve Zorunlu Çalışma Süreleri

BİRİNCİ BÖLGE 7 YIL	İKİNCİ BÖLGE 6 YIL	ÜÇÜNCÜ BÖLGE 5 YIL	DÖRDÜNCÜ BÖLGE 4 YIL	BEŞİNCİ BÖLGE 3 YIL
Ankara	Adana	Aydın	Edirne	Erzurum
İstanbul	Antalya	Balıkesir	Hatay	Diyarbakır
İzmir	Bursa	Denizli	Kahramanmaraş	Şanlıurfa
	Eskişehir	Gaziantep	Malatya	
	Kocaeli	Kayseri	Tekirdağ	
	Konya	Manisa	Trabzon	
		Mersin	Zonguldak	
		Muğla		
		Sakarya		
		Samsun		

4.2.10.3 Bölge hizmetinden sayılacak süreler

Aşağıdaki sürelerin Vergi Müfettişince bulunulan Grup Başkanlığı bölge hizmeti içinde sayılması esastır:

- Senelik izinler, mazeretli, hastalıklı ve refakatli geçirilen izin süreleri.

- Bulunulan hizmet bölgesinin dışındaki kurslara, konferanslara, seminerlere ve mesleki eğitimlere, Bakanlığa ya da Başkanlığa yapılan geçici görevlendirme/vekâlet

görevlendirmesi gibi çalışmalarda geçirilen sürelerde yıllık toplamda 90 günü geçilmeyen kısım.

- Bulunulan hizmet bölgesinin içindeki yürütülen kurslar, konferanslar, seminerler ve mesleki eğitimler ile geçici görevler/vekâlet görevleri vb. görevlendirmeler için geçirilen süreler.

Görevden uzaklaştırma ve görevle ilgili olan ya da olmayan bir suç nedeniyle tutuklanmış/gözaltına alınmış bulunan Vergi Müfettişleri, 657 sayılı DMK'nın 143. Maddesine göre görevlerine iade edilmeleri durumunda, görevin uzağında geçirilen süreler.

Grup Başkanlıklarının arasında görevlendirme yapılması halinde eski görevi yerinden ayrılma ile yeni görev yerine başlama tarihi arasındaki geçirilen süre, yeni görevlendirilen yerin hizmet süresine sayılır.

Grup Başkanğı veya Grup Başkan Yardımcılığı görevinde geçirilen sürelerin, bulunulan Grup Başkanlığın hizmeti içinde sayılır.

Hizmet bölgesinin haricinde hizmet gereğince Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsünde (TODAİE) geçirilmiş olan sürenin tümü ile bulunulan hizmet bölgesinin dışındaki kurslara, konferanslara, seminerlere ve mesleki eğitimlere, Bakanlığa ya da Başkanlığa yapılan geçici görevlendirme/vekâlet görevlendirmesi gibi çalışmalarda geçirilen sürelerde 90 günü aşan kısım, bu süreleri geçirilen yer bölge hizmeti içinde sayılır.

4.2.10.4 Bölge hizmetinden sayılmayacak süreler

Bölge hizmet süresinden sayılmayan süreler aşağıda belirtilmiştir:

- 657 sayılı DMK'nın ilgili maddelerine göre aylıksız izinli olarak geçen süre,
- İlgili mevzuat kapsamında, farklı kamu kurumlarında geçici görevlendirme ya da aylıksız izin içinde geçirilen süreler,
- Bölge hizmeti olarak tönemelikte açıkça yazılmış sürelerin haricindeki diğer süreler.

4.2.10.5 Görev puanının hesaplanması

Görev puanı hesabında, performans puanının ve hizmet puanının toplamı dikkate alınır.

Performans Yönetmeliği hükümlerine istinaden içinde bulunulan sene haricinde alınmış olan performans puan toplamının %50'si "Performans Puanı" olarak kabul edilir.

Hizmet puanında ise aşağıdaki bölgelerde geçirilen çalışma sürelerine göre yıllık olarak verilen puanlar dikkate alınır;

- 5. bölgede çalışılmış her yıl için 30,
- 4. bölgede çalışılmış her yıl için 25,
- 3. bölgede çalışılmış her yıl için 20,
- 2. bölgede çalışılmış her yıl için 15,
- 1. bölgede çalışılmış her yıl için 10,

Hizmet puanı hesabında, yönetmelik hükümlerine göre, fiili çalışma yapılmış olan bölgelerin puanları dikkate alınır.

Görev puanlarının eşit olduğu personel arasında, mesleki kıdemi yüksek olan önceliklidir.

4.2.11 Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı faaliyetleri

4.2.11.1 Organizasyon yapısı

178 sayılı KHK'da 10/07/2011 tarihinde 646 sayılı KHK ile yapılan değişiklikle Vergi Denetim Kurulu Maliye Bakanlığı merkez teşkilatı içinde yerini alarak "danışma ve denetim birimi" şeklinde Maliye Bakanına bağlanmıştır. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın Maliye Bakanlığı'nın içinde Bakana bağlı olarak teşkilatlandırılmıştır. (VDK, 2014).

Kurulun faaliyetleri merkezinde Başkan, Başkana bağlanmış 6 adet Başkan Yardımcısı ve Başkan Yardımcılarına bağlı olan 20 adet şube müdürlüğü aracılığıyla devam ettirilmektedir. Öte yandan Kurula verilmiş bulunan görevleri yapmak üzere, uzmanlık ve iş paylaşımının oluşturulması maksadıyla Bakan tarafından onaylanarak doğrudan Başkanlığa bağlı olacak biçimde 29 ilin içinde toplamda 41 tane Grup Başkanlığı oluşturularak ve her biri için Başkan ve yeterince Başkan Yardımcısı görevlendirilmiştir (VDK, 2015).

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nda bulunan grup başkanlıklarının tür ve sayıları aşağıdaki tabloda yer almaktadır (VDK, 2015)

Çizelge 4.2 : Grup başkanlıkları sayısı

Birimin Adı	Sayı
- Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıkları	3
- Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlıkları	2
- Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurt Dışı Kazançlar Grup Başkanlıkları	3
- Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıkları	33
Toplam	41

4.2.11.2 İnsan kaynakları

a-Kadro durumu

Kuruldaki kadronun durumunu gösteren 31/12/2014 tarihli tablo aşağıda yer almaktadır (VDK, 2015)

Çizelge 4.3 : VDK kadro durumu

Unvan	Toplam Kadro	Dolu Kadro	Boş Kadro
Başkan	1	1	0
Başkan Yrd.	6	1	5
Vergi Başmüfettişi	891	295	596
Vergi Müfettişi	5.444	3.121	2.323
Vergi Müfettiş Yrd.	7.905	5.796	2.109
TOPLAM	14.247	9.214	5.033

Kurulun merkezinde görevde bulunan kadro sahibi ve geçici görevlendirilmiş personel unvanları itibariyle sayıları aşağıda sıralanmıştır (VDK, 2015).

Çizelge 4.4 : VDK’da görevli personelin (kadrolu/geçici) unvanlara göre dağılımı

UNVANI	SAYI
Devlet Gelir Uzmanı	1
Avukat	1
Devlet Gelir Uzman Yardımcısı	6
Gelir İdaresi Grup Başkanı	1
Gelir Uzmanı	823
Gelir Uzman Yardımcısı	24
İstatistikçi	4
Maliye Uzmanı	3
Şube Müdürü	23
Mühendis	1
Programcı	6
Şef	21
Teknisyen	19
Veri Hazırlama ve Kontrol İşletmeni	553
Diğer	1.020
TOPLAM	2.005

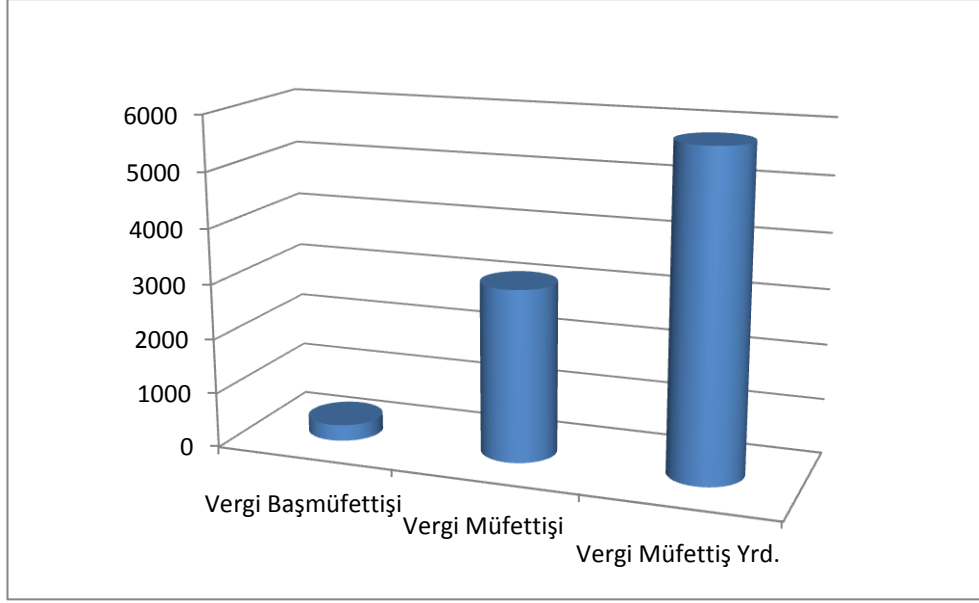
b-Vergi müfettişlerinin grup başkanlıkları itibariyle dağılımı

Bağlı oldukları gruplar itibariyle Vergi Müfettişleri dağılımını gösteren mevcut durum aşağıdaki gibidir (VDK, 2015).

Çizelge 4.5 : Bağlı bulunulan gruplar itibariyle vergi müfettiş mevcudu

UNVANI	A GR.	B GR.	C GR.	Ç GR.	EĞİTİM (BAŞKANLIK)	TOPLAM
Vergi Başmüfettişi	0	240	20	35	0	295
Vergi Müfettişi	2.673	298	66	56	28	3.121
Vergi Müfettiş Yardımcısı*	4.449	188	0	0	1.159	5.796
-Yetkili Vergi Müfettiş Yrd.	1.092	36	0	0	0	1.128
-Yetkisiz Vergi Müfettiş Yrd.	3.357	152	0	0	1.159	4.665
TOPLAM	7.122	726	86	91	1.187	9.212

Aşağıda yer alan grafikten de görüleceği gibi Kurulun bünyesindeki inceleme elemanları 295 adet Vergi Başmüfettişi, 3.121 adet Vergi Müfettişi, 5.796 adet Vergi Müfettiş Yardımcısından ibarettir.



Şekil 4.1 : Vergi müfettişlerinin unvanlara göre dağılımı

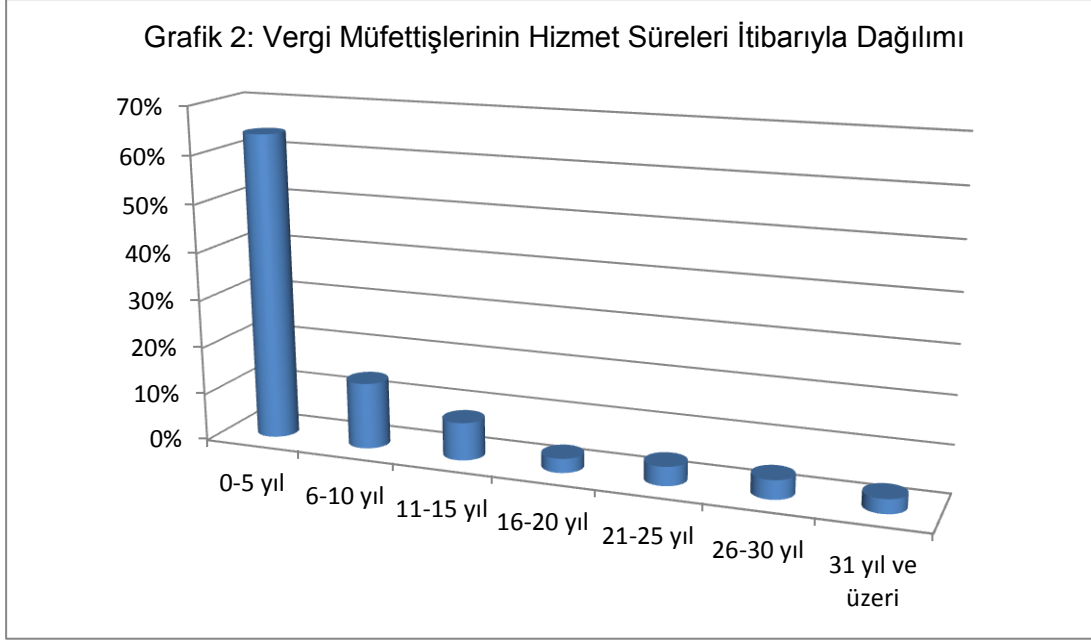
c-Vergi müfettişlerinin hizmet sürelerine göre dağılımı

Kurulda görevli Vergi Müfettişleri hizmet sürelerini gösteren 31/12/2014 tarihli dağılım aşağıdaki gibidir (VDK, 2015).

Çizelge 4.6 : Vergi müfettişleri hizmet süreleri itibarıyla dağılımı

HİZMET SÜRELERİ	PERSONEL SAYISI
0-5 Yıl	5.855
6-10 Yıl	1.342
11-15 Yıl	697
16-20 Yıl	270
21-25 Yıl	376
26-30 Yıl	358
31 Yıl ve Üzeri	316
TOPLAM	9.214

Tablonun grafik olarak gösterildiği şekil aşağıdaki gibidir (VDK, 2015).



Şekil 4.2 : Vergi müfettişlerinin hizmet süreleri itibarıyla dağılımı

4.2.11.3 Vergi incelemeleri

Vergi incelemelerindeki temel amaç; ödenecek verginin doğruluğuna dair araştırma yapmak, tespit ederek gerçek bir şekilde hazineye intikalini sağlamaktır. Bunun yanında; vergiye yönelik bilinci iletirmek, hakların ve yükümlülüklerin farkındalığını oluşturmak, verginin adalet ve eşitlik ilkeleri kapsamında toplanmasını sağlamak, incelemelerde etkinliği artırarak ve mükellefleri incelemeyi müteakiben gönüllü uyuma yöneltme yönünde etkiler meydana getirilmesi de vergi incelemeleri ile ilgili başka amaçlar arasında gösterilebilir.

Yapılması planlanan vergi incelemelerini belirlenmesine, sektörler, konular ve mükellef grupları itibarıyla esasen, Kurul merkezinde kurulmuş olan, “Risk Analiz Merkezi” (VDK-RAMER), bünyesindeki bulunan ve sürekli geliştirilerek yapılan programlar vasıtasıyla yapılan analizler ve kıyaslamalar veri olarak alınmaktadır.

Bu çerçevede, VDK-RAS vasıtasıyla yapılan çalışmalara göre sektörler ve konular belirlenerek vergi incelemeleri yapılmaktadır. Öte yandan;

-Sene içinde meydana gelen ihbarlar ve şikâyetler hususunda gereken vergi incelemelerinin yapılması sağlanmaktadır.

-Yürütülen teftişler, soruşturmalar, incelemeler ve denetimler esnasında meydana çıkan vergi inceleme isteklerine cevap verilmektedir.

-Kamu kurumlarından gelen ve doğrudan ya da dolaylı şekilde vergi konularını ihtiva eden incelemeye ve denetime yönelik talepler neticelendirilmektedir.

Diğer taraftan, vergi denetiminde uzmanlaşma ve işbölümünün sağlanması amacıyla oluşturulan Grup Başkanlıklarında yapılan vergi inceleme faaliyetleri aşağıdaki gibidir.

a-Küçük ve orta ölçekli mükellefler grup başkanlıkları (A grup başkanlıkları)

A Grup Başkanlıkları bünyesinde çalışan Vergi Müfettişlerinin yürütmüş oldukları vergi incelemeleri, “Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik”, “Vergi İnceleme ve Denetimi İç Genelgesi” ve Kurulun yaptığı diğer idari düzenlemelere göre devam ettirmektedirler.

Diğer taraftan, ihbarlara ve şikâyetlere dayalı incelemelerle, başka kamu kurum ve kuruluşlarından intikal etmiş olan inceleme istekleri ve VDK-RAS çalışmaları sonucu yapılması istenen incelemeler, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu ve diğer vergi mevzuatı kapsamında belirlenmiş olan hedeflere ulaşılması yönünde yürütülmektedir.

b-Büyük ölçekli mükellefler grup başkanlıkları (B grup başkanlıkları)

A Grup Başkanlıkları bünyesinde çalışan Vergi Müfettişlerinin yürütmüş oldukları vergi incelemeleri, “Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik”, “Vergi İnceleme ve Denetimi İç Genelgesi” ve Kurulun yaptığı diğer idari düzenlemelere göre devam ettirmektedirler.

Bahse konu Yönetmelikle bu Yönetmelik kapsamında yayınlanan “Vergi İnceleme ve Denetimi İç Genelgesi”ne göre belirlenmiş olan sınırların üstündeki ölçekte büyük mükellef grubuyla bu hadlerle sınırlı olmaksızın banka, sigorta şirketi, finansal kiralama şirketi, faktoring ve finansman şirket, sermaye piyasası kurumlarıyla Bankacılık Kanununda bulunan faaliyetlerden en az bir adedini yürütmek için kurulmuş olan kuruluşlar ve finansal holding şirketleri hakkında yapılacak tam ve sınırlı vergi incelemelerini; B Grup Başkanlıkları bünyesinde görevli olan Vergi Müfettişleri yürütmektedir.

Diğer taraftan, ihbarlara ve şikâyetlere dayalı incelemelerle, başka kamu kurum ve kuruluşlarından intikal etmiş olan inceleme istekleri ve VDK-RAS çalışmaları sonucu yapılması istenen incelemeler, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu ve diğer vergi

mevzuatı kapsamında belirlenmiş olan hedeflere ulaşılması yönünde yürütülmektedir.

c-Organize vergi kaçakçılığı ile mücadele grup başkanlıkları (C grup başkanlıkları)

C Grup Başkanlıkları bünyesinde görevlerini yapan vergi müfettişlerince vergi kaybı ve kaçakçılığıyla mücadele kapsamında yerine getirilen görev ve faaliyetlere aşağıda yer verilmiştir:

- VUK'ta yer alan "Mükellefin Ödevleri" başlıklı yükümlülüklerle uyumun eksiksiz şekilde sağlanabilmesi hususunda faaliyetlerde bulunulması,
- Vergi kaybı ve kaçağı doğurabilecek risk nokta ve alanlarını tespit etme yönünden araştırma yapılarak bu kapsama göre Başkanlık izni ve bilgisi içerisinde kalınarak Bakanlığa ait veri tabanının ve ambarlarının ilgili kısımlarından yararlanılması,
- Vergi kayıp ve kaçağı ile mücadele kapsamında mevzuata ve uygulamalara dair tavsiye ve ilerletme faaliyetlerinde bulunarak, raporlar düzenlenmesi,
- Organizasyon ve bir sistem içinde vergi kaçakçılığının cereyan ettiği alanlar yönünde inceleme yöntemleri ve tekniklerini geliştirecek faaliyetlerde bulunularak, bu maksatla rehber ve inceleme raporu numunelerinin hazırlanması,
- Vergi incelemesi neticesinde düzenlenen raporlar ile vergi suçlarına dair raporlar üzerinden yapılacak çalışmalarla vergi kaçırma çeşitleri ve bunlar hakkındaki mücadele yöntem ve teknikleri hususunda tip raporların düzenlenmesi,
- Kaçakçılıkla mücadeleye ait alanda vergisel boyutuyla ilgili yönden mücadeleciler kamu kurumları ile işbirliğinin sağlanması,
- Alanına dair eğitime, konferansa, sempozyuma yönelik taleplerden Başkanlık tarafından uygun bulunanların karşılanması,
- Sayılan görevler ve faaliyetlerle alakalı strateji kaynaklarının, eylem planlarının ve yurtiçi ile yabancı ülkelerdeki gelişmeler ve toplantıların yakın olarak izlenmesi, Başkanlık tarafından belirlenecek görevler çerçevesinde bu faaliyet ve gelişmelere katkı verilmesi,

- Başkanlığın uygun görmesi halinde organizasyon dahilinde yapılan vergi kaçakçılığına dair olaylar hakkında inceleme faaliyetlerini yürüterek bununla ilgili koordinenin sağlanması,

-Başkanlıkça verilecek benzeri diğer işlerin yapılması,

213 Sayılı VUK'un 359. maddesinde sayılan suç fiillerinin belirlenmesi halinde, vergi inceleme raporu ve aynı kanunun 367. maddesi kapsamında düzenlenmesi icap eden vergi suçu raporu, fiili tespit eden vergi müfettişlerince düzenlenmekte olup, C Grup Başkanlıkları yaptıkları rapor tipolojisi çalışmaları sırasında bu tür raporlardan istifade etmektedirler.

ç-Örtülü sermaye, transfer fiyatlandırması ve yurtdışı kazançlar grup başkanlıkları (Ç grup başkanlıkları)

Mükelleflerin ilişkileri bulunan kişiler ile aralarındaki işlemlerin transfer fiyatlandırması, yabancı ülkelerdeki faaliyetlerin kazanç ve iratları ile örtülü sermaye konularında yapılacak incelemeler esas olacak şekilde, Başkanlık tarafından belirlenecek konularda her çeşit inceleme yapma görevini Ç Grup Başkanlıklarında görevlendirilmiş olan Vergi Müfettişleri yürütmekle birlikte bahse konu Grup Başkanlıkları gerekli koordinasyonu sağlamaktadır.

Bu çerçevede;

- Holdingleri veya grup biçiminde örgütlenmiş mükellefleri ilişkili buldukları şahıslarla ilişkileri temel olacak şekilde, mükelleflerle ilişkili oldukları kişiler arasındaki emsallere uygun olma ilkesine karşı olacak biçimde yapılan sermayeye, emtiaya ve hizmetlere ait ticaret, kiralama ve fiyatlandırma konularının,

- Uluslararası firmaların vergi ile ilgili ödevlerini asgariye indirebilmek için başvurdukları yöntemlerin,

- Mükelleflerce ortaklardan veya ortaklarıyla ilişkili bulunan şahıslardan doğrudan ya da dolaylı biçimde temin edilen borçların,

- Ticari ve sınaî içeriği bulunmayan yatırımları yurtdışına düşük oranlı vergileri olan ülkelere gönderen mükelleflerle Türkiye içinde yatırımlar yapan mükellefler arasındaki meydana gelecek vergisel adaletsizlikleri engelleyecek çalışmaların,

- Vergi kaybını engellemek amacıyla vergi planlamasına ve vergi ertelemesine dair yöntemlerin,

- Vergi sistemimiz içinde vergi kaçırma ya da vergiden kaçınma amacıyla kullanılmış olan ilişkili şahıslarla yapılmış olan işlemlerin,
- “Vergi Cennetleri” şeklinde adlandırılan ülkelerdeki ikamet eden kişilere değişik adlarla yapılmış olan ödemeleri araştırma ve bu konular hakkında gerekli olan vergi incelemelerini yapma görevi esas olarak Ç Grup Başkanlıklarındaki Vergi Müfettişlerince yerine getirilmektedir.

Öte yandan, yabancı ülkelerdeki transfer fiyatlandırmasına, örtülü sermayeye, kontrol edilen yabancı kurum kazançlarına dair konulardaki mevzuat hakkında araştırma yaparak uluslararası şirketler ve yurtdışı kazançların vergilendirilmesine ve transfer fiyatlandırmasına dair konularda uzmanlaşma meydana getirmek noktasında gereken imkânlar sunulmaktadır.

Örtülü sermayeye, transfer fiyatlandırmasına yönelik konularda yurtiçinde ve diğer ülkelerde yapılan çeşitli faaliyetler, kurslara, seminerlere ve toplantılara izlemek suretiyle, lüzumu durumunda katılarak edinilmiş olan bilgiler ve tecrübelerin Ç Grup Başkanlığı ve diğer Grup Başkanlıkları bünyesinde görev yapan Vergi Müfettişleriyle paylaşılması yoluna gidilmektedir.

d-Eğitim grup başkanlığı

Modern inceleme teknikleri ile risk odaklı vergi denetimi yaparak vergi kayıp ve kaçığını asgariye indirme noktasında kayıt dışı ekonomiyle mücadele etmeyi hedef olarak belirleyen Kurul, bu beklentiyi fonksiyonlarıyla birlikte en verimli biçimde karşılamak insan kaynaklarını geliştirmek adına 2013 ve 2014 yıllarında toplamda 5.200 Vergi Müfettiş Yardımcısı alınarak mesleğe başlamıştır. Bu alımlarla birlikte Kurul mensubu müfettiş sayısında iki kata varan artma meydana gelmiştir.

Bu doğrultuda, Kurulun öncelik ve önem verdiği faaliyetlerden birisi de müfettiş yardımcılarının en iyi biçimde eğitilmesi mesleğe kazandırılmalarıdır. Yeni işe başlamış olan müfettiş yardımcılarını Kurulun amaçlarına ve stratejilerine uyacak şekilde mesleki niteliklere göre eğitmek, liyakatlerini ve kariyerlerini ülkemizde ve dünyada meydana gelen mali ve iktisadi değişimlere uygun biçimde ilerletmek maksadıyla, eğitim vermek ve eğitim politikaları oluşturmak ve bu politikaları uygulamak ve sınavların koordinasyonunu sağlamak üzere, 15/01/2014 tarihinde Bakan Oluruna istinaden “Ankara Eğitim Merkezi Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı” kurulmuştur.

4.2.11.4 Kayıt dışı ekonomi ve organize vergi kaçakçılığı ile mücadele

Kurul, ekonomik faaliyetlerin kayıt altına alınarak vergi kayıp ve kaçağının önüne geçilmesi ve organize vergi kaçakçılığı ile mücadeleye yönelik aşağıda açıklanan çalışmaları yürütmektedir.

- 2015-2017 döneminde yapılacak kayıt dışıyla mücadeleye yönelik stratejik eylem planı çerçevesindeki faaliyetler.

-Tütün ve Mamullerinde kaçakçılıkla yapılan mücadeleye yönelik eylem planı çerçevesindeki faaliyetler.

-Akaryakıt ürünlerinde kaçakçılıkla yapılan mücadeleye yönelik eylem planı çerçevesindeki faaliyetler.

-Terörün Finansmanını engellemek için yapılan mücadeleye yönelik eylem planı çerçevesindeki faaliyetler.

-Saydamlığın artırılması ve yolsuzluk ile mücadeleye yönelik eylem planı çerçevesindeki faaliyetler.

-Özellikli olan bir kısım kaçakçılık çeşitleriyle mücadeleye yönelik eylem planı çerçevesindeki faaliyetler.

-2013-2015 dönemine yönelik olarak organize suçlarla mücadeleye yönelik eylem planı çerçevesindeki faaliyetler.

- Avrupa Birliğinin yolsuzluk ile mücadeleye dair politika ve uygulamalarının koordine edilerek güçlendirilmesine yönelik faaliyetler.

4.2.11.5 Teftiş

Teftiş işleminden maksat, teftiş edilen birimi, gerek asıl ve mali işlemleri, gerekse organizasyon şekli ile personel ve maddi kaynakları; yönünden yerinde, amaca ve hukuka uygun olup olmama ve performans durumunu, risk analizi kapsamında değerlendirerek, problemleri çözmede ve verimli yönetim ve iletişim oluşturulması hususlarında idareye yardımcı olmak ve yol göstermektir.

Teftiş, rehberlik amaçlı olarak, insanları ve sistemleri merkeze alan bir esasa dayanmaktadır. Bu çerçevede yürütülen teftişlerde;

- Uygulamalar esnasında meydana gelen aksaklıkların tespiti yapılarak verilen hizmetin kalitesini artırmaya yönelik alternatif çözümler üretilmekte,

- İşlemler kanunlar ve tüzükler, yönetmelikler, genel tebliğler vb. mevzuat çerçevesinde uygulanıp uygulanmadığı yönünden denetlenmekte,
- Mükelleflerin haklarının korunup korunmadığı denetlenmekte,
- Harcamaların hukuka uygun olup olmadığı denetlenmekte,
- Hazineye ait gayrimenkuller ile Devlet hükmü ve tasarrufu altında bulunan yerlerin ve sair milli emlak mallarının etkin ve verimli bir şekilde yönetilip yönetilmediği denetlenmekte,
- Birimler üzerindeki iş yükü, çalışma düzeni, personel sayısı ve etkinlikleri nesnel ölçütlere göre kıyaslamalı olarak değerlendirilmekte,

Çalışanlar ve teftiş edilen idarelerin sunmuş oldukları hizmetlerden faydalanan kişilerin memnuniyetleri izlenmektedir.

Sayılan amaçların elde edilmesi noktasında elektronik teftiş (e-teftiş) uygulaması ile çalışma yapılmaktadır. E-teftişte, öteden beri yürütülen teftiş yöntemleri elektronik olarak gerçekleştirilmekte, bilişim sektöründeki gelişmeler yakından takip edilmekte dinamik biçimde teftiş faaliyeti sürdürülmektedir.

E-teftişle, normal teftişlerdeki gibi, idareye yol gösterilmesi ve rehber olunması düşüncesine istinaden, idare ile koordineli bir biçimde otomasyon sistemleri üzerindeki karşılaşılan riskli işlemleri tespit ederek, değerlendirmeye almak ve risk yönetimini geliştirerek katkı sunulması amaçlanmaktadır. Bu amaç doğrultusunda otomasyon sistemi üzerindeki verileri, daha önce belirlenen kriterler ve riskli noktalara göre seçilmekte, seçilen bu veriler programlar vasıtasıyla tekrar çeşitli yöntemlerle değerlendirilerek analize tabi tutulmaktadır. E-teftiş faaliyetiyle çok sayıdaki veri, kısa zamanda analiz edilebilerek değerlendirilmekte ve bu şekilde, önleme, caydırma, çözüm önerme ve otomasyon sistemlerini iyileştirme sonuçlarına ulaştıracak teftişler hızla yapılmaktadır.

VDK e-teftiş çalışmalarını, “Denetim Bilgi Sistemleri (DEBİS)” olarak adlandırılan “Vergi Daireleri Denetim Bilgi Sistemi (VEDEBİS)”, “Saymanlıklar Denetim Bilgi Sistemi (SADEBİS)” ve “Milli Emlak Denetim Bilgi Sistemi (MİDEBİS)” modüllerinden müteşekkil bir program vasıtasıyla gerçekleştirmiştir.

4.2.11.6 Araştırma ve inceleme ile soruşturma çalışmaları

Kurulca memur suçları takibi önemli şekilde yürütülmüş, Maliye Bakanlığına ait güvenin ve saygınlığın yükseltilmesine fayda sağlanmıştır. Öte yandan, konu hakkındaki mevzuata uygun davrandığı halde haklılığı olmayan ihbarlar nedeniyle soruşturulan memurların çalışmalarını idareye güven duyacakları şekilde devam ettirmelerine de önem verilmiştir.

Soruşturma çalışmalarının etkin bir biçimde yürütülmesi ile birlikte suçu meydana getiren fiiller engellenmeye çalışılmaktadır.

Memurlarca suçu doğuran fiillerine yönelik, disipline ve ceza hukukuna yönelik olarak yapılan araştırma ve soruşturma faaliyetleri şöyle sıralanabilir;

- İhbar veya şikâyet sonucu veya farklı bir suretle öğrenilen iddiaları araştırma ve inceleme,
- Görevleri hakkındaki suçlar yönünden soruşturmaya izin verilmesi ya da verilmemesi kararını almak üzere değerlendirmede esas alınması gereken “Ön İnceleme”,
- Doğrudan savcılığa bildirilmesi lüzumlu olan suçlar hakkında yapılacak soruşturma ve malvarlığı araştırması,
- Disiplin soruşturması

4.2.11.7 Eğitim

Vergi müfettiş ve yardımcılarının mesleki bilgi, görgü, nitelik ve etik ilkeler yönünden en iyi şekilde yetiştirilmeleri; kamu maliyesi alanında oluşan gelişmeleri izleyerek bunlara uyumun sağlanması, vergi incelemeleri, teftişler ve sair görevleri yüksek kalitede ve hizmet anlayışında yürütülmesini devam ettirecek biçimde eğitim çalışmaları Kurul Başkanlığı takibinde yapılmaktadır. Bu çerçevede;

- Müfettiş yardımcılarının görevleri yönünden bilgileri ve becerilerini artırmaları için uyum, temel ve hizmet içi eğitimler yapılmaktadır.
- Eğitimde devamlılığı sağlamak ve gelişmeleri izlemek için belirli konulara dair konferanslar, kurslar, seminerler tertip edilmektedir.
- Bilgisayar tabanlı denetim tekniğine dair eğitimler verilmektedir.
- Mevzuat izleme ve değerlendirmesine yönelik seminerler organize edilmektedir.

4.2.11.8 Suç gelirlerinin aklanmasının ve terörün finansmanının önlenmesi hakkında çalışmalar

5549 sayılı suç gelirlerinin aklanmasının engellenmesine dair kanuna istinaden “Mali Suçları Araştırma Kurulu (MASAK)”, tarafından yerine getirilmesi gereken görevler, Vergi Müfettişlerinin de dahil olduğu denetim elemanları aracılığıyla yapılmaktadır. Vergi Müfettişlerince, aklamaya ve terörün finansmanına dair suçun tespitinde, yükümlülük denetiminde ve yükümlülük ihlali hakkındaki incelemelerde etkin olarak görev yapmaktadırlar.

Bu çerçevede 2014 yılı çalışmaları aşağıdaki gibidir (VDK, 2015).

Çizelge 4.7 : 5549 sayılı suç gelirlerinin önlenmesi kapsamında yapılan çalışmalar

	SAYI
2013 Yılından Devreden İşler (a)	37
2014 Yılında Başlanan İşler (b)	55
2014 Yılında Tamamlanan İşler (c)	35
2015 Yılına Devreden İşler (d=a+b-c)	57

Çizelge 4.8 : 5549 sayılı suç gelirlerinin önlenmesi kapsamında düzenlenen raporlar

	SAYI
Yükümlülük denetimi rapor sayısı	22
5549 sayılı Kanun ve Diğer MASAK İnceleme Raporları Sayısı	13
MASAK Bağlantılı Toplam Rapor Sayısı	35

4.2.11.9 Kurul dışı eğitim çalışmaları

a- Bakanlık personelinin eğitimi

Vergi Müfettişlerince, Maliye Bakanlığına çalışanlarının yetiştirilmelerine yönelik tertip edilen temel eğitimlere, mesleki eğitimlere diğer hizmet içi eğitimlere ders vermek üzere iştirak etmektedirler.

b- Diğer bakanlık ve kamu kurumlarındaki personelin eğitim çalışmaları

Vergi Müfettişlerinin sahip oldukları bilgi birikimi, deneyimi ve uzmanlıklardan istifade etmek maksadıyla, üniversiteler, mesleki teşkilatlar ve başka kamu kurumlarından talep edilen dersler, kurslar, konferanslar, seminerler icra edilmesine ilişkin görev verilmesi, Kurul Başkanlığınca yerine getirilmektedir.

4.2.11.10 Mevzuat hazırlık çalışmaları

Vergilendirmeye, finansa ve diğer konulara dair kanunlar, tüzükler ve yönetmelikler vb mevzuat için yapılan hazırlıklara katkı vermek maksadıyla Kurul Başkanlığınca Vergi Müfettişlerine görevler verilmektedir.

4.2.11.11 Kamu kurum ve kuruluşlarınca talep edilen konulara ilişkin çalışmalar

Diğer kamu kurum ve kuruluşlarının talep ettiği inceleme, denetim bilirkişi vs. hakkında 178 sayılı KHK'da yer alan Ek 31. madde hükmü dikkate alınarak Kurul Başkanlığınca Vergi Müfettişlerine görevler verilmektedir.

4.2.11.12 Dernek ve vakıflar hakkında yürütülen incelemeler

Bir dernek ya da bir vakıf için vergi muafiyeti verilebilmesi için, söz konusu dernekle veya vakıfla ilgili olarak; muafiyet koşullarına sahip olup olmadıkları tespit etmek maksadıyla Vergi Müfettişleri tarafından inceleme yapmak üzere görevlendirmeler yapılmaktadır.

4.2.11.13 Uluslararası toplantı ve seminer görevleri

Vergi denetimi, teftiş ve soruşturma sistemimizi geliştirebilmek ve dünyadaki bu konularla ilgili uygulamalardan iyi örneklerden faydalanabilmek amacıyla Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD), Avrupa Birliği vb. platformlarda organize edilen toplantılara aktif bir şekilde iştirak edilmektedir. Ayrıca, Maliye Bakanlığına bağlı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı rehberliği ve koordinasyonunda ülkemizde yapılan Fiscalis çalışmalarına katkı sağlanmaktadır.

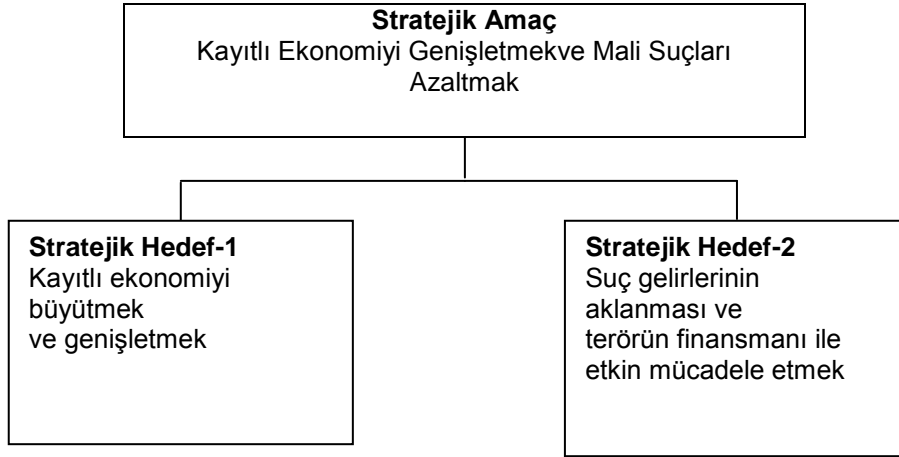
Bahse konu çalışmalara iştirak eden Vergi Müfettişlerince toplantıları müteakiben izlenimlerine ve edindikleri bilgi ve tecrübelerine ilişkin nasıl faydalanılacağına dair hususları ihtiva eden toplantı raporları düzenlenmektedir.

4.2.11.14 Bilimsel ve teknik araştırmalar

Vergi Müfettişlerince öncelikli olarak mali konularda olacak şekilde, Kurulca lüzumlu görülen konularda teknik yönden araştırma ve incelemeler yapılarak bu çalışmalar hakkındaki sonuçlar Bilim Raporu ile Kurul Başkanlığına sunulmuştur.

4.2.12 Kurulun amaç ve hedefleri

Bakanlık 2013–2017 Stratejik Planına göre belirlenmiş olan amaçlarına ve hedeflerine ulaşabilmek maksadıyla yapacağı çalışmaları ve bunların bütçeye göre bağlantılarını senelik şekilde meydana koymak için hazırlamış olduğu 2013 Yılı Performans Programına göre Kurulca belirlenen amaçlar ve hedefler aşağıdaki tabloda gösterilmiştir (VDK, 2014).



Şekil 4.3 : VDK'nın amaç ve hedefleri

Kurul, Stratejik Planında yer alan yukarıda verilmiş olan stratejik amaçların gerçekleştirilmesi için belirlenmiş olan “kayıtlı ekonomiyi büyütmek ve genişletmek” hedefi için vergi incelemesine, teftiş ve denetim faaliyetlerine devam edilmektedir. Ayrıca, Kurulun MASAK’la beraber mesul tutulduğu diğer bir stratejik hedef olan “suç gelirlerinin aklanması ve terörün finansmanı suçları ile mücadele” faaliyetleri için aktif olarak destekte bulunmaktadır.

Bu doğrultuda Kurulca görevlerin etkili bir şekilde yerine getirilebilmesi maksadıyla hazırlanmış olan ve yapılması gereken faaliyetler ve bu faaliyetleri yerine getirilebilmesi için uyulacak usulleri ihtiva eden 2014 Yılı Genel Çalışma Planında da Kurula verilen amaçlar ve hedefler aşağıda sıralanmıştır:

4.2.12.1 Etkin ve verimli vergi denetimi

213 Sayılı VUK’a ve diğer vergi kanunlarına göre vergi incelemesi yürütmek, Kurula verilen temel görevler arasındadır.

Kurul, vergi denetimi faaliyetlerini tarafsız, risk analiz sistemine dayanarak, gelir politikaları öncelikli olacak şekilde belirlenen hedeflere uyacak şekilde icra edecektir.

Kurul, vergi denetimlerini verimliliğe, etkinliğe ve uzmanlaşmaya dikkat ederek vergi denetiminin kapasitesini güçlendirmeyi, kalitesi ve verimliliği artırmayı amaçlamaktadır.

4.2.12.2 Kayıt dışı ekonomiyle mücadele

Kayıt dışıyla mücadelede vergi tabanını genişletmek, Kurula ait hedeflerin başlıcaları arasında yer almaktadır. Bu mücadeleyle esas olarak amaçlanan, VUK'un yer verilen bildirim, defter tutma ve işlemleri kayıt altına alma, belgelere ilişkin düzen ve ibraz gibi ödevlerin eksiksiz bir biçimde gerçekleştirilmesi bu şekilde kayıt dışı işlemlerini kavrayarak vergi kayıplarını önlemektir.

Kurul, oluşturulan VDK-RAS programı aracılığıyla yapacağı vergi denetimlerini etkili hale getirerek, kayıt dışında kalan işlemleri tespit ederek vergilemeyi sağlayacak çalışmalar yapmayı planlamaktadır.

Vergi Müfettişi sayısının artırılmasıyla birlikte denetimin kapasitesinde meydana gelen güçlenmekle birlikte, e-denetim de ağırlıklı olarak kullanılarak çok sayıda mükellefe ve konuya yönelik inceleme yapılacaktır.

4.2.12.3 Yolsuzlukla mücadele

Rekabetin oluşmasında engel teşkil ederek iktisadi büyümenin hızını azaltan, vergi gelirlerinde artış meydana getirmeyen, gelir dağılımında bozucu etki doğuran, yoksullukta artışa neden olan, kamu kaynaklarını israf eden, kamu kurumları, yönetici ve adalete olan güveni yıpratın ve toplumu ahlaken çökerten yolsuzluğa karşı etkili bir mücadele yapılacaktır.

Kurul, 2010 yılında yayınlanan Bakanlar Kurulu Kararıyla kabul edilen "Saydamlığın Artırılması ve Yolsuzlukla Mücadelenin Güçlendirilmesi Eylem Planı" çerçevesinde sorumlu ya da ilgili olan önlemlere yönelik çalışmalara katkı sunacaktır.

4.2.12.4 Teftişlerde etkinliğin artırılması

Yapılan teftişler esnasında; işleri ve işlemleri mevzuat çerçevesinde yürütülmesi, kamu hizmetlerinde verimliliği ve etkinliği artırarak, verilen hizmet kalitesini yükseltmek ve mükelleflerin haklarını korumayı sağlama temel amaçtır.

4.2.13 Rapor değerlendirme komisyonları

Vergi inceleme raporları işleme konmadan evvel değerlendirilmek üzere bahse konu raporların vergi mevzuatına uygun olmasının sağlanması amacıyla VDK Grup Başkanlıklarında “Rapor Değerlendirme Komisyonları” ihdas edilmiştir. Öte yandan, aynı maksatla Kurul Başkanlığında “Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu” kurulmuştur.

Rapor Değerlendirme Komisyonları sayıları A, B, C ve Ç Gruplarına göre aşağıdaki tabloda sayılmıştır.

Çizelge 4.9 : VDK grup başkanlıkları bünyesinde oluşturulan rapor değerlendirme komisyonları

GRUP BAŞKANLIĞI	RDK SAYISI
Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıkları	79
Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıkları	17
Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlıkları	2
Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurt Dışı Kazançlar Grup Başkanlıkları	3
TOPLAM	101

4.2.14 Performans bilgileri

4.2.14.1 Vergi incelemeleri

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı tarafından yapılan vergi incelemelerinde, belirleyici olan temel faktör sektörlere, konulara ve mükelleflere göre Vergi Denetim Kurulu Risk Analiz Merkezi (VDK-RAMER)’de, Vergi Denetim Kurulu Risk Analiz Sistemi(VDK-RAS)’nin analizleri ve mukayeseleridir.Bunun yanında;

- Sene içinde meydana gelen ihbarlar ve şikâyet konularına yönelik gereken incelemeler yapılmaktadır.

- Yapılan teftişler, soruşturmalar, incelemeler ve denetimler esnasında lüzum duyulan vergi inceleme talepleri karşılanmaktadır.

- Kamu kurumları ve kuruluşlarınca istenen doğrudan ya da dolaylı şekilde vergi konularını ihtiva eden incelemeler ve denetimlere ait talepler neticelendirilmiştir.

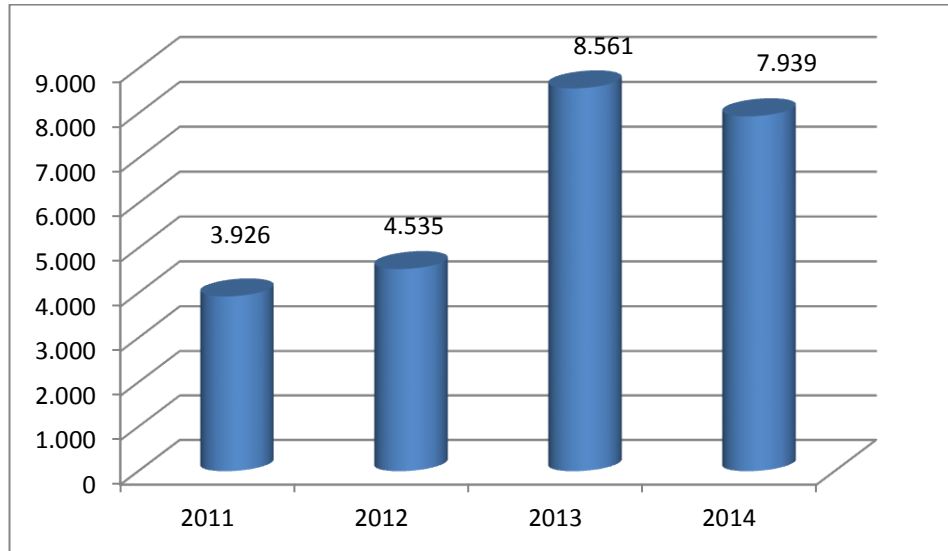
Bu kapsamda, yine Grup Başkanlıkları bünyesinde görevli olan Vergi Müfettişleri Genel Çalışma Planlardaki belirlenmiş olan turne programlarına göre vergi incelemeleri de yürütülmüştür.

Kurulun 2011, 2012, 2013 ve 2014 yıllarına ilişkin vergi inceleme sonuçlarına aşağıda yer alan tablo ve grafiklerde yer verilmiştir (VDK, 2013b, 2014, 2015).

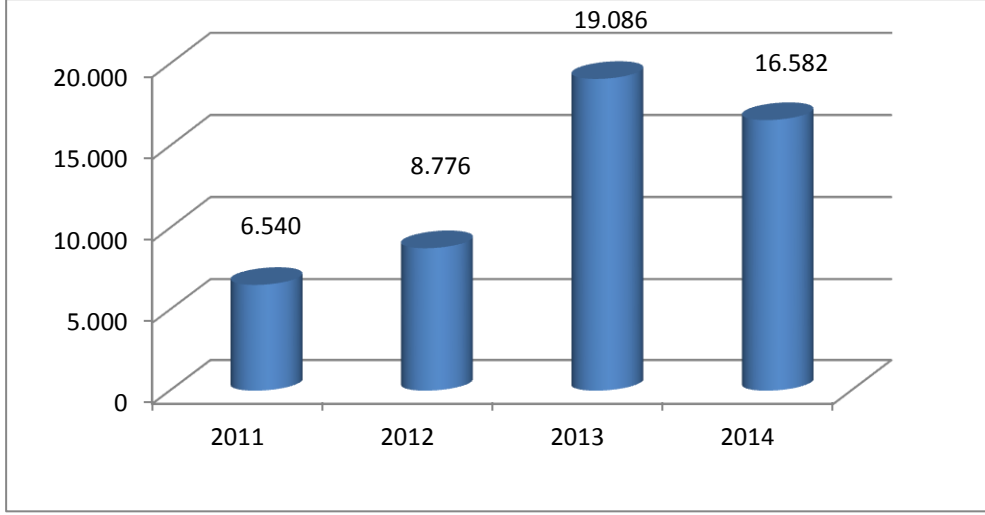
Çizelge 4.10 : VDK yıllar itibarıyla vergi inceleme sonuçları

YILLAR	İNCELENEN MÜKELLEFLERİN SAYISI	TARHI İSTENİLEN VERGİ TUTARI (TL)	KESİLMESİ İSTENİLEN CEZA (TL)
2011	16.267	3.926.153.961	6.540.331.412
2012	46.845	4.535.523.091	8.776.095.415
2013	71.352	8.561.313.250	19.086.884.477
2014	55.284	7.939.389.423	16.582.633.968

2013 yılı incelemeleri neticesinde 19.086.884.477 TL, 2014 yılı incelemeleri neticesinde ise 16.582.633.968 TL ceza kesilmesi istenmiştir Bu durumun 2011 yılına oranla yükselme trendine girdiği aşağıdaki grafikte şekil olarak gösterilmiştir.

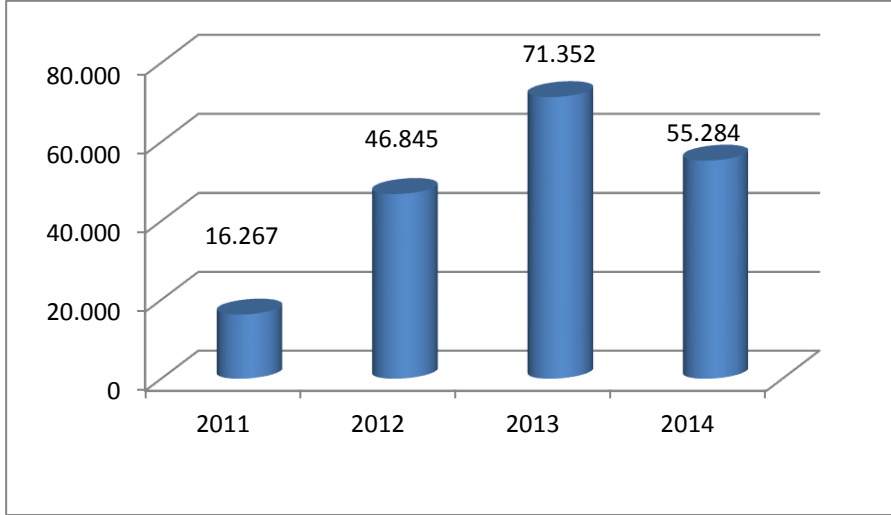


Şekil 4.4 : 2011-2014 yıllarında yapılan incelemelerde tarhi istenilen vergi tutarı (milyon TL)



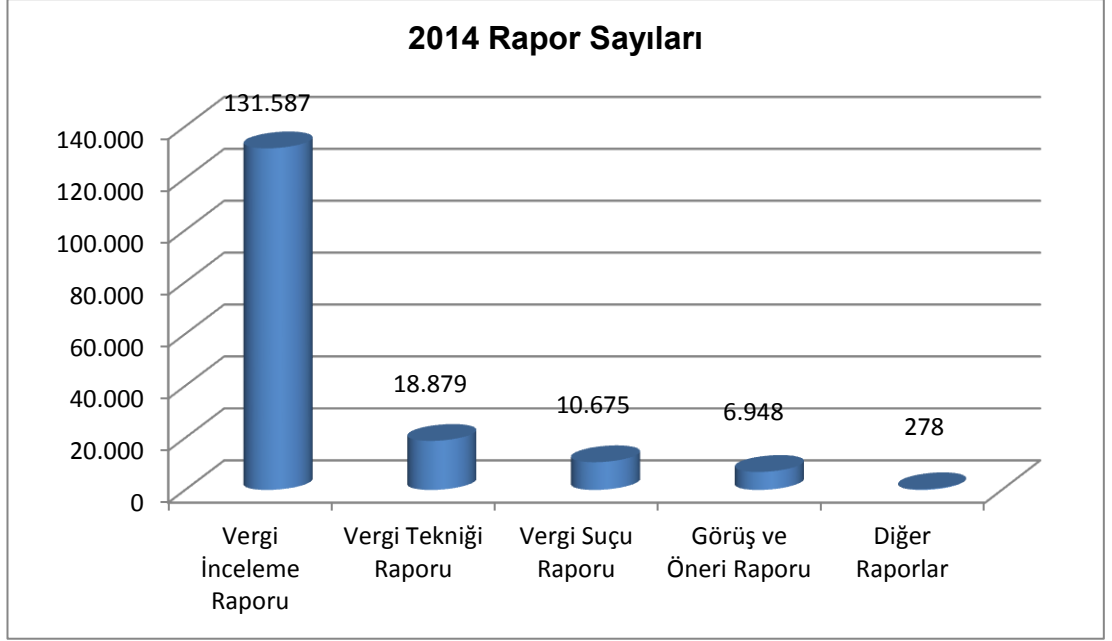
Şekil 4.5 : 2011-2014 yıllarında yapılan incelemelerde kesilmesi istenilen ceza tutarı (milyon TL)

2011, 2012, 2013 ve 2014 yılları itibariyle incelenmiş olan mükellef sayıları aşağıdaki grafikte gösterilmiştir.



Şekil 4.6 : 2011-2014 yıllarında incelenen mükellef sayısı

2014 yılında yapılan vergi incelemeleri neticesinde toplam 168.307 adet rapor tanzim edilmiştir. Bu raporların türleri itibariyle dağılımına aşağıdaki grafikte yer verilmiştir (VDK, 2015).



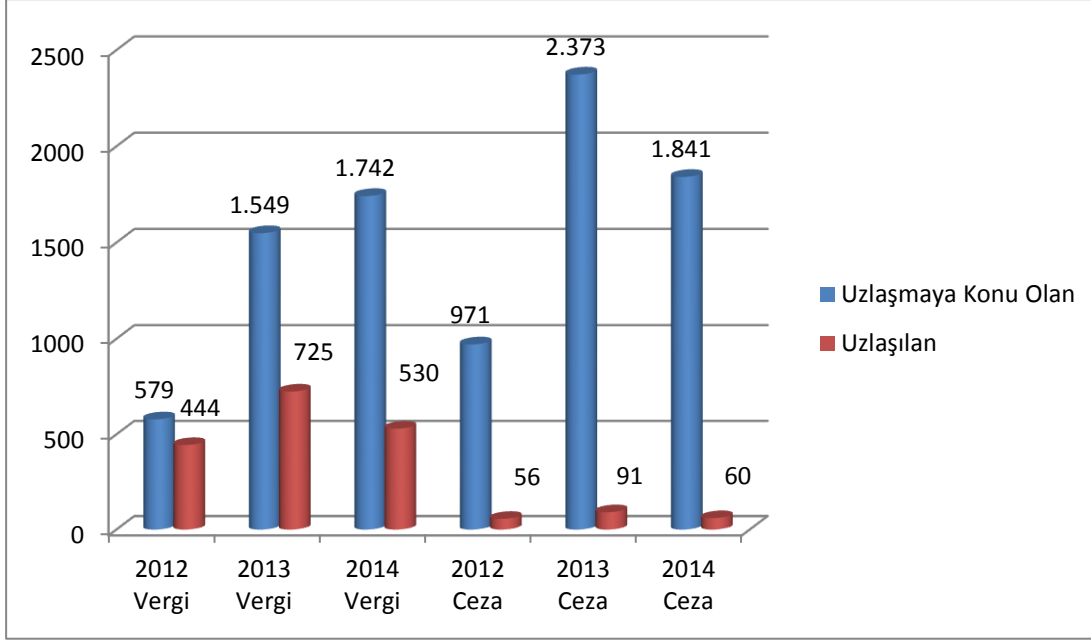
Şekil 4.7 : 2014 yılında düzenlenen raporların türleri itibarıyla dağılımı

2012 ve 2013 yılına ilişkin tarhiyat öncesi uzlaşma (TÖU) sonuçları aşağıdaki gibidir (VDK, 2013b, 2014, 2015).

Çizelge 4.11 : VDK 2012-2013-2014 Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları

YILLAR	2012		2013		2014	
	VERGİ	CEZA	VERGİ	CEZA	VERGİ	CEZA
Uzlaşmaya Konu Olan	578.870.442	971.494.358	1.549.420.358	2.373.432.278	1.742.391.255	1.841.132.397
Uzlaşılan	443.628.715	56.223.245	725.155.936	90.813.677	529.738.390	60.234.417

2012, 2013, 2014 yıllarına ait tarhiyat öncesi uzlaşma sonuçlarına aşağıdaki grafikte yer verilmiştir.



Şekil 4.8 : VDK 2012,2013,2014 Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları

4.2.14.2 Kayıt dışı ekonomi ve organize vergi kaçakçılığı ile mücadeleye yönelik yapılan çalışmalar

Grup Başkanlıklarınca devam ettirilen araştırmalara göre bulunan verilerin değerlendirilmesi sonucunda incelenmesi gerektiği uygun görülen sektörlere yönelik vergi incelemeleri yapılmaktadır.

Kayıt dışı ekonominin önlenmesine yönelik çalışmalarda vergiye uyumu riskli bulunan sektörler hakkında Kurul denetim tecrübesinin yanısıra konuyla ilgisi bulunan kurumlardan destek alınarak, medya araçları izlenerek, risk analiz çalışması yapılmaktadır.

Bu kapsamda yapılan çalışmalar neticesinde vergi uyumu konusunda risk taşıdığına dair verilerle ilgili olarak aşağıdaki sahalarda vergi incelemeleri yapılmaktadır.

- Tütüne ve mamullerine yönelik kaçakçılıkla mücadele
- Akaryakıt kaçakçılığını engellemeye yönelik olarak yürütülen çalışmalar
- Lüks araç ithalinde yapılan ÖTV kaçakçılığını önleme çalışmalar
- Jet yakıtı amacı dışında kullanmayı önleme çalışmaları
- Konut Kredisi kullanılarak yapılan Gayrimenkul alım-satımına yönelik çalışmalar

- 2009 yılında uygulanan ÖTV indirimini vergi kaçırma amacıyla kullananlara yönelik çalışmalar
- İndirimli deniz yakıtının amaç dışı kullanımını önlemeye yönelik yapılan çalışmalar
- Tüplü/Dökme LPG teslimlerine yönelik çalışmalar
- Aerosol üretimi için sarf edilen sıvılaştırılmış petrol gazına (LPG) yönelik çalışmalar
- Gümrüklerdeki götürü teminat uygulamasıyla ilgili fiili envanter yapılmasıyla
- Medya kuruluşlarının devrine dair yapılan çalışmalar
- Dershanelerle ve özel eğitim kurumlarıyla ilgili çalışmalar
- Gümrüklü sınır kapısına sahip illerdeki mükelleflerle ilgili çalışmalar
- Dijital televizyon aktivesi ücretleri hakkında çalışmalar
- Gümrük antrepo rejimi ile ilgili çalışmalar
- Kaçak çay satışları ile ilgili tespitlere yönelik çalışmalar
- İmtiyazlara ve işletme haklarına sahip olan mükelleflerin denetimi
- Bitkisel ve atık yağları akaryakıt şeklinde kullananlara yönelik çalışmalar
- C şekerini amaç dışında kullananlara yönelik çalışmalar

4.2.14.3 Teftiş

Yapılan teftişler, Kurul tarafından yapılan ana fonksiyonlar arasında yer alır. Bu doğrultuda 2011-2014 yılları arasında yapılmış olan teftişlere yönelik sonuçlar aşağıdaki tablodadır (VDK, 2012, 2013b, 2014, 2015).

Çizelge 4.12 : Teftiş edilen birimlerin dağılımı

Teftiş Edilen Birimler	2011	2012	2013	2014
Döner Sermaye Saymanlığı	2	-	-	3
Mal Müdürlüğü	5	17	21	2
Mal Müdürlüğü Gelir Servisi	-	-	2	-
Milli Emlak Müdürlüğü	19	9	4	9
Muhakemat Müdürlüğü	8	-	3	7
Muhasebe Müdürlüğü	12	5	3	6
Personel Müdürlüğü	18	-	3	6
Vergi Dairesi Başkanlığı	-	-	3	-
Vergi Dairesi Müdürlüğü	27	47	45	35
YMM/SMMM* Odaları	-	6	22	2
Diğer Birimler	-	-	2	2
TOPLAM	91	84	108	72

2014 yılı içinde 72 birimin teftişi yapılmıştır. Teftişi yapılan birimlerin; ilk sırasında vergi daireleri, ikinci sırasında milli emlak müdürlükleri, üçüncü sırasında muhakemat müdürlükleri, bulunmaktadır. Kurulca Vergi Daireleri Denetim Bilgi Sistemi (VEDEBİS) kullanılarak gerçekleştirilen e-teftiş faaliyetleri, vergi dairelerine yönelik teftişlerin başta bulunmasında rol oynamıştır.

4.2.14.4 Soruşturma

Kurul tarafından 2011-2012-2013-2014 yıllarında yapılmış soruşturmaların sonuçları aşağıdadır (VDK, 2012, 2013b, 2014, 2015).

Çizelge 4.13 : Soruşturma Sonuçları(2011-2014)

SORUŞTURMA SAYILARI	2011	2012	2013	2014
3628 sayılı Kanuna Göre Mal Varlığı Araştırması	0	2	4	11
4483 sayılı Kanun Kapsamında Ön İnceleme	12	47	31	39
Disiplin Soruşturması	11	32	51	75
Araştırma ve İnceleme	49	219	191	184
TOPLAM	72	300	277	309

4.3 Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Öncesi-Sonrası İstatistikî

Karşılaştırmalar

4.3.1 Kadro durumları karşılaştırması

Ülkemizde vergi incelemeleri 10.07.2011 tarihine kadar merkezden ve taşradan olmak üzere iki ayrı kategoride ve dört ayrı unvan (maliye müfettişi, hesap uzmanı, gelirler kontrolörü, vergi denetmeni) tarafından yürütülmüştür.

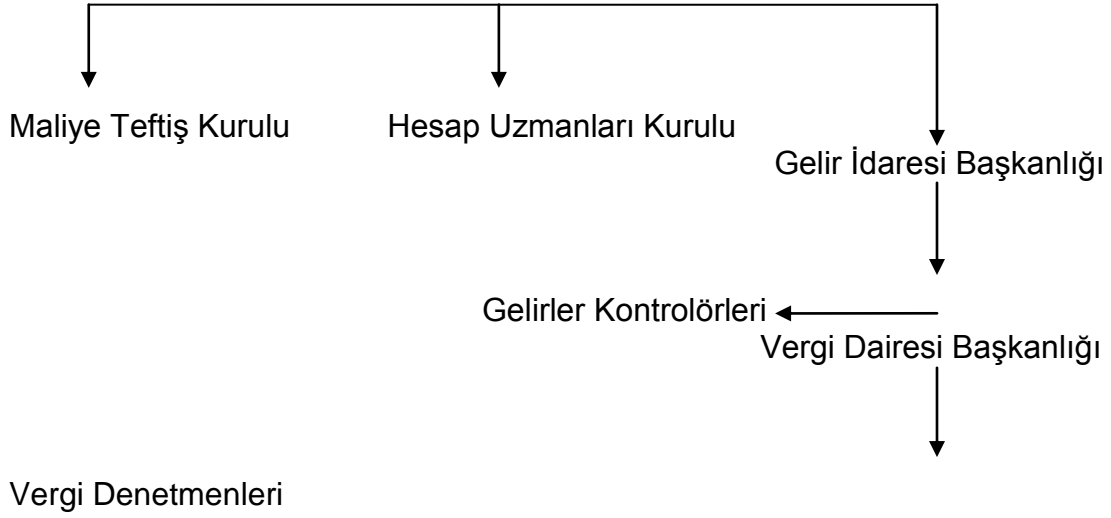
Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı kurulduğu 10 Temmuz 2011 tarihi öncesindeki değişik unvanlı kadroları vergi müfettişi unvanı şeklinde birleştirmiştir.(VDK, 2013a).

Çizelge 4.14 : Vergi inceleme elemanlarının kadro değişikliği

Maliye Başmüfettişi	Vergi Başmüfettişi
Baş Hesap Uzmanı	
Gelirler Başkontrolörü	
Maliye Müfettişi	Vergi Müfettişi
Hesap Uzmanı	
Gelirler Kontrolörü	
Vergi Denetmeni	
Maliye Başmüfettişi	Vergi Müfettiş Yardımcısı
Hesap Uzman Yardımcısı	
Stajyer Gelirler Kontrolörü	
Vergi Denetmen Yardımcısı	

Maliye Bakanlığı'nın eski yapısında vergi denetim birimlerinin çeşitlerini ve bağlı buldukları yeri gösteren şekil aşağıdaki gibidir.

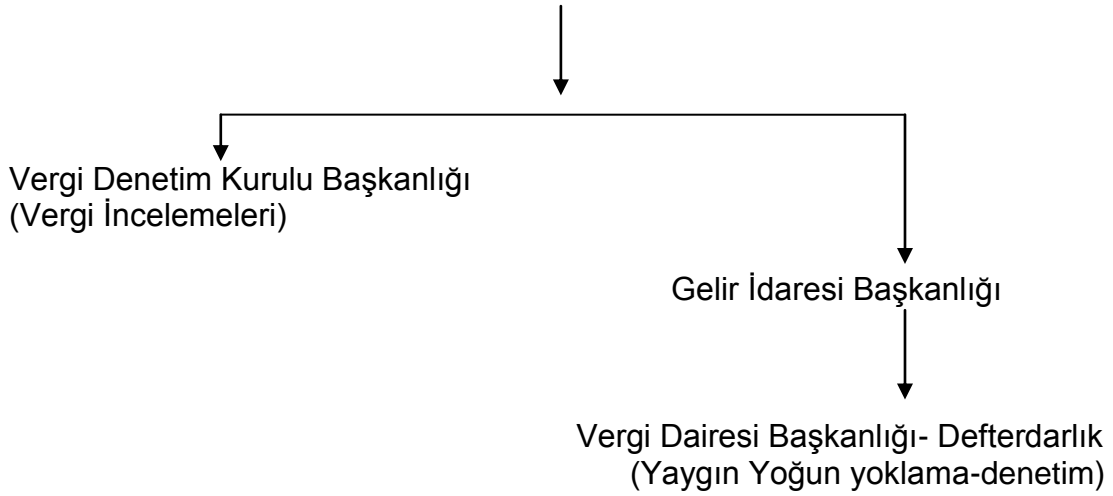
MALİYE BAKANLIĞI



Şekil 4.9 : Vergi denetiminde eski durum

Maliye Bakanlığı'nın yeni yapısındaki vergi denetim durumunu gösteren şekil aşağıdaki gibidir.

MALİYE BAKANLIĞI



Şekil 4.10 : Vergi denetiminde yeni durum

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı öncesi vergi denetim birimlerinin fiili kadroları aşağıda yer almaktadır.

Çizelge 4.15 : Vergi denetim birimlerinin fiili kadro durumu(VDK öncesi)

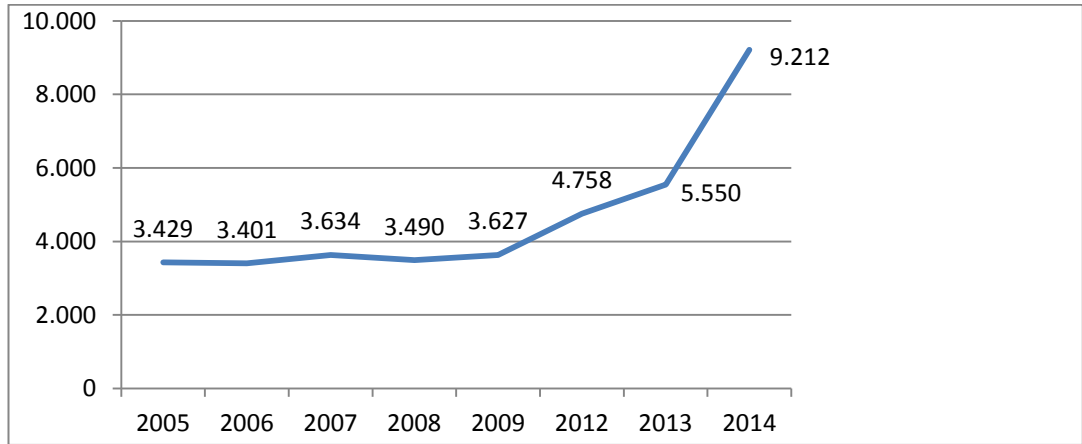
Vergi denetim birimleri	2005	2006	2007	2008	2009
Maliye Müfettişleri	109	110	128	144	160
Hesap Uzmanları	293	290	305	306	308
Gelirler Kontrolörleri	330	326	328	325	363
Vergi Denetmenleri	2.697	2.675	2.873	2.715	2.796
TOPLAM	3.429	3.401	3.634	3.490	3.627

Vergi Denetim Kurulu sonrası tek unvan olan vergi müfettişlerinin fiili kadroları aşağıda yer almaktadır.

Çizelge 4.16 : Vergi denetim birimlerinin fiili kadro durumu(VDK sonrası)

Vergi Müfettişleri	2012	2013	2014
A GRUBU	3.753	4.191	7.122
B GRUBU	638	635	726
C GRUBU	81	88	86
Ç GRUBU	86	88	91
Eğitim (Başkanlık)	-	548	1.187
TOPLAM	4.758	5.550	9.212

Vergi denetim birimlerinin 2005 yılından itibaren kadra durumu seyrini gösteren grafik aşağıda gösterilmiştir. Grafikten de görüleceği üzere VDK kurulmasını müteakiben vergi denetim elemanlarının sayısında 2 kat daha artış meydana gelmiştir.



Şekil 4.11 : Vergi inceleme elemanlarının fiili kadro grafiği

4.3.1.1 İnceleme Sonuçları Karşılaştırması

Vergi Denetim Kurulu öncesi vergi denetim birimlerinin yapmış oldukları yayımlanmış olan vergi inceleme sonuçları aşağıdaki gibidir. 2010 yılına ilişkin yayımlanmış vergi inceleme sonuçlarına ulaşılamamıştır (GİB, 2009).

Çizelge 4.17 : Vergi inceleme sonuçları(VDK öncesi)

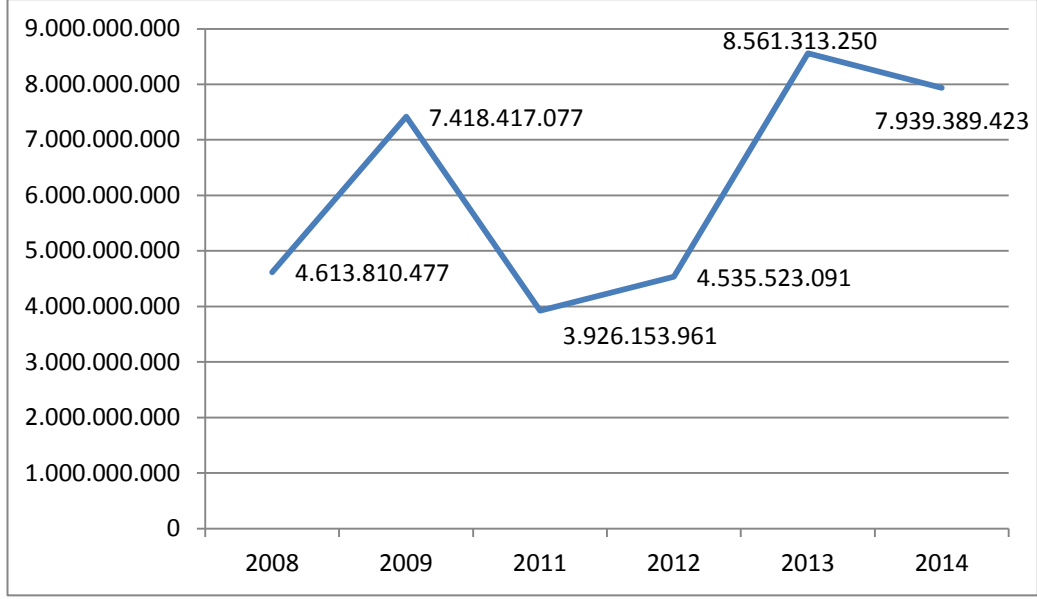
Denetim Birimi	Dönem	Rapor sayısı	İncelenen Matrah (TL)	Bulunan Matrah Farkı (TL)	Tarhi istenen Vergi
Maliye Müfettişleri	2009	270	155.781.696	153.231.207	23.517.635
Hesap Uzmanları	2009	2.542	72.377.237.624	14.009.129.241	1.669.192.619
Gelirler Kontrolörleri	2009	1.336	9.746.156.433	74.626.543.853	3.982.196.729
Vergi Denetmenleri	2009	67.105	33.934.650.584	7.203.822.911	1.743.510.094
Toplam	2009	71.253	116.213.826.337	95.992.727.212	7.418.417.077
Maliye Müfettişleri	2008	214	1.989.392.091	158.452.669	12.763.771
Hesap Uzmanları	2008	2.257	19.205.401.726	11.828.006.641	1.181.730.547
Gelirler Kontrolörleri	2008	2.351	6.906.461.648	190.481.501.165	1.725.714.339
Vergi Denetmenleri	2008	68.089	48.488.423.808	7.803.234.736	1.693.601.820
Toplam	2008	72.911	76.589.679.273	210.271.195.211	4.613.810.477

Vergi Denetim Kurulu sonrası yayımlanmış olan vergi inceleme sonuçları aşağıdaki gibidir.

Çizelge 4.18 : Vergi inceleme sonuçları(VDK sonrası)

Denetim Birimi	Dönem	İnceleme Sayısı	Rapor sayısı	Tarhi İstenen Vergi
Vergi Müfettişleri	2011	16.267		3.926.153.961
Vergi Müfettişleri	2012	46.845	124.507	4.535.523.091
Vergi Müfettişleri	2013	71.352	185.036	8.561.313.250
Vergi Müfettişleri	2014	55.284	168.307	7.939.389.423

Aşağıda yer alan grafikte VDK öncesi 2008 ve 2009 yılları ile sonrası 2011,2012,2013,2014 yıllarına ilişkin olarak yayımlanan inceleme sonuçları arasında ortak olarak yalnızca “Matrah Farkı Üzerinden Tarh Edilen Vergi”nin bulunması nedeniyle bu kıstas dikkate alınmıştır. 2011 yılı VDK’nın kuruluş yılı olmakla birlikte bir gerileme yaşanmakla birlikte takip eden yıldan itibaren toparlanma yaşanmış ve 2013 yılı sonunda en yüksek sonuçlara ulaşılmıştır.



Şekil 4.12 : 2008-2014 yılları arası vergi inceleme sonuçları (TL)

5. VERGİ İNCELEMELERİNDE KARŞILAŞILAN MUHASEBE HATA VE HİLELERİ

Vergi Usul Kanunu'nun 134. maddesinde vergi incelemelerinden maksadın, “mükellefçe ödenmesi gereken vergileri doğruluk yönünden araştırarak, tespit edilmesi ve sağlanması” olarak izah edilmiştir. Farklı bir anlatımla mükelleflerin kanunların belirlediği kurallar dâhilinde işlemlerini gerçekleştirip gerçekleştirmediklerinin kontrol edilmesidir (Şeker,1994). Genel olarak incelemenin veya denetimin karşılığı şeklinde ifade edilen revizyon; bir işletmeyi ekonomik ve mali yapısı itibarıyla, faaliyetler ve işlemlerinin yanında bunlara dair kayıt ve belgelerin sistematik bir biçimde ve eleştirel bir bakışla incelenmesi olarak anlatılabilir(HUD, 1994). Mükellefi bilgilendirmek de vergi incelemesi amaçları arasındadır. Vergi incelemesi sonunda ek bir tarhiyata gidilmesi zorunlu olmadığı gibi fazla verginin ödendiğinin tespiti halinde, ödenmiş bulunan fazlalığın iadesi vergi inceleme yoluyla yapılmaktadır (Arpacı, 2004).

Vergi incelemelerine işlerlik kazandırılması, vergi kayıp ve kaçacağını önler, kayıt dışı faaliyetlerin engellenmesi sağlanır, verginin mükellef ödeme gücüne göre alınmasına ve vergi kanunlarını eksiksiz şekilde uygulamaya yardımcı olur (Demirci, 1999).

Muhasebe, mali yapıda, para ile ölçülebilen işlemlerin ve hadiselerin kayıt altına alınması, sınıflara ayrılması, özet bir şekilde rapor edilmesi ve yorumlanmasına dair bir sanat olarak tarif edilmektedir.

Bu tanım muhasebenin klasik ve modern fonksiyonlarını ihtiva etmektedir. Önceki dönemlerde, defter tutmak olarak görülen muhasebede, işlemler ve olaylar kaydedilerek, sınıflandırılmaya ve sonuçları rapor olarak sunmaya geçilmiştir. Ancak ekonomik gelişmeye paralel olarak işletme yönetimleri muhasebe bölümlerinden bir kısım bilgileri analiz ederek yorumlamalarını ve raporlamalarını kendilerine sunmalarını beklemişlerdir. Böylelikle zaman içerisinde muhasebe işlemleri kaydeden basit bir teknikten idarecilerin karar almasında yardım veren ve işletme çalışmalarını kontrol eden bir araca ilerlemiştir (Akdoğan ve Tenker, 1991).

Vergi Yasalarına dayanılarak yapılan vergi revizyonu, vergi incelemesi olarak da adlandırılır. Vergi incelemesi, işletmenin defter ve belgeleri ile muhasebe sistemi üzerinden genel hükümlere ve vergi yasaları hükümlerine göre yapılan bir revizyondur.

Bilimsel anlamda vergi revizyonu, çift taraflı kayda dayalı usulde defter tutan mükelleflerin defterlerini, kayıtlarını ve belgelerini incelemek olarak ifade edilir.

Yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde vergi revizyonu, işletmeye dair işlemlerin dayanak noktalarını, kayıtlarını ve neticelerini bir sistem içinde inceleme, var olması halinde; hataların, hilelerin ve kanuna aykırı durumların tespit edilerek bunları düzeltmeyi ve gelecekte tekrar edilmesini engellemeyi vergi matrahını kanuni ölçülere göre eksiksiz olarak tespit etmeyi hedefleyen eleştiriler ve değerlendirmeler bütünü şeklinde tanımlanabilir (HUD, 2004).

5.1 Muhasebe Hataları

Unutma, dalgın olma, dikkat etmeme vb. sebeplerle meydana gelen hataları yapıma biçimine göre değerlendirilirse aşağıda açıklanan şekillerde ortaya çıktığına şahit olunabilir.

Matematik hataları: Fişlerin, faturaların vb. girişleri esnasında ek belgeleri toplarken, reeskontun, faizin, karşılıkların kaydedildiği hesaplar dolayısıyla muhasebe harici olarak matematiksel işlemler üzerinde yapılmış olan hatalar bu hatalardandır.

Kayda ve nakle dayalı hatalar: Mevcut muhasebe işlemlerinin genel olarak bilgisayar programları marifetiyle yapılmasından dolayı örnekleriyle sıklıkla karşılaşılma beraber halen manüel muhasebe kaydı yapılması esnasında; bir maddeye ait borç ve alacak taraf tutarlarının eşitlenememesi ya da yevmiye defteri üzerinden büyük defter nakledilirken yanlış hesap veya değişik rakamlarla hatalı tutarları işlemektir.

Unutkanlık ve mükerrer kayıt: Muhasebe fişlerinden herhangi birinin sehven birden fazla kaydedilmesidir.

Muhasebe hataları: Bilgi noksanlığı nedeniyle yanlış hesap kaydının yapılmasıdır.

Değerleme hatası: Aktif ve pasif hesapların yanlış esaslarla değerlendirilmesidir (Erol, 2008).

5.1.1 Muhasebe hatalarına örnekler

5.1.1.1 Matematik hatası:

Örnek olarak genel gider hesabı borç kalanı 1.100.-TL iken 1.200. -TL şeklinde hesaplanarak ve dönem karı/zararı hesabına bu şekilde nakledilmesi bir matematiksel hatadır ve dönem kazancını 100.000.-TL eksik olarak göstermektedir.

5.1.1.2 Rakam hatası:

Örneğin tutarı 320.000.-TL olan satış faturası kayıtlara 230.000.-TL olarak aktarılmış olabilir. Bu hata ile takdim tehir sonucu, sözkonusu satış faturası tutara 90.000TL eksik geçirilmiş olmaktadır.

5.1.1.3 Hesap hatası:

Bir işlemi yanlış algılayarak işlenmesi gereken hesap değilde farklı bir hesap üzerine kaydedilmesi hesap hatasıdır.

Örneğin mal satışı karşılığında 150.000TL'lik alacak senedinin sonradan tahsili üzerine yapılan kayıt şöyledir.

/

100 KASA	150.000
600 Y.İÇİ SATIŞLAR	150.000

/

Bu Muhasebe Kaydı yanlıştır ve hesap hatası yapılmıştır. Çünkü sözkonusu senet daha önce satışla ilgili yevmiye kaydında satış hesabına kaydedilmiştir. Şimdiki işlem senedin bedelinin tahsil edilmesidir. Doğru kaydın aşağıdaki gibi olması gerekir:

/

100 KASA	150.000
121 ALACAK SENETLERİ	150.000

/

5.1.1.4 Borç ve alacak tarafın karıştırılması:

10.000 TL'lik müşteriden alınmış olan senet aşağıda görülen şekilde kaydedilirse bu hataya örnek olarak gösterilebilir.

/

120 ALICILAR	10.000
121 ALACAK SENETLERİ	10.000

/

Bu muhasebe kaydında hesapların borçlu ve alacaklı tarafları karıştırılarak ve yanlış kaydedilmiştir. Doğru olan alacak senetleri hesabını borca, alıcılar hesabını alacağa alan kayıttır. Bu şekildeki yanlış kayıtlar kaydedilen tutarların iki katında ters kayıtlarla düzeltilir.

/

121 ALACAK SENETLERİ	20.000
120 ALICILAR	20.000

/

Böylece hem daha önceki yanlış kayıt düzeltilmiş, hem de hesapların bakiyeleri doğru hale getirilmiş olur (HUD, 2004).

5.1.1.5 Nakil hataları:

Yevmiye defteri kayıtları diğer bir sayfaya veya defter-i kebir gibi diğer bir deftere aktarılması sırasında yapılmış olan yanlışlıklardır. Nakil hatalarının iki türlü yapıldığı görülür.

- Muhasebe kaydının diğer bir sayfaya veya deftere aktarılması esnasında rakamın hatalı işlenmesidir. Örneğin yevmiye defter kaydında 1.500.000TL olan kayıt, defter-i kebir kaydında ilgili olan hesaba 1.000.000.-TL olarak geçirilmiştir.

- Hesabın yanlış yazılması sözkonusu olabilir.Örneğin işletme taşıtı için alınmış olan 150.-TL tutarındaki yakıt hakkındaki yevmiye kaydı aşağıdaki gibi olması gerekirken;

/

770 GENEL YÖNETİM GİD.

150

100 KASA

150

/

Sözkonusu kaydın defteri kebire aktarılması esnasında taşıt giderleri olarak dikkate alınması yerine “Taşıtlar” hesabının 150.-TL olarak nakli hatalıdır (Altındağ, 2001).

5.2 Muhasebe hileleri:

Belirli bir amaca matuf olarak işletmeye ait işlemlerde, kayıtlarda ve belgelerde bilinçli olarak yapılan tahrifat hile olarak tanımlanabilir (HUD, 2004). Muhasebede yapılan hilelerde ilgilileri yanıltma amaçlı olarak işlem ve kayıtlarında bilerek düzensizlik meydana getirilmektedir. Bu sebeple muhasebe hileleri ispatlanması oldukça güçtür (Güçlü, 2008).

Muhasebe hilelerindeki amaçlar aşağıda sayıldığı gibi olabilir (Altındağ, 2001).

-Zimmeti gizleme

-Ortaklarca birbirlerini yanıltmak düşüncesi

-Karın olduğundan az dağıtılma isteği

-Hak edilmemiş olan teşvikleri kullanma talebi

-Vergiyi olduğundan az ödeme düşüncesi

-Yolsuzlukları gizlemeyi isteme

Türkiye’de yapılan muhasebe hilelerinde genel olarak vergi kaçırma amaçlanmaktadır. Yürütülen vergi incelemeleri esnasında karşılaşılan hilelerin, vergiyi az ödemek için matrahı aşındırmaya yönelik giderlerin ve maliyetlerin yükseltilmesi olduğu görülmektedir (Tekin ve Çelikkaya, 2007).

Başlıca muhasebe hileleri aşağıda ele alınmıştır.

5.2.1 Kasdi hatalar

Yukarıdaki bölümlerde de açıklandığı üzere, muhasebe hatalarının bilgisizlik ve dikkatsizlik kaynaklı olduğu görülmektedir. Fakat, bu yanlışlıkların belirli

maksatlarla sistemli bir şekilde yapılması kasdi hata olarak muhasebe hilesi kabul edilir.

Ancak, yapılmış olan yanlışlık hata mı hile mi olduğunu ayırtetmek genelde oldukça zordur. Karşılaşılan yanlışlığın kasıt unsuru ispatlanamıyorsa, sözkonusu yanlışlık muhasebe hatası kabul edilmelidir (HUD, 2004).

5.2.2 Kayıt dışı işlemler

İşletmeler bütün işlemlerini ve kayıtlarını belgelere dayandırması gerekmektedir. Bazı işlemler belgeye dayalı değilse ve defterlere aktarılmamışsa kayıt dışına sebep verilir. Sözkonusu kayıt dışı işlemler o işletmede defter kayıtlarının gerçeği yansıtmasını önler. Kayıt dışına fatura almayarak veya düzenlemeyerek veya gizleyerek sebep olunur. Bu işlemlerin, temel amacı vergi kaçırmadır. Belgesiz satılan malın işletme girişinde de belge alınmamış ise, vergi matrahı noksanlığı, satış tutarı ile alış tutarı arasındaki fark kadardır. Ancak, satış kayıt dışında tutulmuş alış ise kayda alınmış ise, satış tutarı tamamen matrah farkını oluşturur.

Kayıt dışındaki işlemler nedeniyle defter kayıtlarından vergi matrahı doğru olarak tespit edilmesine imkan olmuyorsa tespit edilmiş olan matrah farklarının re'sen tarhi gerekir (HUD, 2004).

5.2.3 İşlem öncesi veya sonrası yapılan kayıt

İşletme faaliyetlerinin düzgün ve süresi içinde defterlere aktarılması gerekir. İşlemler yapılmış olduğu tarih itibarıyla kayıt altına alınmalıdır. İşlem yapılma zamanıyla kaydedilme zamanı birbirine karışmamalıdır. Kaydedilme süresi, muhasebe kaydı için verilmiş olan on günlük bir süredir.

İşlem, eğer yapılış tarihi öncesi veya sonrası bir tarih dikkate alınarak kaydedilmişse gizli bir amacı gösterir. Mal stoğunun yüksek görünmemesi için senede sonunda temin edilen emtianın kaydını bilanço günü sonrası bir tarihe bırakma veya işletmeye ait likiditeyi pozitif gösterebilmek gayesiyle bilanço kapaması sonrasında gelecek nakdi önceki bir tarihte kaydetme gibi.

Genelde dönem sonunda yapılan bu işlemler nedeniyle vergi ziyana sebep olunmuşsa, tespit edilen matrah farkının ikmalen tarhi gerekir (HUD, 2004).

5.2.4 Uydurma hesaplar

Muhasebe hilesi olarak başvuru yöntemleri arasında, hasılatı saklamak veya maliyeti yükseltmek amaçlı olarak gerçekte olmayan şahıslar adına sahte, yanıltmaya yönelik hesapların açılması gösterilebilir. Bu hesapların kullanılmasıyla yapılmış olan işlemlerin kayıtları gerçeği yansıtmamaktadır. Bu maksatla açılan uydurma hesapların kapatılması ise uygun bir hesabın karşısına kaydedilmesi ile yapılır.

Uydurma hesapların kullanılmasıyla belge ve kayıt dışında yürütülen işlemlerin denkleştirilmesi sağlanır. Burada işlem de belge de vardır fakat belge ile işlemin muhteviyatı birbirleriyle farklıdır.

Esasında birine yüksek tutarlı ancak fatura kesilmeden satılmış olan malın gizlenmiş olan satışı için fiktif bir isimle düşük tutarlı bir fatura kesilebilir ve bu şekilde arada bulunan gelirin farkı vergi dışı bırakılır. Yine, esas olarak imalata gönderilen ve mamul şeklinde belge düzenlenmeden yapılmış olan satış, uydurma bir şahsa hammaddeymiş gibi satıldığına dair fatura düzenlenerek gerçek satış tutarıyla fatura üzerindeki satış tutarı arasında bulunan fark, uydurma hesaplar vasıtasıyla kayıt dışında bırakılır.

Uydurma hesaplarla maliyetin şişirilmesi ise; gerçekte belgesiz bir şekilde alınmış bir emtianın, başka bir kişiden yüksek tutarlı bir belge temin edilmesi suretiyle yapılır. Bu kişilerin genelde vergi yükümlüsü olmayan veya götürü usulde vergi veren kişiler olduğu görülmektedir.

Maliyet şişirilmesine, maliyet üstünden prim ya da destek verilen iş sahalarında sıklıkla karşılaşılmaktadır. Bu yöntemleri kullandıkları tespit edilmiş mükellefler için re'sen tarhiyat söz konusu olmaktadır (HUD, 2004).

5.2.5 Belge sahtekârlığı

Gerçek bir olaya dayanmayan işlemi yapılmış gibi göstermek üzere düzenlenmiş bulunan belge sahte belge olarak kabul edilir. Belge sahtekarlığında iki durum mevcuttur.

Bir; hem belge hem de içerik gerçek değildir. Burada tam olarak naylon fatura (sahte belge) kullanımı söz konusudur. Vergi Usul Kanunu 359. maddesi sahte belgeyi, “gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge” olarak tanımlamaktadır.

İki; fatura gerçektir ancak içeriği gerçeğe uygun değildir. Vergi Usul Kanunu 359. Maddesi muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeyi, “gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte, bu muamele veya durumu mahiyet ve miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge” olarak tarif eder. Bu gibi hallerde gerçek olarak alınmış olan malın miktarında veya fiyatında gerçekten farklı gösterilmesi sözkonusudur (Altındağ, 2001).

5.2.6 Bilançonun maskelenmesi

Bilanço maskeleyişinde belirli bir maksatla bilanço gerçekte olduğu gibi değil farklı şekilde düzenlenir. Amaç, işletmeye ait ekonomik ve mali durumula birlikte kar ve likiditeye yönelik yanlış, yanıltan bilgi verilmesi veya imajın yaratılmasıdır.

Bilançonun çıkarılması envanter çalışmalarında bir parça ve son aşama olup, bilanço maskelenmesi için yapılan işlemler dönem sonu itibariyle değerlendirme safhasında aşamasında yapılır. Değerleme esnasında işletme mevcut kıymetlerinin, stoklarının olması gereğinden yüksek değerlendirilmesi halinde ya da amortisman ve karşılık ayrılmaması durumunda bilançoda iyileşme meydana gelir. Kıymetler düşük değerlendirilir ise bilanço tam tersi olumsuz biçimde maskelenir. Bilanço olumsuz maskeleyişinin amacı:

- Vergi az ödemek
- Karın dağıtılmama veya az dağıtılma isteği
- Hisse borsa değerinde düşüklük meydana getirerek spekülasyon yapılması olabilir.

Bilanço olumlu maskeleyişe güzelleştirilme denir. Bilanço güzelleştirmede belli başlı amaçlar şöyle sayılabilir.

- Daha çok kredi almak,
- Çok sayıda ortağı bulunan şirketlerin ortaklarını tatmin etme niyetiyle fazla kâr dağıtım isteği,
- İşletmeyi kamuoyunda güçlü imaj vermek,
- Borsada hisse senedi fiyatlarını yükseltmek
- Vergi ödeyebilmek,

Bilanço maskeleyişinde, üçüncü kişiler yanıltılması amaçlandığından muhasebe hilesi olarak görülür (Altındağ, 2001).

5.2.7 Vergi gizleme yöntemleri

Muhasebe hilelerinin nedenlerinin başında vergi kaçırma isteği gelmektedir. Bu amaca binaen mükellefler değişik yol ve yöntemlere yönelirler. Vergi matrahı aşındırılmasına yönelik fiilleri aşağıdaki gibi sayabiliriz:

- Defterlerin üzerinde geliri eksik toplamak.
- Yapılan satışları belgeye bağlamamak veya düşük bedelle düzenlemek,
- Düzenlenmiş olan belgelerin defterlere eksik bedelle intikal ettirmek,
- Cari dönem gelirini gelecek dönemin geliriymiş gibi kaydırmak,
- Paravan firmalar veya kişiler kullanarak satış hâsılatını başkası adına göstermek,
- Hâsılatı avans ya da teminatmış gibi kayıtlara geçirmek; bir kısım sabit kıymetlerin satışını kiralanmış ya da karşılıksız kullanılmış gibi hesaplandırarak geliri saklamak,
- Teminat maksatlı olarak verilmiş olan para, menkul kıymet, ilgili kişilerin tahakkuk ettirdiği faizlerin kaydını yapmamak,
- Hasılatı veya ciro primleri vb. şeklindeki vasıtalı gelirleri kayıt dışında izlemek,
- Döviz mevcutları ya da dövize endekli bir alacak nedeniyle oluşan kur farkını hesap etmemek ya da düşük hesaplamak,
- Taksitlere ayrılmış satış ya da gecikmiş tahsilatlar nedeniyle müşteriler adına hesap edilen vade farklarını defterlere aktarmamak,
- İşletmelerin faaliyet alanı haricinde, finans sektöründen elde etmiş olduğu arızı kazançları kayıt dışında tutmak,
- İşletme kaynaklarının ortaklarca bedelsiz şekilde kullanılması veya gerçekte meydana gelen işlemleri bu yöntemle gizlenmesi

Giderlerin ve maliyetlerin gerçekten daha fazla gösterilmesine dönük fiilleri ise, aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Defterler üzerinde giderleri fazla toplamak,
- Düzenlenmiş olan belgelerin yasal defterlere yüksek bedelle intikalini sağlamak,

- Gelecek dönemin giderini cari dönemin gideriymiş gibi kaydırmak,
- Gerçekte olmayan bir mal/hizmet teminini göstermeyen sahte gider veya maliyet faturası kullanmak,
- Gerçekte mevcut olan alış belgelerini tahrif ederek, bunların tutarlarını olduğundan yüksek göstermek,
- Ticari bir ilişkide ya da ortaklık ilişkisinde olduğu şahıslara ait giderleri kendisi adına göstermek,
- İşle alakalı olmayan şahsi giderlerin ve kanunen kabul olmayan giderleri indirmek,
- Döviz endeksli borçlarda kur farkını yüksek hesaplamak,
- Kanunen koşulları oluşmayan bir kısım alacakları şüpheli veya değersiz alacak şeklinde izlemek,
- Sabit kıymet bedellerin doğrudan giderleştirmek veya bunların amortismanlarını yüksek hesap etmek,
- Alacak senetlerinde reeskont işlemi esnasında yanlış hesap yaparak yüksek giderleştirme yapmak,
- Yıllara sari inşaatlarda amortismanların ve genel giderlerin dağıtımını yanlış yaparak cari yıl giderini fazlalaştırmak,
- İmal edilen veya satın alınmış olan değerlerin maliyet bedelini yanlış hesaplayarak dönem giderlerini yüksek göstermek (Tekin ve Çelikkaya, 2007).

5.3 Vergi incelemeleri esnasında en çok rastlanan hata ve hileler

Vergi incelemelerinde sıklıkla rastlanan hatalar ve hilelerde en öne çıkanlar aşağıdaki gibi sıralanabilir.

5.3.1 Hatalar

5.3.1.1 Değerleme hataları

- Alacak senetlerinin reeskont hesabı dikkate alınırken borç senetlerinin reeskont hesapları yapılmamıştır.
- Döviz olarak tanzim edilmiş senetler için reeskont uygulanmıştır.

- Yurdiçine getirilmesi mecburi bulunmayan ihracat karşılığı dövizler değerlemeye alınmamıştır.
- şüpheli alacaklarda karşılıklar, alacakların şüpheli duruma gelmiş olduğu tarihlerde ayrılmamıştır.
- Teminatlı olan alacaklarda karşılık ayrılmıştır.
- Kamu kurumlarına dönük alacaklara karşılık ayrılmıştır
- Verilen avanslarda şüpheli alacak için karşılık ayrılmıştır.
- Kıdem tazminat karşılığı ayrılarak gider kaydedilmiştir
- Menkul kıymetlerde değer düşüklük karşılığı ayrılmıştır.
- Aciz vesikasına istinaden alacaklar değersiz alacak olarak kabul edilmiştir.
- Dövizli alacaklarda ve borçlarda VUK genel tebliği kurallarına göre değerleme yapılmamıştır.
- İşletmeden çekilmiş olan iktisadi kıymetlerde emsal bedelle değerleme yapılmamıştır.
- Alacak ve borç senetleri değerlemesinde Merkez Bankası iskonto oranı kullanılmamış ya da iskonto hesaplamasında iç iskonto formülü değilde dış iskonto formülü kullanılmıştır.
- Vadeli ekler için reeskont uygulanmıştır.
- Hatır senetlerinde reeskont uygulanmıştır.
- Yurdiçine getirilmesinde mecburiyet bulunmayan ihracat bedellerini değersiz alacak olarak dikkate alınmıştır.
- Hizmet erbabına verilmiş olan ayınların verildikleri günde ve yerindeki ortalama perakende satış fiyatı baz alınarak değerleme yapılmamıştır.
- Hizmet erbabı için sağlanan konut ve sair menfaatlerin emsal kira veya emsal bedel esasına göre değerlemesi yapılmamıştır.
- Aynı bağışların ve yardımların değerlemesi mevzuata uygun yapılmamıştır.
- Kıymeti dşen mallarda takdir komisyonu kararına dayanmadan karşılık ayrılmış ve giderleştirilmiştir.

- Satın alınan mallar için maliyet hesaplanmayarak doğrudan gider hesaplarına aktarılmıştır.
- Dönem sonunda stoklar düşük ya da yüksek tutarlı olarak belirlenmiştir.
- İmal edilen emtianın maliyetine eklenecek harcamalar doğrudan giderleştirilmiştir.
- Sayım ve tesellüm noksanlıkları gider yazılırken sayım ve tesellüm fazlalıkları gelir yazılmamıştır.
- Amortisman oranında VUK hükümlerine göre daha yüksekte bir oran uygulanmıştır.
- Karşılıksız kullanıma verilen gayrimenkuller için emsal kira uygulanmamıştır.
- Peştamallıklar aktife alınmadan direkt giderleştirilmiştir.
- Gelecek döneme ait peşin ödenmiş giderler direkt giderleştirilmiştir.
- İktisadi kıymete ait maliyet birkaç aşamada tamamlanması icap eden hallerde makinenin montajının bitirildiği sene sonuna kadar meydana gelen maliyet kalemleri alış bedeline dahil edilmemiştir.
- Amortisman tabi olan sabit kıymetler direkt giderleştirilmiştir.
- Amortisman tabi olan sabit kıymetlerin maliyetine eklenmesi gereken (sabit kıymetin kullanım süresini uzatan ekler) harcamalar direkt giderleştirilmiştir.
- Dönem sonunda stokda mevcut olan üstüğü, deşe, ıskarta için emsal bedel değerlemesi yapılmamıştır.
- Menkul kıymetlerde alış bedeliyle değerlendirme yapılmamıştır.
- Yatırımın aktife alındığı dönem bitene kadar meydana gelen kredi faizi ve kur farkı doğrudan gidere aktarılmıştır (Küçüksavaş, 2006).

5.3.1.2 Amortisman uygulamalarında yapılan hatalar

- Amortisman oranını ilk uygulanmış olan orana göre daha yüksek uygulanmıştır.
- Amortismanı normal usule göre ayırırken azalan bakiyeler usulü uygulanmıştır.
- Kullanmaya hazır olmayan sabit kıymetlere amortisman ayrılmıştır.
- Dönem içerisinde satılmış olan sabit kıymetlere amortisman ayrılmıştır.

- Özel maliyet bedeli kapsamındaki harcamaların kaydı doğrudan gider olarak yapılmıştır.
- Özel maliyet bedelinin amortismanı azalan bakiyeler usulüyle ayrılmıştır.
- Binek otomobillerde kıst amortisman uygulanması gerekirken amortisman gideri tamamen gider olarak dikkate alınmıştır.
- Yapılmakta olan yatırımlara amortisman uygulanmıştır.
- Boş arazi ile arsalarla amortisman uygulanmıştır (Küçüksavaş, 2006).

5.3.1.3 Katma Değer Vergisi(KDV) uygulamaları ile ilgili olarak rastlanan hatalar

- İşletmece inşası ve imali yapılan iktisadi kıymetler aktifleştirilirken KDV hesaplanmamıştır.
- Amortismanla tabi iktisadi kıymetin KDV'si tek defada indirim konusu edilmiştir.(Tek belgeye dayalı olanlar hariç).
- Binek otomobillerin KDV'si indirim konusu edilmiştir.(Binek oto kiralayan ve işleyenler hariç).
- Zayi olmuş olan malların KDV'si indirim konusu edilmiştir.
- Özel maliyet bedeli aktifleştirilirken KDV hesaplanmamıştır.
- Alınmış olan vade farkı, faiz, prim vb gelirleri KDV matrahına ilave edilmemiştir.
- Yıl sonu iskontoları için KDV hesaplanmamıştır.
- KDV oranlarını yanlış olarak hesap edilmiştir.
- Para makbuzu KDV indirimi için kullanılmıştır.
- Dar mükelleflerden temin edilen hizmetler nedeniyle sorumlu sıfatıyla KDV beyanmesi verilmemiştir.
- Bedelsiz devir işlemleri için KDV hesaplanmamıştır.
- Reklam maksadıyla ile dağıtımı yapılan mallar için KDV hesaplanmamıştır.
- Mal teslim edilmeden ya da hizmet ifasından evvel fatura kesildiği halde KDV hesaplanmamıştır.

-Kanunen kabul edilmeyen giderlere ait KDV indirimine konu edilmiştir (Küçüksavaş, 2006).

5.3.1.4 Giderleri ve maliyetleri artıran harcamalarda karşılaşılan hatalar

Uygulama esnasında sıklıkla karşılaşılan hatalar arasında giderleri ve maliyetleri artıran hatalardır. Bu hatalar kasıtlı olarak yapılırsa hiledir. Bunlar şöyle sayılabilir.

- Ücretler üzerinden hesaplanan sigorta primleri ödenmemesine rağmen giderleştirilmiştir.
- İşle ilgili bulunmayan özel harcamaların giderleştirilmesi
- Yönetim kurulu başkanına ve üyelerine verilmiş bulunan kar paylarının kurum kazancı üzerinden indirilmesi,
- İhtiyat akçelerinin gider olarak kaydedilmesi,
- Ödenmiş olan para ve vergi cezalarının yanı sıra, gecikme faizleri ve zamlarıda giderleştirilmiştir.
- Proforma fatura direkt giderleştirilmiştir.
- Sevk irsaliyesi gider olarak kayda geçirilmiştir.
- İşletmenin içinde yer almayan araçlara ait masraflar giderleştirilmiştir. - İşin konusuna girmeyen seyahat harcamaları giderleştirilmiştir.
- Gelir vergisi mükelleflerince eşe ödenmiş olan ücret giderleştirilmiştir. - Vergiden istisna edilmiş kazançla ilgili harcamalar giderleştirilmiştir.
- Araçlara ödenen MTV giderleştirilmiştir.
- Ortak için alınmış olan borçlara ait faizler işletme adına giderleştirilmiştir.
- Geçmiş dönem giderleri cari dönemde gider yazılmıştır.
- Kıdem tazminatı karşılığı gider kaydedilmiştir.
- Çalınan mal demirbaş para vb. Gider kaydedilmiştir.
- Yasal sınırı geçen bağış ve yardımlar giderleştirilmiştir.
- Başka işletmeye kullanılmış krediye ait masrafları giderleştirilmiştir. - Envanterde bulunmayan iktisadi kıymetlere amortisman uygulanmıştır.
- Özel iş için kullanılmış olan taşıtlarla ilgili giderlerin tümü gider yazılmıştır.

- İade edilmiş olan mallara ait bedeller maliyetlerden çıkarılmamıştır.
- Yatırımı bitmediği halde yapılmış olan yatırım harcamaları direkt giderleştirilmiştir (Küçüksavaş, 2006).

5.3.1.5 Tevkifat(stopaj) uygulaması sırasında karşılaşılan hatalar

- Teklif ödemeleri için tevkifat yapılmaması
- Ödenen ücretler için tevkifat yapılmaması
- Çiftçilerden temin edilen zirai mahsullere ve hizmetlere yönelik tevkifat yapılmaması
- Ücret yerine geçen ödemelerde brüt tutar üstünden tevkifat yapılmaması
- Yıllara yayılmış inşaat ve onarım işlerinde yapılmış ödemelerde tevkifat yapılmaması (Küçüksavaş, 2006).

5.3.1.6 Yıllara yaygın inşaatlar ve onarım işleri yönünden karşılaşılan hatalar

- Genel giderler dağıtılırken hata yapılması.
- Yıllara yaygın inşaatlarla ilgili olarak yapılmış olan stopajların bu inşaatlar bitmeden mahsup edilmesi.
- Yıllara sâri inşaat işi bittiği tarihten bir sonraki yıl beyan edilmesi.
- Müşterek genel giderlerin ve amortismanların dağıtımında yanlışlık yapılması.
- Süren inşaatlarla ilgili harcamaların giderleştirilmesi (Küçüksavaş, 2006).

5.3.2 Hileler

5.3.2.1 Kayıtdışı hasılat belgesiz satış

- Yurtdışındaki mümessilliklerden elde edilen gelirler kayıtlara aktarılmamıştır.
- Banka hesapları üzerinden takip edilen hâsılatlar kayıtlara intikal etmemiştir.
- El defterleri üzerinden takip edilen hâsılatlar kayıtlara intikal etmemiştir.
- Alınan vekâlet ücretlerinin karşılığında serbest meslek makbuzu tanzim edilmemiştir.
- Vadeli satılmış olan emtia peşin olarak kayda alınmıştır.

5.3.2.2 Düşük bedelli satış

- Amortismanına tabi iktisadi kıymet satışlarında eksik faturalar düzenlenmiştir.
- Randıman İncelemeleri Sonucu Bulunan Farklar
- Sahte ve Yanıltıcı Belge Kullanmak
- Paravan Firmalar Yoluyla Zarar Satışı
- Kaydi Envanter Sonucu Bulunan Farklar
- Belge Tahrifatları
- Mevhum Adlara Satış
- Beyan edilmeyen Kazanç ve İratların Varlığı

5.3.2.3 Arızı gelirleri gizlemek

- Çeşitli hasarlardan dolayı sigortaca tazmin edilen zararlarla ilgili hasılat kayıtdışı kalmıştır.
- Kur farklarından elde edilen gelirler beyan edilmemiştir.
- İskontolara ait dekontlar kayıtlara aktarılmamıştır.
- Elde edilmiş olan komisyon gelirlerinin hasılat kaydı yapılmamıştır. - Tahsil edilen vade farklarının kayıtlara intikali sağlanmamıştır.
- Elde edilen faizler, kar payları ve repodan elde edilen gelirler hasılatla eklenmemiştir.
- İhracata ilişkin kotanın devri karşılığında alınmış olan paralar gelir kaydedilmemiştir.
- Amortismanına tabi kıymetlerin elden çıkarılmasından elde edilen tutarlar kayıtlara girmemiştir.
- Kira gelirlerinin hasılatla aktarımı yapılmamıştır.
- Tahakkuk eden alacaklar gelire eklenmemiştir.
- Daha sonra tahsil edilmiş olan şüpheli alacaklar gelir hesaplarına aktarılmamıştır (Altındağ,2006).

6. SONUÇ VE ÖNERİLER

10.07.2011 tarihli Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 646 Sayılı kanun Hükmünde Kararname ile vergi denetiminin tek çatı altında gerçekleştirilmesi amacıyla Maliye Bakanlığı bünyesinde Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı kurulmuştur. Maliye bürokrasisi ve vergi denetiminde gerçekleştirilen bu dönüşüm çok önemli bir reform ve dönüm noktası olarak değerlendirilmelidir. Bu reform; kendinden önce Maliye Bakanlığı bünyesinde örgütlü Maliye Teftiş Kurulu, Hesap Uzmanları Kurulu ile Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde örgütlü Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı ve Vergi Denetmenlerinden müteşekkil olan vergi denetim yapısında çok başlılık ve dağınıklığı ortadan kaldıran ve sayılı unvanları Vergi Müfettişliği tek unvanında doğrudan Maliye Bakanına bağlı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı çatısında birleştirerek güçlü bir kurumsal kimlik oluşturmuştur.

Bu dönüşüm, tek çatı altında uzmanlaşmayı, etkin ve verimli denetimi ve inceleme elemanları arasındaki çatışma ve etkililik mücadelesini ortadan kaldırmayı hedeflemiştir. Hedeflenen bu durumun çok kısa vadede hayata geçmesinde güçlükler bulunmaktadır. Vergi müfettişliği unvanı altında bir araya gelerek birleştirilen vergi incelemesine yetkili elemanların önceki unvanlarının vergi denetiminin yanı sıra Maliye Bakanlığı hatta devletin diğer birimleri içerisinde önemli ve etkili görevlerin yerine getirilmesinde Türkiye Cumhuriyeti'nin ilk yıllarından beri marka değeri taşıdığı dikkate alındığında bu birleşmeye olan motivasyonlarını ilk etapta zayıf bıraktığı dikkatlerden kaçmamaktadır.

Ancak bu dönüşüm aynı zamanda bir dönüm noktasıdır. Hayata geçirildiği tarihten itibaren, üzerine kurulduğu gövdesinin tecrübesinden istifade ederek yeni üyeleri ile birlikte içerisinde filiz açarak kabuk değiştiren bir süreç içerisine girilmiş ve küçümsenemeyecek mesafeler alınmıştır.

Kurul, “risk odaklı ve çağdaş denetim tekniklerini kullanarak vergi incelemeleri yapmak, vergi kayıp ve kaçığının neden olduğu kayıt dışı ekonomiyi en aza indirmek ve böylelikle mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu artırmak, idarenin etkin ve hukuka uygun işleyişinin sağlanması amacıyla teftiş ve soruşturma

faaliyetlerini yürütmek ve maliye politikalarının oluşturulmasına yönelik hukuki düzenlemelerin hazırlanmasına katkıda bulunmak” misyon ve “Mükellef haklarını gözeten, adil, objektif ve etkin bir çalışma anlayışına sahip, mesleki ve etik değerleri yüksek, mali politikalara katkı veren aktif ve öncü bir denetim birimi olmak” vizyonu ile kısa süre içerisinde 646 sayılı KHK’da kendisine verilen görevlerin yerine getirilmesi uzmanlaşma ve işbölümünün sağlanması amacıyla 29 ilde 40 grup başkanlığı ile örgütlenmiştir.

Kuruluş ve örgütlenme ile birlikte vergi denetim görevinin bir arada yürütülmesinin getirdiği yoğunluk içerisinde bulunmasına rağmen Kurulun 2011-2014 yılı performans sonuçları dikkate alındığında ilk aşamada çok büyük bir gerileme yaşanmadığı özellikle 2013 yılı itibariyle tespit edilen vergi kaybı ve kesilen ceza ile en yüksek sonuca ulaşıldığı görülmektedir. Yeni kurulan bir yapı olmasına ve yukarıda işaret edilen bir kısım saiklerden dolayı ciddi itiraz ve muhalefete konu olmasına rağmen Türkiye’de kamu kurumları arasında ilk performans yönetmeliğine sahip olunması ve performansa dayalı sistemin müfettiş yardımcılığından itibaren büyük ölçekli mükellef inceleme grubuna geçişenliğe imkan sağlaması vergi denetim sonuçları itibariyle istatistiki olarak ilerleme sağlanması sonucunu doğurmuştur.

Vergi idaresinin önemli sacayağı olan ve bünyesinde yaygın yoğun vergi denetimlerinin yürütüldüğü Gelir İdaresi Başkanlığı ile koordinasyonun tam olarak sağlanması saha denetiminde görülen zayıflığın giderilmesinde etkili olacaktır. Bu kapsamda vergi müfettişlerinin yapmış oldukları inceleme ve denetimlerde karşılaştıkları kayıt ve beyan dışı kalmış ekonomik işlemleri, Gelir İdaresi Başkanlığının sahada belge ve kayıt düzenine yönelik yaygın denetim yapan personelinin daha süratli ve etkin bir şekilde beyan dönemi geçmeden kayıt altına almasını sağlama adına, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı ile Gelir İdaresi Başkanlığı arasında sözkonusu kayıtdışı işlemlere yönelik olarak bilgilendirici ve yol gösterici biçimde belirli periyotlarla toplantıların yapılması ve bilgi-belge akışının sağlanmasının etkin sonuçlar doğuracağı değerlendirilmektedir.

Uzmanlaşmaya dayalı grup başkanlıkları modelini benimseyen Kurul içerisinde grup başkanlıkları arasındaki geçişkenliklerinin artırılması ve bu konuda performans takibinin verimliliği artıracak şekilde yapılması vergi müfettişlerinin çalışma motivasyonlarını daha da artıracaktır. Öte yandan Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıklarında görevli vergi müfettişlerine uygulanan rotasyonun zorunlu

olmaktan çıkarılması ve disiplin suçları ve performans değerlendirilmesi dışında vergi mufettişlerinin istekleri doğrultusunda görevlendirilmelerinin yapılması faydalı olacaktır.

Beyana dayalı vergi sisteminin ağırlıklı olduğu ülkemizde idarenin tüm mükellefleri denetleyebilmesi mümkün değildir. Asıl itibariyle üzerinde durulması gereken mükelleflerin yükümlülükleri konusunda yaygın yoğun araçlarla bilgilendirilmesi, sürekli denetlenebilecekleri bilincinin yerleştirilmesi, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun gerçekleştirilmesidir. Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumlarının sağlanması; teknolojik imkanların geldiği noktadan yararlanarak risk odaklı analiz çalışmalarına dayalı modellerin oluşturulması, var olan modellerin geliştirilmesi ve bu yöntemlerle yapılacak denetimin bir araç olarak kullanılması Vergi Denetim Kurulunun en etkin çalışmalarından olmalıdır.

KAYNAKLAR

- Akdoğan, A.** (2004). Kamu Maliyesi (11.Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akdoğan, N. ve Tenker, N.** (1991). Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Mali Tablolar ve Oran Analizi. Ankara
- Aktan, H. B.** (1994). "İşletmelerde Mali Denetim", Yaklaşım Dergisi, Sayı:13, s.1
- Altuğ, F.** (2000). Mali Denetim. Bursa: Ezgi Kitabevi.
- Altındağ, M.** (2001). Vergi ve Revizyon Rehberi. İstanbul: Yaklaşım Yayınları.
- Arpacı, A. Ö.** (2004). "Vergi İncelemesi ve İncelemeyle İlgili Olarak Mükellef ve Denetim Elemanının Yükümlülükleri", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 194, s.40-41.
- Aydın, Ş. ve Lodos, K.** (2007). Türkiye'de Vergi Denetimi ve Vergi Kontrol Memurluğu, Kamu Giderlerinin Finansmanı Kayıtdışı Ekonomi ve Vergi Denetimi. Seri: 14, Ankara: Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayınları.
- Bakır, G.B.** (2009), Türkiye'de Vergi Denetiminin Vergi Kayıp ve Kaçaklarını Önlemedeki Etkinliği. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, Türkiye
- Bakır, C.** (2012). "Maliye Bürokrasisinde Örgütsel Değişim ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın Kurulması", Amme İdaresi Dergisi, Cilt 45, Sayı 2, s.81-102.
- Bezirci, M. ve Karasioğlu, F.** (2011). "Türkiye'de Denetimin Tarihsel Gelişimi", Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, Sayı 21, s.575.
- Duman, Ö.** (2008). Muhasebe Denetimi ve Raporlama, Ankara: Yayın No:78, Tesmer.
- Demirci, A.** (1999), "Vergi İncelemesi ve Kapsamı", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 211, s.41.
- Erol, A.** (1998), "Devlet ve Denetim", Mükellefin Dergisi, Sayı: 66, s.88.
- Erol, A.** (2009) "Vergi Denetiminde Hukuki Özen", Yaklaşım Dergisi, Şubat 2009, Sayı: 194. s.37

- Erol, M.** (2008), "İşletmelerde Yaşanan Yolsuzluklara (Hata ve Hileler) Karşı Denetimden Beklentiler", Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları, Cilt 13, Sayı 1, s.231.
- Güçlü, F.** (2005). Muhasebe Denetimi (1.Baskı). Ankara: Detay Yayıncılık.
- Güredin, E.** (1998). Denetim. İstanbul: Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş.
- Hastürk, M.** (2010). Türkiye'de Vergi Denetiminin Etkinliğinin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, Türkiye.
- HUD.** (2004). Denetim İlke ve Esasları (1.Cilt). İstanbul.
- HUK.** (2010). Hesap Uzmanları Kurulu 2009 Yılı Faaliyet Raporu. Ankara.
- GİB.** (2010). Gelir İdaresi Başkanlığı 2009 Yılı Faaliyet Raporu. Ankara
- Irmak, N. ve Bilen Y.** (2007). Türkiye'de Vergi Denetiminin Yeniden Yapılanması ve Bir Öneri, Kamu Giderlerinin Finansmanı Kayıtdışı Ekonomi ve Vergi Denetimi. Ankara:Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayınları, Seri 14.
- Koç, M.** (2011). Türkiye'de Vergi Kayıp Kaçağı ve Bunların Önlenmesinde Vergi Denetiminin Rolü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, Türkiye.
- Kulmanova, L.** (2006). Vergi Denetiminin Etkinliği(Türkiye Uygulaması), Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi, Bursa, Türkiye.
- Küçüksavaş, N.** (2006). Genel Muhasebe İlke ve Uygulamaları (9. Baskı). İstanbul: Beta Yayınları
- Özdemir, S.** (2000) "Türleri ve Fonksiyonları Bakımından Denetim Kavramı" Vergi Raporu Dergisi, s. 48
- Selçuk, G.** (2010). "Adli Muhasebe Kavramı ve Adli Müşavirlik Mesleği", Ankara Barosu Dergisi, Yıl:68, Sayı: 3, s. 312
- Şeker, N.** (1994). Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi(1. Baskı). İstanbul.
- Şaan, A.** (2008). Türkiye'de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Denetiminin Etkinliği Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne, Türkiye.
- Tecim, B.A.H.** (2008). Kayıtdışı Ekonomide Vergi ve Vergi Denetiminin Önemi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, Türkiye.
- Tekin, F. ve Çetinkaya, A.** (2007). Vergi Denetimi, Ankara: Seçkin Yayıncılık
- Tuncer, S.** (2001). "Hesap Mütahassıslığından Hesap Uzmanlığına", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:238, s.5.
- TİDE.** (2008). Uluslararası İç Denetim Standartları (Mesleki Uygulama Çerçevesi). İstanbul.
- Ünal, A.** (2007). "Türkiye'de Vergi Denetimi ve Vergi Denetmenlerinin Denetim İçerisindeki Rolü", Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayınları, Seri:13, Ankara.

Vergi Denetmenleri Derneği. (2003), Türk Vergi Yönetiminde Etkinlik Arayışları Kapsamında Vergi İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması Raporu. Ankara

VDK. (2013b). Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2012 Yılı Faaliyet Raporu. Ankara.

VDK. (2014). Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2013 Yılı Faaliyet Raporu. Ankara.

VDK. (2015). Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2014 Yılı Faaliyet Raporu. Ankara.

Yetkiner, E. (2011)."6009 Sayılı Kanun ile Vergi İncelemelerinde Uyulacak Esaslara İlişkin Yapılan Yeni Düzenlemeler" Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 359, s.29.

HUD. (2013) Hesap Uzmanlığı Tarihçe. Alındığı Tarih:27.09.2013, adres: <http://www.hud.org.tr/icerik/tarihce>

GİB. (t.y.) Tarihçe. Alındığı Tarih: 27.09.2013, adres: www.gib.gov.tr/index.php?id=103

VDK. (2013a). Vergi Müfettişliği Mesleği ve Giriş Sınavı Tanıtım Broşürü. Alındığı Tarih: 15.04.2014, adres: www.vdk.gov.tr

VDK. (2013c). Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Tanıtım Broşürü. Alındığı Tarih: 15.04.2014, adres: <www.vdk.gov.tr>

MTK. (t.y.) Alındığı Tarih: 27.09.2013, adres: <http://www.mtk.gov.tr/Detay.aspx?contentID=178>

Kanun ve Yönetmelikler

213 sayılı Vergi Usul Kanunu (10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazete)

178 Sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname (14/12/1983 tarih ve 18251 mük. sayılı Resmi Gazete).

4709 sayılı Hesap Uzmanları Kurulu Kanunu (05.04.1945 tarih ve 5974 sayılı Resmi Gazete).

6009 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (1 Ağustos 2010 tarih ve 27659 sayılı Resmi Gazete).

543 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname (24.06.1994 tarih ve 21970 sayılı Resmi Gazete).

5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun (16.05.2005 tarih ve 25817 sayılı Resmi Gazete).

Maliye Teftiş Kurulu Yönetmeliği,(21 Mayıs 1964 tarih ve 11708 sayılı Resmi Gazete)

Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş ve Görev Yönetmeliği (07.09.2005 tarih ve 25929 sayılı Resmi Gazete).

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik (31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete).

Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik (31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete)

Vergi Denetim Kurulu Performans Değerlendirme Sistemi Yönetmeliği. (30.12.2011 tarih ve 28158 sayılı Resmi Gazete)

Görev Yerleri İtibarıyla Vergi Müfettişleri Yer Değiştirme Yönetmeliği (16.06.2012 tarih ve 28325 sayılı Resmi Gazete).

ÖZGEÇMİŞ



Ad Soyad :Şenol GELEN
Doğum Yeri ve Tarihi : Bakirköy, 21.12.1978
E-Posta :senolgelen@hotmail.com

ÖĞRENİM DURUMU:

- **Lisans** :1999, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi, Biga İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Uluslararası İlişkiler

MESLEKİ DENEYİM VE ÖDÜLLER:

- 15.06.2012-Halen,** **Tekirdağ Vergi Dairesi Başkanlığı**
Gelir İdaresi Grup Müdür V.
- 15.07.2011-14.06.2012,** **Maliye Bakanlığı, Vergi Denetim Kurulu**
Marmara Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Bşk.,**Vergi Müfettişi**
- 17.06.2008- 15.05.2011,** **Gelir İdaresi Başkanlığı**
Denetim ve Uyum Yönetimi Daire Başkanlığı
Risk Analiz Müdürlüğü (16. Şube), **Müdür**
- 04.02.2008-17.06.2008,** **Gelir İdaresi Başkanlığı**
Denetim ve Uyum Yönetimi Daire Başkanlığı
Uyum Analizi ve Değerlendirme Müdürlüğü
Risk Projeleri-**Koordinatör Vergi Denetmeni**
KDV İadesi Risk Analiz Projesi
Sahtecilik Risk Analizi Projesi (Mükellef Karnesi)
Merkezi Risk Analizi Modeli
Bandrollü Ürün İzleme Sistemi
- 05.12.2005 –02.02.2008,** **Gelir İdaresi Başkanlığı**
Zonguldak Vergi Dairesi Başkanlığı Vergi Denetmenleri Bürosu, **Vergi Denetmeni**
- 15.07.2002 –16.11.2005,** **Gelir İdaresi Başkanlığı**

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Vergi Denetmenleri
Bürosu, **Vergi Denetmen Yrd.**

09.07.2001–01.07.2002, **Gelirler Genel Müdürlüğü**
Ankara Defterdarlığı Vergi Denetmenleri Bürosu,
Vergi Denetmen Yrd.

07.08.2000 - 28.06.2001, **İstanbul Defterdarlığı**
Vasıtasız Vergiler Gelir Müdürlüğü, **Memur**

Eğitim ve Seminerler:

22.05.2011 – 27.05.2011, **Gelir İdaresi Başkanlığı,** Kemer-Antalya
Vergi Denetiminde Risk Analizi

21.09.2009 - 26.09.2009, **Moğolistan Gelir İdaresi,** Ulanbator-Moğolistan
Vergi Denetiminde Risk Analizi Eğitim Semineri
(Eğitici)

01.06.2009 - 30.06.2009, **OECD Çok Taraflı Vergi Merkezi,** Ankara
Uluslararası Vergi Kaçakçılığı ve Vergiden Kaçınma
Semineri

27.04.2009 - 31.05.2009, **Maliye Yüksek Eğitim Merkezi (MAYEM),** Alanya-
Antalya
Orta Kademe Yönetici Eğitimi Programı

12.09.2001 - 17.05.2002, **OECD Çok Taraflı Vergi Merkezi,** Ankara
Vergi Denetmen Yardımcıları Vergi Mevzuatı ve
Mesleki Eğitim Kursu

Sertifika ve Belgeler :

MAYEM-Orta Kademe Yönetici Eğitimi Programı
Sertifikası

Teşekkür Plaketi(Gelir İdaresi Başkanlığı-Denetim ve
Uyum Yönetimi Daire Bşk)