

Yeni Vergi Denetimine Genel Bir Bakış: Uyulması Gereken İlkeler ve İşleyişi

Hakan ERKUŞ¹
Arslan Can ÜNAL²

Özet

Ülkemizde vergi denetimi yeniden yapılandırılmıştır. Bu anlamda daha önce var olan karmaşık yapı yerine daha sade bir vergi denetim organizasyonu benimsenmiştir. Bu doğrultuda önceden var olan karmaşık yapı yerine daha sade ve tek elden vergi denetim organizasyonu benimsenmiştir. Bu çerçevede, var olan tüm vergi denetimi yapmakla yükümlü ve yetkili olanlar yapılan düzenlemeler ile vergi müfettişliği adı altında birleştirilmiştir. Bu çalışma da yeni yapılandırılan düzenlemeler üzerinde durulmuştur. Vergi denetimine yetkili olanların eğitim ve yetiştirme süreçleri açıklanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi denetimi, Vergi müfettişliği

Abstract

The tax audit has been restructured in our country. Thus, more simply a tax audit organization has adopted made from pre-existing complex structure. In this context, all existing obliged to tax audits and those authorized by the regulations made under the name of the tax inspectorate are combined. This study focused on the newly configured arrangements. Education and training of those who are authorized to tax audit processes are described.

Key Words: Tax Audit, Tax Inspectorate

1 Doç. Dr., İnönü Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, hakan.erkus@inonu.edu.tr

² Vergi Müfettiş Yardımcısı

Giriş

Hayatımızın her anında bir kontrol ve denetim mekanizması içerisinde olduğumuz gerçeğini düşünürsek herhalde, ekonominin ve ticaretin de kamu ve özel kesim tarafından denetimsiz bırakılacağı ve bilhassa kamu gelirlerinin %75'ten fazla (Siverekli, 2003) kısmını oluşturan vergi gelirleri açısından bu işlemlerin“devlet tarafından” denetimsiz bırakılacağı düşünülemez.

Bu anlamda vergisel denetimin Türkiye’deki yapısını-işleyişini anlayabilmek amacı ile ilk olarak vergisel denetimin unsurlarından bahsetmek gerekecektir. Bu çalışmada vergisel denetimin ne olduğu, denetimin dayanağı ve kapsamı, vergi denetimine yetkili kişiler ve bu kişilerde aranan özellikler ve yetiştirme süreçleri, vergi denetiminde uyulması gereken kriterler ile son olarak denetim mekanizmasının Türkiye’deki işleyişi ele alınacaktır.

1. Vergisel Denetimin Dayanağı, Kapsamı ve Yetkilileri

1.1. Vergisel Denetim

Denetim kelimesi Türk Dil Kurumu’na göre; “*Kamu ya da özel bir kuruluşa ilişkin bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğunun saptanması ve rapor edilmesi amacı ile bir uzman birimi tarafından kanıt toplama ve değerlendirme süreci.*”(TDK, 2014)olarak tanımlanmıştır. Bu tanım ile Vergi Usul Kanunu’nun 134. maddesinde yer alan “*Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır*” ifadesini birlikte değerlendirdiğimizde vergisel denetimi, vergi ödemekle yükümlü kişilerin (mükelleflerin) yaptığı iş veya işlemlerinin önceden belirlenmiş vergi kanunları ve ilgili diğer mevzuata (tebliğ, genelge, özelge, sirküler) uygun olup olmadığının tespiti ve ödenmesi gereken vergilerin takdiri olarak ifade edebiliriz.

Bununla birlikte vergisel (mali) denetim ile ilkçağlardan beri hemen hemen bütün devlet yapılarında kamu gelirlerinin düzenli olarak tahsil edilmesi ve gelir kayıplarının önlenmesi amaçlanmış (Parlak, Müslüm, 2012) böylelikle kamuya açık işletmelerin/kurumların hesap verme zorunluluğu(HUD, 2011) olarak ta tanımlanmıştır.

1.2. Vergisel Denetimin Dayanağı

Bilindiği üzere Türkiye Cumhuriyeti Anayasası’nın Temel Hak ve Ödevler başlıklı ikinci kısmının Siyasi Haklar ve Ödevler başlıklı dördüncü bölümünün Vergi

Ödevi başlıklı 73. maddesinde, vergi, bir ödev olarak dikkate alınmış, herkesten ödeme gücüne göre vergi alınacağı belirtilmiştir. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının sağlanması da maliye politikalarının sosyal amacı olması benimsenmiş ve bu doğrultuda madde hükmünde aşağıdaki şekilde ifadelere yer verilmiş ve vergileme ile ilgili konular için bu madde ile yasal dayanak sağlanmıştır.

“MADDE 73- Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.

Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.

Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.”

Anayasanın 73. maddesi hükümleri doğrultusunda 13/12/1983 tarihli ve 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin (178 sayılı KHK) 1. maddesi ile maliye politikalarının hazırlanmasına yardımcı olmak, maliye politikasının uygulanması, uygulamanın takibi ve denetlenmesi hizmetlerini yapmak üzere Maliye Bakanlığının kurulması kararlaştırılmış, Maliye Bakanlığının teşkilat ve görevlerine ilişkin esasları düzenlemek amacı ile de 178 sayılı KHK çıkarılmıştır. Bu kararnamenin 2. maddesine 7/7/2011 tarihinde 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (646 sayılı KHK) ile yapılan ek ile “Vergi incelemesi ve denetimine ilişkin temel politika ve stratejileri belirlemek ve uygulanmasını sağlamak.” görevi Maliye Bakanlığının temel görevleri arasına eklenmiş ve bu doğrultuda 178 sayılı KHK'nın İkinci Kısımının Danışma ve Denetim Birimleri başlıklı üçüncü bölümü içerisinde yer alan 20. maddesi de 7/7/2011 tarih 646 sayılı KHK ile değiştirilmiş ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı oluşturulmuştur.

178 sayılı KHK'nın 20. maddesinde Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın doğrudan Bakana bağlı Başkan, Başkan Yardımcıları, Grup Başkanları ve Vergi Müfettişleri'nden (Vergi Başmüfettişi, Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcısı) oluşacağı ve kurulun görev yetkilerinin aşağıda sıralanan maddelerden ibret olduğu ifade edilmiştir.

Kurulun görev ve yetkileri şunlardır:

a) Vergi Usul Kanunu ve diğer gelir kanunları kapsamında vergi incelemeleri yapmak.

- b) Her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak suretiyle oluşturulacak Risk Analiz Sistemi üzerinden mükelleflerin faaliyetlerini gruplar ve sektörler itibarıyla analiz etmek, mukayeseler yapmak ve bu suretle risk alanlarını tespit etmek.
- c) Vergi yükümlülüklerine ilişkin ihbar ve şikayetleri değerlendirmek.
- ç) Vergi incelemelerinde Gelir İdaresi Başkanlığı ile gerekli eşgüdümü ve işbirliğini sağlamak.
- d) İnceleme ve denetim sonuçlarını izlemek, değerlendirmek ve istatistikler oluşturmak.
- e) Vergi inceleme ve denetimleri ile raporlamaya ilişkin standart, ilke, yöntem ve teknikleri geliştirmek, inceleme ve denetim rehberleri hazırlamak, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların uyacakları etik kuralları belirlemek.
- f) Vergi Müfettişlerinin mesleki yeterlik ve yetkinliklerinin sağlanması ve artırılması için gerekli çalışmaları yapmak, bu amaca katkı sağlamak üzere kalite güvence sistemini geliştirerek uygulamak.
- g) Performans değerlendirme sistemi oluşturmak ve Vergi Müfettişlerinin performansını bu sisteme göre değerlendirmek.
- ğ) Vergi kaçırma ve vergiden kaçınma alanındaki gelişmeler ile bunların ortaya çıkarılması ve önlenmesine yönelik yöntemler konusunda araştırmalar yapmak.
- h) Vergi mevzuatı ile ilgili görüş ve önerilerde bulunmak.
- ı) Bakan tarafından verilen teftiş, inceleme, denetim ve soruşturmaları yapmak.
- i) Bakan tarafından verilen benzeri görevleri yapmak.

Aynı KHK ile Kurula verilen görevlerin yerine getirilmesinde, uzmanlaşma ve işbölümünün sağlanması amacıyla uygun görülen yerlerde Bakan onayı ile doğrudan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığına bağlı olmak üzere aşağıdaki grup başkanlıklarının kurulabileceği belirtilmiştir.

- 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.

1.3. Vergisel Denetimin Kapsamı

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Yoklama ve İnceleme başlıklı yedinci kısmının Vergi İncelemeleri başlıklı ikinci bölümünün Maksat başlıklı 134. maddesinde "*Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır*" denilmiştir. Bu hüküm gereğince vergisel açıdan denetimin "ödenmesi gereken vergiler" ile ilgili olduğu söylenebilir.

Vergisel denetimin kapsamı ise, ödenmesi gereken ve beyan üzerine alınan bu vergilerin, mükelleflerin veya vergi ile ilgili diğer tarafların kayıtları ile uyumlu ve doğru olup olmadığının Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinde yer alan

“Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır” hükmü doğrultusunda, akılcılık sınırları içerisinde tespiti ve vergi mevzuatına göre doğru olanın sağlanması olmaktadır.

Fakat diğer taraftan, literatür de vergi denetiminin kapsamının sadece mali amaç doğrultusunda vergi toplamak olmadığı, vergilendirmenin sosyal, ekonomik ve kültürel amaçlarla kullanılması gerektiği de savunulmaktadır (Çağan, 1980).

1.4. Vergi Denetimine Yetkili Olanlar

Vergi denetimine yetkili olanlar ile ilgili olarak 646 sayılı “Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname” (10.07.2011 tarih ve 27990 sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan 646 sayılı KHK) ile değişiklik yapılmadan önce VUK 135. maddeye göre Vergi İncelemesi; hesap uzmanları, hesap uzman yardımcıları, ilin en büyük malmemuru, vergi denetmenleri, vergi denetmen yardımcıları veya vergi dairesi müdürleri Maliye Müfettişleri, Maliye Müfettiş Muavinleri, Gelirler Kontrolörleri ve Stajyer Gelirler Kontrolörleri, Gelirler Genel Müdürlüğünün merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar tarafından yapılmaktaydı. 646 sayılı KHK ile yapılan değişiklik sonrasında madde metni aşağıdaki şeklini almıştır. Böylelikle farklı denetim birimleri tarafından yapılan incelemeler sebebiyle oluşan karmaşaya (Bakır, 2012) son verilmiş, vergisel denetimin, görevi sadece vergi incelemesi olan tek bir birim (Vergi Müfettiş ve Yardımcılarını bünyesinde barındıran Vergi Denetim Kurulu) tarafından yapılması amaçlanmıştır.

646 sayılı KHK sonrasında Vergi Usul Kanunu’nun İncelemeye Yetkililer başlıklı 135. maddesi aşağıdaki şeklini almıştır. Madde metnine dikkat edildiğinde ilin en büyük mal memuru ve vergi dairesi müdürleri, Gelir İdaresi Başkanlığı’nın merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrosunda görev yapanlara verilen inceleme yetkisi bunların üstlenmiş oldukları görevleri sebebi ile kendilerine verilmiş bir inceleme yetkisidir.

Ancak bunların dışında yer alan Vergi Müfettiş ve Vergi Müfettiş Yardımcıları sadece görevleri veya unvanları sebebiyle inceleme yetkisine haiz

bulunmamakta aksine bilhassa inceleme görevi yapmaları için bu yetki kendilerine verilmiş olmaktadır.

“Madde 135 –Vergi incelemesi; Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır.

Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdir.”

2. Vergi Denetimine Yetkililerin Yetiştirme Süreçleri İle Görev ve Yetkileri

Çalışmanın bir önceki bölümünde vergi denetimine yetkililerden bahsedilmiştir. Yetkililerden ilin en büyük mal memuru ve vergi dairesi müdürleri, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrosunda görev yapanların bu görevleri sebebi ile denetim yetkisine haiz olduğunu belirtmiş, vergi müfettiş ve vergi müfettiş yardımcılarının ise inceleme görevinin asli görevleri olduğu vurgulanmıştır.

Bu sebeple de 646 sayılı KHK ile kurulan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın idari yapılanması içerisinde grup başkanlıklarında görevli ve görece diğer incelemeye yetkililerden daha fazla inceleme yapan vergi müfettişlerinin ve vergi müfettiş yardımcılarının mesleğe giriş ve yetiştirme süreçleri, görev ve yetkileri yönetmelikler ile düzenlenmiştir.

2.1. Vergi Müfettişliği Mesleği'ne Giriş

Vergilendirme, Türk vergi sistemi içerisinde beyana dayalı olduğundan, vergi incelemelerinin etkin olması, sağlıklı bir biçimde işleyebilmesinin en önemli koşullarından birisidir. (Nas, 2012)Bu doğrultuda denetimin sadece denetim görevi ile ilgili kişiler tarafından profesyonel bir şekilde yapılması gerekmektedir. Bu anlamda 178 sayılı KHK'ya dayanılarak 646 sayılı KHK ile Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı kurulmuş, 31/10/2011 tarihinde 28101 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Yönetmeliği ile, Vergi Müfettişlerinin ve Yardımcılarının görev, yetki ve sorumlulukları, mesleğe alınmaları, yetiştirilmeleri, yeterlikleri, yükselmeleri ve Grup Başkanlıklarında görevlendirilmelerine ilişkin usul ve esasları düzenlenmiştir.

Yönetmeliğin 10. ve 11. maddesinde vergi müfettişliği mesleğine giriş şartları belirlenmiştir. Buna göre vergi müfettişliği mesleğine özel yarışma sınavıyla Vergi

Müfettiş Yardımcısı olarak girilebilecektir. Yarışma sınavı yazılı ve sözlü olmak üzere iki aşamalı olarak yapılacaktır. Giriş (yarışma) sınavının yazılı kısmı, bakanlık ile Ölçme, Seçme ve Yerleştirme Merkezi (ÖSYM) arasında imzalanmak bir protokole göre Ölçme, Seçme ve Yerleştirme Merkezi (ÖSYM) tarafından yapılacaktır. Yazılı sınava başvurular, sınavın usulü, sınav konuları, sınav tarihi ve yeri ile sınava ilişkin diğer hususlar protokole yer alacaktır. Yönetmeliğin 12. maddesine göre sınava girebilmek için en az dört yıllık lisans eğitimi veren Siyasal Bilgiler, İktisat, İşletme, İktisadi ve İdari Bilimler ile Hukuk Fakültelerinden veya Mühendislik programları ile Eğitim, Fen ve Edebiyat Fakültelerinin Matematik, İstatistik, Fizik, Kimya, Biyoloji, Fen Bilimleri ile Fen ve Teknoloji bölümlerinden ya da bunlara denkliği Yükseköğretim Kurulunca kabul edilen yurt içi ve yurt dışındaki öğretim kurumlarından birini bitirmiş olmak gerekmektedir.

Yazılı ve sözlü sınavda başarılı olan adayların puanlarının aritmetik ortalaması alınarak giriş sınavı puanları hesaplanacağı, 65 ve üzeri puan alan en başarılı adaylar kadro sayısına göre Bakan onayı ile Vergi Müfettiş Yardımcılığına atanacağı kararlaştırılmıştır.

2.2. Vergi Müfettiş Yardımcıları'nın Eğitimi

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Yönetmeliği'nin 21 ve 22. maddelerinde Vergi Müfettiş Yardımcılığı'na atananların Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde en az üç ay temel eğitime tabi tutulması öngörülmüştür. Bu eğitimin temel vergi mevzuatı, revizyon, vergi inceleme teknikleri, ihtisas muhasebeleri, mali tablolar analizi, istatistik, gider ve milli emlak mevzuatı ile Başkanlıkça belirlenen diğer konulardan oluşacağı ifade edilmiştir. Aynı yönetmeliğin 23. maddesinde ise mesleğe girişin birinci yılının sonunda performans değerlendirmesine göre 1 yıllık süre içinde başarısız olan Vergi Müfettiş Yardımcılarının yetki ve yeterlik sınavları beklenmeksizin Bakanlık teşkilatında derecelerine uygun memur kadrolarına atanacağı belirtilmiştir.

2.3. Vergi Müfettişlerinin ve Vergi Müfettiş Yardımcıları'nın

Yetiştirilmeleri

Esas olarak Vergi Müfettiş Yardımcıları 3 yıllık bir yardımcılık sürecine tabidirler. Bu süreç içerisinde mesleğe yeni giren Vergi Müfettiş Yardımcıları aşağıdaki amaçlar doğrultusunda atandıkları grup başkanlığında görevli başkan,

başkan yardımcısı, vergi müfettişlerinin ile birlikte çalışarak bilgi ve tecrübelerini artırmaktadırlar.

a) Görev ve yetki alanlarına giren konularda, yeterli bilgi, ihtisas ve deneyime sahip olmalarını sağlamak.

b) Mesleğin gerektirdiği bilgi işlem teknolojilerini öğrenmelerini sağlamak.

c) Görev ve yetki alanlarına giren konularda bilimsel araştırma yapma becerilerini kazandırmak.

ç) Yabancı dil bilgilerini geliştirmelerini teşvik etmek.

d) Analitik düşünme, takım çalışması ve iletişim becerilerini geliştirmek.

e) Mesleğin gerektirdiği diğer niteliklere sahip olmalarını sağlamak.

Yukarıda yer alan niteliklerin sağlanması amacı ile yardımcılık süreci boyunca yetkili vergi müfettiş yardımcısı olana kadar Vergi Müfettişleri yanında refakate tabi tutulurlar ayrıca meslek içi eğitimler ve kurs ve seminerlere katılmaktadırlar.

2.4. Vergi Müfettiş Yardımcıları'na Re'sen Vergi İnceleme Yapma

Yetkisi Verilmesi

Yönetmeliğin²⁹. maddesine göre Vergi Müfettiş Yardımcıları, mesleğe girişlerinden itibaren fiilen 18 ay çalıştıktan sonra, Başkanlıkça tespit edilen bir tarihte yetki sınavına tabi tutulurlar. 18 aylık sürenin hesabında temel eğitimde geçen süreler de dikkate alınmaktadır.

Yetki sınavı, Vergi Müfettiş Yardımcılarının görev ve yetki alanlarına giren yürürlükteki mevzuat ve bunun uygulamasına ilişkin mesleğin gerektirdiği niteliklerin kazanılıp kazanılmadığını, performans değerlendirmesi kapsamında, ölçen bir sınavdır. Sınav sonucunda yeterli görülenlere re'sen inceleme, teftiş ve soruşturma yetkisi verilir.

Yetki sınavı, Başkanlıkça belirlenen esaslar çerçevesinde ve yazılı olarak yapılır. Yetki sınavında başarılı olmak için, sınav oturumlarının her birinden 100 tam puan üzerinden en az 50 puan alınması ve bütün sınav oturumlarından alınacak puanların ortalamasınının 65'den aşağı olmaması şarttır.

Yetki sınavında başarılı olamayanlar, en az üç ay süresince bir Vergi Müfettişinin refakatinde çalıştıktan sonra, Başkanlıkça belirlenen bir tarihte yeniden yetki sınavına girerler. Bu sınavda da başarılı olamayan veya özürsüz olarak sınava girmeyen Vergi Müfettiş Yardımcıları, performans değerlendirmesine göre başarısız

sayılır. Yeterlik sınavına girmeye hak kazanamayan bu kişiler, Bakanlık teşkilatında derecelerine uygun memur kadrolarına atanırlar.

2.5. Vergi Müfettiş Yardımcılarının Yeterlik Sınavı Ve Konuları

Mezkur yönetmeliğin 30. 31. ve 32. maddesinde Vergi Müfettiş Yardımcıları'nın yeterlik sınavı ve konuları düzenlenmiştir.

30. maddeye göre Vergi Müfettiş Yardımcıları, fiilen üç yıl çalışmak ve yardımcılık döneminde performans değerlendirmesine göre başarılı olmak şartıyla yapılacak yeterlik sınavına girmeye hak kazanırlar. Yeterlik sınavı ile Vergi Müfettiş Yardımcılarının görev ve yetki alanlarına giren yürürlükteki mevzuat ve bu mevzuatın uygulamasını; inceleme, teftiş ve soruşturma yöntemleri hakkındaki bilgilerini; mesleğin gerektirdiği diğer bilgi ve nitelikleri kazanıp kazanmadıkları ölçülür. Başkanlıkça belirlenen esaslar çerçevesinde yapılan yeterlik sınavı, yazılı ve sözlü olmak üzere iki bölümden oluşmaktadır.

31. ve 32. maddede ise yeterlik sınav konuları grup başkanlıklarına göre aşağıdaki gibi düzenlenmiştir.

“MADDE 31 – (1) (A) Grup Başkanlıklarında görevlendirilen Vergi Müfettiş Yardımcılarının yeterlik sınav soruları aşağıdaki konu gruplarından hazırlanır:

a) Muhasebe

- 1) Genel Muhasebe, Şirketler Muhasebesi, Maliyet Muhasebesi
- 2) Mali Tablolar Analizi
- 3) Tekdüzen Hesap Planı ve işleyişi, Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ile Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) ve bu standartların uygulaması

b) Vergi İnceleme Usul ve Uygulamaları

- 1) 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve diğer gelir kanunları kapsamında yapılan vergi incelemeleri
- 2) Revizyon teknikleri

c) Vergi Hukuku ve Özel Hukuk

- 1) Her türlü vergi, resim ve harçlara ait kanunlar, usul kanunları ve vergilendirmeye ilişkin diğer mevzuat ve uygulamaları
- 2) 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, 2575 sayılı Danıştay Kanunu, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun ve uygulamaları
- 3) Ticaret Hukuku
- 4) 1567 sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanun ve ilgili mevzuat

ç) Gider ve Milli Emlak Mevzuatı

- 1) 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
- 2) 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu (mali hükümler)

- 3) 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu
- 4) 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu ve 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu
- 5) 6245 sayılı Harcırah Kanunu
- 6) Devlet mallarının edinimi, idaresi ve elden çıkarılmasına ilişkin mevzuat
- d) Teftiş ve Soruşturma Usul ve Esasları
 - 1) 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu
 - 2) 3628 sayılı Mal Bildiriminde Bulunulması, Rüşvet ve Yolsuzluklarla Mücadele Kanunu
 - 3) 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun Genel Hükümleri ile kamu görevlilerine özgü suçlara ilişkin hükümleri ve ilgili diğer mevzuat
 - 4) 4483 sayılı Memurlar ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Hakkında Kanun
 - 5) Maliye Bakanlığı ve bağlı, ilgili ve ilişkili kuruluşlarına dair teşkilat kanunları ile ilgili diğer mevzuat
 - 6) 5176 sayılı Kamu Görevlileri Etik Kurulu Kurulması ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ve ilgili mevzuat
 - 7) 5549 sayılı Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanun ve ilgili mevzuat
 - 8) Teftiş usulleri

(B), (C) ve (Ç) Grup Başkanlıklarında görevlendirilen Vergi Müfettiş Yardımcılarının yeterlik sınav konuları ile ilgili bilgi aşağıdaki gibidir.

MADDE 32 – (1) (B), (C) ve (Ç) Grup Başkanlıklarında görevlendirilen Vergi Müfettiş Yardımcılarının yeterlik sınav soruları aşağıdaki konu gruplarından hazırlanır:

- a) Muhasebe ve Finans
 - 1) Genel Muhasebe, Şirketler Muhasebesi, Bankacılık Muhasebesi, Maliyet Muhasebesi
 - 2) Mali Tablolar Analizi
 - 3) Tekdüzen Hesap Planı ve işleyişi, Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ile Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) ve bu standartların uygulaması
 - 4) Finansal analiz teknikleri ve finansal matematik
- b) Vergi İnceleme Usul ve Esasları
 - 1) 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve diğer gelir kanunları kapsamında yapılan vergi incelemeleri
 - 2) Revizyon teknikleri
 - 3) Örtülü sermaye, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı ve yurtdışı kazançların dağıtımına ilişkin inceleme ve revizyon teknikleri
 - 4) Organize vergi kaçakçılığıyla mücadele yöntemleri
- c) Vergi Hukuku ve Özel Hukuk
 - 1) Her türlü vergi, resim ve harçlara ait kanunlar, usul kanunları ve vergilendirmeye ilişkin diğer mevzuat ve uygulamaları
 - 2) 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, 2575 sayılı Danıştay Kanunu, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun ve uygulamaları
 - 3) Uluslararası Vergi Anlaşmaları

- 4) Ticaret Hukuku
- ç) Kambiyo, Finansal İşlemler ve Suç Gelirleriyle Mücadele Mevzuatı
- 1) Dış Ticaret ve Kambiyo Hukuku
 - 2) 1567 sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanun ve ilgili mevzuat
 - 3) Yabancı sermayeyi teşvik mevzuatı
 - 4) 5411 sayılı Bankacılık Kanunu
 - 5) 1211 sayılı Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Kanunu
 - 6) 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu
 - 7) 90 sayılı Ödünç Para Verme İşleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname
 - 8) 5549 sayılı Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanun
- d) Gider Mevzuatı
- 1) 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
 - 2) 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu ve 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu
 - 3) 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu
 - 4) 6245 sayılı Harcırah Kanunu
 - 5) 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu (mali hükümler)
- e) Milli Emlak Mevzuatı
- 1) Devlet mallarının edinimi, idaresi ve elden çıkarılmasına ilişkin mevzuat
 - 2) 4271 sayılı Türk Medeni Kanununun Eşya Hukukuna ilişkin hükümleri
- f) Teftiş ve Soruşturma Usul ve Esasları
- 1) 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu
 - 2) 3628 sayılı Mal Bildiriminde Bulunulması, Rüşvet ve Yolsuzluklarla Mücadele Kanunu
 - 3) 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun Genel Hükümleri ile kamu görevlilerine özgü suçlara ilişkin hükümleri ve ilgili diğer mevzuat
 - 4) 4483 sayılı Memurlar ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Hakkında Kanun
 - 5) Maliye Bakanlığı ve bağlı, ilgili ve ilişkili kuruluşlarına dair teşkilat kanunları ile ilgili diğer mevzuat
 - 6) 5176 sayılı Kamu Görevlileri Etik Kurulu Kurulması ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ve ilgili mevzuat
 - 7) Teftiş usulleri”

Yukarıda yer alan mevzuat hükümlerinden sorumlu olarak yeterli sınavına giren ve başarılı sayılan Vergi Müfettiş Yardımcıları, Vergi Müfettişi kadrolarına atanırlar. Başarı gösteremeyenler ise yönetmelik gereği Bakanlık kadrolarında derecelerine uygun bir memuriyete atanmaktadırlar.

2.6. Vergi Müfettişlerinin Görev Ve Yetkileri

178 sayılı KHK ile kurulan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının ve personelinin çalışma esaslarını düzenleyen yönetmeliğin³⁸. maddesinin birinci fıkrasında Vergi Müfettişlerinin görev ve yetkileri aşağıdaki şekilde sayılmıştır.

- a) Vergi Usul Kanunu ve diğer gelir kanunları kapsamında vergi incelemeleri yapmak.

- b) Bakanlık ve bağlı, ilgili ve ilişkili kuruluşlarında, Bakan tarafından Kurula verilen inceleme, teftiş, denetim ve soruşturmaları yapmak.
- c) 1567 sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanun, karar ve tebliğlere göre incelemeler yapmak.
- ç) 5549 sayılı Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanun ve ilgili mevzuat kapsamında incelemeler yapmak.
- d) 492 sayılı Harçlar Kanununa göre harçları tahsile yetkili memurların hesaplarını teftiş etmek, teftiş ettikleri birim personeli hakkında görüş bildirmek.
- e) Mali mevzuat ve bu mevzuatın uygulanmasına ilişkin görüş ve önerilerini Başkanlığa bildirmek.
- f) Başkanlıkça görevlendirilmeleri halinde iktisat, maliye, işletmecilik ve mali denetim gibi konularda araştırma ve etütler yapmak.
- g) Başkanlıkça görevlendirilmeleri halinde Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcılarının mesleki alanda yetkinliklerini artırıcı konferans, kurs, seminer gibi çalışmalara katılmak.
- ğ) Refakatlerine verilecek Vergi Müfettiş Yardımcılarının meslekte yetişmesini sağlamak; liyakat, temsil, çalışma azmi ve başarıları hakkındaki değerlendirmelerini Başkanlığa intikal ettirmek.
- h) Başkan tarafından verilen benzeri görevleri yapmak.
- ı) Bakan tarafından Kurula verilen her türlü görevi yapmak.

Ayrıca 38. maddenin ikinci fıkrasında, birinci fıkrada belirtilen görevler Vergi Müfettişlerine, Başkanlıkça veya Başkanlıkça uygun görülen diğer hallerde ilgili Grup Başkanlığınca verilir. Usulüne uygun görevlendirme yapılmadıkça, Vergi Müfettişleri re'sen, vergi incelemesi, teftiş, denetim ve soruşturma yapamayacakları belirtilerek, denetim iş akışında denetim elemanının görev sahası ve sınırları çizilmiştir.

2.7. Vergi Müfettişlerinin sorumlulukları

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Yönetmeliği'nin 41. maddesinde Vergi Müfettişlerinin sorumlulukları ve uymaları gereken temel kurallar aşağıdaki şekilde belirtilmiştir

- a) Yetkili makamlar tarafından verilen iş ve görevleri süresinde ve eksiksiz olarak tamamlarlar.
- b) Mesleğin gerektirdiği saygınlığı ve güven duygusunu sarsacak davranışlarda bulunamazlar.
- c) Refakatine verilen Vergi Müfettiş Yardımcılarının en iyi şekilde yetişmesine özel bir önem verirler ve bu amaçla refakat boyunca Vergi Müfettiş Yardımcılarının meslek ve hizmet gereklerine uygun şekilde yetiştirmelerini gözetirler.
- ç) Teftiş edilen birimin faaliyetlerini aksatmayacak şekilde teftiş yaparlar.
- d) Meslektaşlarına, diğer kamu görevlilerine ve ilgili diğer şahıslara karşı nazik, ölçülü ve saygılı davranırlar.
- e) İnceleme, teftiş ve soruşturma görevli buldukları sırada, bu işlerle ilgili bulunanlara konuk olamazlar, doğrudan veya dolaylı olarak soruşturma ile ilgili

olanların hizmet ve ikramlarını kabul edemezler, bunlarla alışveriş yapamazlar, borç alıp veremezler.

f) Başkanlıkça izin verilmedikçe; Başkanlık adına panel, sempozyum ve komisyonlara, kurs ve seminerlere katılamazlar, yayın yapamazlar, beyanda bulunamazlar, mesai saatleri içerisinde lisansüstü eğitim ve doktora yapamazlar, bu amaçla verilen kurslara katılamazlar.

2.8. Vergi Müfettişleri Tarafından Yapılan Çalışmalar Sonucunda

Düzenlenecek Raporlar

Bir önceki bölümde kendilerine verilen görevler ile ilgili olarak Vergi Müfettişleri çalışmalarının sonuçlarını, işlerin özelliğine göre aşağıdaki raporları düzenlerler.

a) Vergi inceleme raporu: Vergi Usul Kanunu ve diğer gelir kanunlarına göre yapılan vergi incelemeleri sonucunda düzenlenir.

b) Vergi suçu raporu: 213 sayılı Kanunun 359 uncu maddesi kapsamındaki fiillerin tespiti durumunda aynı Kanunun 367 nci maddesi uyarınca konunun Cumhuriyet Başsavcılıklarına bildirilmesi amacı ile düzenlenir.

c) Görüş ve öneri raporu: Aşağıdaki durum ve konular için görüş ve öneri raporu düzenlenir:

1) Başkanlıkça tetkik ettirilen çeşitli konular hakkındaki kanaat ve düşünceler.

2) Yürürlükteki kanun, tüzük, yönetmelik, karar ve genel tebliğlerde ve bunların uygulanmalarında görülen noksanlar ve bunların düzeltilmesi yolları ile yeniden konulması gereken hüküm ve usuller hakkındaki görüş ve teklifler.

3) Görevin icrası sırasında, tespit olunan konulara ilişkin öneriler.

4) Teftişlerde cevaplı raporlara bağlanması gerekli görülmeyen hususlar.

5) İhbar ikramiyesi, 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu kapsamındaki meslek mensuplarının cezai sorumlulukları gibi konular.

6) Bu bölümde sayılan rapor türleri kapsamına girmeyen konular.

ç) Cevaplı rapor: Yapılan teftişlerde noksan ve hatalı bulunan ve ilgili dairelerce düzeltilmesi gereken işlemler hakkında, bir asıl ve iki örnek olarak ve her servis ya da bölüm için ayrı ayrı düzenlenir.

d) Genel kuruluş raporu: Teftiş edilen ünitelerin kadro ve iş hacmi, kadroların ve personelin sayı ve nitelik yönünden yeterlik dereceleri, çalışma usul ve metotları, işyerleri ve çalışma araçları ile döşeme ve demirbaş, kırtasiye ve diğer ihtiyaçları hakkındaki görüş ve teklifleri kapsar.

e) Genel durum raporu: Teftişlerin sonuçları hakkında Başkanlığa özet halinde bilgi vermek amacı ile aşağıdaki hususlara yer verilir:

1) Vergi incelemelerinin sonuçları.

2) Teftiş yeri ve ünitesi, teftiş edilen servisler, düzenlenen raporlar.

3) İhbar ve şikâyet konuları, bunlar üzerine yapılan çalışmaların sonuçları.

4) Başkanlıkça programla beraber veya sonradan gönderilen araştırma ve inceleme konuları, yapılan çalışmaların sonuçları.

5) Mali mevzuatın uygulanmasında görülen genel hata ve noksanlar.

f) Ön inceleme raporu: Memurlar ve diğer kamu görevlilerinin görevleri sebebiyle işledikleri suçlarla ilgili olarak soruşturma izni verilmesi kararında değerlendirmeye alınmak amacıyla yapılan ön inceleme sonuçlarının yer aldığı rapordur. Raporun sonuç bölümünde, ileri sürülen iddialarla ilgili eylemlerin soruşturma iznini gerektirip gerektirmediği ve ulaşılan sonucun hukuki dayanağı, herhangi bir tereddüde yer vermeyecek şekilde belirtilir.

g) Soruşturma raporu: Memurlar ve diğer kamu görevlileri hakkında savcılığa doğrudan bildirilmesi gereken suçlar hakkında yapılan soruşturma ile malvarlığı soruşturması sonucunda suç duyurusunda bulunulması halinde düzenlenmesi gereken rapordur.

ğ) Disiplin soruşturması raporu: Devlet memurları hakkında yapılan disiplin soruşturması için düzenlenen rapordur.

h) Bilim raporu: Vergi Müfettişlerince yürütülen bilimsel ve teknik araştırma ve incelemeler sonucunda düzenlenen rapordur.

ı) Yazı: İdareye, mükelleflere veya sair kişi ve kurumlara rapor, bilgi, belge ve diğer konularda yazılan tüm yazıları kapsar, konuya göre değişiklik gösterir.

i) Tanıtma belgeleri: Bir rapor olmamakla beraber, işlemleri teftiş edilen memurların mesleki bilgileri hakkındaki görüş ve düşünceleri belirtmek amacıyla ve üç örnek olarak düzenlenir.

3. Vergi Denetiminde Uyulması Gereken İlkeler ve Vergi Denetiminin Türkiye'deki İşleyişi

Ülkelerin ekonomik ve sosyal yapısına uygun yasalar yürürlükte bulunsa ve gelir idarelerinin işleyişi de mükemmel olsa bile, vergi denetimi hiç yapılmazsa yada gereken nitelik ve etkinlikte yapılmazsa sistemin zaman içerisinde bozulması ve doğru işlememesi kaçınılmaz olur. (Acar, Merter, 2004)

Bu bölüme kadar geçen önceki bölümlerde denetimin ne olduğu vergi denetiminin yasal dayanağı, kapsamı, vergi denetimine yetkililer ve vergi denetimine yetkililerin (Vergi Müfettişleri ve Yardımcılarının) yetişme aşamalarını ele alınmıştır. Bu bölümde ise Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (VDKB) tarafından, Vergi Müfettiş ve Vergi Müfettiş Yardımcıları'na yaptırılan denetimde hangi kurallara dikkat edildiği, inceleme sürecinin nasıl geliştiği, hangi kurallara dikkat edilmesi gerektiği üzerinde durulacaktır. Ancak aşağıda bahsi geçen Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik ile düzenlenen kurallar tüm incelemeye yetkilileri kapsamaktadır. Bu sebeple inceleme elamanı ibaresinden VUK 135'te sayılan tüm incelemeye yetkililer anlaşılması gerekmektedir.

Vergi Usul Kanunu'na göre vergi incelemesinden maksadı, ödenmesi gereken verginin doğruluğunun tespiti ve ödenmesinin sağlanması olduğunu belirtmiştik. Çalışmanın önceki bölümlerinde yer aldığı üzere Vergi Müfettişlerinin görev ve yetkileri yönetmelik ile belirlenmiş ve VDKB Yönetmeliği'nin 38. maddesinin a bendine göre, "Vergi Usul Kanunu ve diğer gelir kanunları kapsamında vergi incelemeleri yapmak." görevi kendilerine verilmiştir.

Vergi Müfettiş ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından yapılacak olan incelemelerde inceleme süreci, 31/10/2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete'de

yayımlanarak yürürlüğe giren Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik ile düzenlenmiştir.

Ancak bu yönetmelikteki inceleme sürecinden bahsetmeden önce genel olarak Vergi Müfettişlerinin de içinde yer aldığı vergi incelemesi yapmaya yetkililer için uyulması gereken temel ilkeler, yönetmeliğin 5. maddesi ile sıralanmıştır. Sonrasında yönetmeliğin 6 ila 20. maddeleri arasında ise inceleme görevinin verilmesi ve incelemede uyulacak usuller ortaya konulmuştur.

3.1. Vergi İncelemelerinde Uyulacak Temel İlkeler

Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, vergi incelemelerini yürütürken Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelikte yer alan aşağıdaki temel ilkelere uyarlar.

- a) *Yükümlülüklerin yerine getirilip getirilmediğini, mükellefin hak ve hukukunu da gözetmek suretiyle denetlemek.*
- b) *Kanun hükümlerini uygularken kamu hak ve hukukunun korunmasında gerekli özeni göstermek.*
- c) *Mükelleflere ve diğer şahıslara karşı nazik, ölçülü ve mesleki saygınlığın gerektirdiği şekilde tutarlı davranmak.*
- ç) *Mensubu oldukları kurumun amaçlarına ve misyonuna uygun davranmak, mesleğin gerektirdiği itibar ve güvene layık olunduğunu davranışlarıyla da göstermek.*
- d) *Görevin yerine getirilmesinde sürekli gelişimi, saydamlığı, tarafsızlığı, dürüstlüğü, kamu yararını gözetmeyi, hesap verilebilirliği ve öngörülebilirliği esas almak.*
- e) *Tüm eylem ve işlemlerde yasallık, adalet ve dürüstlük ilkeleri doğrultusunda hareket etmek, tarafsızlıklarını engelleyecek herhangi bir etkiye izin vermemek.*
- f) *Amacın, ödenmesi gereken vergi tutarını doğru olarak tespit etmek olduğunu daima göz önünde bulundurmak ve bu çerçevede inceleme sonucunda, gerekmesi halinde, mükellef lehine düzeltmelerin de yapılmasını sağlamak.*
- g) *Görevlerini, unvanlarını ve yetkilerini kullanarak kendileri, yakınları veya üçüncü kişiler lehine menfaat sağlamamak.*
- ğ) *Başkanlıkça belirlenen diğer ilke ve standartlara da bağlı kalmak.*

3.2. Vergi İnceleme Görevinin Vergi Müfettişine Verilmesi

Vergi inceleme görevi Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik gereği, inceleme elemanına bağlı olduğu birim tarafından yazı ile verilir. İnceleme görevi yazılarında; nezdinde inceleme yapılacak kişilere ve konulara ilişkin bilgilere, incelemenin türüne, gerekçesine, dönemine ve süresine ilişkin hususlara yer verilir. Ayrıca inceleme, bir veya birden fazla vergi türüne ilişkin olarak yaptırılabilir. İnceleme görevini verenler tarafından, tam veya sınırlı inceleme olarak yapılmış olan görevlendirmenin mahiyetini değiştirmeye yine görevi

verenler yetkilidir. Yürütülmekte olan incelemeler sırasında farklı bir mükellef nezdinde inceleme yapılma ihtiyacı duyulduğunda durum gerekçeleri ile birlikte Müfettiş tarafından bağlı olduğu birime bildirilir.

Vergi müfettişine verilen incelemelerin mümkün olan en kısa sürede tamamlanması esas kılınmıştır. İncelemeye başlanıldığı tarihten itibaren, tam inceleme yapılması halinde en fazla bir yıl, sınırlı inceleme yapılması halinde ise en fazla altı ay içinde incelemenin bitirilmesi esastır. Belirtilen süreler içerisinde incelemenin bitirilemeyeceğinin anlaşılması halinde, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, gerekçeli bir yazı ile bağlı oldukları birimden, inceleme süresinin bitiminden en geç on gün önce, ek süre talep edebilirler. Ek süre talebi ilgili birim tarafından değerlendirildikten sonra altı ayı geçmemek üzere ek süre verilebilir. İnceleme görevinin başka bir inceleme elemanına devredilmesi gerektiği hallerde, inceleme kalan süre içinde tamamlanmalıdır.

3.3. İşe Başlama Ve Vergi İnceleme Evresi

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 7. ve müteakip maddelerinde vergi inceleme görev yazısını alan inceleme elemanın vergi incelemesi esnasında uyması gereken kurallar belirlenmiştir. Maddelere göre, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların, inceleme görevinin kendilerine tebliğ edilmesinden (alınmasından) en geç on gün içinde işe başlamaları gerektiği, bu doğrultuda vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından mükellefin kendisine veya bulunduğu sektöre yönelik olarak yapılan her türlü araştırma, inceleme, bilgi isteme ve yazışma gibi faaliyetlerin işe başlandığını göstereceği belirtilmiştir.

Yönetmeliğin 9. maddesinde 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 134. maddesinde belirtilen anlamda vergi incelemesi kastedilerek, 135. maddede yer alan vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara inceleme görevinin verilmesinden (tebliğinden) itibaren en geç otuz gün içinde incelemeye tabi olan (mükellef) nezdinde düzenlenecek "İncelemeye Başlama Tutanağı" ile vergi incelemesine başlanması gerektiği belirlenmiştir. Yönetmelikte incelemeye başlama tarihinin, mükellefin tutanağı imzaladığı tarih olduğu, tutanakta mükellefin imzasının bulunmaması halinde ise tutanağın vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarihin incelemeye başlama tarihi olarak kabul edileceği belirtilmiştir.

Ölüm, gaiplik, işin veya memleketin terki gibi nedenlerle, nezdinde inceleme yapılacak olanla temas kurulamaması veya ilgili ile temas kurulmasına rağmen verilen sürede defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, incelemeye başlama tutanağının imzadan imtina edilmesi gibi hallerde inceleme, ilgilinin vergi dairesindeki dosyasında yer alan belgeler ve diğer kaynaklardan elde edilen her türlü bilgi ve belgeler ile varsa Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının risk analizi sonuçlarına dayalı olarak yürütülebilmektedir.

3.4. Mükellefin Defter Ve Belgelerin Alınması

Mükelleflerin defter ve belgeleri mükelleften yazılı olarak istenir ve tutanakla teslim alınır. Defter ve belge isteme yazısında, ibrazı istenen defter ve belgeler ile ibraz süresi ve yeri, ibraz edilmemesi halinde uygulanacak müeyyidelere yer verilir. Tutanakta, teslim alınan defter ve belgelerin mahiyeti ile teslim eden ve alan kişilerin kimlik bilgileri ve imzalarına yer verilir. Ayrıca mükellefler, Maliye Bakanlığının elektronik olarak tutulmasına izin verdiği defter ve belgeleri elektronik ortamda inceleme elemanlarına ibraz edebilirler.

3.5. İnceleme Tutanakları Düzenlenmesi

Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, inceleme esnasında ve gerekli görülen hallerde, vergilendirme ile ilgili olayları ve hesap durumlarını ayrıca tutanaklar ile tespit ve tevsik edebilirler. İlgililerin itiraz ve mülahazaları varsa bunlar da tutanağa geçirilir. Tutanaklarda incelemeyi yapanın kanaatini belirten yorum, hüküm ve ifadeler yer verilmez. Düzenlenen tutanakların birer nüshasının tutanakları imza edenlere verilmesi zorunludur. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, ilgilileri tutanakları imzalamaları için zorlayamazlar. İlgililer tutanakları imzalamaktan çekindikleri takdirde tutanakta bahis konusu edilen olaylar ve hesap durumlarını ihtiva eden defter ve belgeler, nezdinde inceleme yapılandan rızasına bakılmaksızın alınır ve inceleme neticesinde tarh edilen vergiler ve kesilen cezalar kesinleşinceye kadar geri verilmez. Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik gereği ilgililer her zaman bu tutanakları imzalayarak defter ve belgeleri geri alabilirler. Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesine göre suç delili olan defter ve belgeler mükellefin rızasına bakılmaksızın alıkonulur. Alıkonulan defter ve

belgeler yazı ile mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine gönderilerek muhafazası sağlanır.

3.6. Vergi İnceleme Tutanaklarına İstinaden Vergi İnceleme

Raporlarının Düzenlenmesi

Mükellefe ait bilgiler (defter belge, defter belge yok ise harici veriler, tarh dosyası kayıtları risk analiz merkezi bilgileri vb.) üzerinden tespit edilen unsurlar vergi kanunlarına ve vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere uygun bir şekilde rapor haline dönüştürülür. Vergi inceleme raporları, vergi türü ve dönemi itibarıyla ayrı ayrı düzenlenir. Vergilendirme dönemi bir yıldan daha kısa olan vergilere ilişkin vergi inceleme raporları, her bir döneme ilişkin matrah ve/veya vergi farkları ayrı ayrı gösterilmek suretiyle ve takvim yılı aşılmamak koşuluyla tek bir rapor olarak düzenlenebilir. Tarhiyat önerisi içeren vergi inceleme raporları; giriş, usul incelemeleri, hesap incelemeleri, eleştirilen hususlar ile sonuç bölümlerinden oluşur. Mükellef hakkında tarh edilmesi önerilen vergi ve ceza tutarları, herhangi bir tereddüde yer vermeyecek açıklıkta ve anlaşılır bir şekilde vergi inceleme raporlarının sonuç bölümünde gösterilir.

3.7. Vergi İnceleme Raporlarının İlgili Komisyona Gönderilmesi

Yönetmelikte bu kısımda bir ayrıma gidilmiş ve Vergi Müfettiş ve Vergi Müfettiş Yardımcıları için, Vergi Usul Kanunu'nun 140. maddesinden hareketle, Vergi Müfettişleri ve Yardımcıları tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları, bağlı bulunduğu birimde bulunan Rapor Değerlendirme Komisyonu'na, belirli tarhiyatı aşan raporlar ise Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde yer alan Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonuna gönderileceği belirtilmiştir. Bunun dışında yer alan diğer vergi incelemeye yetkili kılınan memurlar tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları ise Gelir İdaresi Başkanlığı merkez ve taşra birimlerinde oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonlarına gönderilmesi gerektiği belirtilmiştir.

İlgili Rapor Değerlendirme Komisyonu tarafından vergi mevzuatı ve diğer usuller açısından değerlendirilen rapordaki herhangi bir aykırılık tespit edildiği takdirde, incelemeyi yapandan mevzuata veya diğer usul şekillerine aykırı durumun düzeltilmesi istenir, mevzuat veya diğer usul hataları düzeltildikten sonra raporlar işleme konulması için ilgili vergi dairesine gönderilir.

3.8. Vergi İncelemelerinin Tamamlanması

Vergi inceleme raporlarının, rapor değerlendirme komisyonlarına intikal ettirmek üzere ilgili inceleme ve denetim birimine teslim edildiği tarih, incelemenin tamamlandığı tarih olarak kabul edilir.

3.9. Defter ve Belgelerin İadesi

Mükellefin defter ve belgeleri, ilgili rapor değerlendirme komisyonunun rapora ilişkin nihai değerlendirmesinin incelemeyi yapana ileildiği tarihten itibaren en geç on beş gün içerisinde bir tutanak ile iade edilir.

3.10. İnceleme Dosyası Oluşturulması

Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, işe başlama ve incelemeye hazırlık evresi dâhil, inceleme görevi sırasında tespit ettikleri hususları ihtiva eden bir inceleme dosyası oluştururlar. İnceleme dosyasında; görevlendirme yazısı, işe başlama ve incelemeye hazırlık evresinde tespit edilen hususlar, mükellefin vergi incelemesi kapsamında incelenen hesapları, harici olarak yapılan araştırmalarda tespit edilen konular, mevzuata aykırı işlemleri, bulunan matrah farkı, vergi farkı ve bunların hesaplanma yöntemlerine ilişkin bilgiler ile bu kapsamda yapılan yazışmalar, düzenlenen tutanaklar ve ilgili diğer belgeler yer alır. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca görevin devredilmesi gerektiği durumlarda inceleme dosyası da devredilir. İnceleme dosyası, ilgili rapor değerlendirme komisyonunun rapora ilişkin nihai değerlendirmesinin incelemeyi yapana ileildiği tarihi takip eden 15 gün içerisinde ilgili inceleme ve denetim birimine iletilir.

Sonuç

Bu çalışmada, vergi toplamakla görevli kurum olan Maliye Bakanlığı tarafından yapılan vergi denetiminin ne olduğu, yasal dayanağı, vergi denetiminde yer alan yetkililer ve bu yetkililerin yetişme süreçleri ile denetimin seyri konusuna odaklanılmıştır.

Bu bağlamda çalışmada bahsedilen söz konusu hususlara yönelik olarak vergi denetimine ilişkin mevcut durumun toplu bir şekilde ortaya konması ve inceleme sürecinde yer alan aktörler ile aşamaların somutlaştırılması hedeflenmiştir. Bu yüzden teorik tartışmalardan ziyade denetimin mevzuat dayanakları ön plana

çıkarılmış ve Türkiye’de vergi denetiminin genel çerçevesi ortaya konmaya çalışılmıştır.

Kaynaklar

Acar, İbrahim Atilla, Merter, Mehmet Emin, Maliye Dergisi Türkiye’ de 1990 Sonrası Dönemde Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu (2004)

http://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/md147/vergi%20denetimi.pdf

Erişim Tarihi: 30.03.2014

Bakır, Caner Maliye Bürokrasisinde Örgütsel Değişim ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı’nın Kurulması (2012) Amme İdaresi Dergisi, Cilt 45, Sayı 2

Çağan, Nami Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme (1980)

<http://auhf.ankara.edu.tr/dergiler/auhfd-arsiv/AUHF-1980-37-01-04/AUHF-1980-37-01-04-Cagan.pdf>

Erişim Tarihi: 30.03.2014

Maliye Hesap Uzmanları Derneği (HUD), (2011) , Denetim İlke ve Esasları 1. Cilt Sayfa 11

Nas, Adil Türk (2012) Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Sayı: 61

Parlak, Müslüm, Parlak, Zeliha, (2012) Osmanlı Mali Sistemi ve Divan-ı Muhasebata Giden Yol, Sayıştay Dergisi Sayı:87

Siverekli Demircan, Esra, (2003) Vergilendirmenin Ekonomik Büyüme Ve Kalkınmaya Etkisi Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı: 21

Türk Dil Kurumu (TDK) Denetim:

http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5319b7e7914909

[.53149976](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5319b7e7914909) Erişim Tarihi: 07.03.2014

Yasal Düzenlemeler

178 Sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat Ve Görevleri Hakkında K.H.K.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

10.07.2011 tarih ve 27990 sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan 646 Sayılı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair K.H.K.

30.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Yönetmeliği (VDKBY)

30.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik