



**TÜRKİYE’DE VERGİ İNCELEMELERİNDE
KARŞILAŞILAN SORUNLAR VE
ÇÖZÜM ÖNERİLERİ:
BİR DURUM ÇALIŞMASI**

Doktora Tezi

Ali Osman YILMAZ

Eskişehir, 2019

**TÜRKİYE’DE VERGİ İNCELEMELERİNDE KARŞILAŞILAN SORUNLAR
VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ: BİR DURUM ÇALIŞMASI**

Ali Osman YILMAZ

DOKTORA TEZİ

Maliye Anabilim Dalı

**Danışman: Prof. Dr. Mustafa Erkan ÜYÜMEZ
(İkinci Danışman: Dr. Öğr. Üyesi Sema ÜNLÜER)**

Eskişehir

Anadolu Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Temmuz, 2019

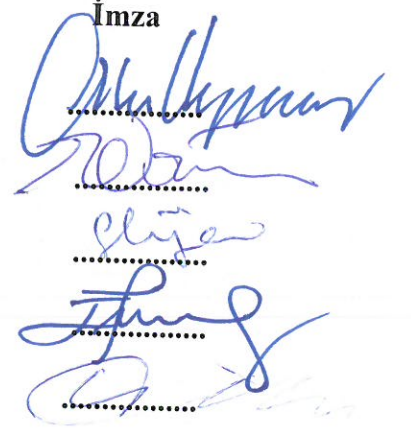
Bu tez çalışması, BAP Komisyonunca kabul edilen 1601E003 no.lu proje kapsamında desteklenmiştir.

JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI

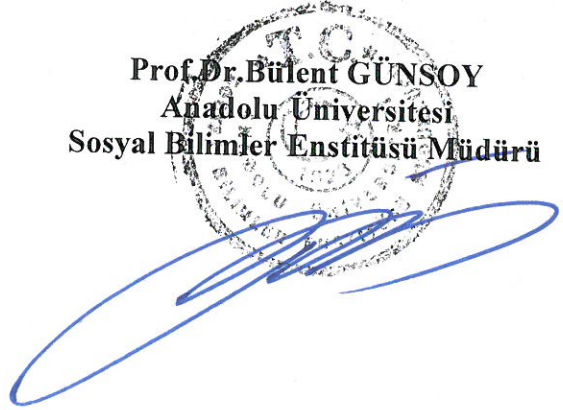
Ali Osman YILMAZ'ın "Türkiye'de Vergi İncelemelerinde Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri: Bir Durum Çalışması" başlıklı tezi **07 Ağustos 2019** tarihinde, aşağıdaki jüri tarafından Lisansüstü Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca **Maliye Anabilim Dalında, Doktora** tezi olarak değerlendirilerek kabul edilmiştir.

Üye (Tez Danışmanı) : Prof.Dr.M.Erkan ÜYÜMEZ
Üye : Prof.Dr.Recai DÖNMEZ
Üye : Prof.Dr.Süleyman SÖZEN
Üye : Prof.Dr.Emrah FERHATOĞLU
Üye : Doç.Dr.Ahmet TEKİN

İmza



Prof.Dr.Bülent GÜNŞOY
Anadolu Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü



ÖZET
TÜRKİYE’DE VERGİ İNCELEMELERİNDE KARŞILAŞILAN
SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ: BİR DURUM ÇALIŞMASI

Ali Osman YILMAZ

Maliye Anabilim Dalı

Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ağustos 2019

Danışman: Prof. Dr. Mustafa Erkan ÜYÜMEZ

(İkinci Danışman: Dr. Öğr. Üyesi Sema ÜNLÜER)

Türkiye’de vergi incelemeleri, 2011 yılına kadar Maliye Teftiş Kurulu, Hesap Uzmanları Kurulu, Gelirler Kontrolörleri Daire Başkanlığı ve 29 adet vergi dairesi başkanlığı bünyesindeki vergi denetmenleri tarafından aralarında eşgüdüm olmaksızın yapılmaktaydı. Sonrasında bu birimlerde görevli olan merkezi ve taşra denetim elemanlarının Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı çatısı altında birleştirilmesi sonucunda vergi incelemeleri tek merkezden yürütülmeye başlanılmıştır. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının oluşturulması sonucunda, vergi incelemelerinde sağlanan değişim ve gelişimin ortaya çıkarılarak sorunların tespit edilmesi ve bu sorunlara yönelik çözüm önerilerinin belirlenmesi gerekmektedir. Bu araştırmanın temel amacı, Türkiye’deki vergi incelemelerine ilişkin sorunları belirlemek ve bu sorunların giderilmesine yönelik çözüm önerileri getirmektir.

Bu kapsamda, derinlemesine bilgi edinilmesi amacıyla araştırma, nitel araştırma yöntemi ile gerçekleştirilmiştir. Nitel araştırma, durum çalışması şeklinde desenlenmiştir. Araştırma verileri, 8 vergi mükellefi, 11 muhasebe meslek mensubu (YMM ve SMMM) ve 17 vergi müfettişi ile yapılan yarı yapılandırılmış görüşmeler sonucunda elde edilmiştir. Araştırma verilerinin analizi, tümevarım analizi yoluyla bilgisayar destekli nitel veri analizi programlarından NVivo 11 Pro yardımı ile yapılmıştır. Çalışmada araştırma soruları temel alınarak bulgular tanımlanmış ve yorumlanmıştır. Ortaya çıkarılan bulgular; vergi incelemesinin amaçları, vergi incelemelerinde kurumsal yapı, vergi inceleme usulü, vergi incelemelerinin yansımaları, vergi incelemelerinde paydaşların (tarafların) birbirleri hakkındaki algıları, vergi incelemelerini etkileyen unsurlar ve katılımcıların çözüm önerileri şeklinde 7 temel tema altında toplanmıştır. Bu bulgulara dayalı olarak uygulamaya ve yapılacak araştırmalara yönelik öneriler sunulmuştur.

Anahtar Sözcükler: Vergi incelemesi, Vergi müfettişi, Nitel araştırma yöntemi, Görüşme, Durum çalışması.

ABSTRACT
PROBLEMS AND SOLUTION PROPOSALS IN TAX AUDIT:
A CASE STUDY OF TURKEY

Ali Osman YILMAZ

Department of Finance

Anadolu University, Graduate School of Social Sciences, August 2019

Supervisor: Professor Doctor Mustafa Erkan ÜYÜMEZ

(Co-Supervisor: Assistant Professor Sema ÜNLÜER)

Tax audits in Turkey, were being carried out by Finance Inspection Board, Account Experts Board, Department of Revenue Controllers and the tax auditors who were organized under 29 tax offices, without any coordination between them, till 2011. As a result of the merger of former central and provincial auditors under the roof of Tax Inspection Board, tax audits are now conducted from a single center. While uncovering the changes and developments in tax audits provided by the constitution of Tax Inspection Board, it is essential to identify the problems and determine solution proposals. The main objective of this research is to identify problems related to tax audits in Turkey and propose solutions to eliminate these problems.

In this context, in order to gain in-depth information, the research was carried out with qualitative research method. Qualitative research is designed as a case study. The research data were obtained from semi-structured interviews with 8 taxpayers, 11 professional accountants and 17 tax auditors. The analysis of the research data was performed with the help of NVivo 11 Pro, one of the computer aided qualitative data analysis programs through induction analysis. Based on the questions of research, the findings are defined and interpreted. The revealed findings are gathered under 7 main themes including; objectives of tax audits, corporate structure of tax audits, method of tax audits, reflections of tax audits, stakeholders' perceptions about each other, factors affecting tax audits and solution proposals from participants. Based on these findings, suggestions for implementation and researches are presented.

Keywords: Tax audit, Tax inspector, Qualitative research, Interview, Case study.



Sevgili Eşim Arife

ve

*Değerli Çocuklarım Ayşegül Deren,
Ahmet Bayezid ile Fatıma Nilhan'a ...*

ÖNSÖZ

Devletlerin temel gelir kaynağı olan vergilerin beyan usulüne göre belirlendiği günümüz vergi sistemlerinde, vergi mükelleflerinin beyanlarının doğruluğu ve tamlığı kritik bir öneme sahiptir. Mükellef beyanlarının doğruluğunu sağlayan en etkili araçların başında vergi incelemeleri gelmektedir. Bu yüzden dinamik bir yapıya sahip vergi incelemelerinin aksayan yönlerinin ve kök nedenlerinin tespit edilerek iyileştirilmesi için çözüm önerilerinin geliştirilmesine ihtiyaç vardır. Bu araştırma kapsamında, Türkiye’deki vergi incelemelerine ilişkin sorunları ve bu sorunların çözüm önerilerine yönelik olarak vergi müfettişleri, muhasebe meslek mensupları ve vergi mükellefleri açısından incelenmesi amaçlanmıştır.

Çalışmanın birinci bölümünde, araştırmanın önemi, amacı, soruları, yabancı ülke uygulamaları ve araştırma konusu hakkındaki alanyazın genel çerçevede aktarılmıştır. İkinci bölümünde araştırma yöntemine ilişkin araştırmanın modeli, araştırma ortamı, katılımcılar, veri toplama araçları, verilerin toplama şekli, verilerin analizi ve verilerin geçerlik ve güvenilirliği hakkında bilgiler yer almaktadır. Üçüncü bölümde ise nitel araştırma sonucunda elde edilen bulgular ve yorumlar temalar ve alt temalar çerçevesinde aktarılmıştır Dördüncü ve sonuç bölümünde de araştırmanın sonuçlara aktararak bunlara ilişkin çözüm önerileri sunulmuştur.

Bu araştırmanın gerçekleşmesinde birçok kişinin emeği ve desteği vardır. Öncelikle, doktora derslerini almaya başladığım andan itibaren beni, nitel araştırma yöntemleri başta olmak üzere akademik gelişimimde cesaretlendiren ve teşvik eden, aynı zamanda her türlü desteğini her zaman yanımda gördüğüm güler yüzlü ve hoşgörülü değerli danışman hocam Prof. Dr. M. Erkan ÜYÜMEZ’e teşekkürüm sonsuzdur.

Aynı şekilde çalışma konusunun bilimsel araştırma projesine dönüştürülmesi ile birlikte nitel araştırma yöntemleri başta olmak üzere akademik gelişime katkı sağlayan, güler yüzü, müşfikliği, hoşgörüsü ile beni cesaretlendiren ve destekleyen değerli danışman hocam Dr. Öğr. Üyesi Sema ÜNLÜER’e de teşekkürüm sonsuzdur.

Tez izlemelerinde yaptıkları değerlendirmeleri ve katkıları ile çalışmamın olgunlaşmasına her zaman katkı sağlayan ve daha iyi olmaya yöneltten sevgili hocalarım Prof. Dr. Recai DÖNMEZ ve Prof. Dr. Süleyman SÖZEN’e çok müteşekkirim.

Değerli görüş ve önerileri ile çalışmamıza katkı sağlayan sayın Prof. Dr. Emrah FERHATOĞLU ve Doç. Dr. Ahmet TEKİN'e teşekkür ederim.

Çalışmamızın ortaya çıkarılmasında değerli zamanlarını ayırarak gönülden katkı sağlayan ve bilimsel etik gereği isimlerini burada açıklayamadığım çok değerli vergi müfettişlerine, yeminli mali müşavirlere, serbest muhasebeci mali müşavirlere ve vergi mükelleflerine de teşekkürü bir borç bilirim.

Uzun ve yorucu doktora sürecinde her zaman yanımda olan, desteklerini esirgemeyen ve en fazla fedakârlıkta bulunan değerli eşim ve çocuklarıma da sonsuz teşekkür ederim.

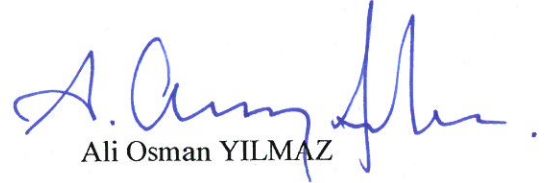
Ali Osman YILMAZ

Ankara, 2019

07.08/2019

ETİK İLKE VE KURALLARA UYGUNLUK BEYANNAMESİ

Bu tezin bana ait, özgün bir çalışma olduğunu; çalışmamın hazırlık, veri toplama, analiz ve bilgilerin sunumu olmak üzere tüm aşamalarında bilimsel etik ilke ve kurallara uygun davrandığımı; bu çalışma kapsamında elde edilen tüm veri ve bilgiler için kaynak gösterdiğimi ve bu kaynaklara kaynakçada yer verdiğimi; bu çalışmamın Anadolu Üniversitesi tarafından kullanılan “bilimsel intihal tespit programı”yla tarandığını ve hiçbir şekilde “intihal içermediğini” beyan ederim. Herhangi bir zamanda, çalışmamla ilgili yaptığım bu beyana aykırı bir durumun saptanması durumunda, ortaya çıkacak tüm ahlaki ve hukuki sonuçları kabul ettiğimi bildiririm.


Ali Osman YILMAZ

İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa</u>
BAŞLIK SAYFASI	ii
JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	v
ÖNSÖZ	vii
ETİK İLKE VE KURALLARA UYGUNLUK BEYANNAMESİ	ix
İÇİNDEKİLER	x
ÇİZELGELER DİZİNİ	xvi
ŞEKİLLER DİZİNİ	xviii
KISALTMALAR DİZİNİ	xix
1. GİRİŞ	1
1.1. Sorun	2
1.2. Araştırmanın Amacı ve Soruları	3
1.3. Araştırmanın Önemi	4
1.4. Vergi İncelemesi Kavramı ve Kapsamı	5
1.4.1. Vergi İncelemesinin Amacı	7
1.4.2. Vergi İncelemesinin İşlevleri	9
1.4.2.1. Araştırma İşlevi	9
1.4.2.2. Önleme İşlevi	9
1.4.2.3. Rehberlik ve Eğitim İşlevi	10
1.5. Bazı Ülkelerdeki Vergi İncelemesi Uygulamaları	11
1.5.1. Amerika birleşik devletlerinde vergi incelemeleri	12
1.5.2. Almanya’da vergi incelemeleri	19
1.5.3. İngiltere’de vergi incelemeleri	24
1.5.4. Fransa’da vergi incelemeleri	26
1.5.5. Seçilmiş ülkelerdeki vergi incelemesi uygulamalarının değerlendirilmesi	29
1.6. Türkiye’deki Vergi İncelemesi Uygulaması	31
1.6.1. Osmanlı devleti döneminde vergi incelemesi	31

1.6.2.	Cumhuriyet döneminde vergi incelemesi	33
1.6.2.1.	Vergi denetim kurulu başkanlığı kurulmasından önceki dönemde vergi incelemesi	33
1.6.2.2.	Vergi denetim kurulu başkanlığının kurulmasından sonraki dönemde vergi incelemesi	37
1.6.3.	Vergi incelemesinin hukuki niteliği	40
1.6.4.	Vergi incelemesinin tarafları	41
1.6.4.1.	Vergi mükellefleri	42
1.6.4.2.	Muhasebe meslek mensupları	43
1.6.4.3.	Vergi müfettişleri	46
1.6.4.3.1.	Vergi müfettişlerinin seçimi, eğitim ve yetiştirme süreci	50
1.6.4.3.2.	Vergi müfettişlerinin performans değerlendirmesi	54
1.6.5.	Vergi inceleme türleri	56
1.6.6.	Vergi incelemesi süreci	59
1.6.6.1.	Vergi incelemesine sevk işlemleri	61
1.6.6.2.	Vergi incelemesine hazırlık ve vergi incelemesinin gerçekleştirilmesi	62
1.6.6.3.	Vergi incelemelerinin raporlanması ve RDK değerlendirilmesi	65
1.6.6.4.	Vergi incelemesi raporu sonrası işlemler	73
1.6.7.	Türkiye'deki vergi incelemelerini etkileyen faktörler	75
1.6.7.1.	Vergi sistemi ve mevzuatı	75
1.6.7.2.	Kayıt dışı ekonomi	77
1.6.7.3.	Mali yapılandırmalar (vergi afları)	78
1.6.7.4.	Uzlaşma	81
1.6.7.5.	Vergi yargısı	84
1.6.7.6.	Vergi bilinci ve mükellef bilgi düzeyi	85
1.6.7.7.	Vergi idaresi	86
1.7.	Vergi İncelemesi ile İlgili Çalışmalar	87
1.7.1.	Nicel Yöntemle Yapılan Çalışmalar	87
1.7.2.	Nicel ve Nitel Yöntemle Yapılan Çalışmalar	90

1.7.3. Nitel Yöntemle Yapılan Çalışmalar	95
2. YÖNTEM	101
2.1. Araştırma Modeli	101
2.2. Araştırma Ortamı	102
2.3. Katılımcılar	103
2.3.1. Vergi müfettişleri	104
2.3.2. Muhasebe meslek mensupları (yeminli mali müşavir ve serbest muhasebeci mali müşavirler)	105
2.3.3. Vergi mükellefleri	106
2.3.4. Geçerlik ve güvenilirlik komitesi	106
2.3.5. Araştırmacı	107
2.3.5.1. Araştırmacının rolü	108
2.4. Veri Toplama Araçları	113
2.4.1. Belge incelemesi	114
2.4.2. Görüşmeler	115
2.4.2.1. Pilot görüşme	115
2.4.2.2. Yapılandırılmamış Görüşmeler	116
2.4.2.3. Yarı Yapılandırılmış Görüşmeler	116
2.4.2.3.1. Vergi müfettişleri ile yapılan yarı yapılandırılmış görüşmeler	119
2.4.2.3.2. Muhasebe meslek mensupları ile yapılan yarı yapılandırılmış görüşmeler	120
2.4.2.3.3. Vergi mükellefleri ile yapılan yarı yapılandırılmış görüşmeler	121
2.4.3. Gözlem (Katılımcı Olmayan)	121
2.4.4. Araştırmacı günlükleri	122
2.4.5. Geçerlik ve güvenilirlik komitesi tutanakları	123
2.5. Verilerin Analiziz	124
2.6. Verilerin Geçerliliği ve Güvenirliği	126
3. BULGULAR VE YORUMLAR	129
3.1. Vergi İncelemesinin Amaçlarına İlişkin Bulgular	132
3.1.1. Vergi incelemelerinin rehberlik ve eğitim fonksiyonu	133

3.1.2. Gelir ve giderlerin tam kavranması	136
3.1.3. Çift kayıt işlemleri	142
3.1.4. Kayıt dışı ekonomi	146
3.1.5. Denetim dışı amaçlar ile vergi incelemesi	153
3.2. Vergi incelemelerinde kurumsal yapıya ilişkin bulgular	156
3.2.1. Vergi incelemelerinde tek başlılık ve birleşme	157
3.2.1.1. Tek çatı süreci	162
3.2.1.2. Denetim kökenli katılımcıların eski merkez ve taşra denetim elemanları hakkındaki değerlendirmeleri	164
3.2.1.3. VDK teşkilatlanmasında revize-reform ihtiyacı olan alanlar	166
3.2.2. Vergi müfettişlerinin seçimi, yetiştirme süreci ve eğitimleri	167
3.2.3. Vergi müfettişlerinin performanslarının değerlendirilmesi	173
3.2.4. Vergi müfettişlerinin denetlenmesi	176
3.2.4.1. Vergi müfettişlerinin kuraldışı hareketlerin denetimi	178
3.2.4.2. Müfettiş raporlarının denetimi ve rapor değerlendirme komisyonu	180
3.2.5. Farklı disiplinlerden alınan vergi müfettişlerine yaklaşım	183
3.3. Vergi İnceleme Usulüne İlişkin Bulgular	185
3.3.1. Vergi incelemeleri	186
3.3.2. VDK sonrası vergi incelemeleri	191
3.3.2.1. A denetim grup başkanlıklarının (eski vergi denetmenlerinin) yaptığı vergi incelemeleri	196
3.3.2.2. B, C ve Ç denetim grup başkanlıklarının (eski merkezi denetim elemanların) yaptığı vergi incelemeleri	198
3.3.3. Risk Analiz Modeli (RAM)	201
3.3.4. Vergi tekniği raporu (VTR), sahte belge ile muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ve kullanımı (SBK – MİYB)	205
3.3.5. Vergi inceleme süresi - zamanaşımı süresi	211
3.4. Vergi İncelemelerinin Yansımalarına İlişkin Bulgular	216
3.4.1. Vergi incelemeleri sonucundaki vergi cezalarının uygulanabilirliği ve caydırıcılığı	217
3.4.2. Vergi incelemelerinde adaletin tesisi	221

3.4.3. Vergi incelemesinin psikolojik etkisi	224
3.4.4. Vergi incelemesinin itibar etkisi	226
3.4.5. Vergi incelemesinin ticarete etkisi	228
3.4.6. Mükellefe incelemelerde ispatın yüklenilmesi	230
3.4.7. Mükellefin incelenme sıklığı	232
3.4.8. Vergi incelemelerinin ve ihtilaflarının maliyetleri	232
3.4.9. Vergi incelemeleri uygulama pratiği (iletişim)	233
3.4.10. Vergi incelemelerinde çok başlılığın mükellef ve muhasebe meslek mensuplarına yansması	234
3.5. Vergi İncelemelerinde Paydaşların (Tarafların) Birbirleri Hakkındaki Algıları	235
3.5.1. Vergi bilinci	236
3.5.2. Mükellef bilgi ve farkındalık düzeyi	238
3.5.3. Vergi müfettişi kavramı	240
3.5.4. Vergi müfettişlerinin niteliği	241
3.5.5. Vergi müfettişlerinin yaklaşımları	244
3.5.6. Vergi müfettişlerinin mükellefleri değerlendirmesi	245
3.5.7. Vergi müfettişlerinin birbirleri hakkındaki değerlendirmeleri	247
3.6. Vergi İncelemelerini Etkileyen Unsurlar	250
3.6.1. Vergi sistemi ve mevzuatı	251
3.6.2. Muhasebe meslek mensupları	255
3.6.2.1. Yeminli mali müşavirler	256
3.6.2.2. Serbest muhasebeci mali müşavirler	260
3.6.3. Vergi müfettişlerinin bağımsızlık ve objektifliği	263
3.6.4. Bilgi teknolojileri (BT)	266
3.6.5. Uzlaşmanın yansımaları	270
3.6.6. Vergi afları (mali yapılandırmalar)	274
3.6.7. Takdir komisyonuna sevk işlemleri	281
3.6.8. Vergi yargısı	282
3.6.9. Vergi idaresi ile iletişim	286
3.6.10. Vergi oranları	287
3.7. Katılımcıların Çözüm Önerilerine İlişkin Bulgular	287
3.7.1. Katılımcıların Çözüm Önerileri	288

4. SONUÇ VE ÖNERİLER	296
KAYNAKÇA	308
EKLER	
ÖZGEÇMİŞ	



ÇİZELGELER DİZİNİ

Sayfa

Çizelge 1.1. ABD’de İncelenen Beyanname Sayıları ve İnceleme Oranları.....	18
Çizelge 1.2. Almanya’da Büyük Ölçekli İşletmelerin Türleri ve Parasal Sınırları.....	21
Çizelge 1.3. Almanya’da İncelenen Şirket Sayıları ve İnceleme Oranları.....	23
Çizelge 1.4. Bazı Ülkelerin Vergi İncelemesi Uygulamalarının Karşılaştırılması.....	30
Çizelge 1.5. Vergi Mükellef Türü ve Yıllara Göre Faal Mükellef Sayıları.....	43
Çizelge 1.6. Muhasebe Meslek Mensupları ve Sayıları.....	45
Çizelge 1.7. VDK Öncesi Denetim Birimlerinin Dolu ve Boş Kadro Sayıları.....	47
Çizelge 1.8. VDK Sonrası Denetim Grup Başkanlıklarında Görevli Vergi Müfettiş Sayıları ve Yüzdeleri.....	48
Çizelge 1.9. VDK Sonrası Denetim Grup Başkanlıklarında Görevli Aktif Vergi Müfettiş Sayıları ve Yüzdeleri.....	49
Çizelge 1.10. Performans Değerlendirme Sisteminde Tam ve Sınırlı Vergi İncelemelerinde Kullanılacak Firma Büyüklüklerine Göre Puan Tablosu..	55
Çizelge 1.11. VDK Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Denetim Grup Başkanlıklarına Göre Dağılımı.....	67
Çizelge 1.12. VDK Sonrası Vergi Mükellef Sayıları, İncelenen Mükellef Sayıları ve İnceleme Oranları.....	69
Çizelge 1.13. VDK Sonrası Vergi İnceleme Türlerine Göre Rapor Sayıları.....	69
Çizelge 1.14. VDK Sonrası Kümülatif Vergi İnceleme Sonuçları.....	70
Çizelge 1.15. 2018 Yılı Vergi Türleri İtibarıyla İnceleme Sonuçlarının Toplam Tutar İçerisindeki Paylarının Yüzde Olarak Gösterimi.....	71
Çizelge 1.16. 2018 Yılı Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Verileri.....	72
Çizelge 1.17. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonlarında Uzlaşılamayan Vergi ve Ceza Tutarlarının Uzlaşma Başvurusuna Konu Olan Vergi Tutar ve Cezalarına Oranları (2012-2018).....	81
Çizelge 1.18. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonlarında Uzlaşmaya Konu Olan Vergi Tutar ve Cezalarının Komisyonlar Tarafından Vergi Tutar ve Cezalarının Silinme Oranları (2012-2018).....	82
Çizelge 2.1. Muhasebe Meslek Mensubu Katılımcı Grubu.....	105
Çizelge 2.2. Vergi Mükellefi Katılımcı Grubu.....	106

Çizelge 2.3. Veri Toplama Çizelgesi.....	118
Çizelge 3.1. Araştırma Soruları, Araştırma Soruları Kapsamında Ulaşılan Temalar ve Alt Temalar.....	130
Çizelge 3.2. Vergi İncelemesinin Amaçları Bulgusunun Alt Temaları, Bu Alt Temalara İlişkin Kaynak ve Referans Değerleri.....	132
Çizelge 3.3. Vergi İncelemelerinde Kurumsal Yapı Bulgusunun Alt Temaları, Bu Alt Temalara İlişkin Kaynak ve Referans Değerleri.....	156
Çizelge 3.4. Vergi İnceleme Usulü Bulgusunun Alt Temaları, Bu Alt Temalara İlişkin Kaynak ve Referans Değerleri.....	185
Çizelge 3.5. Vergi İncelemelerinin Yansımaları ve Alt Temaları, Bu Alt Temaların Kaynak ve Referans Değerleri.....	216
Çizelge 3.6. Vergi İncelemelerinde Paydaşların (Tarafların) Birbirleri Hakkındaki Algıları Temasının Alt Temaları, Bu Alt Temaların Kaynak ve Referans Değerleri.....	236
Çizelge 3.7. Vergi İncelemelerini Etkileyen Unsurlar Temasının Alt Temaları, Bu Alt Temaların Kaynak ve Referans Değerleri.....	250
Çizelge 3.8. Katılımcıların Çözüm Önerileri Temasının Kaynak ve Referans Değerleri.....	288

ŞEKİLLER DİZİNİ

	<u>Sayfa</u>
Şekil 1.1. Vergi İnceleme Süreci.....	60



KISALTMALAR DİZİNİ

A	: Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Denetim Grup Başkanlığı
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
ARDL	: Autoregressive Distributed Lag Bound Test/ Otoresif Dağılımlı Gecikme Modeli
ASMMMO	: Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
B	: Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Denetim Başkanlığı
B.	: Başkanlığı
BA-BS	: Mal ve/veya Hizmet Alımları ile Satışlarına İlişkin Bildirim Formları
Bkz.	: Bakınız
BSMV	: Banka Sigorta Muamele Vergisi
BT	: Bilgi Teknolojileri
C	: Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Denetim Grup Başkanlığı
Ç	: Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Denetim Grup Başkanlığı
CBS	: Coğrafi Bilgi Sistemleri
CK	: Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi
CRCA	: Commissioners for Revenue and Customs Act/Gelir ve Gümrük Yasası
CTSA	: Corporate Tax Self Assessment/Kurumlar Vergisi Öz Değerlendirme
DDK	: Devlet Denetleme Kurulu
DGI	: Direction Generale des Impots/ Vergiler Genel İdaresi
DIRCOFI	: Direction des Controles Fiscales/Mali Kontrol Müdürlüğü
DSF	: Direction des Services Fiscaux/ Vergi Hizmetleri Müdürlüğü
DVNI	: Direction des Verifications Nationales et Internationales/ Ulusal ve Uluslararası Denetim Müdürlüğü
E.E.Y.O.	: Engelliler Entegre Yüksek Okulu
Ed.	: Editör
E-defter	: Elektronik Defter
E-ticaret	: Elektronik Ticaret
FTSE 100	: Financial Times Stock Exchange 100/Londra Borsasında İşlem Gören Piyasa Değeri En Büyük 100 Şirketler Endeksi
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GKDB	: Gelirler Kontrolörleri Daire Başkanlığı

GMSİ	: Gayrimenkul Sermaye İradı
GSKD	: Gayri Safi Katma Değer
GSMH	: Gayri Safi Milli Hasıla
HMRC	: Her Majesty's Revenue and Customs/Gelir ve Gümrük İdaresi
HUD	: Hesap Uzmanları Derneği
HUK	: Hesap Uzmanları Kurulu
IIA	: The Institute of Internal Auditors/ Uluslararası İç Denetçiler Örgütü
IR	: Inland Revenue Office/İç Gelir İdaresi
IRBM	: Inland Revenue Board of Malaysia/Malezya İç Gelir İdaresi
IRS	: Internal Revenue Service
İİBF	: İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
İİTDK	: İhbar ve İnceleme Taleplerini Değerlendirme Komisyonu
İZSMMMO	: İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
KB	: Kalkınma Bakanlığı
KDV	: Katma Değer Vergisi
KEAEP	: Kayıt dışı Ekonominin Azaltılması Programı Eylem Planı
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
KOBİ	: Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler
KP	: Kalkınma Planı
KV	: Kurumlar Vergisi
MBR	: Mükellef Bilgi Raporu
md.	: Madde
MİYB	: Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma
MRDK	: Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu
MTK	: Maliye Teftiş Kurulu
Müf.	: Vergi Müfettişi
Muh.	: Muhasebe Meslek Mensubu
Mük.	: Vergi Mükellefi
NAO	: National Audit Office/Ulusal Denetim Ofisi
OECD	: Organisation for Economic Co-operation and Development Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
PWC	: PriceWaterhouseCoopers

RAM	: Risk analiz Modeli
RDK	: Rapor Değerlendirme Komisyonu
RDKY	: Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik
s.	: Sayfa
SBK	: Sahte Belge Kullanma ve Düzenleme
SM	: Serbest Muhasebeci
SME	: Small and Medium Enterprise/Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
TIGTA	: Treasury Inspector General for Tax Administration/ Vergi İdaresi Genel Hazine Müfettişliği
TÖU	: Tarhiyat Öncesi Uzlaşma
TSU	: Tarhiyat Sonrası Uzlaşma
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
v.b.	: ve benzeri
vd.	: ve diğerleri
VDK	: Vergi Denetim Kurulu
VDKB	: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı
VDK-BİS	: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Bilgi İşletim Sistemi
VDKİY	: Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik
VDKPDSY	: Vergi Denetim Kurulu Performans Değerlendirme Sistemi Yönetmeliği
VDK-RAM	: Vergi Denetim Kurulu- Risk Analiz Modeli
VDK-RAS	: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Risk Analiz Sistemi
VDKY	: Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği
VİDKK	: Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulu
VMYDY	: Görev Yerleri İtibarıyla Vergi Müfettişleri Yer Değiştirme Yönetmeliği
VÖİHR	: Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu
VTR	: Vergi Tekniği Raporu
Vol.	: Volume
VUK	: Vergi Usul Kanunu
WB	: World Bank/Dünya Bankası
YMM	: Yeminli Mali Müşavirler

BİRİNCİ BÖLÜM

1. GİRİŞ

Vergi, devletin hükümlerlik gücüne dayanarak, gerçek ve gerçek olmayan kişilerden, faaliyetlerini finanse edebilmek için karşılıksız olarak aldığı en önemli gelir kaynaklarından birisidir (Oktar, 2018, s. 2). Günümüz vergi anlayışında vergiler, genel olarak beyan üzerine tarh edilmektedir. Devletler, vergi idareleri ve diğer kurumları aracılığıyla mükelleflerin yükümlülüklerinin düzenli, tam ve doğru olarak yerine getirilmesini sağlamak üzere gereken tedbirleri alırlar. Vergi idareleri, matrahı tam olarak kavradıktan sonra en fazla tahsilatı gerçekleştirmeye çalışır (Shoup, 1969, s. 12). Matrahı tam kavrayabilmek için mükelleflerin beyanları güvenilir olmalıdır. Bu yüzden beyanların ve beyanlara esas kayıtların kontrolü gerekir. Bunu sağlamanın en etkili yöntemi ise vergi incelemesidir (Turhan, 1979, s. 73).

Vergi sistemleri, teorik olarak bütün yönleriyle en iyi şekilde tasarlanırsa ve vergi mevzuatları en ideal seviyede hazırlansa bile mükellefler, vergiye esas gelir, kazanç ve iratlarını tam olarak beyan etmeyebilirler. Dolayısıyla vergilerin tarhı, tahakkuku ve tahsilatı da olması gereken seviyede gerçekleşmeyebilir.

Vergi sistemleri içerisinde mükelleflerin gelir, kazanç ve iratlarına ait beyanlarının doğruluğunu ve tamlığını sağlayamaya yönelik çeşitli müesseseler vardır. Bu müesseselerin en başında, vergi denetim yöntemlerinin en etkili olan vergi incelemesi yer alır. Vergi incelemesi, ağırlıklı olarak beyan üzerine kurulu bir vergi sisteminde vergi idarelerinin başarısı açısından hayati bir öneme sahiptir. Mükelleflerin beyanlarının güvenilirliğini sağlayabilmek için bunların kontrol edilmesi gerekir (Turhan, 1979, s. 73). Vergi incelemesinde temel amaç, bütün mükelleflerin belli bir zaman aralığında mutlak incelenmesi, denetime tabi tutulması değildir. Vergi incelemesinin sağlayacağı kontrol ve etkinlik ile denetlenmeyen diğer mükelleflerin de uyumunun sağlanmasıdır.

Vergi gelirlerinin, ülkelerin gayri safi milli hasılları içindeki payı ortalama olarak %30-35 civarındadır. 2017 yılında OECD ülkeleri arasında, vergi gelirlerinin GSMH içindeki en büyük pay, %46,2 ile Fransa'ya aittir. En düşük oran ise %16,2 ile Meksika'ya aittir. OECD ülkelerinin vergi gelirleri/GSMH ortalaması ise 2017 yılı için %34,2'dir. Türkiye'nin vergi gelirlerinin GSMH içindeki payı, 2013 yılında %25,3 iken 2017 yılı

için %24,9'dur.¹ Vergi gelirlerinin GSMH içindeki payının büyüklüğünden dolayı mükellefin beyanlarının doğru ve tam bilgiyi içermesi oldukça kritik bir önemdedir.

Vergi incelemeleri, ülkelerin gelişmişlik düzeyleri, sosyo-kültürel yapıları kayıtlı ve kayıtsız ekonomi durumu, vergi bilinci düzeyi, mükelleflerin vergiye uyumu, ülkelerin mevzuatı, sık yapılan mevzuat değişiklikleri, gelir yönetiminin yapısı gibi birçok faktörden etkilenmektedir (Akdoğan, 2001, s. 47; Acar ve Merter, 2005, s.7-11).

Türkiye'deki vergi incelemeleri konusunda yapılan çalışmalara, düzenlenen raporlara, reform önerilerine ve kalkınma planlarına bakıldığında, benzer eleştiriler birikerek ve tekrar ederek devam etmektedir. Bu eleştirilerin en başta gelenleri arasında; Vergi incelemelerindeki kurumsal yapı ve koordinasyona yönelik sorunlar devam etmektedir. Kayıt altındaki vergi mükelleflerinin incelenmesi, kayıt altında çalışmayan mükelleflerin ekonomik faaliyetlerini teşvik etmektedir. Vergi mevzuatında sık yapılan değişiklikler ve neden olduğu karmaşıklıklar ile uzlaşma ve kayıt dışı ekonomi gibi durumlar vergi incelemelerini olumsuz etkilemektedir. Ayrıca, yetişmiş insan kaynağının bir süre sonra kuruldan ayrılması denetim gücünü zayıflatabilmektedir (Güler, 2019, s. 300-301).

1.1. Sorun

Türkiye'de vergi incelemeleri, 2011 yılına kadar Maliye Teftiş Kurulu, Hesap Uzmanları Kurulu, Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı ve 29 adet vergi dairesi başkanlığı bünyesindeki vergi denetmenleri tarafından aralarında eşgüdüm olmaksızın yapılmaktaydı.

Vergi inceleme birimleri arasındaki planlama ve koordinasyon eksikliğini ortadan kaldırmak için 01.08.2010 tarihinde 6009 sayılı Kanunun 26. maddesi ile yapılan değişiklik ile "Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulu" oluşturuldu.

Bu değişikliğin üzerinden bir yıl geçmeden uzunca bir zamandır vergi incelemeleri hakkında yapılan eleştirileri ortadan kaldırmak ve ihtiyaç duyulan düzenlemeleri gerçekleştirmek için 10.07.2011 tarihinde 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile merkez ve taşra vergi denetim birimleri "Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı" bünyesinde tek çatı altında birleştirildi.

¹https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/revenue-statistics-2018_rev_stats-2018-en#page22 (Erişim tarihi: 20.02.2019).

Eski merkezi ve taşra denetim elemanlarının VDK olarak tek çatı altında birleştirilmesi sonucunda oluşturulan yeni organizasyon yapısında varolan durumları anlamaya ve ortaya çıkarmaya yönelik bir çalışmaya ihtiyaç bulunmaktadır. VDK'nın oluşturulması ile vergi incelemelerinde sağlanan değişim ve gelişimin ortaya çıkarılarak sorunların ve bu sorunlara yönelik çözüm önerilerinin belirlenmesi gerekmektedir.

Vergi incelemeleri, farklı zamanlarda ve farklı unvanlara sahip kişiler tarafından yapılmasının çok ötesinde bir konudur. Vergi incelemeleri, vergi idaresinin mutlaka gerçekleştirileceği en etkili ve temel denetim yollarından birisidir. Bu yüzden odaklanılması gereken nokta, vergi incelemeleri ile belirlenen amaçlarına ulaşılıp ulaşılmadığı, vergi incelemelerinin etkinlik durumunun ne olduğu ve caydırıcılığının artırılarak nasıl devam ettirileceğidir.

Vergi incelemelerindeki sorunların tespiti ve çözüm önerilerinin geliştirilmesi gereksinimi, bu konu hakkında derinlemesine bilgi edinilmesini ve sorunların kök nedenlerinin ortaya çıkartılmasını gerektirmektedir.

1.2. Araştırmanın Amacı ve Soruları

Bu araştırmada, Türkiye'de yapılmakta olan vergi incelemeleri, verginin taraflarından vergi müfettişleri, muhasebe meslek mensupları (yeminli mali müşavirler ile serbest muhasebeci mali müşavirler) ve vergi mükellefleri tarafından nasıl değerlendirildiği ve uygulamaya yönelik görüşleri araştırılmıştır. Araştırmanın genel amacı, Türkiye'deki vergi incelemelerinde karşılaşılan sorunları belirlemek ve bu sorunların giderilmesine yönelik çözüm önerileri getirmektir. Araştırmanın genel amacı doğrultusunda araştırmada aşağıdaki alt sorulara cevap aranmıştır:

1- Verginin tarafları olan vergi müfettişleri, muhasebe meslek mensupları (yeminli mali müşavir ile serbest muhasebeci mali müşavirler) ve vergi mükellefleri vergi incelemelerini nasıl değerlendirmektedirler?

2- Vergi incelemelerinden beklenen sonucun tam olarak ortaya çıkartılamamasına etki eden durumlar nelerdir?

3- Vergi incelemelerinden beklenen sonuçları gerçekleştirmek için neler yapılmalıdır?

1.3. Araştırmanın Önemi

Devletin en temel gelir kaynağı olan vergilerin tam ve doğru olarak toplanabilmesi kritik bir öneme sahiptir. Bunun sağlıklı bir şekilde gerçekleştirilmesini sağlayacak temel mekanizmalardan birisi de vergi incelemeleridir.

Vergi incelemelerinin salt gayesi, bütün vergi mükelleflerini ve bunların her bir işlemini incelemek değildir. Esas amaç, vergi incelemelerinin etkinliği ve caydırıcılığının tesis edilerek vergi incelemesi yapılmayan diğer mükelleflerin de vergi uyumunun artırılması ve belirlenen diğer görev ve hedeflerin gerçekleştirilmesidir.

Vergi incelemelerinin etkinlik ve caydırıcılığının katkısı sayesinde vergilerin toplanabilmesi kolaylaşacaktır. Vergi tahsilatının arttırılabildiği ölçüde kamu harcamalarının finansman ihtiyacı azaltılabilecektir. Böylece ülkenin kıt kaynakları daha etkin, verimli ve ekonomik olarak kullanılabilecektir. Dolayısıyla, kayıt dışı ekonominin kontrol altına alınabilmesi, beyanların doğruluğunun sağlanması, vergi mükelleflerinin vergi uyumunun artırılması ve daha fazla vergi geliri toplanabilmesi için devletlerin etkin, verimli ve caydırıcı bir vergi inceleme sistemine gereksinimi vardır.

Vergi incelemeleri, eski merkez ve taşra denetim birimlerinin tek çatı altında birleştirilmesi sonucunda 2011 yılından itibaren Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde gerçekleştirilmektedir. Vergi incelemeleri, kayıt dışı ekonomi, vergi sistemi, vergi mevzuatı, uzlaşma, vergi afları, vergi yargısı, vergi cezaları, vergi bilinci, mükellef bilgi düzeyi ve vergi ahlakı gibi birçok faktörden doğrudan veya dolaylı olarak etkilenebilmektedir.

Türk vergi denetim yapısında, 2011 yılında yapılan yeniden organizasyon çalışmaları sonucunda bazı iyileşmeler ve gelişmeler sağlansa da vergi incelemelerinde sorunlar, azalmak yerine çoğalarak devam etmektedir. Bu yüzden, verginin taraflarına (vergi müfettişleri, muhasebe meslek mensupları ve vergi mükellefleri) yönelik olarak bütüncül bir bakış açısıyla gerçekleştirilecek saha çalışması sonucunda, vergi incelemelerindeki sorunların ve kök nedenlerinin ortaya çıkarılması ile bunların çözümüne yönelik önerilerin geliştirilebilmesi için derinlemesine bilgi edinilmesi ihtiyacı bulunmaktadır.

Alanyazında vergi konularında ağırlıklı olarak anket olmak üzere nicel araştırma yöntemlerinden yararlanılmaktadır. Nicel araştırma yöntemleri ile gerçekleştirilen çalışmalarda derinlemesine bilgi edinilmesi pek mümkün olmayabilmektedir. Bundan

dolayı, araştırmalarda nitel veya karma araştırma yöntemlerinin kullanılması zarureti bulunmaktadır.

Sosyal bilimlerde ve özellikle vergi alanında alışıl gelmiş araştırma yöntemlerinin nicel çalışmalarından nitel çalışmalara kaydırılması sayesinde yararlanıcılara derinlemesine yol gösterilmesi hedeflenmektedir.

Yapılan araştırmanın, kendi alanında örnek oluşturması ve alanyazına katkı sağlaması umulmaktadır. Böylece eğitim, sosyoloji, psikoloji, siyaset ve kamu yönetim bilimlerinde oldukça fazla çalışma örneği olan nitel araştırmaların vergi alanında çalışılması halinde ne gibi farklı sonuçlara ulaşılabileceği yönünden önem arz etmektedir.

Bu araştırmada, nitel araştırma yönteminin özelliklerini yansıtan desenlerden biri olan durum (vaka incelemesi/case study) çalışması şeklinde desenlenmiştir. Araştırma sonucunda; vergi incelemelerinde artarak devam etmekte olan sorunlar, sorunların kök nedenleri ve çözüm önerileri bağlamında elde edilen veriler, başta verginin tarafları olan vergi idaresi, vergi müfettişleri, muhasebe meslek mensupları ve vergi mükellefleri olmak üzere bütün yararlanıcıların kullanımına sunulmaya çalışılacaktır.

1.4. Vergi İncelemesi Kavramı ve Kapsamı

Vergi incelemesi kavramı, vergi denetimi kavramının içerisinde yer almakla birlikte alanyazında ve özellikle uygulamada birbirlerinin yerine kullanılabilmektedir. Vergi denetimi, esasında vergi incelemesini de içine alan daha geniş bir alanı kapsayan çatı bir kavramdır. Vergi denetimi, vergi incelemeleri ile birlikte diğer denetim araçları olan yoklama, bilgi toplama ve arama denetim araçlarını da içermektedir.

Vergi incelemesi, vergi denetim araçlarının en önemlisi ve en kapsamlı olanıdır. Vergi incelemesinin, diğer vergi denetim araçlarına göre daha baskın olmasından dolayı çoğu zaman vergi denetimi ve vergi incelemesi kavramlarının eş anlamlı olarak kullanıldığı görölmektedir. Bunun dışında alanyazında, mülga ve mer-i mevzuatta, vergi incelemesi yerine tetkik, murakabe, kontrol ve revizyon gibi kavramların belli dönemlerde kullanıldığı da görölmektedir (Soydan, 2015, s. 11).

Bahsi geçen kavramlar, vergi incelemesi kavramının belirli yönlerini ihtiva etmekle birlikte vergi incelemesinin birebir ve tam karşılığı olduğu söylenilemez. Aslında bu durum vergi incelemesi faaliyetinin, yakın anlamını taşıyan diğer kavramlar ile ortak

noktalarının fazla olmasından kaynaklanmaktadır. Alanyazında da bu konuda tam bir mutabakat sağlanamamıştır.

Uluslararası alanyazına baktığımızda da; vergi incelemesi kavramının incelemeyi gerçekleştiren kişi ve incelemenin kapsamına göre farklı kavramlar ile ifade edildiği görülmektedir. İngiltere de “tax enquiry” kavramı, vergi incelemesi için kullanılmaktadır. Bununla birlikte defter ve belgelerin incelenmesi için ise “tax examination” kavramı kullanılmaktadır.² İngiltere Gelir ve Gümrükler İdaresi dışındaki kişi veya kurumlarca yapılan muhasebe incelemelerini karşılamak için ise “tax audit” terimi kullanılmaktadır³ (Şin, 2005, s. 153).

Amerika Birleşik Devletlerinde de inceleme faaliyetinin farklı adlandırılmaları olmakla birlikte en başta “examination” (inceleme) ve “investigation” (soruşturma) kavramları gelmektedir. İnceleme; defter ve belgeler üzerinde gerçekleştirilen araştırmayı, soruşturma ise; incelenen mükellefin dışındaki kişi veya kurumlardan bilgi edinilerek yapılan araştırmayı kapsamaktadır. Soruşturma, inceleme faaliyetini de içeren ve daha çok vergi kaçakçılığı gibi fiillerin olduğu/olabileceği durumlarda gerçekleştirilen araştırma faaliyetidir (Akdoğan, 1979, s. 38-39).

Alanyazında vergi incelemesi kavramı, birbirine çok yakın olmakla birlikte değişik yönleriyle çeşitli sınıflamalara göre geniş ve dar kapsamlı olarak tarif edildiği görülmektedir.

Akdoğan, (1979, s. 11) inceleme ve kontrol kavramlarına dikkat çekerek, “mükellefin ödediği vergilerin bütün kayıtlara ve muhasebe dışı bilgilere göre uygunluğunun araştırılarak doğruluğunun belirlenmesi ve sağlanması” şeklinde tanımlamaktadır.

Şeker, (1994, s. 34) ise vergi incelemesinin muhasebe ve vergi mevzuatına uygunluk denetimi yönü ile araştırma yönüne dikkat çekerek vergi incelemesini tarif etmektedir.

Kızılot vd., (2007, s. 122) diğerlerine göre vergi incelemesi, ödenmesi gereken vergileri tam ve doğru olarak tespit ederek ortaya çıkarmak için vergiyi doğuran olay ve buna ilişkin işlemlerin araştırılarak vergi aslı ve gerekmesi halinde vergi cezalarını belirlemek ve ortaya çıkarmak için yapılan derinlemesine bir araştırmadır.

²<https://taxaid.org.uk/guides/taxpayers/tax-returns/enquiries> (Erişim tarihi: 03.02.2018).

³<https://www.gov.uk/government/publications/tax-enquiries-closure-rules/tax-enquiries-closure-rules> (Erişim tarihi: 03.02.2018).

Öncel, Kumrulu ve Çağan, (2013, s. 100) vergi incelemesini “beyanların ve ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu saptamak amacıyla yükümlünün defter kayıtları, belgeleri, ve envanteri üzerinde yürütülen derinlemesine bir araştırma” olarak tanımlamışlardır.

Karakoç, (2017, s. 242) ise vergi incelemesini, “vergi idaresinin vergi alacağını sağlıklı bir şekilde belirleyip tahsil edebilmek için yükümlülükler ile ilgili olarak gereksindiği ayrıntılı araştırma” şeklinde ifade etmiştir.

Yukardaki tanımlardan da anlaşıldığı üzere, vergi incelemesini birçok şekilde ifade etmek mümkündür. Yukarıdaki tanımlardan yola çıkarak vergi incelemesi şu şekilde tarif edilebilir: Vergi incelemesi, tarh edilmesi gereken vergi alacağını tam ve doğru olarak tespit edebilmek amacıyla mükellefin bütün defter, kayıt, belgelerinden ve üçüncü kaynaklardan temin edilen bilgilerden yararlanılarak derinlemesine yapılan bir araştırmadır.

1.4.1. Vergi incelemesinin amacı

Mükelleflerin beyanına dayalı çağımız vergi anlayışında, vergi inceleme faaliyetinin esas amacı, mükelleflerin kasıtlı ve yanlış bildirimlerini önlemektir. Bu yüzden özellikle götürü olmayan vergilerde vergi incelemesinin yapılması gereklidir (Melumad ve Mookherjee, 1989, s.149).

Nitekim bu durum, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunun 134. maddesinde vergi incelemesinin amacı “ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak” olarak ifade edilmiştir.

Vergi incelemesinin diğer amaçlarını; vergi kaçakçılığını teşvik etmemek ve böylece daha fazla vergi geliri elde edilmesini sağlamak (Hsu, 2013, s. 449; Akdoğan, 1979, s. 5), kayıt dışı ekonomi ile mücadele ederek mükellefler arasında haksız rekabeti engellemek, böylece mükellefler arasında vergi adaletinin tesisine yardımcı olmak, incelemeler esnasında mükelleflere vergi mevzuatı hakkında rehberlik etmek, aynı hataların tekrar edilmesini engellemek için bilgi düzeylerine katkı sağlamak, vergi bilinci seviyesini artırarak vergi uyumuna yardımcı olmak olarak sıralanabilir (Organ, 2008, s. 128)

Ulusal ve uluslararası alanyazında genel olarak vergi incelemesinin amaçları arasında vergi cezaları ile ek gelir sağlamak da sayılmaktadır. İnceleme neticesinde vergi cezaları yoluyla ek vergi geliri sağlamak vergi incelemesinin amaçları arasında

sayılmamalıdır. En genel haliyle vergi cezalarının amacı; vergiye ait bildirim ve diğer ödevlerde sorumluluğunu tam ve doğru olarak gerçekleştirmeyen mükellefi, yükümlülüklerini yerine getirir hale yöneltmek ve aynı durumu tekrarlamamasını sağlamaktır. Bunun yanında sorumluluklarını yerine getiren mükellefler ile diğer mükellefler arasında adaleti tesis ederek toplumsal düzeni korumaktır. Vergi ceza gelirlerinin devletlerin gelir kalemleri arasında yer alıyor olması, kamu gelirlerinin tasnifi ile ilgilidir. Vergi incelemesinin amaçları arasında “vergi cezaları yoluyla ek gelir sağlamanın” belirtilmesi, vergi incelemelerinin doğasına aykırı bir anlam yüklemektir.

Yukarıda da izah edilmeye çalışıldığı üzere; vergi incelemesinde esas amaç yüksek tutarda matrah farkı ve buna bağlı olarak vergi ceza tutarı tespit ederek gelir elde etmek değildir. Mükellef bildirimlerinin ve ödenen vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve mükelleflerin vergilerini daha düzgün ve doğru olarak beyan etmelerini sağlamaktır (Erdem, 1981, s. 22; Kaneti, 1986, s. 142; Şin, 2005, s. 81). Vergi incelemeleri, “mutlaka matrah farkı bulunması gerekir” saiki içerisinde soruşturma/kriminalistik yaklaşımı ile gerçekleştirilmemesi halinde, kendisinden beklenen esas amaca ulaşmada katkı sağlayabilir (Turhan, 1979, s.100; Soydan, 2015, s.203).

Vergi incelemesi, çok yönlü bir denetim faaliyetidir. Yanlış bildirimleri önlemek ve varsa tespit etmenin dışında doğrudan incelenen mükellef ve muhasebe meslek mensupları açısından, dolaylı olarak da incelenmeyen diğer mükellef ve muhasebe meslek mensupları açısından vergi incelemesinin birçok amacının gerçekleşmesine katkı sağlayabilecek bir etkiye sahiptir.

Vergi incelemesinden beklenen amaçların gerçekleştirilebilmesi, inceleme elamanlarının donanım ve davranışlarının yanında, incelenen kişilerinin yaklaşımlarına ve politika olarak vergi inceleme faaliyetine verilen öneme de bağlıdır (Akdoğan, 1979, s. 5).

1.4.2. Vergi incelemesinin işlevleri

Vergi inceleme faaliyetinin kendisinden beklenen amaçları gerçekleştirebilmesi için kendisine bir takım işlevler yüklenmiştir. Alanyazında vergi incelemesinin işlevleri, temel de araştırma ve önleme fonksiyonu olarak iki şekilde tasnif edilmektedir. Bunun yanında bazı sınıflandırmalarda vergi incelemelerinin eğitici yönünün de ayrı bir başlık altında ele alındığı görülmektedir.

Vergi incelemesi, çok yönlü bir denetim faaliyeti olduğu için vergi incelemesinin işlevlerini farklı şekillerde gruplandırmak mümkündür. Katılımcı denetim anlayışında, incelemelerin rehberlik ve eğitim yönü büyük önem arz eder hale gelmiştir (Akdoğan, 1979, s. 11). Bu yüzden rehberlik ve eğitim işlevini ayrı bir başlık halinde olacak şekilde vergi incelemesinin işlevleri genel bir çerçevede kısaca aktarılacaktır.

1.4.2.1. Araştırma işlevi

Mükelleflerin bildirimlerinin tam ve doğru olmasının kontrolü idarenin bir görevidir (Akdoğan, 1988, s. 249). İdare bu görevini mükellefin defter ve belgeleri ile üçüncü kaynaklardan elde ettiği her türlü bilgi ve veriden yararlanarak bir araştırma faaliyetiyle gerçekleştirir. Bu araştırma faaliyeti esasında; bildirimlerin doğruluğunun teyidinde ve varsa vergi kayıp ve kaçığına neden olabilecek hata ve hilelerin tespitine çalışılır. Vergi incelemesinin doğası gereği araştırma işlevi, kendi içerisinde arama ve tespit etme/saptama fiillerini ihtiva eder (Akdoğan, 1979, s. 10; Soydan, 2015, s. 206). Alanyazında bu işlevin “dedektif işlev” olarak da adlandırıldığı görülmektedir (Organ, 2008, s. 43).

1.4.2.2. Önleme işlevi

Vergi incelemeleri neticesinde, mevzuata aykırı uyumsuzlukların belirlenmesi ve bu durumlar için cezai müeyyidelerin uygulanması, incelenen mükellefler açısından caydırıcı bir nitelik taşımaktadır (Can, Şengöz ve Aydın, 2014, s. 444). Önleme işlevinin esası, incelenen mükellefler ve diğer mükellefler üzerinde tesis edeceği etkiyle ileriki zamanlarda gerçekleşme ihtimali olan bir hata yada hileyi azaltma ve engellemeye dayanır.

Vergi incelemesinin önleme işlevi ile vergi kaçakçılığının önüne geçmek ve daha fazla kovuşturmayaya yol açılmaması gerçekleştirilmeye çalışılır (Hsu, 2013, s. 449). Vergi incelemelerinin asıl işlevi, araştırma olmakla birlikte (Şeker, 1994, s. 38), önleme de hataları engelleme yönünden dolayı en az araştırma kadar önemlidir.

Bazı yazarlar, vergi incelemesinin önleme işlevinin kendisinden beklenen sonuçları verebilmesini, incelenen yükümlü sayısı ve matrah büyüklüğü bağlamında inceleme oranının belli bir seviyede olmasına bağlamaktadır (Soydan, 2015, s. 207). İncelenen mükellef sayısı ve matrah tutarları temel göstergelerden olmakla birlikte, vergi

incelemesinin önleme işlevinin etkinliğini değerlendirmek için tek başına yeterli bir veri değildir.

Aynı şekilde vergi inceleme raporlarına dayanılarak yapılan işlemlerin mahkemelerce kabul edilmeme oranının yanında vergi işlemlerin usul yönünden mi yoksa esas yönünden mi kabul edilmediğini irdelemek gerekir. Vergi inceleme elamanı, yerinde bir tespit yapsa bile usul açısından bir eksiklik ve aykırılıktan dolayı tesis edilen işlem bozulmuş olabilir. Ayrıca mahkemelerin verdiği kararların yerindeliği ve isabetliliği açısından bir takım hatalar olabilir.

Sayısal veriler, nicelik olarak bir büyüklüğü yansıtmakla birlikte nitelik ve etkinliği ölçmek bakımından yanıltıcı olabilir. Bu yüzden, vergi incelemesinin önleme işlevinin gerçekleştirilebilmesi sayısallaştırılamayan birçok faktöre de bağlıdır.

Vergi incelemesinin önleme işlevinin başarısı, esas olarak yapılan vergi incelemesindeki tespitlerin yerindeliğine ve dayanaklarına, bunların usul yönünden bir eksiklik olmadan yapılmasına, inceleme esnasındaki vergi inceleme elamanının yaklaşımına, mükellefin ve muhasebe meslek mensuplarının psiko-sosyolojik durumlarına, sonrasında öngörülen müeyyidelerin uygulanmasına/uygulanabilirliğine, vergi inceleme sonuç ve tespitlerini olumsuz etkilemekte olan çok sık aralıklarla gerçekleşen borç yapılandırma/af kanunlarına, asıl amacından uzaklaşmış uzlaşma müessesesi uygulamalarına, vergi mahkemelerinin eksik veya hatalı kararlarına, vergi bilincine ve ahlakına bağlıdır.

1.4.2.3. Rehberlik ve eğitim işlevi

Rehberlik ve eğitim işlevinin bildirim ve kayıtlardaki hata ve kusurları azaltma, bunların ortadan kaldırmayı sağlama yönüyle düzeltici özelliği de bulunmaktadır. Alanyazında kimi yazarlar düzeltme ve eğitim işlevini, tek başlık altında izah ederken (Organ, 2008, s. 44; Beşel, 2017, s. 20; Tekin ve Çelikkaya, 2017, s. 173) kimi yazarlar da ayrı başlıklar şeklinde açıklamaktadır (Şeker, 1994, s. 39; Gerçek, 2002, s. 40-41; Soydan, 2015, s. 208).

Rehberlik ve eğitim işlevi, uygulamalı olarak incelemeler esnasında düzeltici özelliğini de barındırdığından farklı başlıklar altında irdelenmemesi gerektiği düşünülmektedir.

Geleneksel denetim anlayışında şüphecî yaklaşım ön plandadır. Esasında bu durum, denetimin sorgulayan ve araştıran yönünün bir yansımasıdır. Uygulamada şüphecî

yaklaşım, normal sınırlarının dışına çıkması halinde hata, kusur veya eksiklik arayan bir duruma dönüşebilmektedir. Mesleki şüphecilikğin bu noktaya gelmesi halinde, vergi incelemesi esas amaçlarından sapabilmektedir.(IIA, 2017, s. 67).

Katılımcı denetim anlayışında, şüphecilikteki aşırılık yerine incelemelerin rehberlik ve eğitim yönü gelişerek öne çıkmaktadır (IIA, 2017, s. 68). Günümüz vergi incelemelerinde, vergi inceleme elamanları, başta mükellefler olmak üzere muhasebe meslek mensuplarına ve dolaylı olarak da incelemelere konu olabilecek diğer mükellef ve meslek mensuplarına vergi konularında bilgi vermekte, ihtiyaç olan durumlarda onları uyarmakta ve rehberlik etmektedirler (Gerçek, 2002, s.41).

Uygulamaya bakıldığında, vergi inceleme elamanlarının donanım ve öğretici yaklaşımları çerçevesinde vergi incelemeleri sırasında incelenen kimselere uygulamalı eğitim verilmektedir. Bu rehberlik ve eğitim işlevinin esas olarak lokomotif, vergi inceleme elamanları olmakla birlikte, buradaki eğitim işlevi tek yönlü değildir. Vergi incelemesinin eğitim işlevinin içeriğinde karşılıklı olma özelliği vardır. Rehberlik ve eğitim işlevinden en çok incelenen kişi ve bu kişilerin çalışanları faydalanmaktadır. Bunun yanı sıra her bir inceleme faaliyeti; yeni bilgiler edinme, birikim ve tecrübesini artırma nedeniyle vergi inceleme elamanının kendi kişisel gelişimi açısından eğitici bir özelliğe sahiptir. Bu yönlerinden dolayı rehberlik ve eğitim işlevinin doğasında karşılıklı/iki yönlü olma ve düzeltme özellikleri vardır.

Vergi incelemeleri, her ülkenin vergi yapısına, ihtiyaçlarına ve vergi idaresinin teşkilat yapısına göre farklı türlerde sınıflandırılabilir. Bu yüzden bütün ülkeler için geçerli yeknesak bir uygulamadan bahsetmek mümkün değildir. Vergi incelemelerini; verginin türlerine, incelenen mükellef türlerine, içeriklerine, konularına, incelemenin süresine, incelemenin kapsamına, inceleme yapanların unvanlarına, ulusal yada uluslararası boyutlarda olmasına, kısaca incelemenin odak noktasına göre çok çeşitli şekilde sınıflandırmak mümkündür (Karyağdı, 2006, s. 51-67; Organ, 2008, s. 48-52; Hopkins, 2008, s. 8-10).

1.5. Bazı Ülkelerdeki Vergi İncelemesi Uygulamaları

Bu bölümde, başarılı uygulama örneklerine sahip bazı yabancı ülkelerin vergi incelemesi uygulamaları hakkında genel bir çerçeve aktarılacaktır.

1.5.1. Amerika birleşik devletlerinde vergi incelemeleri

Amerika Birleşik Devletleri, 50 federe devletten oluşan federal bir devlettir. Bu yüzden vergilendirme yetkisi, federal devlet (merkezi hükümet) ve federe devletler tarafından ortak kullanılmaktadır. Ayrıca yerelde (belediyeler) tarafından da bazı vergilendirme yetkileri kullanılmaktadır. Federal hükümet öncelikle kişisel ve ticari gelir vergileri ile ilgilenmektedir. Eyalet hükümetleri gelir ve satış vergilerini, yerel yönetimler de satış ve emlak vergileri toplamaktadır. Federal devlet (ABD) 1862 tarihinde kurulan ve şu anda Hazine Bakanlığı'nın bir birimi olarak faaliyetlerini sürdüren İç Gelir İdaresi (IRS-Internal Revenue Service) aracılığıyla federal vergileri toplamaktadır.⁴

IRS, Hazine Bakanlığının bir birimi olmasına ve bu bakanlığa raporlama yükümlülüğüne rağmen esasında bağımsız bir yapıya sahiptir.⁵ IRS Başkanı (Commissioner) ve hukuk müşaviri (Chief Counsel) ABD Başkanı tarafından beş yıllığına atanmaktadır.⁶ Bu yüzden, vergilerin toplamada, vergi incelemesi ve vergi cezalarının uygulanmasında önemli bir özerkliğe sahiptirler (Demir, 2008, s. 278).

1998 yılındaki IRS Yeniden Yapılandırma ve Reform Yasası ile IRS yeniden modernize edilerek yeni bir teşkilatlandırma gerçekleştirildi. Gerçekleştirilen reform çalışmaları ile coğrafi bazlı örgütlenme yerine mükellef türlerine göre dört ana faaliyet bölümü (Division) oluşturuldu.⁷ Bu dört ana faaliyet bölümü şunlardır;

- 1- Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler Bölümü (Large Business and International Division)⁸,
- 2- Küçük İşletmeler-Bağımsız Çalışanlar Bölümü (Small Business/Self Employed Division),
- 3- Ücret ve Yatırım Bölümü (Wage and Investment Division),
- 4- Vergiden Muaf Kuruluşlar ve Kamu Kuruluşları Bölümü (Tax Exempt and Government Entities Division),

Ana faaliyet bölümlerinin her birinin başında, bir komisyon yetkilisi (Commissioner) bulunmaktadır.⁹

⁴<https://www.irs.gov/about-irs/brief-history-of-irs> (Erişim tarihi: 20.02.2018).

⁵<https://www.irs.gov/about-irs/the-agency-its-mission-and-statutory-authority> (Erişim tarihi: 20.02.2018).

⁶<https://www.irs.gov/about-irs/office-of-chief-counsel-at-a-glance> (Erişim tarihi: 03.03.2018).

⁷<https://www.irs.gov/about-irs/brief-history-of-irs> (Erişim tarihi: 03.03.2018).

⁸10 milyon Dolar üzeri varlığa sahip bütün işletmeler ve diğer ortaklıklar bu ölçek kapsamında sayılmaktadır. Bkz. OECD. (2015). Tax administration 2015: comparative information on oecd and other advanced and emerging economies", s. 88.

⁹<https://www.irs.gov/about-irs/todays-irs-organization> (Erişim tarihi: 05.03.2018).

IRS'e göre vergi incelemelerinin amacı, bir kurumun veya bireyin muhasebe hesaplarının ve finansal bilgilerinin vergi kanunlarına göre doğru bir şekilde raporlanmasını sağlamak ve rapor edilen vergi miktarının tam ve doğru olduğunu doğrulamaktır.¹⁰ Bu yüzden inceleme elamanı, vergi borcunun olup olmadığını tespit ederken hem mükellefe hem de devlete karşı yansız ve adil bir yaklaşım sergilemek zorundadır (Karyağdı, 2006, s. 46).

IRS bünyesinde vergi incelemeleri, vergi incelemelerinin konusuna göre farklı unvanlardaki kişiler tarafından gerçekleştirilmektedir. İncelemeye yetkili olan kişiler şunlardır;

- Gelir Bürosu Denetçileri (Revenue Office Examiner),
- Vergi Denetçileri (Tax Examiners/Auditors),
- Vergi Uyum Yetkilileri (Tax Compliance Officer),
- Gelir Ajanları (Revenue Agents),
- Özel Ajan (Special Agent) / Cezai Soruşturma (Criminal Investigation),

Gelir Bürosu Denetçileri (Revenue Officer/Collectors); ücretlilerden yapılan kesintilere yönelik beyanları incelerler. Gelir bürosu denetçileri, gelir ajanları veya vergi denetçilerinin vergi mükelleflerine gönderdikleri raporlar ile başlayan vergi tahsil sürecinde gecikme olması halinde tahsili gecikmiş vergi borçlarını takip ederler. Bu görevliler, borcun nasıl kapatılabileceği konusunda vergi mükellefi ile birlikte çalışırlar. Vergi mükelleflerinin borçlarını ödeyemediklerini iddia etmeleri halinde, mükelleflerin finansal bilgi ve varlıkları üzerinde araştırma yaparak nelerin tahsil edilebileceği yönünde karar vermektedir. Ayrıca, bu görevliler, mükelleflerin kazandıkları ücretlerin bir kısmını tahsil etmeye yetkilidirler.¹¹

Vergi denetçileri (Tax Examiner/Auditor); Bu görevliler, genellikle en basit vergi iadeleriyle ilgilenirler. Bireysel mükellefler ve küçük işletmeler tarafından sunulan vergi beyannamelerinin doğruluğuna ve tamlığına yönelik incelemeler gerçekleştirirler. Bu işi yapabilmeleri için 9 dönem saatlik muhasebe dersi almaları gerekli olan görevlilerdir.¹²

¹⁰<https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/irs-audits> (Erişim tarihi: 05.03.2018).

¹¹<https://www.bls.gov/ooh/business-and-financial/tax-examiners-and-collectors-and-revenue-agents.htm#tab-2> (Erişim tarihi: 05.03.2018).

¹²<https://www.bls.gov/ooh/business-and-financial/tax-examiners-and-collectors-and-revenue-agents.htm#tab-2> (Erişim tarihi: 05.03.2018).

Vergi Uyum Yetkilileri (Tax Compliance Officer); vergi uyum yetkilileri, işletmelerin ve bireysel vergi mükelleflerinin soruşturma (investigation) ve incelemelerini (examination) planlar ve yürütür. Mükelleflerin mali durumunu ve ilgili işlemleri analiz ederler. Ayrıca, vergi kanunu ve vergi ile ilgili muhasebe konularında da mükelleflere tavsiyelerde bulunurlar. Bu yetkililer, 6-12 dönem saatlik muhasebe dersi alan ve muhasebe yeterlilik sınavını geçebilen kişilerdir.¹³

Gelir Ajanları (Revenue Agents); vergi ve muhasebe konularında uzmanlaşmış görevlilerdir. Büyük işletmelerin ve şirketlerin karmaşık vergi işlemlerini, yüksek tutarlı matrah incelemelerini, vergi beyannamelerinin doğruluğunu ve tamlığını incelerler. Vergi denetçilerine göre daha iyi eğitilmiş olan bu gelir ajanları, incelemelerini genellikle iş yerinde yaparlar. Birçok deneyimli gelir ajanı, belirli bir alanda uzmanlaşmıştır. Örneğin, yalnızca çok uluslu işletmelere odaklanabilirler. Gelir ajanları, uzmanlık alanlarına bakılmaksızın karmaşık vergi kanunları ve düzenlemeleri hakkında bilgilerini güncel tutmak zorundadırlar. Gelir ajanları, 30 dönem saatlik muhasebe dersi almış olmaları gerekmektedir. Gelir ajanları, IRS, eyalet ve yerel yönetimler bünyesinde görev yapmaktadırlar.

Gelir bürosu denetçileri, vergi denetçileri ve gelir ajanları, kanunların ve yönetmeliklerin öngördüğü şekilde bireylerin ve işletmelerin vergi borçlarının ödenmesini sağlamaktan sorumludur.¹⁴

Gelir bürosu denetçisi, vergi denetçisi ve gelir ajanı olarak 2016 yılında, 62.100 kişi çalışmaktadır. Bu kişilerin %43'ü federal hükümet bünyesinde, %39'u eyalet hükümetlerinde, %18'i ise yerel yönetimlerde çalışmaktadır. İnceleme elamanları öncelikli olarak ofiste inceleme yapmakla birlikte zamanlarının büyük çoğunluğunu mükelleflerin işyerinde saha incelemelerinde (field audits) geçirmektedir.¹⁵

Cezai Soruşturma birimi (Criminal Investigation), IRS'in merkez organizasyonu içerisinde yer almaktadır. 4 ana faaliyet bölümünden farklı olarak, bu birimin başında bir başkan (Chief) bulunmaktadır. Bu birimde, çalışan inceleme

¹³<https://www.jobs.irs.gov/resources/job-descriptions/accounting-budget-finance> (Erişim tarihi: 05.03.2018).

¹⁴<https://www.bls.gov/ooh/business-and-financial/tax-examiners-and-collectors-and-revenue-agents.htm#tab-2> (Erişim tarihi: 05.03.2018).

¹⁵<https://www.bls.gov/ooh/business-and-financial/tax-examiners-and-collectors-and-revenue-agents.htm#tab-3> (Erişim tarihi: 05.03.2018).

elamanları Özel Ajan (Special Agent) olarak isimlendirilmektedir¹⁶ (Tekin ve Çelikkaya, 2016, s. 201).

Cezai soruşturma birimde; sahtecilik, kimlik hırsızlığı (identity theft), vergi kaçakçılığı (tax fraud), hileli vergi iadeleri (fraudulent tax refunds), istihdam vergisi davaları (employment tax cases) diğer mali dolandırıcılık (other financial fraud), uyuşturucu (narcotics), kara para aklama (money laundering) suçlarına yönelik olarak araştırma ve soruşturma faaliyetleri gerçekleştirilmektedir. Cezai soruşturma birimi aynı zamanda, vergi yasalarına uyumun cebir ile sağlanmasından sorumludur. Bu birim, Adalet Bakanlığı Kimlik Hırsızlığı Çalışma Grubu (Department of Justice's Identity Theft Interagency Working Group) ile ortaklaşa çalışma gerçekleştirebilmektedir. Ayrıca, Cezai soruşturma birimi saha ofisleri de federal, eyalet ve yerel birimler ile ortaklaşa çalışma yapabilmektedir.¹⁷

ABD vergi sistemi, genel olarak beyannameye dayalı bir yapıdadır. Bununla birlikte birçok büyük ve orta ölçekli işletme IRS ve eyalet vergi otoritelerinin (state tax authorities) sürekli denetimi altındadır. Daha küçük ölçekli işletmeler ile düşük gelirli gerçek kişiler, genellikle rastgele esasa göre denetlenmektedir. Vergi incelemeleri, bütün vergi türlerini ve yükümlülüklerini içerebilir (PWC, 2016, s. 2234).

IRS incelemelerini, genel olarak iki şekilde gerçekleştirmektedir. İncelemeler, posta (mail) yoluyla veya mükellefin ile inceleme elamanının yüz yüze olarak katıldıkları dairede (Office) yada iş yerinde (field) yapılabilir. İnceleme konusunun türüne, büyüklüğüne, karmaşıklığına ve ihtiyaç duyulan bilgiye erişime göre incelemenin posta yoluyla veya yüz yüze olacağı IRS tarafından mükellefe bildirilmektedir.¹⁸

IRS tarafından gerçekleştirilen inceleme türleri içeriklerine göre şu şekilde gruplandırılmaktadır;

- 1- Posta yoluyla yapılan inceleme (Correspondence/Mail Examinations),
- 2- Dairede yapılan inceleme (Office Examinations),
- 3- Mükellefin işyerinde inceleme (Field Examinations),
- 4- Araştırma İncelemesi (Research Audit),

¹⁶<https://www.bls.gov/ooh/business-and-financial/tax-examiners-and-collectors-and-revenue-agents.htm#tab-2> (Erişim tarihi: 05.03.2018).

¹⁷<https://www.irs.gov/compliance/criminal-investigation/identity-theft-criminal-investigation> (Erişim tarihi: 05.03.2018).

¹⁸<https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p3498.pdf> (Erişim tarihi: 20.03.2018).

Posta yoluyla (yazışma yöntemi ile) yapılan inceleme yöntemi; bu inceleme yönteminde bazı incelemeler tamamen posta yoluyla (mektup, e-posta ve fax gibi iletişim araçları ile) gerçekleştirilmektedir. Bu incelemeler, genellikle saha ofislerinde (vergi dairelerinde) düşük dereceli inceleme elamanları (lower-grade examiners) tarafından yapılmaktadır. Mükelleften posta yoluyla, gelir, harcama ve kesintilere ilişkin bilgi istenebilmektedir. Mükellef, kendisi IRS'e yazışma yoluyla geri dönüş yapabileceği gibi, isterse vekâletname ve temsilci beyanı vererek de bir avukata, muhasebeciye veya kayıtlı bir ajana (enrolled agent) kendini temsil ettirebilmektedir (IRS, 2019, s. 50).

Posta yoluyla yapılan inceleme türlerinden bazıları şunlardır: emeklilik fonu ödemeleri, belirli sınırları aşmayan personel faaliyet giderleri, özürllüler için uygulanan gelir indirimi, belirli sınırlar içindeki doğal afet vb. nedeniyle oluşan zararlar ya da çalıntı zararları, faiz indirimleri, hibeler, tıbbi harcamalar, seyahat veya eğlence giderleri, eğitim, çocuk ve yaşlı bakım giderleri, siyasi nitelikli bağışlar ve konut enerji giderleri (Tekin ve Çelikkaya, 2016, s. 202).

Dairede yapılan inceleme; bu inceleme türü, vergi uyum yetkilileri (Tax Compliance Officer) tarafından gerçekleştirilmektedir. İnceleme yapılacak daire/inceleme yeri (Office), mükelleflerin beyannamenin üzerinde yer alan adrese (ikametgahına) en yakın IRS'in saha ofisidir. Dairede incelemenin kapsamını; işletmelere ait karmaşık vergi konuları ile seçilen bireysel gelir mükellefleri (100 bin Doların altında kalan beyannameler) oluşturmaktadır. Vergi uyum yetkilileri, eğitim (alınan muhasebe ders sayısı bakımından) ve yetkinlik açısından gelir ajanlarının yetkinliğinde değildirler. Dairede yapılan incelemeler, mükellefin işyerindeki incelemelere (Field Examinations), göre daha dar kapsamlı incelemelerden oluşmaktadır. İnceleme kapsamında, mükellefin gelir kaynakları (emlak alım-satım gelirleri, kira gelirleri, ortaklıklardan elde edilen gelirleri, royalty gelirleri v.b.), duran varlık alımları, eğlence ve seyahat giderlerine ilişkin indirimleri, borç ödemeleri ve borçlandığı fonların belgeleri incelenmektedir (Hopkins, 2008, s. 9; Tekin ve Çelikkaya, 2016, s. 203).

Mükellefin işyerinde incelemesi; bu incelemeler, gelir ajanları (Revenue Agent) tarafından mükellefin iş yerinde gerçekleştirilmektedir. Genellikle ticari işletme beyanname ve kurumlar vergisi incelemeleri ile daha karmaşık ve büyük miktartlı bireysel beyannamelere ilişkin incelemeler iş yerinde yapılmaktadır. İş yerinin fiziken uygun olmaması yada mükellefin ticari faaliyetlerini olumsuz etkileyebilecek durumda olması halinde bu incelemeye dairede (Office) yada mükellefin temsilcisinin, avukatının veya

muhasebecisinin iş yerinde de devam edilebilmektedir. İşyerindeki incelemede öncelikli konu, işletmelerin ve yüksek tutarlı kazanç sahibi bireysel mükelleflerin beyannamelerinde bildirilmemiş gelirlerinin olup olmadığının ortaya çıkarılmasıdır. Bu yüzden iş yerinde yapılan incelemeler kapsam olarak, dairede ve posta yoluyla yapılan incelemelerden daha karmaşık, daha kapsayıcı ve büyük ölçekli inceleme şeklindedir (Karyağdı, 2006, s. 51; Hopkins, 2008, s. 8).

Araştırma incelemesi; mükelleflerin vergi kimlik numaraları (ABD’de Sosyal Güvenlik Numaraları) üzerinden örnekleme yöntemi ile belirlenen bildirimler üzerinde inceleme yapılmaktadır. Bu kapsamdaki incelemelere, Mükellef Uyumu Ölçümleme Programı İncelemeleri (Taxpayer Compliance Measurement Program) örnek olarak verilebilir (Karyağdı, 2006, s. 52).

ABD’de yargı sürecinde, açılan davalarda, davalı olarak IRS gösterilmemektedir. Vergi inceleme elamanları yazdıkları raporları, mahkeme nezdinde kendileri savunmaktadır. Vergi inceleme elamanını, mahkemelerde genellikle, IRS’in avukatları savunabilmektedir (Kızılot ve Kızılot, 2011, s. 94).

IRS, 2018 mali yılında 3.5 trilyon Dolar civarında vergi geliri toplayıp, 250 milyon Dolar civarında vergi iadesinde bulunmuştur. Topladığı 100 Dolar vergi geliri için 35 sent harcama yapmıştır.¹⁹

Çizelge 1.1.’de, Amerikan Kongresine sunulan yıllık raporda yer alan verilere göre hazırlanan ABD’de 2014-2016 yılları arasında incelenen gelir beyannameleri ve bunların toplam beyannameler içerisindeki incelenme oranları gösterilmektedir.

¹⁹<https://www.irs.gov/pub/irs-soi/18databk.pdf> (Erişim tarihi: 25.05.2019).

Çizelge 1.1. ABD’de incelenen beyanname sayıları ve inceleme oranları (Taxpayer Advocate Service, 2017 Annual Report to Congress)

	2014 inceleme sayısı (adet)	2014 inceleme oranı (%)	2015 inceleme sayısı (adet)	2015 inceleme oranı (%)	2016 inceleme sayısı (adet)	2016 inceleme oranı (%)
Düzeltilmiş gelir beyanı olmayan	263.615	10,4	257.217	10,5	151.639	6,3
1 \$- 25,000 \$	458.310	0,8	476.122	0,9	409.246	0,8
25,000 \$ - 50,000 \$	162.455	0,5	150.849	0,4	156.209	0,5
50,000 \$ -75,000 \$	92.650	0,5	82.527	0,4	74.014	0,4
75,000 \$ -100,000 \$	58.286	0,5	54.557	0,4	60.343	0,5
Ara Toplam	1.035.316	0,8	1.021.269	0,8	851.451	0,7
100,000 \$ - 200,000 \$	92.649	0,6	91.018	0,6	99.155	0,6
200,000 \$ - 500,000 \$	64.930	1,6	58.988	1,3	46.596	0,9
500,000 \$ - 1,000,000 \$	22.439	3,2	22.842	3,2	15.258	1,9
1,000,000 \$ - 5,000,000 \$	18.937	5,5	22.201	7,1	15.529	4,2
5,000,000 \$ - 10,000,000 \$	2.477	9,2	3.457	16,4	2.518	9,6
10,000,000 \$ ve daha fazlası	2.505	14,2	3.744	29,3	2.849	17,4
Genel Toplam (1+2)	1.239.253	0,9	1.223.519	0,8	1.033.356	0,7

https://taxpayeradvocate.irs.gov/Media/Default/Documents/2017-ARC/ARC17_Volume1_MSP_04_AuditRates.pdf
(Erişim tarihi: 25.08.2018).

Yukarıdaki Çizelge 1.1.’den de anlaşıldığı üzere, ABD beyannamelerini incelenme oranları toplam olarak %1’in altında, incelenen yıllar itibariyle %0,7-0,9 arasında seyr etmektedir. Bununla birlikte, 1 Dolar ile 100 bin Dolar arasında arasındaki beyannamelerin incelenme oranı %0,4 ile %9 arasındadır. Beyanname sınırları, 100 bin dolarına çıktıkça beyannamelerin incelenme oranları artmaktadır. 10 milyon Dolar üzerinde deki beyannamelerin incelenme oranı %14,2 ile %29,3 arasındadır.

ABD’de, ortalama inceleme oranı %1’in altında olmakla birlikte, beyan edilen gelir artıkça inceleme oranını artırması ve 10 milyon Doların üzerindeki beyanların inceleme oranlarının daha yüksek olması, IRS tarafından yürütülen vergi incelemelerin etkinliğini göstermektedir. ABD’de, inceleme oranlarının beyan edilen gelire göre artması, bütün mükelleflerin vergi uyumunu artırmanın yanında mükellefler arasında adalet ve eşitlik duygularını da pekiştirdiği söylenebilir. Ayrıca, İnceleme verilerinin detaylı bir şekilde Amerikan Kongresine raporlanması, devletin yürüttüğü bu faaliyete verilen önemi yansıtmaktadır.

Amerikan Kongresi, 1998 yılında IRS faaliyetlerinin bağımsız gözetimini sağlamak için Vergi İdaresi Genel Hazine Müfettişliğini (TIGTA/Treasury Inspector General for Tax Administration) kurdu. TIGTA, denetim programları aracılığıyla iç gelir yasalarının yönetiminde etkinliği ve etkililiğini artırmak için çalışmalar yapmaktadır. TIGTA, vergi yönetimini etkileyen dolandırıcılık ile suiistimallerin önlenmesi ve tespitiyle görevlendirilmiştir. TIGTA'nın IRS üzerindeki denetiminin amacı, IRS'in ve vergi sisteminin yönetiminin bütün yönlerini gözden geçirmek ve gerekli iyileştirmeleri yapmak için öneri geliştirmektir. TIGTA'nın denetiminin odak noktasını, IRS ve ilgili kuruluşları oluşturmaktır. TIGTA, vergi incelemesinden ve vergi işlemlerinin yönetimden sorumlu IRS'in üst denetim noktasını oluşturmaktadır. IRS'in, yönetiminin tamamı sadece kamu görevlilerinden oluşmamaktadır. Özel sektör temsilcileri de bulunmaktadır. IRS, sahada vergi incelemesini ve vergi işlemlerinin yönetimini gerçekleştirirken, Amerikan Hazine Bakanlığı genel müfettişliğinin özel görev tanımlı olarak ifade edebileceğimiz TIGTA, hazırlanan yıllık denetim programları kapsamında, IRS faaliyet ve işlemlerinde suiistimal riski olan alanları incelemek ve gerekli olması halinde soruşturmak, IRS uygulamaları üzerine denetim yaparak süreçlerin iyileştirilmesi ve var olan sorunların giderilmesi için çözüm üretmek üzere bir denetim faaliyeti yapmaktadır (TIGTA, 2018, s. 3).

1.5.2. Almanya'da vergi incelemeleri

Federal bir devlet yapısına sahip Almanya'da vergi idaresinin örgütlenmesi, federal (bund), eyalet (land) ve yerel yönetimler (municipalities) seviyesinde olmak üzere üç kısımdan oluşmaktadır. En tepede, Federal Maliye Bakanlığı bulunmaktadır. Eyaletlerde ise maliye örgütlenmesinin şekli iki türde karşımıza çıkmaktadır. Eyalet, şehir devleti ise maliye senatörlükleri bulunmaktadır. Eğer, eyalet şehir devleti değilse, eyalet maliye bakanlıkları bulunmaktadır. Eyaletin büyüklüğüne bağlı olarak, eyalet maliye bakanlıklarına ya da maliye senatörlüklerine bağlı en az birer yüksek maliye müdürlükleri yer almaktadır. Ayrıca yerel kademede, yerel mali merciler (vergi daireleri ve belediye gelir birimleri) bulunmaktadır (Can, 2004, s. 26-27).

Alman Vergi Sisteminde vergi denetimi, genel olarak iki şekilde gerçekleştirilmektedir. Teftiş (soruşturma ve performans denetimi) şeklindeki vergi denetimi, Sayıştay tarafından gerçekleştirilmektedir. Aslında Federal ve Eyalet Sayıştayları tarafından yapılan “teftiş”, ağırlıklı olarak, vergi dairelerinin denetimi ile

performans ölçümüne yönelik denetimlerdir. Muhteviyatı itibariyle asıl vergi incelemesi, vergi dairelerinde görevli inceleme elamanları tarafından yapılmaktadır (Can, 2004, s. 28; Organ, 2008, s. 67).

Alman Vergi Sisteminde vergi incelemesi, vergilendirme yetkisine uygun olarak federal makamlar ile eyaletler arasında bölüşülmüştür. Federal devlet ile eyaletler konu ve yer bakımından sahip oldukları vergilendirme yetkisine bağlı olarak vergi türlerine göre vergi incelemesi yapabilmektedir. Belediyelerin doğrudan ve tek başına vergi inceleme yetkisi bulunmamaktadır. Sadece, geliri belediyelere bırakılan işletme vergilerine yönelik inceleme faaliyetlerine belediyeler de katılabilmektedir. (Değirmendereli, 2014, s. 20; Soydan, 2015, s. 180).

Alman Vergi Sistemi, vergi mükelleflerini disipline etme aracı olarak büyük ölçüde vergi incelemelerinin üzerine kuruludur. Bu durumun yansıması olarak, Alman vergi sistemi etkin ve güçlü bir denetim örgütüne sahiptir. Denetim örgütü içerisinde, vergi inceleme elamanları büyük önem arz etmektedir. Federal devlet yapılanmasına uygun olarak, en üst noktada Federal Maliye Bakanlığına (Bundesamt für Finanzen) bağlı vergi inceleme elamanları (tax auditors) ülkenin tamamında vergi inceleme yapmaya yetkilidir. Ayrıca eyaletlere bağlı yüksek maliye müdürlüklerinde de az sayıda vergi inceleme elamanı istihdam edilmektedir. Asıl vergi incelemeleri, eyalet vergi daireleri inceleme birimlerinde görevli inceleme elemanlarınca yürütülmektedir. Vergi dairelerinde gelir vergisi beyannameleri, önce orta düzey inceleme elamanları (Veranlagungsbeamter) tarafından incelenmektedir. Sonrasında gerekli tarhiyatın yapılabilmesi için üst düzey vergi inceleme elamanı/bölüm yöneticisi (Sachgebietsleiter) tarafından onaylanması gerekmektedir. Vergi incelemesi yapan görevliler, belirli sektörlerin (kâğıt, otomotiv, inşaat v.s. gibi) incelenmesinde uzmanlaşmış denetim elamanlarıdır (Şin, 2005, s. 138; Soydan 2015, s. 180; Radler, s. 11; PWC, 2016, s. 765).

Sahada inceleme yapan inceleme elemanı, mükellefin hileli davranışını tespit etmesi halinde bu durumu derhal ceza soruşturma bölümüne (criminal investigation department) bildirmek zorundadır. Almanya’da her yıl, çok sayıda vergi kaçakçılığı suçlarına yönelik olarak kriminal vergi soruşturma ofisleri (criminal tax investigation offices) tarafından cezai soruşturmalar (criminal investigations) yürütülmektedir. Bu soruşturmaların yarısından fazlası mükelleflerin mahkûmiyeti ile sonuçlanmaktadır (Radler, s. 13). Alman Vergi Sisteminde mali polis, maliye teşkilatı içerisinde yer almasından dolayı Federal Maliye Bakanlığı'na bağlı olarak çalışmaktadır (Şin, 2005, s. 140).

Alman Vergi Sisteminde işletmeler büyüklüklerine göre büyük, orta, küçük ve en küçük işletmeler şeklinde dört kategoriye ayrılmış durumdadır. Büyük işletmeler ayrıca 7 alt kategoride tasnif edilmektedir. Her bir kategorideki büyük işletme türüne göre ayrı parasal sınırlar belirlenmiştir. Bu parasal sınırlar, aşağıda yer alan Çizelge 1.2.’de gösterilmiştir.

Çizelge 1.2. *Almanya’da büyük ölçekli işletmelerin türleri ve parasal sınırları (OECD, 2015)*

No.	Şirket türü	Parasal sınırlar
1	Ticaret şirketleri (Trading)	7.3 milyon Avro üzeri ciro veya 280 bin Avro üzeri kar
2	İmalat işletmeleri (Manufacturing)	4.3 milyon Avro üzeri ciro veya 250 bin Avro üzeri kar
3	Serbest işletmeler (Freelancers)	4.7 milyon Avro üzeri ciro veya 580 bin Avro üzeri kar
4	Finansal kurumlar (Financial Institutions)	140 milyon Avro üzeri net gerçek değeri veya 560 bin Avro üzeri kar
5	Sigorta şirketleri (Insurance companies)	30 milyon Avro üzeri sigorta prim geliri
6	Tarımsal ve sosyo-kültürel şirketler (Agricultural and silvi-cultural companies)	Arazi varlığı değeri 230 bin Avro üzeri olacak veya 125 bin Avro üzeri kar
7	Diğer işletmeler (Other enterpriess)	5.6 milyon Avro üzeri ciro veya 330 bin Avro üzeri kar

İşletme büyüklüğü sınıflandırmasına göre, işletmelerin “periyodik incelenme sıklığı” belirlenmektedir. Federal Maliye Bakanlığı ile eyaletlerin en üst maliye idaresi tarafından firmaların hangi işletme büyüklüğüne dahil olduklarının değerlendirilmesi birlikte kararlaştırılmaktadır. Kural olarak her üç yılda bir firmaları büyüklükleri, tarh sonuçlarına göre gözden geçirilmektedir (Değirmendereli, 2014, s. 25).

Alman Vergi Usul Kanununda emredici bir hüküm bulunmadığı için küçük ölçekli işletmeler genellikle periyodik olmayan şekilde (düzenli olmayan incelenme sıklığı ile) incelenebilmektedir. Büyük işletmelerin periyodik olarak incelenmesi Alman Vergi Usul Kanunun (Abgabenordnung) 193/1. maddesinde belirtilmektedir. Büyük işletmelerin, holdinglerin ve yabancı firmaların iştiraklerinin, üç yıllık vergilendirme dönemlerini kapsayacak şekilde ara verilmeksizin vergi incelemesinin yapılması öngörülmektedir. Bu yüzden, büyük ölçekli işletmelerin ve yabancı firmaların yerel iştiraklerinin vergi incelemesi düzenli olarak yapılmak zorundadır. Bununla birlikte düzenli (regüler) yapılan

incelemeler her zaman aynı yoğunlukta olmayabilmektedir. (Değirmendereli, 2014, s. 26; PWC, 2016, s. 765).

Uygulamaya bakıldığında, 2017 yılında büyük, orta ve küçük ölçekli işletmeler için inceleme süresi 3 yıl, en küçük işletmelerde ise 2,9 yılda, bütün işletmeler ortalama olarak 3,3 yılda incelenmiştir. 2017 yılında, Almanya eyaletlerinde vergi incelemesi gerçekleştiren aktif vergi inceleme elamanı sayısı, 13.651'dir.²⁰

Alman Vergi Sistemindeki en yaygın ve en etkili inceleme türü, Alman Vergi Usul Kanununda yer alan “işletme denetimidir (Betriebsprüfung)”. Bu inceleme türünün temel özelliği, ileriye yönelik vergisel sonuçların (vergi aslı tarhiyatı ile vergi cezalarına ilişkin) çıkmasına neden olabilmesidir. İşletme denetiminin dışında diğer kanunlarda yer alan inceleme türleri de bulunmaktadır. Bunlardan bir tanesi, “KDV’ye mahsus özel denetim (Umsatzsteuer-Nachschaу) kurumudur”. 2002 yılından itibaren uygulamaya konulan bu inceleme şekline göre yetkili mali makamlar, -KDV açısından önem arz etmesi halinde-mükellefe önceden herhangi bir bildirimde bulunmaksızın incelemelerde bulunabilmektedir. Diğer bir inceleme türü ise “ücret vergisi incelemesidir (Lohnsteueraußenprüfung)”. Bu inceleme türünde, gelir vergisi açısından sadece işverenin stopaj yükümlülüğü incelenmektedir (Değirmendereli, 2014, s. 18-19).

Alman Vergi Sisteminde kapsam açısından vergi incelemeleri, tam (ayrıntılı) inceleme, kısmi (sınırlı) inceleme ve çapraz vergi incelemeleri şeklinde ifade edilebilir. Tam vergi incelemesinde, incelenecek vergi türü ve vergi dönemlerine yönelik bir kısıtlama getirilmeyebilmektedir. Uygulamada, tek bir vergi türünün incelenmesi yerine gelir ile kurumlar vergisinin birlikte incelenmesi gibi vergi incelemeleri olabilmektedir. Kısmi vergi incelemesinde ise isminden de anlaşıldığı üzere, vergi incelemesi kapsamı, vergi türleri, dönemleri ve içerikleri yönünden sınırlandırılabilir. Kapsam açısından bu iki temel inceleme şeklinin dışında olan ve “çapraz inceleme” olarak ifade edilebilecek bu incelemede, vergisel ilişkilerin tam olarak ortaya çıkartılabilmesi için belirli şartlar çerçevesinde firma ortaklarını, diğer kişileri ve bazen üçüncü kişileri de içine alacak şekilde incelemenin kapsamı genişletilebilmektedir (Değirmendereli, 2014, s. 27-28; Soydan 2015, s.182).

²⁰<https://www.bundesfinanzministerium.de/Monatsberichte/2018/11/Inhalte/Kapitel-3-Analysen/3-7-ergebnisse-betriebspruefung.html> (Erişim tarihi: 25.03.2019).

Alman vergi sisteminde etkili bir inceleme yapmak için, denetlenecek şirketler risk açısından seçilir. Bu, büyük şirketlerin her zaman iyice kontrol edildikleri, diğer şirketlerin ise özel olarak denetlendiği anlamına gelmektedir.²¹

Almanya Federal Maliye Bakanlığı verilerine göre 2015-2017 yıllarına ait işletme ölçeklerine göre işletme sayıları, incelenen şirket sayıları, incelenme oranları ve toplam incelenen şirket sayıları ile ortalama inceleme oranları, aşağıdaki Çizelge 1.3.'de gösterilmektedir.

Çizelge 1.3. Almanya'da incelenen şirket sayıları ve inceleme oranları (2015-2017)

Yıllar	Veri türleri	Büyük şirketler	Orta boy şirketler	Küçük şirketler	En küçük (mikro) şirketler	Genel toplam (adet) ve genel inceleme oranı (%)
2017*	İşletme sayısı (adet)	186.339	792.326	1.191.438	5.646.198	7.816.301
	İncelenen işletme sayısı (adet)	40.668	50.126	39.031	59.001	188.826
	İnceleme oranı (%)	21,82	6,32	3,27	1,04	2,41
2016**	İşletme sayısı (adet)	186.339	792.326	1.191.438	5.646.198	7.816.301
	İncelenen işletme sayısı (adet)	39.911	50.601	37.789	58.171	186.472
	İnceleme oranı (%)	21,41	6,38	3,17	1,03	2,38
2015***	İşletme sayısı (adet)	196.402	820.778	1.214.853	5.688.385	7.920.418
	İncelenen işletme sayısı (adet)	41.886	52.159	39.126	58.616	191.787
	İnceleme oranı (%)	21,32	6,35	3,22	1,03	2,42

*<https://www.bundesfinanzministerium.de/Monatsberichte/2018/11/Inhalte/Kapitel-3-Analysen/3-7-ergebnisse-betriebspruefung.html> (Erişim tarihi: 25.03.2019).

**<https://www.bundesfinanzministerium.de/Monatsberichte/2017/11/Inhalte/Kapitel-3-Analysen/3-7-Ergebnisse-der-steuerlichen-Betriebspruefung-2016.html> (Erişim tarihi: 25.03.2019).

***<https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Monatsberichte/2016/10/Inhalte/Kapitel-3-Analysen/3-1-Ergebnisse-der-steuerlichen-Betriebspruefung-2015.html> (Erişim tarihi: 25.03.2019).

Yukarıdaki çizelgeden de anlaşıldığı üzere, periyodik vergi incelemesinin geçerli olduğu Almanya'da ilgili yıllar itibariyle şirketlerin büyüklüklerine göre inceleme oranları birbirine yakın oranlardadır. 2015-2017 yıllarında, ortalama inceleme oranı %2,40 seviyelerinde iken, Alman Vergi Usul Kanununa (Abgabenordnung, md. 193/1) göre üç yıllık vergilendirme dönemlerini kapsayacak şekilde ara verilmeksizin vergi incelemesinin yapılması gereken büyük işletmelerin %21-22'si incelenmektedir. Şirketlerin, orta, küçük ve en küçük şeklinde ölçeklerine göre incelenme oranları da

²¹<https://www.bundesfinanzministerium.de/Monatsberichte/2018/11/Inhalte/Kapitel-3-Analysen/3-7-ergebnisse-betriebspruefung.html> (Erişim tarihi: 25.03.2019).

azalmaktadır. Daha büyük ölçekteki şirketlerin incelenme oranı daha büyük iken en küçük ölçekteki şirketlerin inceleme oranı %1 civarındadır.

1.5.3. İngiltere’de vergi incelemeleri

Üniter bir devlet yapısına sahip İngiltere’de, vergilerin tahsilinden ve vergi yönetiminden sorumlu kurum, Gelir ve Gümrük İdaresidir. (HMRC/Her Majesty’s Revenue and Customs), HMRC, 18 Nisan 2005 tarihinde “Commissioners for Revenue and Customs Act (CRCA)” isimli kanunla gelir, gümrük ve tüketim vergisi bölümlerinin birleştirilmesi sonucunda İç Gelir İdaresinin (Inland Revenue Office) yerine kurulmuştur.²²

HMRC, vergilerin toplanmasından ve idaresinden sorumlu olmanın yanında vergi dışı kalmış unsurların belirlenmesi, vergi kaçakçılığı suçlarının soruşturulması ve beyannamelerin kontrolünden de sorumludur (HMRC, 2019, s. 253/R5). İngiltere’de genel olarak vergiler, merkezi ve yerel vergilerden oluşmaktadır (Pope ve Waters, 2016, S. 5). HMRC, 800 noktada hizmet vermektedir. Merkez ofisinde ve yerel birimlerde yer alan vergi müfettişleri (tax inspectors) vergi incelemesini gerçekleştirmektedir. Genel vergi incelemeleri, vergi daireleri bünyelerinde yürütülmektedir (Organ, 2008, s. 69). Vergi incelemeleri, özel uyum dairesi, büyük mükellefler bölümü ve yerel uyum bölümünde yürütülmektedir (Kaya, İlik ve Türkmen, 2017, s. 121).

Almanya ve ABD uygulamalarında olduğu gibi İngiliz Vergi Sisteminde de vergi mükelleflerinin büyüklüklerine göre sınıflandırıldığı görülmektedir. İngiltere’de 600 milyon Sterlinden fazla ciroya sahip olan firmalar, büyük işletme kapsamına dahil edilmektedir. (OECD, 2015, s. 88).

Büyük ölçekli işletmelerin incelemeleri, HMRC merkezinde bulunan Özel Uyum Dairesi (Enforcement and Compliance Department) tarafından gerçekleştirilmektedir. Ayrıca, yerel vergi dairelerinin bildireceği vergi kaçakçılığı, önemli miktarlarda vergi kaybı olma ihtimali bildirimleri ve ihtilaflı vergi konularında incelemeler, Özel Uyum Dairesinde görevli vergi müfettişleri tarafından yapılmaktadır (Soydan, 2015, s. 189). Ayrıca dolandırıcılık fiiline ilişkin işlemler bu daire bünyesinde takip edilmektedir (Kaya vd., 2017, s. 121).

²²<https://www.gov.uk/government/organisations/hm-revenue-customs/about> (Erişim tarihi: 27.05.2018).

Büyük mükellefler bölümünde (Large Business Service), en büyük ve en karmaşık işletmelere yönelik vergisel işlemler ve vergi incelemeleri yürütülmektedir. Bu bölümde, vergi müfettişlerinin dışında diğer uzmanlar görev yapmaktadır. İngiltere'deki en büyük 2 bin işletmeye yönelik incelemeler buradaki görevli vergi müfettişleri tarafından gerçekleştirilmektedir.

Yerel uyum bölümü (Local Compliance Service); büyük mükellefler bölümünün görev tanımı içerisine girmeyen mükelleflere yönelik incelemeler bu bölümlerde takip edilmektedir. Bu bölümün görev alanına giren mükellefler;

- 1- Büyük ve Karmaşık Müşteriler Grubu (Large and Complex Customer Group),
- 2- Orta Ölçekli Müşteriler Grubu (Medium Customer Group),
- 3- Küçük Müşteriler Grubu (Small Customer Group),
- 4- Bireysel Müşteriler Grubu (Individuals Customer Group),

5- Hedefe Yönelik Eğitim ve Güdülenmiş Mükellefler Grubu (Targeted Education and Enabling Leverage Customers Group), şeklinde 5 gruba ayrılmıştır (Kaya vd., 2017, s. 122).

İngiliz Vergi Sisteminde incelemeler genel olarak, iş yerinde inceleme, ofiste mükellefler ile görüşmeler veya yazışma kanalıyla yapılmaktadır. İncelemeye esas bildirimler ve konular, risk değerlendirmesi sonucunda ya da rastgele (randomly) olarak belirlenebilmektedir (Şin, 2005, s. 160).

Risk değerlendirmesi, 2005 yılında, ulusal düzeyde kurumsallaşan “Risk İstihbarat Servisi (Risk Intelligence Service)” tarafından yazılım programı kullanılarak yapılmaktadır. Vergi incelemelerinde güncel yaklaşımda, toplanan istihbarat verilerinin karşılaştırılması sonucunda gelir profilleri ve olası riskler tahmin edilmeye çalışılmaktadır. Bireysel risk değerlendirmeleri, büyük işletmeler ile varlıklı vergi mükelleflerinin muhtemel davranışlarını öngörmek için yapılmaktadır. Bu şekilde ileriye dönük davranış meyilleri ile riskli durumlar (kuraldışı hareketler) tespit edilmeye çalışılır. Yazılım programı, 800 milyondan fazla kayıt için 23 sistem kaynağı (source systems) ve 81 doküman tipi kullanmaktadır (Hainey, 2011, s. 65-66). HMRC, 54 temel risk çerçevesinde mükelleflerine yönelik risk çalışmalarını sürdürmektedir. Öncelikle işletmeler ölçeklerine göre “mikro, küçük, orta büyüklükte ve büyük işletmeler” şeklinde ayrılmakta, bunun yanı sıra “örgütlü suçlar, bireysel zenginlik ve pazar ölçütlerine” göre ayrılan vergi mükellefleri risk değerlendirmesine tabi tutulmaktadır (Bakar ve Gerçek, 2016, s. 177).

Rastgele seçim ile vergi incelemesi, bütün mükelleflere her an incelenebilecekleri yönünde bir algı oluşturduğundan mükellefleri, hukuka aykırı eylemlerinden caydırmaktadır. Bununla birlikte rastgele seçim ile belirlenen gelir vergisi incelemeleri, risk değerlendirmesi ile belirlenen yıllık incelemelerin %1,9'u civarındadır. Son yıllarda rastgele seçim ile belirlenen vergi incelemeleri azalan bir seyir göstermektedir (Advani, Shaw ve Elming, 2015, s. 8).

Vergi incelemeleri esnasında, mükellef, kendisine yardımcı olacak bir uzman belirleyebilir. Bu uzman kişiler, mükellef ile birlikte ya da mükellefin yerine incelemelere ilişkin görüşmelere katılabilmektedir. Mükellefler, muhasebeci ve vergi danışmanlarından da incelemelere ilişkin tavsiye alıp bu kişilerden yardım alabilmektedir (Organ, 2008, s. 69).

Vergi incelemeleri, bildirimlerdeki bütün hususları içeren tam inceleme (Full Enquiry) ve bildirimlerdeki belirli noktaları kapsayan sınırlı (yüzeysel-Aspect Enquiry) inceleme şeklinde gerçekleştirilebilmektedir (Şin, 2005, s. 158).

HMRC, politikaları gereği vergi inceleme sayılarını paylaşmamaktadır. Beyanname veren vergi mükelleflerinin yaklaşık %1'inin incelendiği tahmin edilmektedir (Bakar ve Gerçek, 2016, s. 177). HMRC, müşteri odaklı hizmet anlayışı gereği mükelleflerin gönüllü uyumunu artırmaya yönelik faaliyetlere öncelik vermektedir.²³ Bu çalışmalar sonucunda 2018-2019 döneminde vergi kaçırma, vergiden kaçınma ve vergi uyumsuzlukları ile mücadele sonucunda elde edilen ek vergi geliri tutarı 34,1 milyar Sterlin'dir (HMRC, 2019, s. 6).

1.5.4. Fransa'da vergi incelemeleri

Fransa'da vergilendirme işlemlerinden sorumlu birim, Ekonomi, Maliye ve Sanayi Bakanlığı bünyesinde bulunan Vergiler Genel İdaresidir (Direction Generale des Impots/DGI). Vergiler Genel İdaresinde, vergi işlemlerinin yönetimi ile vergi denetim faaliyetleri birbirinden farklı birimler tarafından yürütülmektedir. DGI, vergi yönetimi bakımından ulusal düzeyde, bölge düzeyinde ve şube müdürlüğü düzeyinde bir

²³<https://www.gov.uk/government/publications/hmrcs-business-plan-2014-to-2016/hmrc-business-plan-2014-to-2016> (Erişim tarihi: 29.05.2018).

teşkilatlanma yapısına sahiptir. Vergi incelemeleri (vergi denetimi) de vergi yönetiminin üç kademeli organizasyon biçimine uygun olarak şu şekilde örgütlenmiştir;

- Ulusal ve Uluslararası Denetim Müdürlüğü (Direction des Verifications Nationales et Internationales /DVNI) tarafından ulusal düzeyde, büyük ölçekli işletmelerin ve grup şirketlerinin vergi denetimi yapılmaktadır. Fransa’da cirosu (KDV veya brüt varlıklar hariç) 400 milyon Avrodan fazla olan firmalar büyük ölçekli işletme kapsamında sayılmaktadır (OECD, 2015, s. 86).
- Mali Kontrol Müdürlüğü (Direction des Controles Fiscales/DIRCOFI) tarafından bölgesel düzeyde orta ölçekli işletmelerin vergi denetimi gerçekleştirilmektedir.
- Vergi Hizmetleri Müdürlüğü (Direction des Services Fiscaux/DSF) şube müdürlüğü seviyesinde ise küçük ölçekli işletmeler denetlenmektedir (Organ, 2008, 73-74; Soydan, 2015, s. 190-191).

Fransa’da, vergi incelemesine yetkili kişiler, şirket büyüklüklerine (büyük, orta ve küçük ölçekli işletmelere) göre şirketleri inceleme görev ve yetkisine sahip vergi denetçileri ile gerçek kişileri inceleyen yerel denetçilerden oluşmaktadır. Gerçek kişileri incelemeye yetkili yerel denetçiler için özel bir uzmanlık alanı gerekmemektedir (Doğan ve Kapusuzoğlu, 2005, s. 28). Ayrıca, 1816 yılında kurulan ve doğrudan Ekonomi, Maliye ve Sanayi Bakanına bağlı olarak çalışan Maliye Teftiş Kurulu da vergi incelemesi yapmaya yetkili olan en köklü birimdir. Fransız Maliye Teftiş Kurulunun, vergi incelemelerinin dışında, teftiş, soruşturma ve kamu politikalarına yönelik danışmanlık görevleri de bulunmaktadır (Çavuş, 2006, 27; Yürekli, 2015, s. 263).

Fransa’da vergi incelemesi konusu, çalışmada incelenen diğer yabancı ülke uygulamalarında olduğu gibi iki şekilde yapılmaktadır. Risk analiz değerlendirmesi ve rastgele seçim yoluyla incelenecek kişi, konu ve vergi dönemleri belirlenmektedir (Bakar ve Gerçek, 2016, s. 173). İnceleme konusu belirlendikten sonra Fransa’da genel olarak kullanılan inceleme türleri şunlardır; tanı (diagnostic) denetimi, ön denetim, tam inceleme olarak ifade edebileceğimiz tüm defter ve kayıtların denetimi, kısmi denetim, fatura denetimi, mükelleflerin kişisel mali durumlarının incelenmesi (sermaye karşılaştırılması) ve mali arama (perquisition fiscale)’dır.

Tanı (diagnostic) denetimi; bu denetim türünde küçük ölçekli işletmelerin defter ve kayıtları takriben 2,5 iş günü kadar kısa bir sürede incelenmekte ve bilgilerin güvenilirliği kontrol edilmektedir. Önemli bir düzeyde risk oluşturmaması halinde esas

olan vergi incelemesine geçilmemektedir (Organ, 2008, s. 75). Aslında, bu inceleme türü ile küçük işletmeler çok genel, yüzeysel ve hızlı bir tarama ile gözden geçirilmektedir. Tanı denetimini, asıl vergi incelemesini yapıp yapılmamasına karar vermek için bir hazırlık incelemesi olarak da ifade edilebilir.

Ön denetim; mükellefin defter ve kayıtlarına bakılmadan yapılan vergi incelemesidir. Bu inceleme türünde mükellefin beyannamelerindeki bilgiler ile üçüncü kişilerden elde edilen bilgilerin karşılaştırılarak incelenmesidir. Bu inceleme türü yer bakımından vergi dairesinde gerçekleştirilmektedir. Bir usulsüzlük veya hata tespit edilmesi halinde mükellef ya da muhasebecisi ile irtibata geçilmektedir (Şanver, 2013, s. 61).

Tam inceleme (tüm defter ve kayıtların denetimi); bu denetim türünde işletmelerin bütün defter, belge ve kayıtları üzerinde detaylı inceleme gerçekleştirilmektedir. Bu inceleme yer bakımından mükellefin iş yerinde yapılmaktadır. İncelenen işletme büyüklüğü, küçük yada orta ölçekli ise, incelemenin üç ay içerisinde tamamlanması öngörülmektedir.

Kısmi inceleme; adından anlaşıldığı üzere belirli denetim konularında ve vergi beyannamelerinin belirli noktalarıyla incelendiği denetim şeklidir. Tam inceleme verimli ve yeterli bir şekilde yapılamaması halinde, tam inceleme süresi bitiminden sonra kısmi denetim şekliyle daha dar kapsamlı bir inceleme veya konular üzerinde inceleme gerçekleştirilebilmektedir.

Fatura denetimi; diğer inceleme türlerinden farklı olarak, mükellefe haber verilmeksizin bütün faturaların üzerinde inceleme yapıldığı denetim türüdür. Diğer inceleme türlerine göre daha dar kapsamlı bir inceleme şeklidir. Yoklama şeklinde bir denetim türü olduğu söylenebilir.

Mükelleflerin kişisel mali durumlarının incelenmesi (sermaye karşılaştırılması yolu ile inceleme); kişilerin yada işletmelerin beyannamelerinde belirtilen gelir ve varlıkları ile incelenen kişilerin harcama tarzı, ailevi durumu ve sermaye değişimleri üzerinde derinlemesine karşılaştırmalı olarak gerçekleştirilen inceleme şeklidir. Bu inceleme türünde, mükellefin bildirmediği ya da eksik bildirdiği gelirlerle ulaşılmaya çalışılmaktadır. İnceleme süresinin yeterli olmaması halinde süre bir yıla kadar uzatılabilmektedir (Organ, 2008, 75-77).

Mali arama (perquisition fiscale); genellikle vergi mükelleflerinin hileli ve şüpheli davranışlarının olması halinde kullanılan bir inceleme şeklidir. Vergi kaçırmaya

yönelik şüpheli davranışların olması halinde hâkim izniyle ev ve iş yerinde hatta bu durum ile ilgili ticari faaliyette bulunduğu üçüncü kişilere ait yerlerde yapılan aramalarda hileli ve şüpheli fiillere kanıt oluşturabilecek belgelere el konulabilmektedir. “Mali arama ve el koyma hakkı”, vergi kaçırma şüphesi bulunmayan vergi mükelleflerine karşı kullanılamaz. Mali arama, 6 ile 21 saat arasında tamamlanmak zorundadır. El konulan belge ve dokümanlar, 6 ay içerisinde mükellef ve ilgili kişilere iade edilmek zorundadır. Bu aramaya bütün vergi inceleme elamanları yetkili değildir. “Inspecteur” unvanına sahip görevliler aramayı mali polis memurları ile gerçekleştirir. Ön denetim ve tanı denetimi dışındaki inceleme türleri, inceleme yeri bakımından mükellefin iş yerinde yapılabilmektedir (Şin, 2005, s. 150).

1.5.5. Seçilmiş ülkelerdeki vergi incelemesi uygulamalarının değerlendirilmesi

Buraya kadar incelenen ülkelerin vergi incelemesi uygulaması genel hatlarıyla aktarılmıştır. Bu kısımda, ilgili ülkeler birlikte değerlendirilecektir.

İncelenen ülkelere baktığımızda; vergi incelemesi uygulamaları, her ülkenin en başta devlet yapısının federal veya üniter olup olmamasına göre şekillenmektedir.

Vergi inceleme elamanları da bulundukları devletlerin organizasyon şekline göre farklı unvana sahip olarak farklı inceleme konularından sorumlu oldukları görülmektedir. ABD’de, farklı unvan, uzmanlık düzeyi ve yetkilere sahip inceleme elemanlarınca (gelir ajanı, özel ajan, vergi uyum yetkilileri gibi) incelmeme faaliyetleri yürütülmektedir. Almanya’da vergi incelemeleri, ulusal düzeyde vergi müfettişlerince, bölge ve şube müdürlüklerinde ise vergi inceleme elamanlarınca gerçekleştirilmektedir. Fransa üniter bir devlet yapısına sahip olmakla birlikte vergi inceleme elamanlarının unvan ve görev alanı Almanya’daki uygulama ile benzerlik göstermektedir. İngiltere de vergi müfettişleri olmakla birlikte, HMRC, müşteri odaklı yönetim tarzını benimsediği için vergi incelemesi ve vergi müfettişleri çok ön planda değildir. İncelenen bütün ülkelerde, mükelleflerin tamamına yakını risk analiz programlarına göre belirlenmektedir. Seçilmiş ülke uygulamalarında vergi mükellefleri, büyüklüklerine göre kademelendirilmiştir. Örneğin büyük ölçekli mükellef kriterleri bütün ülkelerde farklı parasal sınırlılıklara sahiptir. Almanya bu mükellef grubunu şirket türüne göre daha detaylı bir şekilde sınıflandırmıştır. Ülkelerin vergi incelemesine ilişkin bilgiler genel hatlarıyla karşılaştırmalı olarak Çizelge 1.4.’de gösterilmektedir.

Çizelge 1.4. Bazı ülkelerin vergi incelemesi uygulamalarının karşılaştırılması

	ABD	Almanya	İngiltere	Fransa
Devlet yapısı	Federal	Federal	Üniter	Üniter
Vergi/gelir yapısı	Federal ve eyalet hükümetler ile yerel yönetimler vergileri toplanmaktadır.	Federal ve eyalet bakanlıkları (veya şehir maliye senatörlükleri) ile yerel birimlerce vergileri toplanmaktadır	Merkez ofis ve yerel birimler şeklinde bir yapılanma vardır.	Vergi yönetimi ulusal, bölgesel ve şube müdürlüğü biçimindedir.
Vergi/gelir idaresi	IRS (mükellef odaklı yönetim şekli)	Federal Maliye Bakanlığı	HMRC (müşteri odaklı yönetim şekli)	DVNI (vergi denetiminden sorumlu ulusal düzeyde birim)
Üst denetim otoritesi/otoriteleri	TIGTA	Federal ve Eyalet Sayıştayları	NAO	MTK (Inspection générale des finances)
İşletme ve mükelleflerin sınıflandırılması	Mükellefler büyüklüklerine göre sınıflandırılmış	Büyük, orta, küçük ve en küçük işletmeler şeklinde, büyük işletmeler ayrıca 7 alt kategoriye ayrılmıştır.	Müşteriler büyüklüklerine göre çeşitli gruplara ayrılmıştır.	Mükellefler büyüklüklerine göre sınıflandırılmış
Büyük ölçekli mükellefler	10 milyon Dolar üzeri varlığa sahip işletme ve ortaklıklar	7 alt kategoriye ayrılmış büyük şirketler, türlerine göre ayrı parasal sınırlar belirlenmiştir.	Cirosu 600 milyon Sterlinden fazla olanlar	Cirosu 400 milyon Avrodan fazla olanlar
İncelenecek mükelleflerin belirlenme usulü	İncelemelerin tamamına yakını risk değerlendirmesi sonucu, çok az kısmı rastgele seçilerek incelenmektedir.			
Vergi inceleme elemanları	Farklı unvan, uzmanlık düzeyi ve yetkilere sahip inceleme elemanlarınca incelmeme faaliyetleri yürütülmektedir.	Federal devlet yapılanmasına uygun federal, eyalet ve yerel düzeyde vergi incelemesi yetkisine sahip vergi inceleme elemanları tarafından yürütülmektedir.	Merkez ve yerel birimlerde müfettiş unvanına sahip ancak farklı ölçekteki mükellef incelemelerinden sorumlu inceleme elemanları bulunmaktadır.	Vergi denetimi, vergi yönetiminden ayrı olarak ancak vergi yönetimi gibi ulusal (mali müfettişleri), bölgesel ve şube müdürlüğünde vergi inceleme elemanları bulunmaktadır.
Vergi inceleme türleri	Genel olarak posta yoluyla ve mükellefin iş yerinde veya ofiste (dairede) yüz yüze olarak yapılmaktadır.	İşletme denetimi, KDV'ye mahsus özel denetim, ücret vergisi incelemesi	Tam ve kısmi inceleme	Tanı denetimi, ön denetim, tam ve kısmi inceleme, fatura denetimi, mali arama
Büyük mükellefler vergi inceleme oranı	%14,2-%29,3	%21,32-%21,82	-	-
Ortalama vergi inceleme oranı	%0,7-%0,9	%2,38-%2,42	%1	-

Çizelge 1.4.’de görüldüğü üzere, incelenen ülkelerde ortalama inceleme oranları %1 ile %2,5 civarındadır. Bununla birlikte, mükelleflerin incelenme oranları, büyüklüklerine göre değişmekte ve artmaktadır. Seçilmiş ülke uygulamalarında büyük ölçekli mükelleflerin daha fazla ve sürekli olarak incelenmesi, vergi incelemelerin etkinliğini göstermektedir.

Örneğin ABD’de incelenen beyannamelerin incelenme oranı %1’in altında olmasına rağmen, beyanname sınırı 10 milyon Doların üzerindeki mükelleflerin incelenme oranı %30’lara kadar çıkabilmektedir. Almanya uygulamasında, sürekli denetim esas olduğu için yıllar itibariyle ölçeklerine göre incelenen firmaların inceleme oranlarında çok büyük değişiklik olmadığı görülmektedir.

Ülkelerin inceleme türleri de farklı isimlerle ifade edilmekle birlikte temel olarak benzer inceleme türleri olduğu söylenebilir. KDV’nin olduğu ülkelerde vergi sisteminden dolayı faturalara yada KDV’ye yönelik inceleme türlerinin bulunduğu görülmektedir.

1.6. Türkiye’deki Vergi İncelemeleri Uygulaması

Devletin ana gelir kaynaklarından olan vergilerin doğruluğunun ve tamlığının incelenmesi, bütün zamanlarda yapılmakta olan ve yapılması gereken bir denetim faaliyetidir. Bu yüzden tarihi süreç içerisinde farklı zamanlarda farklı unvanlara sahip kişilerce vergi incelemelerinin gerçekleştirildiği görülmektedir. Vergi incelemelerinin, unvanları ve yetki alanları her ne olursa olsun zamana ve kişilere münhasır olmaksızın kendi zamanının gereklerine uygun olarak kamu görevlileri veya kamunun yetkilendirdiği kişiler tarafından icra edilmesi gerekmektedir.

Bu kısımda, Türkiye’deki vergi incelemelerinin gelişim ve değişimi, tarihi süreç içerisinde Osmanlı Devleti döneminden ayrı düşünölemeyeceğinden bu dönemden başlanılarak 2011 yılında oluşturulan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığına kadar olan süreç genel bir çerçevede aktarılmaya çalışılacaktır. Daha sonrasında VDK sonrasındaki vergi incelemesinin yapısı, genel çerçevesi ve inceleme süreci aktarılmaya çalışılacaktır.

1.6.1. Osmanlı devleti döneminde vergi incelemesi

Sultan 1. Murad Han zamanında 1368 yılında düzenli bir mali teşkilat kurulmuştur (Can, Şengöz ve Aydın, 2014, s. 381). Osmanlı döneminde kurulan ilk mali denetim müessesesi “Başbaki Kulluğu”dur (Tabakoğlu ve Taşdirek, 2015, s. 91). Bu müessese, “Osmanlı Maliye Teşkilâtında defterdarlığa bağlı yoklama ve vergi bakaya tahsili ile

görevli âmir” şeklinde tarif edilmektedir. Bazı belgelerde “ser-gulamı-baki” olarak da geçmektedir (Emecen, 1992, s. 126-127).

Devlet muhasebe teşkilatının Fatih Sultan Mehmet Han zamanında kurulması ile hazineye intikal eden ve hazineden çıkan para ve mal gibi varlıkların kayıtları düzenli tutulmaya başlanılmıştır. Bu işlemlerin denetimini gerçekleştirmek amacıyla “baki kullar” ismiyle bir murakabe birimi ihdas edilmiştir (Giray, 2001’den aktaran Tezcan, 2003, s. 127). Aynı şekilde baki kulların kuruluşu, Fatih Sultan Mehmet Han’ın fermanına dayandırılmaktadır (Erol, 2011, s. 91). Bazı çalışmalarda ise Başbaki Kulluğunun bu isim ile ne zaman mali teşkilat içerisinde göreve başladığının tam olarak bilinmediği, Başbaki Kulluğu memuriyetinin Yavuz Sultan Selim Han zamanında ihdas edildiği ve 16. Yüzyılın ikinci yarısından itibaren daire şeklinde teşkil ettirildiği belirtilmektedir (Akgündüz, 1997, s. 19). Esasında “Başbaki Kulluğu” müessesesinin bugünkü anlamıyla salt bir vergi incelemesi veya denetimi görevinin olmadığı, bunun yanında günümüz Sayıştay’ının yaptığı harcama denetimi işlerinin benzerlerini yaptığı anlaşılmaktadır (Akgündüz, 1997, s. 20; Tabakoğlu ve Taşdirek, 2015, s. 92-93).

Osmanlı Maliye Teşkilatı, zamanla bir takım değişikliklere uğramıştır. Başbaki Kulluğu müessesesi de içinde bulunduğu zamanın gereklerine göre bazı dönüşümlere uğramıştır. 1838 yılında Maliye Nezaretinin ihdası ile birlikte, Başbaki Kulluğu müessesesinin görevleri Maliye Nezaretine bağlı maliye müfettişliğince kısa bir süreliğine yerine getirilmeye çalışılmıştır. Sonrasında bu görevler, çeşitli meclis ve komisyonlara devredilmiştir (Akgündüz, 1997, s. 139). Tanzimat dönemindeki reform çalışmaları ve akabindeki gelişmeler neticesinde devletin bütün gelir ve gider işlemlerinin denetimini gerçekleştirmek için 2. Abdulhamit Han’ın 25 Temmuz 1879 tarihli irade-i seniyesine dayanılarak “Heyet-i Teftiş-i Maliye/Maliye Teftiş Kurulu teşekkül ettirilmiştir (Organ, 2008, s. 94).

Osmanlı Maliye Teşkilatı ve onun nüvesini oluşturan Maliye Teftiş Kurulu, Osmanlı Devleti sonrasında kurulan Türkiye Cumhuriyeti Devleti’nin başta mali yönetimi olmak üzere bütün bürokratik yapısının şekillenmesinde etkili olmuştur. Günümüzde bile Hazine ve Maliye Bakanlığı başta olmak üzere birçok kamu kurum ve kuruluşunun yönetiminin şekillenmesinde Hazine ve Maliye Bakanlığı bürokrasisinin etkinliği devam etmektedir. Böyle olunca Cumhuriyet Dönemi vergi sistemi ve vergi incelemeleri, Osmanlı Maliye Teşkilatı birikiminin üzerine inşa edilerek günümüze kadar

gelmiştir. Zaman içerisinde farklı vergi denetim birimleri teşekkül ettirilmiş, bu birimler kendi zamanlarının gereksinimlerine göre şekil değiştirmiştir.

1.6.2. Cumhuriyet döneminde vergi incelemesi

Tanzimat Döneminde yapılan reformlar neticesinde oluşturulan Maliye Teşkilatı, Cumhuriyet Döneminin başlangıcından 1930'lu yıllara kadar aynen korunmuştur. Osmanlı dönemi mali yönetim tecrübesinden yararlanılarak sonraki yıllarda yapılan reformlar ile yeni bir vergi idaresi ve sistemi zamanla oluşturulmuştur (Can, Aydın ve Şengöz, 2014, s. 384). Bir ülkede, vergi denetimi teşkilat yapısı, genellikle vergi idaresinin örgütlenme biçimine göre teşekkül etmektedir (Gerçek, 2002, s. 135-136). Türkiye'deki vergi denetim birimleri, 12 Temmuz 2011 tarihinde Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (VDK) teşkil ettirilene kadar merkez ve taşra denetim birimleri olarak 4 ayrı denetim birimi şeklinde örgütlenmiştir. Maliye Teftiş Kurulu (MTK) ve Hesap Uzmanları Kurulu (HUK) Maliye Bakanlığı teşkilatı içerisinde doğrudan Maliye Bakanına bağlı olarak merkezi denetim birimlerinden ikisini oluşturmaktadır. Diğer merkezi denetim birimi olan Gelirler Kontrolörleri Daire Başkanlığı (GKDB) da Gelir İdaresi Başkanlığının (GİB) bünyesinde yer almıştır. Vergi denetmeni büro başkanlıkları ise 29 ilde vergi daire başkanlarına bağlı olarak faaliyet gösteren GİB'in taşra denetim birimini oluşturmaktaydı.

1.6.2.1. Vergi denetim kurulu başkanlığı kurulmasından önceki dönemde vergi incelemesi

Cumhuriyet döneminin vergi incelemesine ilişkin ilk düzenlemesi, 755 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunun²⁴ 63. maddesinde yer almaktadır.²⁵ Bu düzenlemede vergi incelemesine yetkili kişiler olarak Osmanlı döneminden devralınan maliye müfettişlerinin dışında, tahakkuk teftiş memurları ve tahakkuk idarelerine de yer verilmiştir. (Can, Aydın ve Şengöz, 2014, s. 446). Beyana dayalı vergilemeye geçildiğinden bu beyanların doğruluğunun kontrolü ihtiyacı, 755 Sayılı Kanunun 63. maddesinin önemini ortaya

²⁴14.03.1926 Tarih ve 312 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²⁵Vergi incelemesinin kimler tarafından ve incelemenin şümulünü belirten 63. Madde şu şekildedir: "Tahakkuk idareleri, tahakkuk teftiş memuru ve maliye müfettişleri bir senei maliyeye ait kazanç vergisine müteferri muamelat ifa ve vergisi tahsil olunduktan sonra gerek senesi zarfında gerek senesi saire ile mükellefin kazancı noksan tebeyyün ve vergisi noksan tahakkuk ettirildiği hakkında malumat veya delaili cediye de desteres olunca yeniden tahkikata şüru ederek işbu noksanı ikmale ve bunu teminen mükelleften her türlü kuyud ve vesaik ve malumatı talebe selahiyattardır".

koymaktadır. Bu düzenleme ile kontrolün/incelemeinin nasıl ve kimler tarafından yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Bu yönüyle, söz konusu 63. maddede geçen tahakkuk teftiş memurlarının sadece beyanların tetkiki ile görevlendirilmeleri ve vergi incelemesinin ilk tarifi olması hasebiyle cumhuriyet döneminde vergi incelemesinin başlangıç noktasını teşkil ettiği söylenebilir. Tahakkuk teftiş memurları ile ilgili düzenleme daha sonraki yıllarda istenilen faydayı sağlayamadığından ilga edilmiştir (Sarılı, 2003, s. 65).

Merkezi denetim birimlerinin en köklü ve en eski olanı mülga Maliye Teftiş Kurulu, 18 Mayıs 1929 tarihli ve 1452 sayılı “Devlet Memurları Maaşaatının Tevhit ve Teadülüne Dair Kanununda”²⁶, Maliye Vekâletine ait tahsis edilen kadrolar içerisinde toplam 44 adet müfettiş ve müfettiş muavini kadrosu ile “Teftiş Heyeti” olarak yer aldığı görülmektedir. Maliye Bakanlığı, Cumhuriyetin ilanından itibaren devlet organizasyonu içerisinde bulunmakla birlikte teşkilat yapısına ait düzenleme, 29.05.1936 tarihli ve 2996 sayılı Maliye Vekâleti Teşkilatı ve Vazifelerine yönelik Kanunu ile yapılmıştır.²⁷ Maliye Teftiş Kurulu, Maliye Vekâletinin merkez teşkilatı içerisinde Maliye Teftiş Heyeti ismi ile vergi idaresi içerisinde yerini alan ilk denetim birimlerinden birisidir (2996 sayılı Kanun, md. 5). Maliye Teftiş Kurulu, 2011 yılındaki vergi denetim birimlerinin tek çatı altında birleştirilmesine yönelik düzenlemeye kadar geçen süre içerisinde gerçekleştirilen kanuni düzenlemelerde yer almaya devam etmiştir (Soydan, 2015, s. 121-122).

Maliye Bakanlığının teşkilat yapısına ilişkin 2996 sayılı Kanuni düzenleme öncesinde, vergi idaresi içerisinde “pul tahakkuk müfettişi ve tahsilat müfettişi” gibi unvanlarda vergi denetim elamanlarının var olduğu görülmektedir. 29.05.1936 tarihli ve 2996 sayılı Kanuni düzenleme ile bu unvandaki denetim elamanlarının kadroları kaldırılarak Varidat Umum Müdürlüğü bünyesinde merkez teşkilatında görevli “varidat kontrolörlüğü” kadrosu ihdas edilmiştir (Sarılı, 2003, s. 65). 2011 yılına kadar Gelir İdaresi Başkanlığının merkezi denetim birimini oluşturan mülga gelirler kontrolörlerinin temeli buraya dayanmaktadır. Varidat Umum Müdürlüğü, zaman içerisinde isim ve teşkilatlanma değişikliklerine maruz kalmıştır. Bünyesinde istihdam edilen gelirler

²⁶30.06.1929 Tarih ve 1229 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

²⁷05.06.1936 Tarih ve 3322 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

kontrolörleri, 2011 yılındaki Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı teşekkül ettirilene kadar hizmet vermeye devam etmiştir (Can, Aydın ve Şengöz, 2014, s. 448-450).²⁸

2996 sayılı Kanunun ikinci kısmında, Maliye Bakanlığının taşra teşkilatına ilişkin hükümler yer almaktadır. Bu Kanunun 21/1. maddesinde yer alan “Vilâyet ve kazalardaki servisleri kontrol altında bulundurmak için defterdarların emrine, lüzumuna göre bir veya müteaddid kontrol memuru verilir” hükmüne binaen 124 adet varidat kontrol memurluğu kadrosu ihdas edilmiştir. Bu kanun maddesinden anlaşıldığı üzere, kontrol memurlarının vergi incelemesi yapabilmesine dair bir ibare bulunmamaktadır. 24.03.1950 tarih ve 5655 sayılı Kanunun 7. maddesi ile 2996 sayılı Kanunun 21. maddesinde yapılan değişiklik ile “vergi tetkik ve yoklamalarını yaptırmak” ibaresi eklenmiştir. Bu hükme göre, defterdarların emirleri altındaki varidat kontrol memurlarına vergi tetkik yetkisi, 1950 yılında verilmiştir. 5655 sayılı Kanunun kadrolara ilişkin cetvelinde, varidat kontrol memuru, vergi kontrol memuru olarak değiştirilmiştir. 19.06.1994 tarih ve 543 sayılı KHK²⁹ ile getirilen değişiklikler sonucunda, vergi kontrol memuru ismi, vergi denetmeni şeklinde değiştirilmiştir. Cumhuriyetin ilanından sonraki yeni vergi sistemi teşekkül ettirilirken, ilk yıllarda vergi kanunlarına yönelik düzenlemelerin sık aralıklar ile yapıldığı görülmektedir. 1926 tarihli 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunun yerini 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu almıştır.³⁰ Aşar vergisi kaldırıldıktan sonra sırasıyla umumi istihlak vergisi ve hususi istihlak vergisi kanunları meydana getirilmiştir. Daha sonra bu iki istihlak vergisi, 2430 Sayılı Muamele Vergisi Kanununa dönüşmüştür.³¹ Bu iki kanunun vergi incelemesi yönünden önemi, beyana dayalı vergiler, vergi sistemi içerisinde ağırlık kazanmaya başladıkça, bu beyanların doğruluğunu kontrol edecek görevlilere olan ihtiyacı ortaya çıkarmasıdır. Bu yüzden bu iki kanunda, kazanç ve muamele vergileri için

²⁸14.08.1942 tarih ve 5184 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 10.08.1942 tarih ve 4286 sayılı Kanun ile Varidat Umum Müdürlüğü, Vasıtalı ve Vasıtasız Vergiler Umum Müdürlükleri olarak iki ayrı genel müdürlük haline getirilmiştir. Bu aşamada, varidat kontrolörlüğü kadrosu muhafaza edilirken, ayrıca tahsilat kontrolörlüğü kadrosu oluşturulmuştur. Daha sonra 07.06.1946 tarih ve 6327 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 29.05.1946 tarih ve 4910 sayılı Kanun ile Vasıtalı ve Vasıtasız Vergiler Umum Müdürlükleri, tekrar tek çatı altında Gelirler Umum Müdürlüğü olarak birleştirilmiştir. 03.04.1950 tarih ve 7473 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 24.03.1950 tarih ve 5655 sayılı Maliye Bakanlığı kuruluş ve görevleri hakkındaki 2996 sayılı kanunun bazı maddelerinin değiştirilmesine ve bu kanuna bazı maddeler eklenmesine dair Kanunla da Gelirler Umum Müdürlüğü, Gelirler Genel Müdürlüğüne dönüştürülmüştür. Bu Kanunla, varidat ve tahsilat kontrolörleri, gelirler kontrolörleri kadrosuna aktarılmıştır. 16.05.2005 tarih ve 25817 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 05.05.2005 tarih ve 5345 sayılı Kanunla Gelirler Genel Müdürlüğü yerine Gelir İdaresi Başkanlığı kurulmuştur. Gelirler kontrolörleri, yeni kurulan GİB bünyesinde daire başkanlığı şekline dönüştürülmüştür.

²⁹24.06.1994 Tarih ve 21970 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³⁰22.03.1934 tarihinde kabul edilip, 25.03.1934 Tarih ve 2632 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³¹10.05.1934 tarihinde kabul edilip, 15.05.1934 Tarih ve 2701 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

sırasıyla "Kazanç Vergisi Hesap Mütahassısı" ile "Muamele Vergisi Hesap Mütahassısı" ismi altında iki farklı vergi inceleme birimi meydana getirilmiştir (Sarılı, 2003, s. 66). Uygulamanın ilk yıllarında sözleşmeli olarak piyasadan tedarik edilen muhasebecilerden "Hesap Mütahassısı" şeklinde yararlanılmıştır. Daha sonra, sözleşmeli olarak yararlanılan bu kişiler yasal düzenlemeler ile kadrolu olarak atanmıştır. Bu kişiler, defterdarlıklara bağlı olarak çalışmakta iken, bu uygulamadan vazgeçilerek 28.03.1945 tarih ve 4709 sayılı Hesap Uzmanları Kurulu kurulmasına ve Maliye Bakanlığı Merkez ve İller kadrosunda bazı değişiklikler yapılmasına dair kanun³² ile Hesap Uzmanları Kurulu (HUK) oluşturulmuştur (Can, Aydın ve Şengöz, 2014, s. 448). 4709 sayılı Kanunun gerekçesinde³³, "bazı varidat kanunlarının bahsettiği yetkiye dayanılarak, takriben on seneden beri istihdam edilen hesap mütahassısı ve muavinlerinin esaslı bir teşkilata bağlanarak, her bakımdan daha mazbut ve mümtaz bir hale getirilmelerindeki fayda ve zorunluluğu ..." ifade edilmektedir. Bu gerekçe ile sözleşmeli olarak dışardan tedarik edilen insan kaynağının, bir teşkilat yapısı içerisinde olması ihtiyacı belirtilmektedir.

Türkiye'de vergi incelemeleri, 1935'li yıllardan itibaren Maliye Teftiş Kurulu, Hesap Uzmanları Kurulu, Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı ve vergi dairesi başkanlıkları bünyesindeki vergi denetmenleri tarafından aralarında eşgüdüm olmaksızın yapılmaktaydı. "Teftiş, soruşturma, ihbar, şikâyet, yetkili makamların talebi ve benzeri nedenlerle yıl içinde ortaya çıkabilecek vergi incelemelerinin yapılmasına dair usul ve esaslara da hazırlanacak bu planda yer verilmesi öngörülmektedir. Böylece vergi incelemelerinin, bütün denetim birimlerini kapsayacak şekilde tek bir plan dahilinde gerçekleştirilmesi ve vergi denetim kapasitesinin etkin ve verimli bir şekilde kullanılması sağlanmış olacaktır" kanun gerekçesi ile 01.08.2010 tarihinde 6009 sayılı Kanunun 26. maddesi ile yapılan değişiklik ile "Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulu" (VİDKK) oluşturuldu.³⁴ VİDKK'nın kurulması sonucunda, dört vergi denetim birimini ortak bir politika ve plan çerçevesinde yönlendirerek vergi incelemelerine ilişkin uzun yıllardan beri yapılmakta olan denetim birimleri arasındaki koordinasyonsuzluk ve

³²28.03.1945 tarihinde kabul edilip, 05.04.1945 Tarih ve 5974 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³³<https://vergialgi.net/storage/catalogs/hesap-uzmanlarinin-kurulmasi-tbmm-tutanaklar.pdf> (Erişim tarihi: 03.05.2018).

³⁴6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun 23.07.2010 tarihinde kabul edilip, 01.08.2010 Tarih ve 27659 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

plansızlık gibi eleştirileri bertaraf etmek yatmaktadır. Uzunca bir süredir dile getirilen ve siyasi iktidar tarafından birleştirilmesi yönünde talimatlar verilmesine rağmen bir araya getirilemeyen dört denetim birimi, oluşturulan bu kurul ile bir masa etrafında toplanılmaya çalışılmıştır. VİDKK'ya özellikle doğrudan Maliye Bakanına bağlı MTK ve HUK'un çekimser yaklaşımlarından dolayı hedeflenen işlerlik kazandırılmamıştır. Bununla birlikte VİDKK, bir yıl sonra teşkil ettirilecek Vergi Denetim Kurulu Başkanlığına geçiş için bir ön hazırlık çalışması gibi olmuştur.

1.6.2.2. Vergi denetim kurulu başkanlığının kurulmasından sonraki dönemde vergi incelemesi

Cumhuriyetin ilanından sonra 1950'li yıllara gelindiğinde vergi yönetimi içerisinde vergi inceleme birimleri, zamanla çok parçalı ve kademeli bir yapıya dönüşmüştür. Vergi inceleme birimlerini tek elden yönetmek için dört denetim birimi olan MTK, HUK, GKDB ve vergi denetmenleri büroları, 10 Temmuz 2011 tarihinde yürürlüğe giren 646 sayılı "Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname"³⁵ ile Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (VDK) teşekkül ettirilmiştir. VDK ile birlikte, Gelir İdaresi Başkanlığına bağlı merkez ve taşra denetim birimleri (GKDB ve vergi denetmeni büroları) diğer merkezi denetim birimleri (MTK ve HUK) ile birleştirilerek doğrudan Maliye bakanına bağlandığı için vergilerin toplanmasından ve vergisel işlemlerin yönetilmesinden sorumlu olan Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra birimleri denetim elemansız hale gelmiştir. 646 sayılı KHK ile VDK çatısı altında dört denetim grubu oluşturulmuştur. Bunlar;

- 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 şeklindedir (646 sayılı KHK, md. 20).

29 Adet vergi dairesi başkanlığında bulunan vergi denetmenleri büroları, Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıklarına dönüştürülerek eski vergi denetmenleri burada çalışmaya devam etmiştir. Eski merkezi denetim birimlerinde (MTK, HUK ve

³⁵07.07.2011 tarihinde Bakanlar Kurulu tarafından kabul edilip, 10.07.2011 Tarih ve 27990 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

GKDB) görevli maliye müfettişleri, hesap uzmanları ve gelirler kontrolörleri, Küçük ve Orta  l ekli Mükellefler Grup Başkanlıkları dışındaki denetim grup başkanlıkları içerisinde birlikte görev yapmaya başlamıştır. Bütün vergi denetim elamanları, görünüş olarak vergi müfettişi unvanı ile tek bir çatı altında (VDK) birleştirilmekle birlikte, esasında Vergi Denetim Kurulu altında oluşturulan denetim grup başkanlıkları ile bu birleşmenin sınırlı kaldığı söylenebilir.

9 Temmuz 2018 tarihinde 703 sayılı “Anayasada Yapılan Değişikliklere Uyum Sağlanması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin”³⁶ 13. maddesi ile Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri hakkındaki 13 Aralık 1983 tarih ve 178 sayılı KHK yürürlükten kaldırılmıştır. Bakanlıkların yeniden teşkilatlanmasına yönelik olarak hazırlanan ve 10 Temmuz 2018 tarihinde yayımlanan 1 numaralı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile Hazine ve Maliye Bakanlığı kurulmuştur. Bu Kararnamenin 228. maddesinde Vergi Denetim Kurulu Başkanlığına yönelik hükümler yer almaktadır. 2011 yılında oluşturulan VDK’nın dört denetim grup başkanlığına beşinci olarak “Katma Değer Vergisi İade İncelemeleri Grup Başkanlığının” eklenmesi hüküm altına alınmıştır.³⁷ 703 sayılı KHK’nın 178. Maddesi ile 375 sayılı KHK’ya “Vergi Müfettişi İstihdamı”na ilişkin olarak Ek 32. madde eklenmiştir. Bu maddeye göre, vergi müfettiş yardımcılığı giriş sınavında ilk yüzde beşe giremeyen vergi müfettiş yardımcılarının yeni oluşturulan “Katma Değer Vergisi İade İncelemeleri Grup Başkanlığı” ile “Küçük ve Orta  l ekli Mükellefler Grup Başkanlıklarında” görevlendirilecekleri belirtilmektedir. KDV iadesi incelemelerine yönelik oluşturulan yeni denetim grup başkanlığında, Küçük ve Orta  l ekli Mükellefler Grup Başkanlıklarında görevli vergi müfettişlerinin (eski vergi denetmeni kökenli vergi müfettişleri dahil) istihdam edileceği, 375 sayılı KHK’ya eklenen Ek 32. madde’den anlaşılmaktadır.

Hazine ve Maliye Bakanlığının hizmet birimleri arasında sayılan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının temel görev ve yetkileri arasında şunlar;

- 213 sayılı vergi usul kanunu ve diğer gelir kanunları kapsamında vergi incelemelerini gerçekleştirmek,

³⁶2 Temmuz 2018 tarihinde Bakanlar Kurulunca kararlaştırılıp, 9 Temmuz 2018 Tarih ve 30473 Sayılı Resmi Gazetenin 3. Mükerrer sayısında yayımlanmıştır.

³⁷1 numaralı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin 228/2 maddesinin d bendinde yer alan “Katma Değer Vergisi İade İncelemeleri Grup Başkanlığı” henüz teşekkül ettirilmemiştir.

- Vergi kaçırma ve vergiden kaçınmaya yönelik araştırmalar yapmak ve bu durumları ortaya çıkarmak,
- Risk analiz sistemi üzerinden mükellefleri grup ve sektörler itibariyle analiz ederek, risk alanlarının tespit etmek,
- Vergi yükümlülüklerine ilişkin ihbar ve şikâyetleri değerlendirmek,
- İnceleme ve denetimlere ilişkin sonuçları izlemek ve değerlendirmek,
- Vergi müfettişleri için performans sistemi kurarak müfettişlerin performanslarını değerlendirmek,
- Vergi inceleme ve denetimleri ile raporlarına yönelik ilke ve standartları geliştirmek, gerekli rehberleri hazırlamak ve etik kuralları belirlemek,
- Ayrıca, bakan tarafından verilen teftiş, soruşturma inceleme ve denetimleri gerçekleştirmek yer almaktadır (1 sayılı CK, md. 228).

1 numaralı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin 228. Maddesinde vergi inceleme ve denetimlerine yönelik ayrıntılı maddeler yer almakta iken idari teftiş ve soruşturmalara yönelik ayrıntılı hükümlerin yer almamasından dolayı bakanlığın idari açıdan teftiş ve soruşturmalarının geri planda bırakıldığı söylenebilir. VDK'nın vergi inceleme fonksiyonunun asıl görev olarak ağırlık kazandığı görülmektedir

Çalışma kapsamında, daha önce aktarılan ABD, Almanya, İngiltere ve Fransa uygulamalarında, işletme büyüklükleri ciro tutarı, sigorta prim gelirleri, arazi varlığı değerleri, firmaların gerçek değerleri ve kar tutarları gibi ölçüler esas alınırken, Türkiye uygulamasında, mükellef grup büyüklüklerinin “yıllık iş hacimleri, aktif ve öz sermaye büyüklüklerine” göre belirlenmesi hüküm altına alınmıştır (1 sayılı CK, md. 228).

Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemine geçiş ile birlikte bakanlıklar ve diğer birimler yeni baştan teşkilatlanırken, Devlet Denetleme Kurulu hakkındaki 5 numaralı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin³⁸ 21. maddesi ile “üst denetleme organı” olan Devlet Denetleme Kurulu, denetim birimleri (iç denetim birimleri hariç) arasında “koordinasyon ve uyumlaştırma” konusunda yetkilendirilmiştir. Bu kararname kapsamında, bakanlık teftiş kurullarının inceleme ve soruşturma faaliyetlerinin yürütülmesine yönelik usul ve esaslar ile yöntem, ilke ve standartları belirleme yetkisi Devlet Denetleme Kuruluna (DDK) verilmiştir. Bunun yanında teftiş kurullarına, hazırlayacakları yıllık faaliyet raporlarını, takip eden yılın ocak ayında Devlet Denetleme Kuruluna gönderme

³⁸15 Temmuz 2018 Tarih ve 30479 Sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır.

yükümlülüğü de getirilmiştir. Üst denetleme organı olarak DDK'nın belirtilmesi, denetim birimlerinin denetimi ve gözetime açısından önem arz etmektedir.

5 numaralı CK ile DDK'nın üstlendiği bu yetki ve görev, VDK açısından üst denetim noktası olarak durmaktadır. DDK'nın yeni oluşturulan bu konumu, ABD'de, IRS işlemleri ve faaliyetlerinin (IRS vergi inceleme elamanlarının işlemleri dahil) Hazine Bakanlığı Genel Müfettişliği bünyesinde faaliyet gösteren ve IRS'in denetimi ile özel görevli üst denetim birimi TIGTA (Treasury Inspector General for Tax Administration) tarafından yapılan incelemelere -bütün yönleri ile birebir olmamakla birlikte- benzetilebilir.

1.6.3. Vergi incelemesinin hukuki niteliği

Ağırlıklı olarak “beyan usulünün” geçerli olduğu Türk Vergi Sisteminde, daha önce de izah edilmeye çalışıldığı gibi, vergilendirmeye esas bilgilerin tamlığı ile doğruluğunun tespiti ve gerçeğe uygun olmasını sağlamak için mükelleflerin beyanlarının kontrolü gerekmektedir. Beyanların kontrollerinin, en temel ve en etkili denetim araçlarından birisi de vergi incelemeleridir.

Vergi incelemesine ilişkin temel hükümler, 213 sayılı Vergi Usul Kanunun “Vergilendirme” başlıklı birinci kitabının “Yoklama ve İnceleme” başlıklı yedinci kısmının içerisinde “Vergi İncelemeleri” başlığı altındaki ikinci bölümünde yer almaktadır. Kanun koyucu, doğrudan vergi incelemesinin tarifini yaparak bir sınırlamaya gitmemiştir. Bunun yerine en başta vergi incelemesinin maksadını hüküm altına almıştır. Bu durum, vergi incelemesinin tabiatına uygun bir bakış açısını yansıtmaya yönünden yerinde olduğu söylenebilir. Vergi incelemesinin sınırlarını, olaya ve zamana göre değişiklik gösterebileceğinden belirli bir çerçevede sınırlandırmak incelemelerin etkinliğine tesir edebilecek bir risk olarak karşımıza çıkabilir. Kanun koyucu, bu şekilde sınırlandırmak yerine makro bakış açısı ile incelemeden kastedileni, “Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır” şeklinde ifade etmiştir (VUK, md. 134/1).

Kanunda bahsedilen vergi incelemesinin amacını gerçekleştirebilmek için vergi müfettişleri başta olmak üzere diğer incelemeye yetkili olanlar tarafından³⁹ ihtiyaç olması

³⁹10 Temmuz 2011 gün ve 27990 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 646 sayılı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararnamenin 4’üncü maddesi ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunun

halinde iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılması ve beyannamelerde olması gereken hususların incelenmesine şamildir (VUK, md. 134/2). Buradaki inceleme, şekli denetimden ziyade defter, belge ve kayıtların maddi gerçeğe (iktisadi gerçeğe) uygun olup olmadığının araştırılmasıdır. Aslında, bu denetim, ödenmesi gereken “gerçek mali gücün” tespitinin amaçlandığı gerçeklik denetimidir (Yavaşlar Başaran 2010, s. 396).

İdari işlemler teorisi açısından vergi incelemesi neticesinde düzenlenen inceleme raporları, vergi idaresinin ikmalen veya re’sen yapacağı tarhiyatlar için hazırlık aşamasını oluşturan bir ön işlemdir (Karakoç, 2017, s. 247). İdari işlemlerin icrai olup olmaması tasnifine göre, hazırlık işlemleri, bir idari karar alınmadan önce yapılan, idareyi bilgilendirici ve yönlendirici olan işlem türüdür. Hazırlık işlemleri, icrai nitelikte olmadıkları için tek başlarına herhangi hukuki bir sonuç doğurmazlar. Bu yüzden “hazırlık işlemlerine”, idarenin asıl icrai işlemi öncesinde yapılmasından dolayı “ön işlemler” de denildiği görülmektedir (Gözler ve Kaplan, 2012, s. 297). Vergi inceleme raporları, hazırlık işlemi (ön işlem) olduğu için doğrudan vergi mahkemelerinde dava konusu edilemezler (Kızılot, 2011, s. 354).⁴⁰

1.6.4. Vergi incelemesinin tarafları

Vergi ilişkisinin vergi borçlusu ve vergi alacaklısı olmak üzere iki tarafı vardır. Verginin borçlusu tarafında, vergi mükellefleri ile sorumluları yer almakta iken karşı tarafta vergi alacaklısı olarak Devlet yer almaktadır. Devletler, genellikle vergi alacağına ilişkin işlemler için vergi idarelerini yetkilendirmektedir (Kızılot, 2011, s. 48).

Vergi alacağına yönelik vergi incelemesi yapmaya yetkili olan kişiler, 213 sayılı Vergi Usul Kanunun 135. maddesinde, “Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri” ile “Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar şeklinde sıralanmıştır.

Vergi müfettişlerinin dışında yer alan vergi incelemesine yetkili olan diğer kamu görevlileri ile Gelir İdaresi Başkanlığı nezdinde yapılan yaygın ve yoğun vergi denetim faaliyetleri çalışmanın kapsamı dışında tutulmuştur.

135. Maddesinde değişiklik yapılmıştır. Bu değişikliğe göre, vergi incelemesine yetkili olanlar, “Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri” ile “Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdir” şeklinde sıralanmıştır.

⁴⁰Danıştay VDDGKK 22.05.1998 tarih ve 1996/371 Esas ve 1998/91 Karar sayılı kararı ile Danıştay 9. Dairesinin 26.12.1997 tarih ve 1996/5879 Esas ve 1997/4488 Karar sayılı kararı.

Çalışma kapsamında, vergi alacaklısı olan Devletin (vergi idaresinin) vergilendirme işlemlerinden inceleme fonksiyonunu icra eden ve öncelikli asli görevi inceleme yapmak olan vergi müfettiş ve yardımcıları, vergi incelemesini gerçekleştiren taraf olarak yer alacaktır.

Vergi incelemesinin incelenen tarafı olarak vergi mükellefleri ve sorumluları (vergi borçluları), çalışma kapsamında yer alacak diğer paydaş gruplarından birisi olarak belirlenmiştir. Ayrıca, vergilendirmeye ilişkin şekli ve maddi ödevler ile sorumluluklar yerine getirilirken vergi mükelleflerine hizmet veren ve vergi müfettişleri ile onlar arasında köprü vazifesi gören muhasebe meslek mensupları (serbest muhasebeci mali müşavir/SMMM ve yeminli mali müşavirler/YMM) da incelenen tarafın diğer paydaşları olarak çalışmada yer alacaktır.

1.6.4.1. Vergi mükellefleri

Vergilendirmenin pasif tarafını oluşturan vergi borçlusu, belirli miktardaki vergiyi vergi alacaklısına ödemek zorunda olan kişidir. Vergi borçlusu olan kişilerin vergiyi ödemek şeklindeki “maddi görevi” ile muhasebe belgelerine göre defter tutmak, bu belgeleri saklamak, beyanname vermek ve bildirimde bulunmak gibi çeşitli “şekli görevleri” bulunmaktadır (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2013, s. 71). Genelde vergi ile ilişkisi olan bütün gerçek kişiler ile tüzel kişiler, verginin borçlu tarafını oluşturur. Bu kişiler, verginin mükellefi yada sorumlusu durumundadırlar (Kızılot, 2011, s. 48). Kişi, kendi vergi borcu için vergilendirmenin maddi ve şekli görevlerini yerine getiriyor ise vergi mükellefi olmaktadır. Eğer bu kişi, başkasının vergi borcu için vergilendirmenin maddi ve şekli görevlerini yerine getiriyor ise vergi sorumlusu olmaktadır (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2013, s. 72, 75).

Vergi mükellefleri, vergi türlerine göre sınıflandırılabilir. Gelir İdaresi Başkanlığının verilerine göre, Türkiye’deki faal vergi mükellef sayıları, mükellef türlerine göre Çizelge 1.5.’de gösterilmiştir.

Çizelge 1.5. Vergi mükellef türü ve yıllara göre faal mükellef sayıları*

No.	Vergi mükellef türü	2016 (kişi)	2017 (kişi)	2018 (kişi)	2019 (kişi)
1	Gelir vergisi mükellefleri	1.819.492	1.877.128	1.920.586	1.924.032
2	Gelir stopaj vergisi mükellefleri	2.597.340	2.699.462	2.797.479	2.817.912
3	G.M.S.İ. mükellefleri	1.796.340	1.884.849	1.982.524	2.085.747
4	Basit usulde vergilendirilen gelir vergisi mükellefleri	756.186	774.057	774.681	774.052
5	Kurumlar vergisi mükellefleri	721.524	759.242	806.622	822.025
6	KDV mükellefleri	2.486.821	2.583.610	2.674.151	2.691.821

*2019 yılı mükellef sayıları nisan ayı itibariyledir. Tablo, GİB Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığı verilerinden yararlanılarak oluşturulmuştur.

Kaynak: https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/20191.htm (Erişim tarihi: 05.05.2019)

Çizelge 1.5.’deki faal mükellef sayılarına bakıldığında; aktarılan yıllar itibariyle basit usulde vergilendirilen gelir vergisi mükellefleri dışında bütün vergi mükellef türlerinde artarak devam eden bir artış seyri görülmektedir. Kurumlar vergisi faal mükellef sayıları ile basit usulde vergilendirilen gelir vergisi faal mükellef sayıları birbirine yakın bir sayıda bulunmaktadır. Gayrimenkul sermaye iradı (GMSİ) faal mükellef sayısı, 2 milyon üzerine çıkmış bulunmaktadır.

Türkiye’de 2 milyon kişiye yakın gelir vergisi faal mükellef sayısı bulunmakta iken, kaynakta vergilendirilen gelir stopaj vergisi faal mükellef sayısı takriben 2.8 milyon kişidir. Katma Değer Vergisi (KDV) faal mükellef sayısı, 2.7 milyon kişi civarındadır. Bu durum, Türk vergi sisteminde dolaylı vergiler ile kaynakta kesilen vergilerin ağırlıkta olduğunu yansıtmaktadır.

1.6.4.2. Muhasebe meslek mensupları

Muhasebe meslek mensupları, vergi ve vergiyle ilgili işlemler konularında vergi mükelleflerine yardımcı olmakta ve hizmet vermektedirler. Muhasebe meslek mensupları icra ettikleri hizmet yönüyle vergi idareleri açısından da önemli bir işlevi ve konumu bulunmaktadır. Uluslararası alanyazında benzer fonksiyonu icra eden meslek mensuplarına, vergi danışmanları (tax advisers), vergi hazırlayıcıları (tax preparers) veya vergi yardımcıları (tax pratitioners) şeklinde adlandırılmaktadır (Bişgin, 2018, s. 27).

Türkiye’de muhasebe meslek mensuplarının kendilerine ait kanuni düzenleme taleplerine ilişkin çabalar 1932 yılından beri devam etmektedir. 1947 yılında “Mali Müşavirler ve Mükellef Yardımcıları Kanunu”, 1950’li yıllarda “Serbest Mali Müşavirlik

Kanunu” ile 1963’de “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Kanunu” tasarıları hazırlanmasına rağmen yasalaşması gerçekleştirilememiştir (Soydan, 2015, s. 142; Tekin ve Çelikkaya, 2016, s. 61).

Uzun bir süre yasalaşması gerçekleştirilemeyen muhasebe meslek mensuplarının faaliyetleri, 1 Haziran 1989 tarihinde kabul edilen “3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” ile yasal bir düzenlemeye kavuşturulmuştur.⁴¹ Türkiye’de muhasebe meslek mensupları, serbest muhasebeci mali müşavirler (SMMM) ve yeminli mali müşavirlerden (YMM) oluşmaktadır.

3568 sayılı Kanunun 2. maddesine göre, SMMM ve YMM’lerin ortak çalışma konuları; gerçek ve tüzel kişilere ait işletme ve teşebbüslerin muhasebe sistemlerini kurmak, işletmecilik, muhasebe, finans ve mali mevzuat konularında müşavirlik yapmak, ayrıca bu çalışma konularında inceleme, denetim yapmak, mali tablo ve beyannameler ile ilgili rapor düzenlemek ve yazılı görüş vermek olarak özetlenebilir (3568 sayılı Kanun, md. 2/A-b ve c bentleri). Kanunun bu bentleri, muhasebe meslek mensuplarının “danışmanlık ve denetim hizmetleri”ni belirtmektedir.

Yeminli mali müşavirler (YMM’ler), ortak çalışma konularına ek olarak tasdik işlemlerini⁴² gerçekleştirirler. YMM’ler, serbest muhasebeci ve mali müşavirler gibi “muhasebe ile ilgili defter tutamazlar, muhasebe bürosu açamazlar ve muhasebe bürolarına ortak olamazlar” (3568 sayılı Kanun, md. 2/B).

Diğer muhasebe meslek mensubu olan SMMM’ler, YMM’ler ile olan ortak çalışma konularının dışında, “Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço, kar-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek” yer almaktadır (3568 sayılı Kanun, md. 2/A-a).

SMMM’ler ve YMM’ler, illerde ayrı odalar şeklinde örgütlenmiş olup, her iki muhasebe meslek mensuplarının çatı kuruluşu, tüzel kişiliğe sahip kamu kurumu

⁴¹10.07.2008 tarihli ve 5786 sayılı Kanunun 1. maddesiyle; 3568 sayılı Kanun’un isminde yer alan “Serbest Muhasebecilik” ibaresi bu Kanunun isminden çıkarılarak “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” olarak değiştirilmiştir. Ayrıca yapılan kanun değişikliği ile “serbest muhasebecilik” kaldırılmıştır.

⁴²Bahsi geçen tasdik işlemleri, 3568 sayılı Kanunun 12. Maddesine göre, “Gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik etmek” olarak belirtilmektedir. Bu tasdik işlemleri kapsamında, YMM’lerin tasdik edecekleri belgeler, tasdik konuları ile tasdike ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılacak Yönetmelikle belirleneceği hüküm altına alınmıştır. Ayrıca, bu maddenin 3. bendinde, kamu kurum ve kuruluşlarına verilen tasdik edilmiş mali tablolar, kamu idaresinin yetkili memurlarınca, tasdik kapsamı ölçüsünde incelenmiş bir belge olarak kabul edileceği de belirtilmektedir.

niteliğindeki meslek kuruluşu olan “Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği”dir (3568 sayılı Kanun, md. 28).⁴³ Türkiye’deki muhasebe meslek mensupların unvanlarına göre sayısal dağılımı, aşağıdaki Çizelge 1.6.’da gösterilmiştir.

Çizelge 1.6. Muhasebe meslek mensupları ve sayıları

No.	Muhasebe meslek mensubu unvanları	Sayı (kişi)
1	Serbest muhasebeci (SM)*	8.342
2	Serbest muhasebeci mali müşavir (SMMM)	99.765
3	Yeminli mali müşavir (YMM)	4.781
Muhasebe meslek mensupları toplamı		112.888

*2008 yılındaki 5786 sayılı Kanun değişikliği ile SMMM’liğe geçiş sınavında başarılı olamayan veya sınava girmeyen meslek yüksekokulu veya lise mezunu serbest muhasebecilere ait sayıdır.
Kaynak: <https://www.turmob.org.tr/istatistikler> (Erişim tarihi: 05.05.2019)

3568 sayılı “meslek” Kanunu ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamında, vergi mükellefi ile birlikte vergilerin tam ve doğru olarak ödenmesinden muhasebe meslek mensuplarının “müştereke ve müteselsilen sorumlulukları” bulunmaktadır (3568 sayılı Kanun, md. 8/A, 12; VUK, mükerrer md. 227). Muhasebe meslek mensuplarının bu sorumlulukları başta olmak üzere muhasebe meslekleri ile ilgili diğer yükümlülüklerine yönelik olarak, muhasebe odalarının üyeleri üzerinde bir takım disiplin cezası yetkisi bulunmaktadır. Bu disiplin cezaları, uyarma, kınama, geçici olarak mesleki faaliyetlerden alıkoyma (altı aydan az, bir yıldan çok olmamak üzere), yeminli sıfatını kaldırma ve meslekten çıkarma şeklinde beş temel disiplin cezası verme yetkisidir. Ayrıca, “Tasdik yetkisini gerçeğe aykırı olarak kullandığı Maliye Bakanlığınca ilk defa tespit edilen ve rapora bağlanan yeminli mali müşavirler hakkında geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma, bu husus tekrür edip bunun mahkeme kararıyla kesinleşmesi halinde de yeminli sıfatını kaldırma cezası” verileceği hükmü ve mükellef ile birlikte kasten vergi ziyaına sebebiyet verdikleri mahkeme kararı ile kesinleşen meslek mensuplarına, meslekten çıkarma cezası verileceği kanun maddesinde yer almaktadır (3568 sayılı Kanun, md. 48). TÜRMOB disiplin kurulu da, oda disiplin kurullarının kararlarına karşı itirazları inceleme ve karar verme yetkisine sahiptir (3568 sayılı Kanun, md. 38). Üyeler

⁴³TÜRMOB, bünyesinde beşi ilçe merkezinde olmak üzere 77 SMMM odası ve 8 il merkezinde teşkilatlanmış YMM odalarından teşekkül etmektedir.

ve odalar üzerindeki denetim mekanizması, kanun koyucu tarafından bu şekilde tasarlanmıştır.

1.6.4.3. Vergi müfettişleri

Verginin alacaklı tarafını ise en genel anlamda Devlet oluşturmaktadır. Devlet, vergilendirmeye ilişkin tarhiyat, tahsilat ve inceleme işlemlerini vergi idaresi eliyle gerçekleştirmektedir (Şeker, 1994, s. 84). Türkiye uygulamasında vergilerin tarh, tahakkuk ve tahsil işlemlerinin yapılmasından sorumlu kurum Gelir İdaresi Başkanlığı'dır. Asli olarak vergi incelemelerinden ve diğer teftiş işlemlerinden sorumlu birim Vergi Denetim Kurulu Başkanlığıdır. Vergi müfettişleri, VDKB'ya denetim grup başkanlıkları şeklinde bağlı olarak inceleme faaliyetlerini gerçekleştirmektedirler.

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 24/1-a fıkrasına göre “büyük ölçekli mükellefler” iki şekilde sayılmaktadır. Birincisi, “bilançolarında yer alan net satışları ile aktif büyüklüğünün aritmetik ortalaması 50 milyon TL'nin üzerinde olan veya öz sermaye büyüklüğü 15 milyon TL'nin üzerinde olan bütün şirketler”, büyük ölçekli mükellef olarak belirtilmiştir. İkinci grup şirketler ise, az önce sayılan büyüklüklere bakılmaksızın, “bankalar, finansal kiralama şirketleri, sigorta şirketleri, sermaye piyasası kurumları, faktoring ve finansman şirketleri ile bireysel emeklilik veya sermaye piyasası faaliyetlerinde bulunmak veya 5411 sayılı Kanunda yer alan faaliyet konularından en az birini yürütmek üzere kurulan kuruluşlar ve finansal holding şirketleri” olarak sıralanmıştır.

Büyük ölçekli mükellefler olarak belirtilen şirketlerin ve kuruluşların vergi incelemeleri, B, C ve Ç denetim grup başkanlıkları tarafından yapılmaktadır (VDKİY, md. 25/1).

“Küçük ve orta ölçekli mükellefler” ise yukarıda sayılan büyük ölçekli mükellefler dışında kalan mükellefler olarak belirlenmiştir (VDKİY, md. 3/1-f). Küçük ve orta ölçekli mükelleflerin vergi incelemeleri, genel olarak A denetim grup başkanlıklarındaki vergi müfettişleri tarafından yürütülmektedir (VDKİY, md. 25/2).

VDK bünyesinde, 9 ilde 24 denetim grup başkanlığı bulunmaktadır. Bu denetim grup başkanlıklarından 16'sı Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı⁴⁴, 3'ü Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı, 2'si Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlığı, 3'ü Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığı şeklindedir (VDK, 2018, s. 3). Bu denetim grup başkanlıklarındaki görevli vergi müfettişlerine ait sayısal verilere geçmeden önce, VDK öncesinde bulunan eski dört denetim birimlerinde görevli vergi inceleme elamanlarına ait sayısal verileri Çizelge 1.7.'de gösterilmiştir.

Çizelge 1.7. VDK öncesi denetim birimlerinin dolu ve boş kadro sayıları* (Tekin ve Çelikkaya, 2016)

No.	Vergi denetim elemanları	Dolu kadro	Boş kadro	Toplam
1	Maliye teftiş kurulu (MTK)	171	296	467
2	Hesap uzmanları kurulu (HUK)	341	810	1.151
3	Gelirler kontrolörleri daire başkanlığı (GKDB)	349	551	900
	Merkezi denetim elamanları Toplamı	861	1.657	2.518
4	Vergi denetmenleri	3.235	8.415	11.650
	Genel toplam (bütün denetim elamanları)	4.096	10.072	14.168

*01 Şubat 2011 tarihi itibarıyla vergi denetim elamanlarının yardımcı ve stajyerleri dahil sayıdır.

Çizelge 1.7.'de görüleceği üzere eski merkez ve taşra vergi denetim birimlerinin VDK çatısı altında birleşmeden önce toplam denetim elamanı sayısı 4 bin civarındadır. Denetim elamanlarının yaklaşık %80'i taşra denetim elamanı olan vergi denetmenlerinden oluşmakta iken, geri kalan kısmı merkezi denetim elamanları olan maliye müfettişleri, hesap uzmanları ve gelirler kontrolörlerinden oluşmaktadır.

⁴⁴Hazine ve Maliye Bakanlık Makamının 26/06/2019 tarih ve 448 sayılı olurlarına göre 21 Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı kapatılmıştır. 3'ü Ankara'da, 6'sı İstanbul'da, diğerleri Adana, Antalya, Bursa, Gaziantep, İzmir, Kocaeli ve Konya illerinde birer olmak üzere 16 Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı faaliyetlerine devam etmektedir.

VDK sonrası 2012-2018 yıllarına ait vergi müfettiş sayıları, vergi denetim grup başkanlıklarına göre aşağıda yer alan çizelgede gösterilmiştir.

Çizelge 1.8. *VDK sonrası denetim grup başkanlıklarında görevli vergi müfettiş sayıları ve yüzdeleri (VDK 2012-2018 faaliyet raporları)*

Denetim grup başkanlıkları	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
A Küçük ve orta ölçekli mükellefler grup başkanlıkları	3.753 %78,8	4.191 %75,5	7.122 %77,3	8.238 %89,5	7.802 %91,7	7.583 %91,9	7.535 %91,2
B Büyük ölçekli mükellefler grup başkanlıkları	638 %13,4	635 %11,4	726 %7,9	809 %8,8	600 %7,1	534 %6,5	602 %7,3
C Organize vergi kaçakçılığı ile mücadele grup başkanlıkları	81 %1,7	88 %1,6	86 %0,9	75 %0,8	45 %0,5	51 %0,6	50 %0,6
Ç Örtülü sermaye, transfer fiyatlandırması ve yurtdışı kazançlar grup başkanlıkları	86 %1,8	88 %1,6	91 %1	82 %0,9	54 %0,6	75 %0,9	75 %0,9
Eğitim (VDK Başkanlık)	200	548	1.187	-	-	-	-
Toplam vergi müfettiş sayısı (A+B+C+Ç)	4.758	5.550	9.212	9.204	8.501	8.243	8.262
Bütün denetim grup başkanlıklarındaki vergi müfettiş yardımcısı sayıları*	1.889	2.508	5.796	5.361	5.244	5.156	5.221
Vergi müf. yardımcısı sayısı/toplam vergi müfettiş sayısı	%39,7	%45,2	%62,9	%58,2	%61,7	%62,5	%63,2

*Yetkili ve yetkisiz bütün vergi müfettiş yardımcısı sayılarının toplamını ifade etmektedir.

VDK sonrası vergi müfettiş sayılarını ve yüzdelerini gösteren Çizelge 1.8.'den anlaşıldığı üzere; eski vergi denetmenlerinin oluşturduğu küçük ve orta ölçekli mükellefler grup başkanlıklarında (A denetim grup başkanlıkları) görevli vergi müfettiş sayıları, son üç yılda (2015-2017) toplam vergi müfettiş sayısının %90'ının üzerine ulaştığı görülmektedir. Bu denetim grup başkanlıkları dışındaki eski merkezi denetim elamanlarının içerisinde yer aldığı, diğer (B, C ve Ç) denetim grup başkanlıklarındaki görevli müfettiş sayısı, VDK öncesi denetim elamanları sayısına göre nisbi olarak azalarak %10'lar seviyesindedir. VDK sonrası özellikle 2013 ve 2014 yıllarındaki çok sayıda (1000 civarında alımlar) ve sık aralıklar ile vergi müfettiş yardımcısının işe alınması ile birlikte vergi müfettiş yardımcıları, VDK'nın yaklaşık %62'sini oluşturmaktadır. Bu durum, mesleki tecrübe ve birikimi yeni oluşmaya başlayan yetişme aşamasındaki vergi müfettiş yardımcılarının kurul içindeki ağırlığını göstermektedir. Aktarılan bu sonuç ve yukarıdaki çizelgeye bakılarak VDK'nın oluşturulması ile etkili

denetim gücünü oluşturan eski merkezi denetim elamanlarının oluşturduğu denetim grup başkanlıklarındaki insan kaynağındaki artış sınırlı kalırken, vergi denetmenlerinin başlangıçta nüvesini oluşturan A denetim grup başkanlığındaki görevli müfettişler sayısal olarak VDK içerisinde baskın bir noktaya geldiği söylenebilir.

VDK sonrasında denetim grup başkanlıklarında görevli aktif vergi müfettiş sayılarına ilişkin veriler aşağıda yer alan Çizelge 1.9.'da gösterilmiştir.

Çizelge 1.9. VDK sonrası denetim grup başkanlıklarında görevli aktif vergi müfettiş sayıları ve yüzdeleri (VDK 2012-2018 faaliyet raporları)

Denetim grup başkanlıkları		2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
A denetim grup başkanlıkları	vergi müfettiş sayısı	1.824	2.021	2.292	2.485	1.770	1.676	1.613
	yetkili müf. sayısı	1.489	1.818	1.076	1.022	3.768	4.301	4.378
B denetim grup başkanlıkları	vergi müfettiş sayısı	330	389	405	387	220	163	193
	yetkili müf. sayısı	131	142	36	44	223	226	260
C denetim grup başkanlıkları	vergi müfettiş sayısı	60	71	63	56	27	25	28
	yetkili müf. sayısı	-	-	-	-	-	11	6
Ç denetim grup başkanlıkları	vergi müfettiş sayısı	55	68	61	57	26	38	38
	yetkili müf. sayısı	1	-	-	-	-	10	7
Bütün denetim grup başkanlıklarındaki yetkili vergi müfettiş yardımcısı sayıları*		1.621	1.960	1.012	1.066	3.991	4.548	4.651
Toplam aktif vergi müfettiş sayısı (A+B+C+Ç)		3.890	4.509	3.933	4.051	5.994	6.449	6.528
Yetkili vergi müf. yrd. sayısı/toplam aktif vergi müfettiş sayısı (%)		41,67	43,46	25,73	26,31	66,58	70,52	71,24
Aktif iş gücü dışındaki vergi müfettiş sayısı**		268	1.004	5.279	5.300	2.756	2.068	1.734

* Tek başına vergi incelemesi yapmaya yetkili vergi müfettiş yardımcılarını ifade etmektedir.

** Kurul içi ve dışı idari görev, ücretsiz ve diğer izin, RDK, İİTDK, yurtdışı ve yetkisiz olmak suretiyle aktif olarak vergi incelemesi yapmayan vergi müfettişi sayılarını ifade etmektedir.

Yukarıdaki Çizelge 1.9.'da da görüldüğü gibi, 2018 yılında aktif olarak vergi incelemesi yapmakta olan toplam müfettiş sayısı 6.528'dir. Bu sayının 4.651'i vergi müfettiş yardımcısıdır. Kısaca sahada inceleme faaliyeti gerçekleştiren vergi müfettişlerinin %71,24'ü yetkili müfettiş yardımcılarında oluşmaktadır. 2016-2018 yıllarında aktif iş gücünün çoğunluğu yetkili vergi müfettiş yardımcılarında oluşmaktadır.

VDK'nın 2011 yılı temmuz ayında kurulmasından sonra sık aralıklar ile yapılan vergi müfettiş yardımcısı alımı ve deneyimli vergi müfettişlerin de bir kısmının VDK

bünyesinden ayrılmasının sonucunda VDK tarafından yapılan vergi incelemeleri, büyük çoğunluğunu deneyimi az vergi müfettişlerinin oluşturduğu vergi müfettişleri tarafından gerçekleştirilmektedir.

Aktif iş gücü dışındaki vergi müfettiş sayıları, incelenen yıllar itibariyle sayılarında farklılık görülmektedir. 2018 yılında 1.734 vergi müfettişi, “kurul içi ve dışı idari görevleri, komisyonlardaki görevlileri, izin gibi” durumlardan dolayı aktif iş gücünün dışındadır.

1.6.4.3.1. Vergi müfettişlerinin seçimi, eğitim ve yetiştirme süreci

Vergi müfettişliği mesleği, özel yarışma sınavı ile girilen bir kariyer meslektir. Vergi müfettiş yardımcılığına başvuru şartlarını taşıyan adaylar, yazılı sınava girmeye yetecek puanları olması halinde özel yarışma sınavına katılabilmektedir (VDKY, md. 12-13). VDK Yönetmeliğinin 12/1-c-1 alt bendinde yer alan hukuk, siyasal, İ.İ.B.F., iktisat ve işletme fakültelerinin dışında, mühendislik fakültelerinin bölümleri ile matematik, istatistik, fizik, kimya, biyoloji gibi fen bilimleri bölümlerinden mezun olan kişiler de, sınav açılması halinde vergi müfettiş yardımcısı sınavına katılabilmektedir (VDKY, md. 12/1-c-2).

Uygulamada, mühendislik fakültelerinin bölümleri ile fen bilimleri bölümlerinden mezun vergi müfettiş yardımcısı adayları, sadece 28 Eylül 2013 tarihinde yapılan yazılı sınavı ile mesleğe alınmıştır (7. Promosyon vergi müfettiş yardımcıları).⁴⁵ Daha sonraki dönemlerde bu alanlardan vergi müfettiş yardımcısı alımı fiilen gerçekleştirilmemiştir.⁴⁶

Özel yarışma sınavı, yazılı ve sözlü olarak iki kısımdan oluşmaktadır. Yazılı sınavda başarılı olduktan sonra sözlü sınavda da başarılı olan adaylar mesleğe kabul edilmektedir.

703 sayılı KHK'nın 178. maddesi ile 375 sayılı KHK'ya “Vergi Müfettişi İstihdamı”na ilişkin olarak Ek 32. madde eklenmiştir. Bu maddeye göre, vergi müfettiş yardımcılığı giriş sınavında başarılı olup, vergi müfettiş yardımcıları arasında başarı sıralamasında ilk %5'e giren vergi müfettiş yardımcılarının B, C ve Ç denetim grup başkanlıklarında, başarı sıralamasında ilk %5'e giremeyenlerin ise A denetim grup

⁴⁵<https://www.vdk.gov.tr/tr-TR/Duyurular/Vergi-Mufettis-Yardimciligi-Sinav-Duyurusu> (Erişim tarihi: 05.05.2018).

⁴⁶<https://www.vdk.gov.tr/tr-TR/Duyurular/7-Promosyon-Vergi-Mufettis-Yardimcilari-Atanma-Evraki> (Erişim tarihi: 05.05.2018).

başkanlığı ile yeni kurulması öngörülen D denetim grup başkanlıklarında (KDV iade incelemeleri grup başkanlığı) görevlendirileceği belirtilmektedir.

Özel yarışma sınavından sonra 3 yıl süren vergi müfettiş yardımcılığı eğitim ve yetiştirme süreci bulunmaktadır. Vergi müfettiş yardımcılığı sürecinde eğitimler; devlet memur adaylarının tabi olduğu genel eğitimlerinin dışında, “temel eğitim, mesleki eğitim ve refakat eğitimi”nden oluşmaktadır (Can ve Şengöz, 2014, s. 21-22).

A denetim grup başkanlığı ile diğer denetim grup başkanlıklarında (B, C ve Ç) görevlendirilen müfettiş yardımcılarının eğitimleri ayrı olarak gerçekleştirilmektedir. A denetim grup başkanlığında görevli müfettiş yardımcılar ile diğer denetim grup başkanlıklarındaki müfettiş yardımcılar için temel eğitim konuları iki ayrı yönetmelik maddesinde belirtilmektedir. B, C ve Ç denetim grup başkanlıklarındaki müfettiş yardımcılarının temel eğitim konuları arasında, A denetim grup başkanlıklarındaki müfettiş yardımcılarının eğitim konularından farklı olarak “ihtisas muhasebeleri, mali tablolar analizi ve istatistik” yer almaktadır. Bütün müfettiş yardımcılar en az 3 ay olmak üzere temel eğitime tabi tutulmaktadır (VDKY, md. 21-22).

Mesleki eğitim, temel eğitimde alınan teorik bilgiler üzerine uygulamaya yönelik olarak yapılan eğitimleri ve yetiştirme sürecini kapsamaktadır. Aslında mesleki eğitim süreci yardımcılık dönemini de içine alarak meslek hayatı boyunca devam eden uzun soluklu bir gelişim sürecini ifade etmektedir (Can ve Şengöz, 2014, s. 145). Bu yüzden dar anlamda mesleki eğitim, yardımcılık sürecine ait olmakla birlikte geniş anlamdaki mesleki eğitim, bütün meslek hayatını kapsamaktadır.

Refakat eğitimi, vergi müfettiş yardımcılarının, daha kıdemli ve tecrübeli müfettiş veya başmüfettişin gözetiminde; mesleki bilgi, beceri ve tecrübe aktarımının sağlandığı, temsil ile adab-ı muaşeret kurallarının uygulamalı olarak öğretildiği bir süreci ifade etmektedir. Vergi başmüfettiş ve müfettişlerinin yürüttüğü refakat eğitimleri, “vergi müfettiş yardımcılarının meslekte yetişmesini sağlamak” için bir görevdir (VDKY, md. 38/ğ). Ayrıca, “vergi müfettiş yardımcılarının en iyi şekilde yetişmesine özel bir önem vermek, meslek ve hizmet gereklerine uygun şekilde yetiştirmelerini gözetmek” de vergi başmüfettişlerinin veya müfettişlerinin bir sorumluluğudur (VDKY, md. 41/c).

A denetim grup başkanlığındaki görevli vergi müfettiş yardımcılarının eğitim ve yetiştirme süreci VDKB bünyesinde bulunan “Eğitim Grup Başkanlığı” tarafından yürütülmektedir (VDK, 2018 s. 3, 21). B, C ve Ç denetim grup başkanlıklarındaki

müfettiş yardımcılarının eğitimleri, kendi denetim grup başkanlıklarında takip edilmektedir (Araştırma Günlüğü, s. 53).

Vergi müfettiş yardımcılarının yardımcılık dönemi, 3 yıl sürmektedir. Bu yardımcılık sürecinde ilk 18 aylık yetiştirme sürecinin sonunda (temel eğitim dahil) “Yetki Sınavına” tabidirler. Bu sınavda başarılı olmaları halinde, vergi müfettiş yardımcılarına “re’sen inceleme, teftiş ve soruşturma yetkisi” verilir. (VDKY, md. 26, 29).

Yetki sınavında başarılı olamayan vergi müfettiş yardımcıları, en az üç ay süresince bir vergi müfettişinin refakatinde çalışmadan tekrar yetki sınavına girememektedir (Can ve Şengöz, 2014, s. 26). İkinci yetki sınavında da başarılı olamayan veya mazeretsiz olarak yetki sınavına girmeyen vergi müfettiş yardımcıları, vergi müfettişlerinin gözetiminde çalışmalarını sürdürmektedirler (VDKY, md. 29/3).

Vergi müfettiş yardımcıları, toplamda fiilen 3 yıl çalıştıktan ve performans değerlendirmesinde başarılı olmaları halinde yazılı ve sözlü olarak iki aşamadan oluşan “yeterlilik sınavına” girmektedirler (VDKY, md. 30). A denetim grup başkanlığı ile diğer (B, C ve Ç) denetim grup başkanlıklarında görevli müfettiş yardımcıları yeterlilik sınav konuları arasında bazı farklılıklar bulunmaktadır.⁴⁷

Yeterlilik sınavlarında başarılı olan vergi müfettiş yardımcıları vergi müfettişi olarak atanmaktadırlar. Yeterlilik sınavında, A denetim grup başkanlığındaki müfettiş yardımcılarının ilk %5’e girenler, diğer (B, C ve Ç) denetim grup başkanlıklarına geçiş yapma hakkı elde etmektedirler. VDK vergi müfettiş yardımcısı yeterlilik sınavları, ülkenin en zor sınavlarının başında gelmektedir. Yeterlilik sınavına girmeye hak kazanamayan ve sınavda başarılı olamayan müfettiş yardımcıları, kariyer bir meslekten bakanlık bünyesinde derecelerine uygun normal bir memuriyete atanmaktadırlar (375 sayılı KHK, md. Ek 32/3).

Vergi müfettişlerinin yetiştirme süreci, yeterlilik sınavından başarılı olmakla bitmemektedir. Vergi müfettişleri, meslek hayatlarının ilerleyen yıllarında vergi başmüfettişi olabilmeleri için, fiilen 10 yıl müfettişlik yaptıktan sonra, takip eden 3 yıllık

⁴⁷B, C ve Ç denetim grup başkanlıklarında görevli müfettiş yardımcılarının yeterlilik sınav konuları arasında, A denetim grup başkanlıklarındaki görevli müfettiş yardımcılarının yeterlilik sınav konularına ek olarak şu konular yer almaktadır: 1- Finansal analiz teknikleri ve finansal matematik, 2- Örtülü sermaye, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı ve yurtdışı kazançların dağıtımına ilişkin inceleme ve revizyon teknikleri, 3- Organize vergi kaçakçılığıyla mücadele yöntemleri, 4- Uluslararası Vergi Anlaşmaları, 5- Dış Ticaret ve Kambiyo Hukuku, 6- 5411 sayılı Bankacılık Kanunu, 7- 1211 sayılı Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Kanunu, 8- 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu, 9- 90 sayılı Ödünç Para Verme İşleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname’dir (VDKY, md. 31-32),

sürede performans değerlendirmesine tabi tutulmaları ve yapılan performans değerlendirmesinde başarılı olmaları gerekmektedir. Ayrıca A denetim grup başkanlıklarında ve yeni kurulacak D denetim grup başkanlıklarındaki vergi başmüfettişleri, mesleğe giriş sınav puanı, yeterlilik sınav puanı ve performans değerlendirmesi puanlarının değerlendirilmesi neticesinde en başarılı olanların %5'i ilerleyen yıl içinde diğer (B, C ve Ç) denetim grup başkanlıklarında görevlendirileceği hüküm altına alınmıştır (375 sayılı KHK, md. Ek 32/4).

Ayrıca, A denetim grup başkanlığındaki vergi müfettişleri kendi grup başkanlıkları içerisinde, diğer (B, C ve Ç) denetim grup başkanlıkları kendi içerisinde “rotasyona” tabidirler (375 sayılı KHK, md. Ek 32/5).

Eski dört denetim birimindeki denetim elemanları, VDK çatısı altında aynı unvan ve aynı özlük haklarına sahip olarak bulunmakla birlikte de A denetim grup başkanlıklarındaki müfettişlerin (çoğunluğunun eski vergi denetmenlerinden oluşan müfettişlerin) “vergi başmüfettişi” olabilmeleri için ayrı kriterlerin belirlenmesi ve A denetim grup başkanlığındaki müfettişlerin kendi grup başkanlıkları içerisinde yer değiştirmeye tabi tutulmaları, bütün denetim elamanlarının tek çatı altında birleştirilmesinin sınırlı kaldığını göstermektedir.

29 Eylül 2018 tarihli VDK yönetmeliğinin 3/1-ğ bendinde değişiklik yapılarak “sınav kurulu”nun kimlerden yeniden düzenlenmiştir. Daha önceki hükme göre tamamı en az 8 yıl vergi müfettişi olarak görev yapanlar arasından bakan onayı ile belirlenmekte iken yeni durumda, “bakan onayı ile vergi başmüfettişi ve vergi müfettişi kadrolarında görev yapanlar ile öğretim üyeleri, bakanlık ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarında görev yapanlar” arasından belirleneceği hüküm altına alınmıştır. Yönetmelik maddeleri ister yeni haliyle isterse eski haliyle olsun, burada önemli olan nokta, sınav kurulunun “bağımsız ve objektif olarak hakkaniyete uygun bir şekilde” hareket ederek vergi müfettiş mesleğini daha ileriye taşıyabilecek adayları seçmeleri ve sonrasında onların gerçek durumlarını tespit eden yeterlilik sınavını uygulamasıdır. Eğer, sınav kurulu, bağımsız ve objektif olarak hareket edemez ise bu durum sadece vergi müfettiş mesleğine olumsuzluklar olarak yansımayacak, aynı zamanda devletin vergi inceleme gücünün etkinliğine ciddi zarar verebilecektir.

1.6.4.3.2. Vergi müfettişlerinin performans değerlendirmesi

VDK'nın kurulması ile birlikte, vergi müfettişlerinin performanslarını ölçmek ve değerlendirmek için “performans değerlendirme sistemi” oluşturulmuştur. Performans değerlendirme sistemi, vergi müfettişlerinin (başmüfettiş ve yardımcılar dahil); “görev yaptıkları süre içindeki sınavlarda elde ettikleri başarı derecesini, VDK Başkanının ve denetim grup başkanlarının değerlendirmelerini, düzenledikleri vergi inceleme raporları hakkında RDK'lar tarafından yapılan değerlendirmeleri, düzenledikleri diğer inceleme, araştırma, görüş ve öneri, denetim ve soruşturma raporları hakkında yapılan değerlendirmeleri, lisansüstü eğitim düzeyleri ile benzeri kriterleri esas alarak oluşturulan sistemi kapsar” (VDKPDSY, md. 5).

Performans değerlendirmesi, vergi müfettişlerinin yardımcılık döneminde gerçekleştirilen yetki ve yeterlilik sınavlarına girebilmek için temel değerlendirme  l  lerindendir. Yardımcılık döneminde sonra da vergi müfettişlerinin performanslarının değerlendirilmesi, vergi başm fettişliğine atama ve yükselmelerinde dikkate alınmaktadır. Ayrıca, vergi müfettişlerinin performans puanları, A denetim grup başkanlığından diğer (B, C ve  ) denetim grup başkanlıklarına geçiş sürecinde vergi müfettişlerinin başarı sıralamasının belirlenmesinde %70 oranında etki etmektedir (375 sayılı KHK, md. Ek 32/4). Ayrıca performans puanı, vergi müfettişlerinin yer değiştirme (rotasyon) işlemlerinde belirleyici olan görev puanının hesaplanmasında da kullanılmaktadır. Görev puanı (= performans puanı + hizmet puanı) tespit edilirken performans puanları toplamının %50'si hesaplanmaktadır (VMYDY, md. 9/1-2).

Vergi müfettişleri (vergi başmüfettişleri dahil) ile vergi müfettiş yardımcılarının performanslarının ölçüm ve değerlendirmesinde bazı farklılıklar bulunmaktadır. Vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcılarından farklı olarak görev almaları halinde sınav kurulu ve komisyon üyeliklerinden (giriş, yetki, yeterlilik ve diğer sınavlarda), ihbar ve inceleme taleplerini değerlendirme ile rapor değerlendirme komisyon üyeliklerinden puan almaktadır. Vergi müfettişlerinin ve yardımcılarının gerçekleştirdikleri inceleme, soruşturma ve teftiş gibi görevleri neticesinde düzenledikleri raporlar ile yaptıkları çalışmalar için puanlama cetveli oluşturulmuştur (VMYDY, md. 22, 23, 25-28).

Vergi müfettişleri ve yardımcıları, “sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımına ilişkin incelemeler için 1 puan, karşıt tespitler için 0,25 puan” almaktadır. Tam ve sınırlı vergi incelemeleri sonucunda aldıkları puanlar ise incelenen

firmaların büyüklüklerine göre farklılaşmaktadır. Tam ve sınırlı vergi incelemelerine ilişkin büyüklük ve puan tablosu aşağıdaki çizelge 1.10.'da gösterilmiştir.

Çizelge 1.10. Performans değerlendirme sisteminde tam ve sınırlı vergi incelemelerinde kullanılacak firma büyüklüklerine göre puan tablosu (VDKPDSY, md.22/1, Ek-4)

Kademe	Net satışlar ile aktif büyüklüğün aritmetik ortalaması	Özsermaye büyüklüğü	Tam inceleme	Sınırlı inceleme
1	1 Milyar TL ve üstü için	200 Milyon TL ve üstü için	50 puan	20 puan
2	200.Milyon TL'den 1 Milyar TL'ye kadar	75 Milyon TL'den 200 Milyon TL'ye kadar	30 puan	12 puan
3	50 Milyon TL'den 200 Milyon TL'ye kadar	15 Milyon TL'den 75 Milyon TL'ye kadar	20 puan	8 puan
4	10 Milyon TL'den 50 Milyon TL'ye kadar	5 Milyon TL'den 15 Milyon TL'ye kadar	10 puan	4 puan
5	10 Milyon TL'ye kadar	5 Milyon TL'ye kadar	5 puan	2 puan

Yukarıdaki çizelgeden anlaşıldığı üzere; firmalar 5 kademeye ayrılmıştır. Her bir kademe de yer alan firmalar için iki farklı büyüklük kriteri belirlenmiştir. Bu kriterler, net satışlar ile aktif büyüklüğünün toplamının aritmetik ortalaması ve özsermaye büyüklükleridir. İncelemeler sonrasında firmaların bu iki büyüklük ölçülerinin farklı kademelerde bulunması halinde puan hesaplanırken büyüklük ölçülerinin tekabül ettiği üst kademeden puanı dikkate alınmaktadır (VDKPDSY, Ek-4).

VDK denetim grup başkanlıklarının ayrımı firma ölçeklerine ve inceleme konularına göre yapılandırılmıştır. Bu yüzden Çizelge 1.6 incelendiğinde, A denetim grup başkanlığında görevli vergi müfettişlerinin performans değerlendirmesinde başarılı olabilmesi yada diğer (B, C ve Ç) denetim grup başkanlıklarındaki vergi müfettişleri ile aynı puana ulaşabilmesi için daha fazla inceleme yapması gerekmektedir. Örneğin, diğer (B, C ve Ç) denetim grup başkanlığında görevli bir vergi müfettişi, bir yıl içerisinde bir tam vergi incelemesi yapması halinde 50 puanı alabilirken A denetim grup başkanlığında görevli vergi müfettişinin 4. kademeden firmaların tam vergi incelemesini gerçekleştirmesi halinde, 5 tam vergi incelemesi gerçekleştirmek zorundadır.

Eski denetim birimleri (MTK, HUK, GKDB), yönetilebilir ve etkin kontrol/takip edilebilir bir büyüklükteydi. Şu anda VDK'nın devasa bir yapı haline gelmesinden dolayı bütün müfettişlerin takibi, gözetimi ve performans ölçümlerinin daha objektif olarak

yapılması ve çalışmaların verimliliğinin artışı gerçekleştirilmek için performans düzenlemesi getirilmiştir. Bununla birlikte performans ölçümü için belirlenen puanların firma ölçeklerine göre farklılık arz etmesi ve performans ölçümünün incelemelerin niteliğini tespit etmede yeterli olmaması durumları, vergi müfettişleri arasındaki iş barışını olumsuz etkileyebilir ve performans değerlendirmesinin yeterli ve doğru yapılmasını engelleyebilir.

1.6.5. Vergi inceleme türleri

Ulusal alanyazında vergi incelemeleri; kapsamı, kaynağı, sürekliliği, yöntemi, incelemelerin akışı (yönü), incelenecek vergi türü, incelenecek yükümlü sayısı ve incelemenin yapılacağı yer bakımından farklı şekillerde tasnif edildiği görülmektedir (HUD, 1996, s. 101-103; Organ, 2008, s. 48-52; Soydan, 2015, 422-445; Can, Şengöz ve Aydın, 2015, s. 130-132; Tekin ve Çelikkaya, 2016, s. 177-181). Araştırmamızda, vergi inceleme türleri alanyazında yer alan sınıflandırma yerine uygulamada yer alan vergi inceleme türleri itibarıyla aktarılmaya çalışılacaktır.

Türkiye uygulaması açısından, Türk vergi mevzuatına ve alt mevzuat düzenlemelerine bakıldığında, vergi incelemelerinin esas olarak “tam ve sınırlı vergi incelemeleri” şeklinde yer aldığı görülmektedir. Bu temel inceleme türlerinin dışında, uygulama kaynaklı olarak alt mevzuatta “iade incelemeleri ile sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımına ilişkin incelemeleri” de bulunmaktadır.

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin⁴⁸ 3/1-h bendinde tam vergi incelemesi, “bir mükellef hakkında, bir veya birden fazla vergi türü itibarıyla bir veya daha fazla vergilendirme dönemine ilişkin her türlü iş ve işlemlerinin bütün matrah unsurlarını içerecek şekilde yapılan vergi incelemesi” olarak tarif edilmektedir. Aynı yönetmeliğin 3/1-g bendinde ise sınırlı vergi incelemesi, “tam inceleme dışında kalan vergi incelemesi” şeklinde oldukça genel bir açıklama ile yetinilmiştir.

23/07/2010 tarih ve 6009 sayılı Kanunun 9. maddesi ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunun 140. maddesine eklenen 6. bendinde, tam incelemenin süresinin en fazla bir yıl olacağı ve incelemelerin yetiştirilememesi halinde altı ayı geçmemek üzere ek süre verilebileceği belirtilmektedir. Kanunun aynı maddesinde, sınırlı incelemelerin azami

⁴⁸31.10.2011 tarihli ve 28101 sayılı Resmi gazetede yayımlanmıştır.

bitirilme süresi, en fazla altı aydır. Tam vergi incelemesinde olduğu gibi, sınırlı vergi incelemelerinde incelemelerin bitirilememesi halinde, altı ayı geçmemek üzere ek süre verilmesi hüküm altına alınmıştır. Mevcut uygulamada, tam vergi incelemeleri en fazla 1,5 yıl içerisinde ve sınırlı vergi incelemeler de en fazla 1 yıl içerisinde bitirilmek zorundadır. ABD uygulamasında, transfer fiyatlandırması incelemeleri için 36 aylık inceleme süresi öngörülmektedir (Karyağdı, 2006, s. 52). Türkiye uygulamasında tam vergi incelemesinin 1,5 yıl (ek süre dahil) süre ile kanunen sınırlandırılması, transfer fiyatlandırması, uluslararası firmaların incelenmesi gibi özellikli vergi incelemelerinde vergi müfettişlerinin yeterli, etkin ve verimli bir inceleme yapmasını engelleyebilir.

Kanun ve yönetmeliklerde belirtilen tam ve sınırlı inceleme arasındaki ayırım, uygulamada, müfettişlere tebliğ edilen vergi inceleme görevlendirme yazısının içeriğine göre fiilen ortadan kalkabilmektedir (Akın, 2017, s. 17). Görevlendirme yazılarına bağlı olarak tam vergi incelemesi, kapsam olarak sınırlandırılabilirdiği gibi, sınırlı bir vergi incelemesi de kapsam olarak fiilen tam vergi incelemesine dönüşebilmektedir. (Araştırma Günlüğü, s. 37). Bu yüzden mevzuatta yer alan hükümler ve sınırlamalar uygulamada farklılaşabilmektedir. Bu durum, ise vergi incelemeleri arasındaki tam ve sınırlı inceleme ayırımını ortadan kaldırmanın yanında, sınırlı incelemeler için öngörülen süre kısıtından dolayı incelemelerin niteliğini etkileyebilir. Performans ölçümünün tam yapılamaması gibi bazı olumsuz sonuçlara neden olabilir.

Türk vergi mevzuatında, bu iki vergi incelemesinin dışında uygulamadan kaynaklı olarak gelişen ve isimlendirilen “sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımına ilişkin incelemeleri”, Vergi Denetim Kurulu Performans Değerlendirme Sistemi Yönetmeliğinin 22/1-3 bendinde sadece isim olarak belirtilmektedir.

“İade incelemeleri” ise söz konusu yönetmeliğin ekinde yer alan puanlama cetvellerinde (Bkz. Ek 1-b ve Ek 2-b) belirtilmesinin dışında, “Vergi Denetim Kurulu Vergi Müfettiş Yardımcıları Eğitim Ders Notları” içerisinde “vergi ve benzeri yükümlülükler ile ilgili iade taleplerine dayanılarak yürütülen vergi incelemeleri” şeklinde tarif edilmektedir (Can ve Şengöz, 2014, s. 131). İade incelemelerini, aslında sınırlı vergi incelemesinin müstakil inceleme türü haline gelmiş bir hali olarak düşünmek mümkündür.

29 Mart 2018 tarih ve 7104 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlar ile 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 19 maddesi ile 213 sayılı VUK’un 140 maddesinin 6. bendinde yapılan değişik ile “katma

değer vergisi iade incelemelerinin en fazla üç ay içerisinde bitirilmesi” ve iade incelemelerinin bitirilememesi halinde “iki ayı geçmemek üzere ek süre” verileceği hükmü getirilmiştir.⁴⁹ Bahsedilen 7104 sayılı Kanunla getirilen değişiklik ile KDV iade incelemeleri için süre sınırı getirilmekle birlikte, ÖTV iade incelemelerine münhasır bir inceleme süresinin belirtilmemesi, ÖTV iade incelemelerinin muhteviyatı ve kapsamından dolayı isabetli bir karar olduğu söylenebilir.

Ayrıca, 10 Temmuz 2018 tarih ve 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin 228. maddesi ile Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde yer alan denetim grup başkanlıklarına, ek olarak “Katma Değer Vergisi İade İncelemeleri Grup Başkanlığının” teşekkül ettirilebileceği hükmü, iade incelemelerinin ayrı bir vergi inceleme türü olarak gelişmekte olduğunu göstermektedir.

Alanyazında buraya kadar bahsedilen vergi inceleme türlerinin dışında “karşıt incelemenin” bir inceleme türü olarak tasnif edildiği görülmektedir (HUD, 1996, s. 102; Soydan, 2015, s. 425; Tekin ve Çelikkaya, 2016, s.181). Halbuki inceleme esnasında vergi müfettişi, karşıt inceleme tekniğinde incelediği mükellefin kayıtları ile incelenen mükellefle ilgili diğer mükelleflerin kayıt ve belgelerinde kanunlara aykırılık olup olmadığının kontrolü gerçekleştirilmektedir. Bir mükellef hakkında karşıt incelemenin yapılması o kişinin vergi incelenmesine alındığı anlamına gelmemektedir. Kanunlara aykırılık tespit edilmesi halinde karşıt inceleme yapılan mükellef incelemeye sevk edilmektedir (GİB, 2007, s. 9; Araştırma Günlüğü, s. 69). Bu yüzden karşıt inceleme, bir inceleme türü olarak düşünülmemelidir. “Karşıt inceleme” işlemini, muhteviyatı itibarıyla randıman incelemesi, envanter incelemesi gibi bir inceleme tekniği olarak kabul etmek, daha isabetli olacaktır. Bu tekniğin lafzında “inceleme” kavramının yer almasından dolayı alanyazındaki kavram karmaşasını ortadan kaldırmak için “karşıt inceleme” yerine Soydan (2015, s. 426)’ın önerdiği “çapraz kontrol” kavramı kullanılabilir.

Türkiye uygulamasında, incelenen yabancı ülke uygulamalarına benzer şekilde, 213 sayılı VUK’ta vergi denetim müesseselerinden birisi olarak belirtilen “arama”da yer almaktadır (VUK. md. 142-147). Ulusal alanyazında bazen “arama” faaliyetinin, “aramalı

⁴⁹7104 sayılı Kanunun 29/ç maddesinde, KDV iade incelemeleri için belirtilen inceleme sürelerinin 1/1/2019 tarihinden sonraki vergilendirme dönemlerine ilişkin yapılacak KDV iade incelemelerinde uygulanmak üzere 1/1/2019 tarihinden itibaren yürürlüğe gireceği hüküm altına alınmıştır.

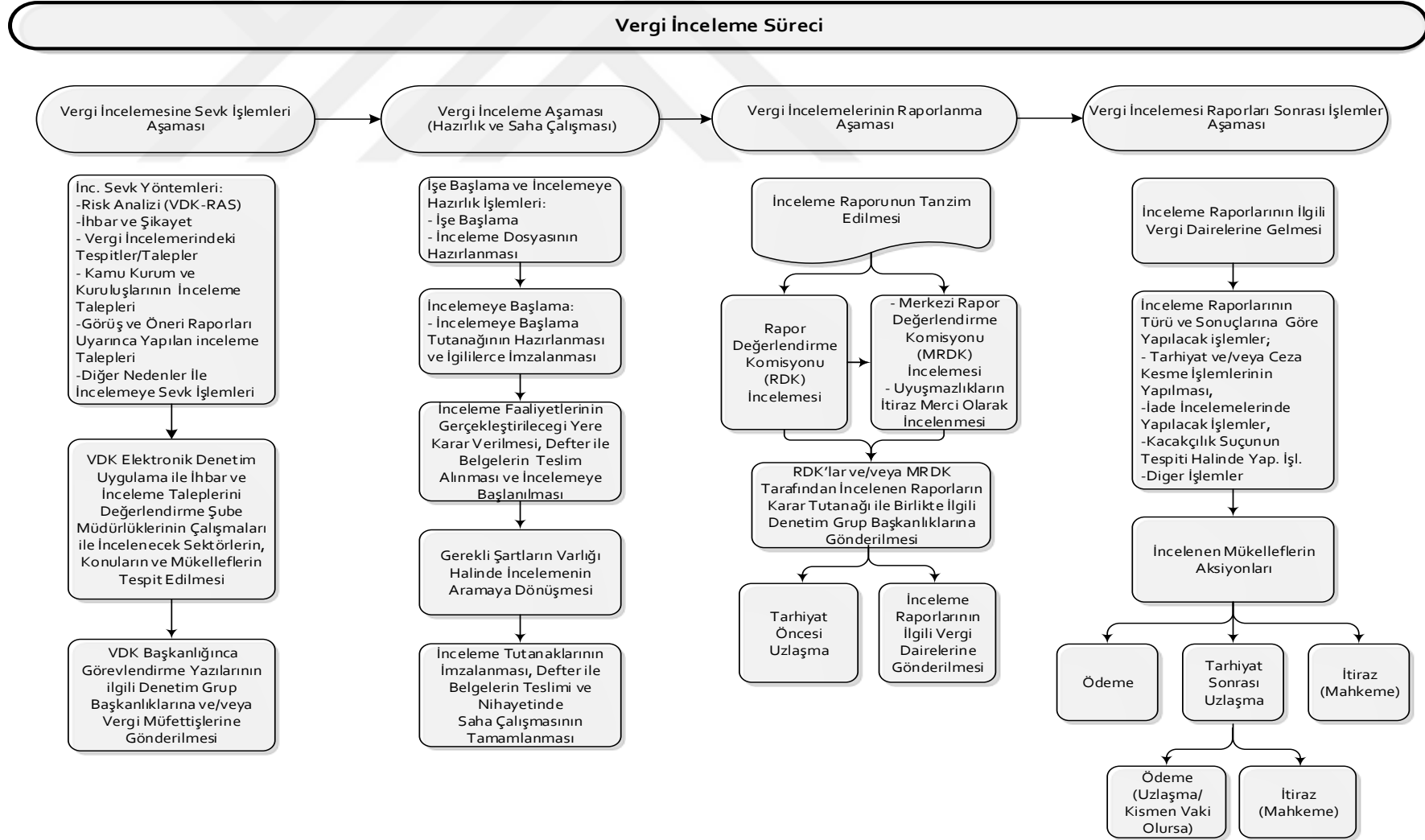
inceleme” olarak ifade edildiği görülebilmektedir (HUD, 1996, s. 103; Can, Şengöz ve Aydın, 2014, s. 504; Tekin ve Çelikkaya, 2016, s. 220).

Vergi denetim tekniklerinden birisi olan “arama”, inceleme neticesinde veya ihbar üzerine mükellefin vergi kaçırmakta olduğu yönünde kuvvetli emareler olması halinde, vergi müfettişinin sulh hâkiminden mahkeme kararı alarak, vergi suçuna yönelik delillerin ve belgelerin toplanması için kişinin üzerinde, iş yerinde veya konutunda yapılan bir araştırmadır. Arama esnasında el konulan delil, belge ve diğer dokümanlar, hâkim tarafından haklı nedenler ile ek süre verilerek uzatılmazsa, ilgili müfettişlerce üç ay içerisinde incelenerek hakkında arama yapılan mükellefe geri verilmek zorundadır (Karakoç, 2017, s. 249; Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2013, s. 100-101). Genellikle, “aramanın” -vergi suçuna yönelik bir ihbar olmaması durumunda- incelemeler esnasında veya inceleme sonucunda, tespiti yapılan veya vergi suçu işlendiği yönünde kuvvetli karineler bulunan vergi kaçakçılığı suçuna yönelik olarak delillerin karartılmasını engellemek için başvurulmuş olağan dışı denetim yöntemlerinden birisi olduğu söylenebilir.

1.6.6. Vergi incelemesi süreci

Türkiye uygulamasında vergi incelemesi sürecini, vergi incelemelerine sevk işlemleri aşaması, vergi incelemesi (hazırlık ve saha çalışması) aşaması, inceleme sonrası raporlama aşaması ve sonrasında rapor sonucuna göre rapor sonrası işlemler aşaması olarak ayırmak mümkündür. Vergi inceleme sürecinin dört aşamasının kendi içerisindeki adımları, en genel haliyle aşağıdaki Şekil 1.1.’e aktarılmıştır.

Şekil 1.1. Vergi İnceleme Süreci (VDK faaliyet raporları, 2012-2018 ve ilgili mevzuat)



1.6.6.1. Vergi incelemesine sevk işlemleri

Vergi incelemesi yapılacak kişi veya konuların tespitinde kanunen nasıl olacağına dair bir sınırlama bulunmamaktadır. Bununla birlikte VDK tarafından vergi incelemeleri, “adil, objektif, etkin, mükellef haklarını koruyan ve tüm mükellefleri kapsayan bir çalışma” yaklaşımı çerçevesinde, temel olarak incelemeye sevk işlemlerinin nedenleri aşağıda belirtildiği şeklide sıralanabilir;

- Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Risk Analiz Sistemi (VDK-RAS) üzerinden yapılan analizler neticesinde incelemeye sevk işlemi,
- İhbar ve şikâyetler üzerine incelemeye sevk işlemi,
- İncelemeler ve denetimler sırasında yapılan tespitler ve talepler üzerine sevk işlemleri,
- Kamu kurum ve kuruluşlarından doğrudan yada dolaylı olarak intikal eden inceleme talepleri üzerine incelemeye sevk işlemleri,
- Vergi müfettişlerinin görüş ve öneri raporları uyarınca incelemeye sevk işlemleri
- Diğer nedenler ile sevk işlemleri (idari makamların talepleri vd.).

VDK-RAS ile “mükellef ve mükellef grupları itibarıyla sektör, konu, bölge, il, büyüklük, inceleme geçmişi ve mükellefiyete ilişkin diğer hususlar” baz alınarak geliştirilmeye devam edilmekte olan rasyolara göre yapılan analizler neticesinde incelenecek kişi ve konular belirlenmektedir (VDK, 2018, s. 15). Risk analiz sistemi ile 44 kriter çerçevesinde ve 601 senaryo üzerinden analizler gerçekleştirilmektedir. Bu senaryoların en ön plana çıkanları arasında sahte belge kullanımına yönelik 100, istisna ve muafiyetlere, transfer fiyatlandırmasına ve satış işlemlerine yönelik olarak da 30’ar civarında da senaryo çalıştırılmakta ve her yıl düzenli olarak senaryolar gözden geçirilerek gerekli düzeltme ve yenileme çalışmaları devam ettirilmektedir (Araştırma Günlüğü, s, 47; VDK, 2017, s. 23). 2018 yılı vergi incelemelerinin %25,37’si (22.664) risk analiz değerlendirmeleri sonucu yapılan vergi incelemelerinden oluşturmaktadır (VDK, 2018, s. 56, 79). Risk analizleri, VDK Elektronik Denetim Uygulamaları Şube Müdürlüğü bünyesinde gerçekleştirilmektedir.

İhbar ve şikâyetler başta olmak üzere diğer inceleme talepleri, 1’i VDK Başkanlığında, 36’sı Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıklarında, 3’ü de Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıklarında olmak üzere toplam 40 İhbar ve

İnceleme Taleplerini Değerlendirme Komisyonunda (İİTDK) görevli 252 vergi müfettişi tarafından incelenmektedir (VDK, 2018, s. 13, 33).

04.12.2015 tarihli “İhbar ve İnceleme Taleplerini Değerlendirme Komisyonu Çalışma Esaslarına İlişkin Yönerge” uyarınca evrak ve ihbarlar üzerinde gerekli incelemeler yapılarak VDKB bünyesinde bulunan İİTDK tarafından 9 farklı türde karar çıkabilmektedir. Karar türleri arasında, vergi incelemesi yapılması, ön inceleme yapılması, yaygın ve yoğun vergi denetimleri ile sonuçlandırılabilir olanların ilgili birimlere gönderilmesi, inceleme için yeterli bilgi olmayan dosyaların ilgili yerlere iade edilmesi ve izah değerlendirme komisyonun sevk kararlarını sayabilir (VDK, 2018, s. 65). Vergi incelemesi yapılmasına karar verilen incelemeler, görevlendirme yapılması için VDK Başkanlığına gönderilmektedir. VDKB, incelemeler için ilgili denetim grup başkanlığını veya vergi müfettişlerini görevlendirmektedir.

İİTDK’da 2018 yılında 7.022 ihbar, 45.805 adet inceleme talebine ilişkin evrak değerlendirilmiştir. Bu evrak ve ihbarların değerlendirilmesi neticesinde 177.410 vergi incelemesi kararı verilmiştir. İncelenen evraklar ile inceleme karar sayılarının farklılığı, evrakların birden fazla mükellefi ilgilendirmesinden kaynaklanmaktadır (VDK, 2018, s. 65).

Diğer sevk işlemleri, 5 temel sevk usulünün dışında kalan incelemeye sevk nedenlerini kapsamaktadır. Bu şekilde bir incelemeye sevk işlemi, bir idari makam tarafından olabileceği gibi mükelleflerin KDV iade incelemesi, düzeltme talebinin incelenmesi gibi değişik nedenler ile incelemeleri kapsadığını söylenebilir (Soydan, 2015, s. 465). Ayrıca, Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 4/b maddesine göre, mükellef risk analiz değerlendirmeleri sonucunda riskli görülme ve hakkında ihbar ile şikâyet olmasa bile incelenebileceği hüküm altına alınmıştır. Bu madde hükmüyle, VDK’ya, verilen re’sen inceleme yetkisinin, denetim dışı amaçlar ile kullanılmadığı müddetçe kötü niyetli mükellefler açısından vergi incelemelerinin caydırıcılığına katkı sağlayabileceği söylenebilir.

1.6.6.2. Vergi incelemesine hazırlık ve vergi incelemesinin gerçekleştirilmesi

Bu aşama, VDK Başkanlığının VDK-BİS (Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Bilgi İşletim Sistemi) üzerinden görevlendirme (iş emri) yazısını, ilgi denetim grup başkanlığına yada vergi müfettişine göndermesi ile başlayıp saha çalışmasının tamamlanarak raporlama sürecine geçildiği “incelemeye hazırlık ve vergi incelemesinin

gerçekleştirilmesi dönemi” kapsamaktadır. Bu süreçle ilişkin kurallar, Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik kapsamında belirlenmiştir.

Vergi incelemesi için görevlendirilen vergi müfettişi, hazırlık (işe başlama ve incelemeye hazırlık işlemleri) sürecinde inceleme konusu hakkında, genel (incelenecek konuya yönelik genel mevzuat çerçevesinde hazırlık) ve özel (mükellefe ait bilgiler ve ilgili sektöre yönelik detaylı hazırlık) inceleme hazırlığını tamamlayarak inceleme dosyasının oluşturmaya başlamaktadır. Vergi müfettişi, hazırlık aşaması sonrasında, verimli ve etkili bir şekilde incelemeyi gerçekleştirebilmek için bir “inceleme planı” oluşturur (VDKİY, md. 7-8; VDK, 2012, s. 3-8). Bu plan çerçevesinde, mükellef veya mükellefin temsilcisi ile irtibata geçilerek incelemeye başlama tutanağının düzenlenmesi ile vergi incelemesine başlanır. Tabi, bu aşamada incelemenin nerede yapılacağına tespiti önem arz etmektedir. 213 sayılı VUK’un 139. maddesinin birinci fıkrasına göre kural olarak, vergi incelemesinin yapılacağı asıl yerin, mükellefin iş yeri olduğu belirtilmekle birlikte, ikinci fıkrada, “iş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin yerinde yapılması imkânsız olur veya mükellef ve vergi sorumluları isterlerse inceleme dairede yapılabilir” hükmü ile bu kurala bir istisna getirilmiştir. Uygulamada, vergi incelemelerin büyük çoğunluğu denetim grup başkanlıkları veya vergi dairesi başkanlıklarında gerçekleştirilmektedir. Vergi müfettişi üzerinde ve aynı anda çok sayıda inceleme görevinin bulunması ile KDV iade incelemelerinde incelenecek mükellef sayısının çok fazla olması gibi durumlardan dolayı incelemeler resmi dairede yürütülmektedir (Tekin ve Çelikkaya, 2016, s. 191).

Vergi mükellefleri ile vergi müfettişleri arasında zaman zaman incelemelerin yapılacağı yer konusunda ihtilaflar çıkabilmektedir. Özellikle mahkeme sürecinde mükellefler defter ve belgelerin resmi dairede vergi müfettişine ibraz edilmemesinin nedeni olarak iş yerinde inceleme yapılmamasını ileri sürebilmektedir⁵⁰ (Gülhan ve Türkmen, 2016, s. 92). İnceleme yeri hususunda bir çekişmeye neden olmamak için VUK’un 139/2 maddesinde yer alan ölüm, iş yerini terk ve inceleme için iş yerinin müsait olmama durumları haricinde vergi müfettişi ile mükellef veya mükellef temsilcisi arasında inceleme yerinin neresi olduğunun tutanakla belirlenmesi önem arz etmektedir.

⁵⁰Danıştay 3. Dairesinin 5.12.1989 tarih ve 1989/1119 esas ve 1989/2831 karar sayılı kararı.

Vergi mükelleflerinin ibraz ettiği belge ve defterler üzerinden incelemeye başlanılmaktadır. Saha çalışması (inceleme) aşamasında, vergi müfettişleri, inceleme türüne (tam veya sınırlı incelemeye göre) ve inceleme konusuna göre randıman incelemesi, fiili ve kaydi envanter incelemesi, analitik hesaplamaları, hesaplar üzerinden sayısal ve parasal örneklem çalışmaları ve tutarlılık testleri gibi araçlardan yararlanarak incelemelerini gerçekleştirmekte ve gerekli kanıtları toplamaktadır (VDK, 2012, s. 13; Can, Şengöz ve Aydın, 2014, s. 516). Bununla birlikte saha çalışması sırasında vergi müfettişleri, ölüm, gaiplik, memleketin ve işin terki hallerinde, incelemeye konu olan kişi ile irtibat kurulamaması veya irtibat kurulmakla birlikte defter ve belge ibraz edilmemesi, inceleme tutanağının imzalamama gibi durumlarda, mükellefler hakkında vergi dairelerinde bulunan belge, doküman ve diğer kaynaklar (bakanlık veri tabanları, VDK-RAS, MBR v.b) üzerinden gerekli incelemeler gerçekleştirilmektedir (VDKIY, md. 9/4).

Saha çalışması esnasında mükelleflerin vergi kaçırdığına dair güçlü emareler bulunması ve diğer gerekli şartlarında olması halinde, inceleme aramaya dönüşebilmektedir (Soydan, 2015, s. 513-515).

VDKB bünyesinde yer alan bütün denetim grup başkanlıklarının hangi tür incelemelerde bulunacakları, “Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 2018/1 sıra numaralı Vergi İnceleme ve Denetim İç Genelgesi ve VDK başkanlığı tarafından yapılan diğer idari düzenlemelere” göre yürütölmektedir. A denetim grup başkanlıklarının yetki alanları, vergi dairelerinin coğrafi konumları dikkate alınarak belirlenmiş bulunmakla birlikte uygulamada buna bağılı olmadan vergi incelemeleri de gerçekleştirilebilmektedir. B denetim grup başkanlıkları 2018/1 sıra numaralı iç genelgeye göre belirlenen sınırlar çerçevesinde yer alan şirketlere yönelik tam ve sınırlı vergi incelemelerini gerçekleştirmektedir. Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlıklarının (C Denetim Grup Başkanlıklarının), temel sorumluluğı, organize ve sistematik vergi kayıp ve kaçağına neden olan alanlara ilişkin incelemeleri gerçekleştirmektedir. Örtölü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlıkları (Ç Denetim Grup Başkanlıkları) da, isminden de anlaşıldığı gibi esas olarak transfer fiyatlandırması, örtölü sermaye ve yurt dışı faaliyetler ile ilgili kazanç ve iratların incelenmesini yapmaktadırlar (VDK, 2018, s. 15-17, 103-108).

İncelemeler esnasındaki tespitler, ortaya çıkarılan bilgi ve belgeler, mükelleflerin mülahazaları ve itirazları gibi durumlar, inceleme tutanaklarında yer alır (VUK, md. 141). İnceleme tutanakları, vergi incelemelerinin hukuki sonucu meydana getirebilmesi ve

hazırlanacak vergi inceleme raporlarına dayanak teşkil etmesi yönüyle bir ispat aracı hükmündedir (Tekin ve Çelikkaya, 2016, s. 194-196). Vergi müfettişleri tarafından saha çalışması nihayete erdirildikten sonra, kendilerine ibraz edilen belge ve defterler, “defter ve belge iade tutanakları” ile mükellef veya temsilcisine teslim edilir (VDK, 2012, s. 14).

1.6.6.3. Vergi incelemelerinin raporlanması ve RDK değerlendirmesi

Vergi müfettişleri, gerçekleştirdikleri inceleme faaliyetleri sonrasında elde edilen sonuçları, tespitlerin içeriğine göre rapor veya yazı ile ortaya koyarlar. Mevzuata aykırılıklar rapor haline getirilmektedir. Mevzuata aykırılıkların dışında kalan tespitler ise yazı ile bildirilmektedir (VDK, 2012, s. 14).

Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliğinin 56. maddesinde, vergi incelemelerin sonucunda düzenlenebilecek rapor türü olarak;

- Vergi inceleme raporu,
- Vergi suçu raporu,
- Görüş ve öneri raporu,
- Cevaplı rapor,
- Genel kuruluş raporu,
- Genel durum raporu,
- Ön inceleme raporu,
- Soruşturma raporu,
- Disiplin soruşturması raporu,
- Bilim raporu,

yer almaktadır. Bu rapor türlerinden çalışmanın konusu ile ilgili olanlar aktarılacaktır.

VDKY’nın 56. maddesinde sayılan rapor türleri arasında sayılmamakla birlikte, uygulama da “kabul raporu” olarak isimlendirilen başka bir rapor türü daha bulunmaktadır (Tekin ve Çelikkaya, 2016, s. 196). Kabul raporlarında, Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik 19/5. maddesinde belirtilen incelemeler neticesinde mükellef aleyhine bir tespitin bulunmadığı belirtilmektedir. Bunun yanı sıra kabul raporları, inceleme hakkında vergi mükellefini bilgilendirme amacı da taşımaktadır.

Vergi inceleme raporu; ödenmesi gereken vergileri tam ve doğru olarak ortaya çıkarmak için yapılan çalışmalar sonucunda tarhi gereken vergiler ile kesilmesi gereken vergi cezaların tespit edilerek düzenlenen raporları ifade etmektedir (Can, Şengöz ve

Aydın, 2014, s. 523). Vergi inceleme raporları, vergi mükellefi/vergi sorumlusu, vergi türü ve vergilendirme dönemlerine göre ayrı olarak ihtiyaç olan sayıda düzenlenebilmektedir (VDKY, md. 57/2).

Yukarıda belirtilen rapor türlerinin dışında, VDKY'nın 57/3. maddesinde ayrıca "Vergi Tekniği Raporu" (VTR) yer almaktadır. Aslında, bu maddeye göre, VTR'lerin, yürütülmekte olan vergi incelmelerinde, birden fazla vergi mükellefini veya vergi türünü ya da aynı vergi mükellefinin birden çok vergilendirme dönemine yönelik konuların tespiti halinde tek bir raporda işlenmesi ile düzenlenebileceği belirtilmektedir. "Vergi Tekniği Raporu"nın isminde her ne kadar "rapor" ibaresi geçse de aslında sonrasında hazırlanacak asıl vergi inceleme raporlarının "ek"idir (VDKY, md. 57/3). Bu yüzden VTR'ler, tarhiyata konu olan vergi inceleme raporlarına dayanak oluşturmaktadır. VTR'ler, doğrudan bir tarhiyatın (vergi aslı tarhı veya ceza kesilmesinin) konusunu teşkil etmemektedir.⁵¹ VTR kaynaklı vergi mahremiyetine ilişkin sorunları ortadan kaldırmak için vergi inceleme raporunun eki olan VTR'ye yönelik olarak yönetmeliğin 57. maddesine yeni bir fıkra eklenmiştir.⁵² Eklenen bu fıkraya göre, sahte belge düzenleme fiili dolayısıyla düzenlenen VTR'lerde başka mükelleflere ait bilgilerin olması halinde, asıl incelemeye konu hakkındaki vergi inceleme raporuna VTR'lerin "ek" yapılmayacağı daha açık bir şekilde yazılmıştır. Ayrıca, ek mahiyetinde olan VTR'deki sahte belge düzenleme fiilinin tespitine yönelik bilgi, belge ve diğer değerlendirmelerin, asıl olan vergi inceleme raporunda ayrıntılı olarak yer verileceği hüküm altına alınmıştır.

Vergi suçu raporu; kaçakçılık suçlarına (VUK, md. 359) yönelik fiillerin tespiti halinde, kaçakçılık suçlarının cezalandırılmasındaki usul (VUK, md. 367) uyarınca düzenlenen raporlardır (VDKY, md. 58).

Görüş ve öneri raporu; vergi mevzuatı ve uygulamasına yönelik konular hakkındaki görüş ve teklifler, inceleme faaliyetleri sırasındaki ortaya çıkarılan konulara ilişkin görüş ve öneriler, muhasebe meslek mensuplarının cezai sorumlulukları ile VDKY kapsamına girmeyen konular hakkında yazılan rapor türüdür (VDKY, md. 59).

⁵¹<https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergi-teknigi-raporu/23672>, (Erişim tarihi: 05.09.2018).

Bkz. İzmir 3. Vergi Mahkemesi'nin 18.12.2013 tarih 2013/599 esas ve 2013/1652 karar sayılı kararı.

⁵²25.10.2016 tarihli ve 29868 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan VDK Yönetmelikte değişiklik yapılmasına ilişkin olarak yönetmeliğin 57. maddesine şu fıkra eklenmiştir: "Sahte belge düzenleme fiili dolayısıyla düzenlenen Vergi Tekniği Raporunun başka bir mükellefin sahte belge kullandığına ilişkin tespitler içermesi durumunda, söz konusu Vergi Tekniği Raporu, sahte belge kullanan mükellef nezdinde düzenlenecek vergi inceleme raporlarına ek yapılmaz. Ancak, sahte belge kullanma fiili nedeniyle düzenlenecek vergi inceleme raporlarında, sahte belge düzenleyicisinin bu fiili işlediğinin tespitine dair Vergi Tekniği Raporunda yer alan bilgi, belge ve değerlendirmelere ayrıntılı olarak yer verilir".

Vergi müfettişleri tarafından inceleme faaliyetlerine ilişkin olarak mevzuata ve VDK raporlama standartlarına uygun şekilde düzenlenen vergi inceleme raporları, bağlı bulunan denetim grup başkanlığı tarafından ilgili Rapor Değerlendirme Komisyonlarına (RDK) veya vergi tarhiyat önerisinin 10 milyon TL’yi aşması halinde doğrudan Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonuna (MRDK) incelenmek üzere gönderilmektedir (VUK, md. 140/6-2; RDKY, md, 18/1).

RDK’lar ve MRDK tarafından vergi inceleme raporları, vergi mevzuatına uygunluğu ile maddi hata ve usul hatası bulunup bulunmadığı yönleriyle en geç 60 gün içerisinde değerlendirilmektedir. RDK’lar, bu değerlendirmelere ek olarak kaçakçılık suçlarına (VUK, md. 359) yönelik fiillerin tespiti halinde hazırlanan vergi suçu raporlarına ilişkin olarak mütalaa vermektedirler (RDKY, md. 8, 12). MRDK, ayrıca vergi müfettişi ile RDK’lar arasında oluşan ihtilafı, bir üst makam olarak değerlendirerek nihai karara bağlamaktadır (RDKY, md. 9).

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde, 1 MRDK ve 140 RDK olmak üzere toplam 141 rapor değerlendirme komisyonu bulunmaktadır. 140 RDK’nın dağılımı aşağıdaki çizelgede gösterilmektedir.

Çizelge 1.11. *VDK rapor değerlendirme komisyonlarının denetim grup başkanlıklarına göre dağılımı (VDK faaliyet raporu, 2018)*

Denetim grup başkanlıkları	RDK
A Küçük ve Orta �l�ekli Mükellefler Grup B.	120
B B���k �l�ekli Mükellefler Grup B.	15
C Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup B.	2
� ��t�� Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup B.	3
Toplam	140

Yukarıdaki  izelgede denetim grup başkanlıklarına göre dağılımı verilen 140 RDK’da, 419 vergi müfettişi görevlendirilmiş bulunmaktadır. VDK’nın aktif olarak vergi incelemesi yapmakta olan müfettiş sayısı 6.528’dir (VDK, 2018, s. 13). 6.528 vergi müfettişinin 2018 yılında düzenlediği tam ve sınırlı inceleme toplam rapor sayısı, 135.103’tür (VDK, 2018, s. 44).

Denetim grup başkanlıkları dikkate alınmaksızın toplam inceleme rapor sayısı, toplam RDK sayısına bölündüğünde RDK başına incelenen rapor sayısı 965 olmaktadır.

2018 yılı aktif çalışma gün sayısı, 251 gün dikkate alındığında RDK'lar tarafından günlük değerlendirilen rapor sayısı 3,84 olduğu ortaya çıkmaktadır.

RDK'lar, vergi incelemelerinin niteliğinin artması, oluşabilecek hata ve eksiklerin düzeltilmesi açısından oldukça kritik bir görevi üstlenmiş bulunmaktadır. VDK'nın oluşturulması ile yeni getirilen bu kontrol mekanizması oldukça önemli bir kazanımdır. Bununla birlikte, RDK'ların günlük değerlendirmek zorunda olduğu rapor sayısının ortalama 3,84 adet inceleme raporunun ekleri ile birlikte göz önünde bulundurulduğunda RDK'ların kendilerinden beklenen işlevi tam olarak yerine getirmelerine engel olabileceği söylenebilir.

Rapor değerlendirme komisyonlarının vergi inceleme raporlarını değerlendirme kriterleri, her ne kadar yönetmelik çerçevesinde açık olarak belirtilmekle birlikte insan faktöründen kaynaklı olarak uygulamada görüş ayrılıkları ortaya çıkabilir. Bu yüzden vergi müfettişleri tarafından hazırlanan vergi inceleme raporlarının değerlendirilmesinde uygulama birliğinin sağlanması için Ankara Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı bünyesindeki İhtisas Rapor Değerlendirme Komisyonu kurulmuştur (RDKY, md. 4/A; VDK, 2017, s. 31).

Rapor değerlendirme komisyonları, ihtiyaç olan durumlarda veya vergi müfettiş ve vergi mükelleflerinin talepleri üzerine ilgili kişileri dinleyebilmektedir. Ayrıca, 25.10.2016 tarihli yönetmelik değişikliği ile vergi mükelleflerinin dinlenilmesinden önce vergi inceleme raporlarında eleştirilen noktalara ilişkin rapor özetlerinin mükelleflere verileceği hüküm altına alınmıştır (RDKY, md. 14).

Rapor değerlendirme komisyonlarının değerlendirmeleri sonucunda olumlu değerlendirme yapılması halinde vergi inceleme raporları, gerekli tarhiyat ve/veya ceza işlemlerinin yapılması için ilgili denetim grup başkanlıkları tarafından ilgili vergi dairesi başkanlıklarına gönderilmektedir. Olumsuz bir değerlendirme yapılması halinde gerekli düzeltme için ilgili vergi müfettişine geri gönderilmektedir (RDKY, md. 15-16).

Yukarıda genel hatlarıyla vergi inceleme süreci ve uygulamasına değinilmiştir. Bundan sonraki kısımda bazı veriler ışığında vergi incelemeleri ele alınacaktır.

VDK oluşturulduktan sonraki 2012-2018 yıllarında incelenen mükellef sayıları ve incelenme oranı Çizelge 1.12.'de gösterilmektedir.

Çizelge 1.12. *VDK sonrası vergi mükellef sayıları, incelenen mükellef sayıları ve inceleme oranları (VDK faaliyet raporları, 2012-2018; GİB faaliyet raporu, 2012)*

Mükellef sayıları ve inceleme oranları	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
1 Mükellef Sayısı (Kişi)*	2.422.975	2.460.281	2.472.658	2.527.084	2.541.016	2.636.370	2.727.208
2 İncelenen Mükellef Sayısı (Kişi)	46.845	71.352	55.284	58.676	49.817	44.182	44.376
İnceleme Oranı (2/1*100) (%)	1,93	2,90	2,24	2,32	1,96	1,68	1,63

*Faal Gelir Vergisi mükellef sayıları ile faal Kurumlar Vergisi mükellef sayıları toplamından oluşmaktadır.

Yukarıdaki çizelgeden de anlaşıldığı üzere; VDK kurulduktan sonra 2013 yılında incelenen mükellef sayısı dolayısıyla da incelenen mükellef oranı %2,90 seviyesine yükselmişken, 2014 yılından itibaren incelenen vergi mükellef sayıları ve oranları azalmaktadır. 2018 yılına bakıldığında, faal gelir vergisi mükellefleri ile kurumlar vergisi mükelleflerinin %1,63'ünün incelenebildiği görülmektedir.

Çizelge 1.12.'de incelenen mükelleflerin sayılarına ilişkin veriler aktarıldıktan sonra gerçekleştirilen vergi incelemelerinin vergi inceleme türüne göre rapor sayıları da aşağıdaki Çizelge 1.13.'de gösterilmiştir.

Çizelge 1.13. *VDK sonrası vergi inceleme türlerine göre rapor sayıları (VDK faaliyet raporları, 2014-2018)*

Vergi inceleme türleri	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
1 Tam Vergi İnceleme Sayısı	17.024	32.821	37.355	30.291	40.642	26.992	33.681
2 Sınırlı Vergi İnceleme Sayısı	88.737	130.546	111.692	129.209	144.820	92.034	101.422
Toplam İnceleme Rapor Sayısı* (1+2)	111.692	163.367	149.047	159.500	185.462	119.026	135.103

*Toplam inceleme rapor sayısı bulunurken bir mükellefin birden fazla dönemi incelenmişse her bir vergilendirme dönemi ayrı bir inceleme raporu olarak dikkate alınmaktadır. Bu yüzden Çizelge 1.11.'de yer alan incelenen mükellef sayıları ile bu çizelgede yer alan inceleme rapor sayısı farklılık göstermektedir.

Yukarıdaki Çizelge 1.13.'de belirtilen Türkiye uygulamasında yer alan tam ve sınırlı vergi incelemelerine dair verilere bakıldığında, toplam vergi incelemelerinin büyük kısmını, sınırlı vergi incelemelerinin oluşturduğu görülmektedir. Özellikle 2017 yılındaki tam vergi inceleme sayısı toplam vergi inceleme sayısının %22,6'sına kadar gerilemiştir.

Buraya kadar incelenen mükellef sayıları, inceleme oranları ve inceleme türlerine göre vergi inceleme sayıları verildikten sonra incelemeler neticesinde ortaya çıkarılan

matrah farkı, tarhı istenen vergi tutarı ile incelemeler neticesinde öngörülen ceza tutarları aşağıdaki Çizelge 1.14.'de milyar TL olarak gösterilmiştir.

Çizelge 1.14. *VDK sonrası kümülatif vergi inceleme sonuçları** (VDK faaliyet raporları, 2012-2018)

Kümülatif vergi inceleme sonuçları	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
1 Bulunan Matrah Farkı (Milyar TL)	131	53,7	39,4	46,7	32,6	23,1	37,7
2 Tarhı İstenilen Vergi Tutarı (Milyar TL)**	4,5	8,6	7,9	9,8	7,2	5,9	8,7
3 Kesilmesi Önerilen Ceza (Milyar TL)	8,8	19	16,6	18,8	15,9	14,4	19,9
Toplam Vergi Aslı ve Cezası (2+3)	13,3	27,6	24,5	28,6	23,1	20,3	28,6

*Vergi türleri itibarıyla inceleme sonuçları, kümülatif olarak gösterilirken Milyar TL olarak aktarılmıştır. Bu yüzden tutarlar en yakın rakama yuvarlanmıştır.

**Bu tutarların içerisinde yer alan kurumlar ve gelir vergisi geçici vergi türündeki tutarlar terkin edilerek üzerinden gecikme faizi ve vergi ziyayı hesaplanmaktadır.

Çizelge 1.14.'de görüldüğü üzere; 2012-2018 yıllarında vergi incelemeleri sonucunda kesilmesi önerilen vergi ceza tutarları, tarhiyatı istenen vergi asıl tutarlarının 1,92 ile 2,44 katı kadardır. 2018 yılında bu fark yaklaşık 2,28 katı seviyesindedir.

Yıllar itibarıyla bulunan matrah farkları, vergi tarh tutarları ile öngörülen cezalar tutar olarak işlendikten sonra 2018 yılı vergi inceleme tutarları (matrah farkı, vergi aslı ve öngörülen vergi cezaları) vergi inceleme türlerine göre tutarları belirtilmek yerine bu tutarları içindeki ağırlıkları yüzde olarak aşağıdaki Çizelge 1.15.'de gösterilmiştir.

Çizelge 1.15. 2018 yılı vergi türleri itibarıyla inceleme sonuçlarının toplam tutar içerisindeki paylarının yüzde olarak gösterimi* (VDK faaliyet raporu, 2018)

No.	Vergi türleri	Bulunan Matrah Farkı (%)	Tarhı İstenilen Vergi Tutarı (%)	Kesilmesi Önerilen Ceza Tutarı (%)
1	Kurumlar Vergisi	11,14	8,75	7,55
2	Kurumlar Vergisi Geçici**	17,93	7,60	8,51
3	Kurumlar Vergisi Stopaj	1,86	0,92	0,41
4	Gelir Vergisi	10,73	2,14	1,95
5	Gelir Vergisi Geçici**	2,23	0,75	0,66
6	Gelir Vergisi Stopaj	4,47	3,50	2,02
7	KDV	32,10	56,37	61,76
8	BSMV	1,09	0,22	0,17
9	ÖTV	0,67	17,47	15,79
10	Damga Vergisi	14,45	0,53	0,24
11	Diğer Vergiler	3,33	1,74	0,94
TOPLAM (TL)		37.711.654.275	8.722.800.218	19.862.613.528

*Vergi türleri itibarıyla inceleme sonuçlarının toplam tutarı verilerek her bir vergi türünün bu toplam tutar içerisindeki payı % olarak aktarılmıştır.

**Bu tutar terkin edilerek üzerinden gecikme faizi ve vergi ziyayı hesaplanmaktadır.

Çizelge 1.15'e bakıldığında, 2018 yılında tespit edilen 37.711.654.275 TL matrah farkının yaklaşık 1/3'ü KDV ve kurumlar vergisi (KV geçici ve stopaj dahil) matrah farkından oluşmaktadır. Tespit edilen gelir vergisi (GV geçici ve stopaj dahil) matrah farkı, toplam matrah farkının %17,43'ünü teşkil etmektedir.

2018 yılı vergi inceleme sonuçlarına göre tarhı istenen 8.722.800.218 TL vergi tutarının %73,84'ünü temel dolaylı vergiler (KDV ve ÖTV), %17,27'sini kurumlar vergisi (KV geçici ve stopaj dahil) ve %6,39'unu gelir vergisi (GV geçici ve stopaj dahil) oluşturmaktadır.

Aynı yılda kesilmesi önerilen 19.862.613.528 TL tutarındaki vergi ceza tutarının %61,76'sı KDV ve %15,79'u ÖTV'den kaynaklı olmak üzere toplam %77,55'ini meydana getirmektedir. Önerilen ceza tutarlarının %16,47'si ise kurumlar vergisinden (KV geçici ve stopaj dahil) ve %4,63'ü ise gelir vergisinden (GV geçici ve stopaj dahil) kaynaklanmaktadır.

2018 yılı vergi incelemeleri sonucunda tarhı istenen toplam vergi tutarının ve vergi cezalarının yaklaşık 3/4'ünü temel dolaylı vergiler (KDV ve ÖTV) oluşturmaktadır. Tarhı istenen toplam vergi tutarının %23,66'sını dolaysız vergiler (KV ve GV), önerilen vergi

cezalarının da yaklaşık 1/5'ini dolaysız vergiler (KV ve GV) teşkil etmektedir. Bu sonuçlar, vergi incelemelerinin de tespiti daha kolay olan dolaylı vergiler üzerine yoğunlaştığını göstermektedir.

Vergi incelemelerinin raporlama aşamasından sonra rapor sonuçlarına göre ilgili vergi daireleri tarafından gerekli işlemler tesis edilmektedir. Vergi dairesince işlemler tesis edilmeden önce vergi mükelleflerinin tarh edilmesi öngörülen vergi tutarları ile kesilmesi öngörülen vergi cezalarına ilişkin olarak “tarhiyat öncesi uzlaşma” (TÖU) imkânı bulunmaktadır. 2018 yılına ilişkin tarhiyat öncesi uzlaşmalarına ilişkin veriler Çizelge 1.16.’da gösterilmiştir.

Çizelge 1.16. 2018 yılı tarhiyat öncesi uzlaşma verileri (VDK faaliyet raporu, 2018)

Uzlaşma tutanak türleri	Uzlaşmaya Konu Vergi (TL)	Uzlaşılan Vergi (TL)	Uzlaşılan Vergi/ Uzlaşmaya Konu Vergi (%)	Uzlaşmaya Konu Ceza (TL)	Uzlaşılan Ceza (TL)	Uzlaşılan Ceza/ Uzlaşmaya Konu Ceza (%)
1 Uzlaşma temin edilemedi	177.627.090	0	-	220.902.310	0	-
2 Uzlaşma vakî olmadı	306.586.834	0	-	417.723.402	0	-
3 Kısmi uzlaşıldı	1.637.570	189.507	11,57	1.817.424	70.684	3,89
4 Uzlaşıldı	231.220.204	224.845.628	97,24	417.237.625	78.202.111	18,74
Toplam (1+2+3+4)	717.071.698	225.035.135	31,38	1.057.680.762	78.272.795	7,40
Uzlaşılan Toplam (3+4)	232.857.773	225.035.135	96,64	419.055.049	78.272.795	18,68

Tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu olan toplam 717.071.698 TL tutarındaki verginin 232.857.773 TL’lik bölümü uzlaşmaya girmiş olup bu tutarın 225.035.135 TL’lik tutarında uzlaşma gerçekleşmiştir. Bunun yanında TÖU’ya konu olan 1.057.680.762 TL ceza tutarının 419.055.049 TL’lik bölümü uzlaşmaya girmiştir. Bu tutarın da 78.272.795 TL’lik tutarında uzlaşma sağlanmıştır.

Çizelge 1.16.’da yer alan tutarlara yüzde değerleri olarak bakıldığında, uzlaşılan vergi tutarının %97,24’ünde vergi mükellefi ile tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonunun mutabık kaldığı görülmektedir. İdare tarafından vergi aslının sadece %2,76’sından vazgeçilmiştir. Uzlaşma sağlanan “uzlaşmaya konu vergi cezalarının” %18,74’ü üzerinde uzlaşma gerçekleştirilmiş olup önerilen vergi cezalarının geri kalan kısmından (%81,26’sından) idare tarafından vazgeçilmiştir.

27.04.2017 tarihli 2017/01 sıra numaralı Vergi İnceleme ve Denetim İç Genelgesi ile “iade talepleri ve adli makamlardan gelen inceleme talepleri hariç olmak üzere, tarh zamanaşımının son yılında yürütülen vergi incelemelerine ilişkin görevlendirmelerin en geç içinde bulunan haziran ayı sonuna kadar” yapılacağı ve “tarh zamanaşımının son yılında yapılan incelemelerin içinde bulunan yılın ekim ayı sonuna kadar” vergi dairesi kayıtlarına girecek şekilde tamamlanacağı hüküm altına alınmıştır. Ayrıca, incelenmeye başlanılmakla birlikte, o yıl itibariyle tarh zamanaşımına uğrayacak vergi incelemeleri ile ilgili olarak takdire sevk işlemlerinin yapılmayacağı da belirtilmektedir. 2017/1 sıra numaralı İç Genelge ile vergi idaresinin tarh zamanaşımı konusunda kanunu “dolanmayı bırakması”, bu konuda yaşanan mükellefler ile yaşanan ihtilafları ortadan kaldırmanın yanında vergi müfettişlerinin ve mükelleflerinin emek ve zamanlarının boşa gitmesinin önüne geçilmesini de sağlayacaktır (2017/01 numaralı Vergi İnceleme ve Denetim İç Genelgesi, 2017, s.1-2).

1.6.6.4. Vergi incelemesi raporu sonrası işlemler

Vergi incelemesi raporunun tamamlanması ile esas vergi incelemeleri işlemleri (hazırlık ve saha çalışmaları) bitmekle birlikte, geniş bir perspektifle sürece bakıldığında, rapor sonrası işlemlerinde vergi incelemesinin bir parçası olarak değerlendirilmesi gerektiği düşünülmektedir. İdari işlemler teorisi açısından hazırlık işlemi mahiyetinde olan vergi inceleme raporları, icrai işlem olan verginin tarhiyatının gerçekleştirilebilmesi için usulüne uygun bir şekilde mesnetleri ile birlikte hazırlanmalıdır (Gözler ve Kaplan, 2012, s. 297).

Çalışmanın bu kısmında, vergi inceleme raporları sonrası işlemlerden çalışma konumuzla ilgili olanları (rapor sonrası yapılan işlemler, ihtilafa neden olması halinde işleyen mahkeme süreçleri, tarhiyat sonrası uzlaşmasına) genel hatlarıyla aktarılmaya çalışılacaktır. Çünkü, vergi müfettişleri tarafından hazırlanan vergi inceleme raporları teslim edildikten sonraki süreçte ortaya çıkan ve vergi incelemeleri etkileyen yada etkileyebilecek durumların/müesseselerin bir bütün olarak incelenmesi, vergi incelemelerinin bütüncül bir şekilde değerlendirilmesi açısından büyük önem arz etmektedir.

Rapor değerlendirme komisyonları tarafından olumlu değerlendirme ile karara bağlanan vergi inceleme raporları, öngörülen tarhiyatın veya vergi ceza işlemlerinin

gerçekleştirilmesi için ilgili denetim grup başkanlıkları tarafından ilgili vergi dairesi başkanlıklarına gönderilmektedir (RDKY, md. 15).

İlgili vergi daire başkanlıkları, vergi mükellefi aleyhine çıkan inceleme sonuçlarına göre ikmalen yada re'sen tarhiyat işlemini gerçekleştirmektedirler (VUK, md. 29-90; Tekin ve Çelikkaya, 2016, s. 197). Tarhiyat işlemlerinin dışında, ceza ihbarnameleri de ilgili kişilere tebliğ olunmaktadır (VUK, md. 366).

Vergi kaçakçılığı suçlarına yönelik fiillerin (VUK, md. 359) tespit edilmesi halinde düzenlenen vergi suçu raporu uyarınca, vergi ziya cezası (VUK, md. 344) için gerekli işlemler tesis edilmekte ve kaçakçılık suçlarının cezalandırılmasındaki uygulanan usul çerçevesinde (VUK, md. 367) bu rapor, Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmektedir.

İade incelemelerine ilişkin inceleme raporlarında yer alan tespitler doğrultusunda, mükellef lehine bir iade ortaya çıkmışsa vergi dairesi başkanlıkları, buna yönelik iade işlemlerini gerçekleştirecektir. Vergilerin eksik tahakkuk ettirilmişse 213 sayılı VUK'un 120-122. maddelerine göre düzeltme fişi ile ikmalen tarhiyat işlemleri gerçekleştirilmektedir (Soydan, 2015, s. 597).

Vergi mükellefleri, vergi dairesi başkanlıklarınca vergi inceleme raporlarına dayanılarak yapılan tarhiyat ve ceza tahakkuk işlemlerini yargıya taşıyabilmekte ve dolaylı olarak vergi inceleme raporlarına yönelik yargılama süreci başlayabilmektedir (Organ, 2008, s. 142).

Vergi mükellefi, vergi incelemesi raporu sonuçlarına göre ortaya çıkan vergi aslı ve cezalarının ödenmesi yolunu da tercih edebilmektedir. Ayrıca, vergi mükellefi, ödeme esnasında gerekli şartları taşıması halinde “cezalarda indirim müessesinden” yararlanabilmektedir (VUK, md. 360). Bu müessese ile vergi mükellefi ve vergi idareleri arasındaki ihtilaf azaltılarak vergi tahsili sağlanmaya çalışılmaktadır (Tekin ve Çelikkaya, 2016, s. 217).

Vergi mükellefleri için diğer bir alternatif yol ise “tarhiyat sonrası uzlaşma” (TSU) imkânıdır. Vergi mükellefi, tarhiyat öncesi uzlaşmadan yararlanmaması ve kaçakçılık suçlarına yönelik bir (VUK, md. 359) suç tespitinin bulunmaması halinde vergi ziyayı kabahatine yönelik olarak bu müesseseden yararlanabilmektedir (Karakoç, 2017, s. 127). TSU'da, uzlaşmanın temin edilememesi ya da uzlaşmanın vaki olmaması halinde vergi mükellefi, uyuşmazlığı yargı sürecine taşıyabilmektedir. Mükellef, uzlaşmanın temini ya da kısmi uzlaşmanın vaki olması halinde ödemesini gerçekleştirebilmektedir.

Vergi mükelleflerinin vergi idaresi ile aralarındaki uyuşmazlığı yargıya intikal ettirmesi halinde, 213 sayılı Vergi Usul Kanunun mükerrer 378. maddesi çerçevesinde vergi müfettişlerinin davaya katılabilmeleri, düzenledikleri vergi inceleme raporlarında “davaya katılma talebini” belirtmesi halinde mümkün olabilmektedir. Tabi bahsedilen kanun maddesinde, iddia ile savunmanın gerekli kılması üzerine ilgili tarafların dinlenebileceği belirtilmektedir. Bu açıdan davada dinlenebilmek için müfettişlerin “katılma talebinin” inceleme raporlarında belirtilmesine yönelik emredici bir hüküm bulunmamaktadır. Vergi müfettişlerinin davaya katılabilmesi, vergi inceleme raporlarının mahkeme sürecinde takibi ve mahkemeler nezdinde incelemenin tam ve doğru izahı için önemli bir müessesedir.

Genel uygulamada, vergi müfettişlerinin düzenledikleri inceleme raporları ile bu raporların sonuçları arasında geri bildirimye yönelik bir mekanizma bulunmamaktadır. Bu konu, vergi incelemelerinin etkinliği ve caydırıcılığı başta olmak üzere tesis edilen işlemlerin sonuçları yönünden irdelenmesi gereken bir nokta olarak durmaktadır.

1.6.7. Türkiye’deki vergi incelemelerini etkileyen faktörler

Bu bölümde vergi incelemelerinden beklenen sonuçların elde edilmesini etkileyebilen belli başlı konular ele alınacaktır.

1.6.7.1. Vergi sistemi ve mevzuatı

Vergi incelemelerini etkileyen unsurların başında Türk vergi sistemi ve mevzuatı gelmektedir. Türk vergi sistemi ve mevzuatı başlığı altında varolan temel sorunlar; vergi mevzuatında sık değişiklikler yapılması, vergi mevzuatının anlaşılır olmaması ve karmaşık bir yapıya sahip olması, istisna, muafiyet ve indirim uygulamalarının fazlalığının vergi yapısını karmaşılaştırmanın ötesinde vergilemedeki adaleti ve vergi uyumunu olumsuz etkilemesi, dolaylı vergi gelirlerinin vergi gelirleri içerisindeki ağırlığının fazla olması, gelir, kurumlar ve katma değer vergilerinin dar bir vergi tabanı üzerinde yoğunlaşması gibi sorunlar sıralanabilir (KB. 10. KP. VÖİHR, 2014, s. 28-29).

Günün şartlarına ve ihtiyaçlarına uyum sağlamak için vergi mevzuatının çok sık aralıklar ile değiştirilmesi; mevzuattaki öngörülebilirliği azaltmanın yanında, vergi idaresi çalışanlarının iş yükünü artırabilmekte, vergi mükelleflerinin ve muhasebe meslek mensuplarının mevzuatı takip etmelerini zorlaştırabilmektedir (KB. 10. KP. VÖİHR, 2014, s. 28). Ayrıca, mevzuatın ilgililer tarafından yeterince kavranamamasına ve mevzuatta boşlukların oluşması ile vergilendirilmesi gereken konu ve kişilerin

vergileendirme dışı kalabilmesine sebep olabilmektedir (Organ, 2008, s. 173; Karabacak, 2013, s. 28). Vergi mevzuatının karmaşıklığı vergi mükelleflerinin doğru beyanda bulunmamlarına neden olabilmektedir Bu yüzden, vergi mevzuatı öncelikle anlaşılır ve sade olmalı, ayrıca mevzuatta sürekli değişikliğe gidilmemelidir (Brand, 2001'den aktaran Tuay ve Güvenç, 2007, s. 29).

Vergi mevzuatının anlaşılır olmaması ve karmaşık bir hal alması, Türk vergi sisteminin zayıf noktalarından birisidir. Vergi mevzuatına sık yapılan eklemeler ve büyük oranda tebliğ gibi alt mevzuat ile yapılan düzenlemeler, vergi sistemini karmaşıklığını artıran bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır. Alt mevzuat düzenlemelerindeki fazlalık mevzuatın anlaşılabilirliğini zorlaştırmanın ve karmaşıklığını artırmanın yanında vergi mevzuatının takibini daha da güçleştirdiği için mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu olumsuz etkileyebilmekte ve vergi maliyetlerini artırabilmektedir (KB. 10. KP. VÖİHR, 2014, s. 29; Üyümez, 2016, s. 83). Ayrıca vergi mevzuatının karmaşıklığı, vergi inceleme elemanları ve mahkemeler açısından da mükelleflerin beyanlarının tespitini ve uygulanacak vergi ceza işlemlerini zorlaştırabilir (Tuay ve Güvenç, 2007, s. 29). Bunların yanında vergi ceza mevzuatındaki değişiklikler, eski ve yeni hükümlerin arasındaki boşluk ve farklılıklar, cezaların fiilen uygulanmasına mani olması ve dolayısıyla ceza düzenlemelerinin kişi üzerindeki psikolojik baskının azalmasına neden olabilmektedir (Aslan, 2008, s. 394)

Vergi indirim, istisna ve muafiyetlerinin çokluğu, verginin tabana yayılmasını sınırlandırmakta, vergi bilincinin yerleşmesini ve mükelleflerin vergiye uyumunu olumsuz yönde etkilemektedir. Ayrıca, vergi istisna ve muafiyetlerinin varlığı kayıtlı faaliyet gösteren mükelleflerin de kayıt dışı alanlara yönelmelerine yol açmakta ve vergiden kaçınmaya imkân sağlamaktadır (KB. 10. KP. VÖİHR, 2014, s. 29).

Ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde, ücretlilere ait giderlerin indirime konu olmaması ve artan oranlı tarifeye tabi olmaları, vergi adaletini olumsuz etkilemektedir. (KB. 10. KP. VÖİHR, 2014, s. 36). Bunun yanında, vergi gelirlerinin ağırlıklı kısmının dolaylı vergilerden oluşması ve vergi tabanının dar bir alanda yoğunlaşması, dolaysız vergilerin tahsilatının yüksek bir seviyeye çıkarılamaması (WB, 2010, s. 22-23), vergilemede adaletin gerçekleştirilmesini engellemektedir (KB. 10. KP. VÖİHR, 2014, s. 30). Bu durum ise geniş kapsamda devletin etkinliğini, dar kapsamda da vergi incelemelerinin etkinliğini olumsuz etkileyebilir.

1.6.7.2. Kayıt dışı ekonomi

Kayıt dışı ekonominin, başta piyasa ekonomisi ve vergi sistemi olmak üzere çok farklı alanlarda kökü bulunmaktadır (Akalın, 2018, s. 304). Bu yüzden kayıt dışı ekonomi, sadece vergi sisteminden kaynaklanmamaktadır. Kayıt dışı ekonomi, ülkelerin başta mali, ekonomik, hukuki, sosyal, idari ve siyasal yapıları olmak üzere birçok faktörden kaynaklanmakta olan çok boyutlu bir olgu olarak karşımıza çıkabilmektedir (Oral, Fazlılar ve Koç, 2015, s. 121-122; Koç, 2016, s. 89, 93). Nitekim, “10. Kalkınma Planı Kayıt dışı Ekonominin Azaltılması Programı Eylem Planı (2014-2018)” çerçevesinde, 116 bileşenden oluşan 1.248 eylemin gerçekleştirilmesine toplam 35 bakanlık ve kurum/kuruluş katkı sağlamıştır (KB. KEAEP, 2014, s. 2). Bu durum, kayıt dışı ekonominin birçok kurum ve kuruluşun faaliyet alanına girdiğini ve sorumluluğunda olduğunu göstermektedir.

Vergi sistemi, farklı yollardan kayıt dışı ekonominin büyümesine neden olabilmektedir. Mükellefler üzerindeki aşırı vergi yükü, tasarruflar üzerindeki azaltıcı etkisi sonucu ile kayıt dışı ekonominin büyümesine dolaylı olarak neden olabilmektedir. Yüksek KDV ve ÖTV oranları, müteşebbisleri ve tüketicileri kayıt dışı faaliyetlere yönlendirebilmektedir. Ayrıca, vergi ve sosyal güvenlik prim yüklerinin yüksek olması, kayıtlı ekonomi içerisinde bulunanlar için zamanla bir cezaya dönüşebilmektedir. Bunun yanında mevcut gelir vergisi tarifesinin çarpık yapısı, gelir vergisinin ücret vergisi haline dönüşmesine neden olmanın yanında, tarifenin uzunluk farkındaki çarpıklık ve makul bir asgari indirim uygulamasının olmaması, kayıt dışılığa neden olabilecek bir riske sahiptir. Bu durumlardan dolayı, kayıt dışı ekonomi devletin, vergi sistemi ve diğer araçlar ile piyasaya etkin olmayan müdahaleleri neticesinde ortaya çıkan bir “devlet başarısızlığı” şeklinde karşımıza çıkabilmektedir (Akalın, 2018, s. 310-313). Bu yüzden kayıt dışı ekonomi, mali ve yönetsel yapının neden olduğu “ceberrut” devlet ve adaletsiz vergi sisteminden kaçmanın bir yolu olarak da görülebilmektedir (Savaşan, 2014, s. 3).

Alanyazında kayıt dışı ekonomi ve vergi yükü arasında pozitif bir ilişkinin olduğuna yönelik bir çok çalışma olmakla birlikte, son yıllarda yapılan ampirik çalışmalara göre kayıt dışı ekonominin büyüklüğü ile vergi yükleri arasındaki ilişkinin negatif şeklinde olduğunu göstermektedir (Elgin, 2012, s. 238). Sonuç olarak, yüksek vergi yüklerinin kayıt dışı ekonominin artmasına neden olmayabileceği alanyazında tartışılmaktadır. Ampirik çalışmalar çerçevesinde yüksek vergi yükleri ile kayıt dışı ekonomi büyüklüğü arasında farklı sonuçların ortaya çıkarılmakla birlikte, kayıt dışı

ekonomi, çok yönlü ve boyutlu bir olgu olmasından dolayı vergi sistemi açısından birçok olumsuzluklara ve eşitsizliklere neden olabildiği söylenebilir.

Kayıt dışılık, sebep olduğu haksız rekabetin sonucunda gelir dağılımının bozulmasına, vergi yükünün belirli bir kesim üzerinde kalmasına, şirketlerin sağlıklı bir şekilde büyümemesine, ekonomik kalkınmanın ve toplumsal refah artışının gerçekleştirilememesine neden olabilmektedir. Bu olumsuz sonuçlardan dolayı kayıt dışı ekonomik faaliyetler, bir taraftan vergi yapısını bozarken diğer taraftan da vergi adaletini ve vergi bilincini olumsuz etkileyebilmektedir (KB. 10. KP. VÖİHR., 2014, s. 29).

Kayıt dışı ekonominin bir uygulama sorunu olarak karşımıza çıkmasında, vergi idaresinin organizasyon yapısı, personel ve donanım eksikliği, vergi denetimin etkinliği, ekonomik ve siyasi kaygılar ile vergi denetimlerinin geciktirilmesi sebep olabilmektedir (WB, 2010, s. 49; Yücel, 2016, s. 251).

VDK'nın en başta gelen görevleri arasında “kayıt dışı ekonominin sebep olduğu vergi kayıp ve kakağının en aza indirilmesi” yer almaktadır. (VDK, 2018, s. 2). Bu açıdan VDK, kayıt dışı ekonominin engellenmesinde çok önemli bir görev üstlenmektedir. Vergi incelemeleri ile kayıt dışı ekonomik faaliyetler arasında ters orantılı bir ilişkiden bahsedilebilir. Vergi incelemeleri artıka kayıt dışı faaliyetler azalma yönünde hareket edecektir (Rakıcı, 2011, s. 359; Ünlü, 2019, s. 286). Kayıt dışı ekonominin birçok boyutu olduğundan sadece VDK'nın faaliyetleriyle kayıt dışılık ile mücadele, başarıya ulaşamayabilir (Akbey, 2014, s. 94). İlgili diğer kurum ve kuruluşları ile ahenkli bir çalışma/işbirliği neticesinde VDK'nın kendisinden beklenen, kayıt dışının neden olduğu vergi kayıp ve kakağını azaltma hedefini gerçekleştirmesi mümkün olabilir.

1.6.7.3. Mali yapılandırmalar (vergi afları)

Türk vergi hukukunda kanuni düzenlemelere bakıldığında “vergi affı”, kavram olarak yer almamaktadır. Bunun yerine tahsilatın hızlandırılması, cezaların tasfiyesi gibi kavramlar kullanılabilir (Dönmez, 1992, s. 13). 2000 yılı sonrasında ise “bazı alacakların (yeniden) yapılandırılması” şeklinde kanuni düzenlemelerin sık aralıklar ile gerçekleştirildiği görülmektedir. Uygulamada mali yapılandırmalar kavramı; devletin, doğmuş yada doğması olası verginin aslı, fer'i alacakları ile vergi cezalarının tamamından veya kısmi olarak vazgeçmesi sonrasında geri kalan alacakların ödenmesine yönelik imkanların sunulduğu düzenlemeler için kullanılmaktadır. Türkiye’de mali yapılandırma (vergi afları) uygulamaları 7 nokta da yoğunlaşmaktadır. Bunlar;

- Tahsil edilemeyen kamu alacaklarının daha düşük faiz oranları ile yeniden hesaplanarak tahsil edilmeye çalışması,
- Henüz kesinleşmemiş kamu alacaklarına bağlı ceza tutarlarından vazgeçilmesi ve asıl alacaklarından kısmen vazgeçilerek geriye kalan tutarların ödeme kolaylıkları ile tahsil edilmeye çalışılması,
- Matrah yada vergi artırımını teşvik etmek için incelenmeme taahhüdü ile devletin inceleme yetkisinin sınırlandırılması sonucu vazgeçilen kanunen belirlenen vergi türlerindeki muhtemel vergi alacakları,
- Yurt dışında ve kayıt altında olmayan menkul ve gayrimenkullerin belirli oranda vergilendirilerek ve inceleme dışı tutularak kayıt altına alınması,
- İşletme kayıtları altında bulunmayan bazı menkul ve gayrimenkullerin şirket kayıtlarına alınmasını sağlamak için yapılan işlemler,
- Matrah artırımına benzer olarak belirli vergi oranlarının hesaplanması sonucunda muhasebe kayıtlarının düzeltilmesi (ortaklar cari hesabı, stok ve kasa affı gibi),
- belirli tutarlar altındaki kamu alacaklarının re'sen silinmesi şeklinde sıralanabilir (Güldalı, 2018, s. 46).

Cumhuriyetin kuruluşundan bugüne kadar ortalama olarak 33 ayda (2,76 yılda) bir olmak üzere 34 defa farklı kapsamlarda vergi af (mali yapılandırma) kanunları⁵³ çıkarılmıştır (Güldalı, 2018, s. 47). 2008-2018 yılları arasında yaklaşık olarak 18 ayda bir vergi affına yönelik düzenleme yapılmıştır.

Neredeyse periyodik hale gelen vergi afları, vergi ödeme bilincinin zarar görmesine, vergi cezalarının caydırıcılık özelliğinin olumsuz etkilenmesine ve kayıt dışı ekonomik faaliyetleri özendirdiği için vergi ahlakının bozulmasına neden olabilmektedir. Süreklilik arz eder hale gelen vergi afları, kamuoyunda “af çıkacağı beklentisinin” oluşmasına ve sebep olduğu haksız rekabetten dolayı kayıtlı ekonominin uzun dönemde zarar görmesine neden olabilmektedir. Toplumda vergi affı beklentilerinin oluşması, mükelleflerin ödeme alışkanlıklarını köreltebilmekte ve vergi ahlakını olumsuz etkileyebilmektedir (Aslan, 2008, s. 395; Edizdoğan ve Gümüş, 2013, s. 115-116).

Vergi afları, vergi cezalarının etkin bir şekilde uygulanmasını engelleyebilmektedir. Yargılanmakta olan vergi mükellefleri ceza dava sürecinden

⁵³11/5/2018 tarihli ve 7143 sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun dahildir.

kurtulmak ve ceza alma korkusundan dolayı vergi aflarından yararlanmaktadır. İnfaz edilmeyen vergi cezaları, mükellefler üzerindeki etkisini kaybetmektedir (Aslan, 2008, s. 273, 294). Ayrıca, vergi afları ile yükümlülüklerini zamanında getirmeyen mükelleflere yönelik indirim, taksite bağlama gibi uygulamalar vergi cezalarının etkinliğini azaltabilmektedir. Bu yüzden vergi afları, vergi cezalarının caydırıcılığını azaltan veya ortadan kaldıran bir uygulama haline dönüşebilmektedir. (KB. 10. KP. VÖİHR, 2014, s. 31-32). Vergi cezalarının uygulanamayışı veya caydırıcılığının azalması sonucunda vergi affı uygulamaları, vergi incelemelerinin yaptırım gücüne ve korkutuculuğuna da zarar vermektedir.

Vergi afları ile vergisini zamanında ödemeyen mükelleflere yönelik getirilen hükümler ve kolaylıklar bu mükellefleri ödemelerini zamanında getiren mükelleflere göre “ödüllendirmeye” dönüşebilmektedir (Edizdoğan ve Gümüş, 2013, s. 116). Mükellefiyetlerini ile sorumluluklarını zamanında ve tam olarak yapmaya çalışan mükellefler açısından da vergi afları, onları “pişman eden ve adeta cezalandıran” bir uygulama halini alabilmektedir (KB. 10. KP. VÖİHR, 2014, s. 33). Bu durum, vergi mükellefleri arasındaki vergi adaletini ortadan kaldırmaktadır (Karakoç, 2004, s. 98). Mükellefler arasında vergi adaleti duygusunun ortadan kalkması, kişilerin devlete ve sisteme olan güveninin kaybolmasına neden olabilmektedir. Bu durum, bazen de vergisini düzenli ödemeye çalışan bazı mükellefleri vergisini ödememeye yöneltebilmektedir (KB. 10. KP. VÖİHR, 2014, s. 33; Eroğlu, 2018, s. 59-60).

Vergi afları, genel olarak vergi tahsilatını artırma/hızlandırma argümanı ile ortaya çıkmaktadır. Vergi idaresi, vergi afları ile kısa dönemde iş yükünü hafifletmeyi ve işlemlerdeki tıkanıkları aşmayı hedeflemektedir (Dönmez, 1992, s. 391). Bunlar ile birlikte son dönemdeki uygulamalarda, vergi idaresinin “dava açmama veya davadan vazgeçme şartı” ile ihtilaflı olan veya ihtilaflı olabilecek tarhiyatların azaltılmasının ağırlık kazanmaya başlaması dikkat çekmektedir (Aslan, 2008, s. 396). Bu durum, vergi inceleme raporlarındaki tespitlerin isabetliliğini, dolayısıyla mükellef ile idare arasında uyuşmazlıklara neden olup olmayacağı durumlarının incelenmesi ihtiyacını ortaya çıkardığı söylenebilir.

Vergi kaçıran ve vergi yükümlülüklerini hukuku uygun bir şekilde yerine getirmeyen vergi mükelleflerinin karşılaşabilecekleri temel risk, vergi incelemeleridir. Vergi incelemeleri sonucunda yapılan vergi tarhiyatları ve öngörülen vergi cezaları, vergi affı uygulamaları ile etkinliğini kaybedebilmektedir. Bu durum, vergi inceleme

elamanlarının ve vergi idaresinin sisteme karşı motivasyonlarını olumsuz etkileyebilmektedir (Organ, 2008, s. 174).

1.6.7.4. Uzlaşma

Türk vergi sisteminde 1963 yılında uygulamaya başlanılan uzlaşma müessesinin temel amacı, en sade haliyle mükellef ile vergi idaresi arasındaki ihtilafların azaltılarak vergi tahsilatının hızlandırılması olarak ifade edilebilir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2013, s. 170).

Uzlaşma müessesinin tasarımı, vergi kanunlarına yeterince nüfuz edemediği düşünülen dürüst mükellefler temel alınmıştır. Bunula birlikte uzlaşmalar, şu anda uygulamada, vergilerini zamanında bilerek ödemeyen mükelleflerin vergi asıllarını ve vergi cezalarının tamamı yerine bir kısmını ödeyerek yükümlülüğünden kurtulmak için kullanılan bir araç haline gelmiştir. Uygulamada, vergi asıllarının önemli bir bölümü silinirken, vergi cezalarının da büyük oranda silinerek sembolik tutarlarda uzlaşmalar gerçekleştirilmektedir (Ünsal ve Durucan, 2014, s. 37-38).

Aşağıda yer alan Çizelge 1.17.'de 2012-2018 yılları arasındaki uzlaşma komisyonlarında uzlaşamayan vergi ve ceza tutarlarının uzlaşma başvurusuna konu olan vergi tutar ve cezalarına ilişkin oranlar gösterilmektedir.

Çizelge 1.17. *Tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarında uzlaşamayan vergi ve ceza tutarlarının uzlaşma başvurusuna konu olan vergi tutar ve cezalarına oranları 2012-2018* (GİB faaliyet raporları, 2014, 2018)*

		2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Uzlaşamayan vergi tutarlarının oranı (%)	Merkezi uzlaşma komisyonu	46,60	87,88	62,37	16,80	6,96	98,92	42,38
	Vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu	12,01	56,81	25,17	53,87	46,24	73,39	86,44
Uzlaşamayan vergi cezalarının oranı (%)	Merkezi uzlaşma komisyonu	53,20	87,46	68,32	21,14	9,33	97,12	40,48
	Vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu	8,99	48,31	21,40	48,71	42,73	64,10	73,28

*Türkiye geneli taşra uzlaşma komisyonlarına ait uzlaşma başvurusuna konu olan ve uzlaşamayan vergi tutarları ile ceza tutarları verileri, faaliyet raporlarında bulunmadığı için tabloda gösterilememiştir.

Yukarıdaki çizelgeden de anlaşıldığı üzere, yıllar itibariyle uzlaşamayan vergi tutarları ile vergi cezalarının uzlaşmaya konu olan vergi tutar ve cezalarının oranlarında

genel bir seyir görülmemektedir. Bazı yıllarda, merkezi uzlaşma komisyonlarına ilişkin verilerde, uzlaşılamayan vergi tutarlarının oranları %98,92 iken bazı yıllarda %6,96'larda olabilmektedir. Aynı şekilde uzlaşılamayan vergi cezalarının oranları da benzer bir görünümündedir. Vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonları sonuçlarına göre de uzlaşılamayan vergi tutar ve vergi ceza oranları yıllara göre farklılık göstermekle birlikte, her yıl kendi içerisinde birbirine yaklaşık oranlarda seyr etmektedir.

Çizelge 1.18.'de de, tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonları tarafından 2012-2018 yıllarında uzlaşmaya konu olan vergi tutar ile cezalarının silinme oranları gösterilmektedir.

Çizelge 1.18. *Tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarında uzlaşmaya konu olan vergi tutar ve cezalarının komisyonlar tarafından vergi tutar ve cezalarının silinme oranları 2012-2018 (GİB faaliyet raporları, 2012- 2018)*

		2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Silinen vergi tutarlarının oranı (%)	Merkezi uzlaşma komisyonu	65,12	87,00	58,87	68,42	78,06	0,00	22,61
	Vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu	56,38	39,69	64,77	41,01	73,44	20,68	19,49
	Taşra uzlaşma komisyonları*	-	24,43	35,74	21,20	59,88	36,24	7,17
Silinen vergi cezalarının oranı (%)	Merkezi uzlaşma komisyonu	86,77	99,01	98,92	99,53	100,00	82,89	85,11
	Vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu	96,96	96,92	97,34	96,93	95,14	82,52	81,90
	Taşra uzlaşma komisyonları*	-	94,13	94,77	93,19	93,63	86,18	82,22

*Büyük mükellefler vergi daire başkanlıkları uzlaşma komisyonları verileri dahildir. 2012 yılı verileri faaliyet raporlarında bulunmadığı için tabloda gösterilememiştir.

Çizelge 1.18.'de de görüldüğü üzere, yıllar itibariyle ilgili komisyonlar tarafından vergi tutar ve cezalarının farklı oranlarda silindiği görülmektedir. Merkezi uzlaşma, vergi daireleri koordinasyon uzlaşma ve taşra uzlaşma komisyonlarında uzlaşmaya konu olan vergi asıl tutarlarından da vazgeçildiği görülmektedir. Merkezi uzlaşma komisyonunda, 2013 yılında vergi aslının %87'sinden vazgeçilirken 2017 yılında uzlaşmaya konu olan vergi tutarında herhangi bir tutardan vazgeçilmemiştir. Vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonlarında incelenen yıllar itibariyle vergi asıllarının %19,49'u ile %73,44'ünden vazgeçildiği görülmektedir. Taşra uzlaşma komisyonlarında ise %7,17 ile %59,88'i oranında vergi aslı tutarından vazgeçilmiştir.

İncelenen yıllar itibariyle uzlaşmaya konu olan vergi ceza tutarlarının merkezi uzlaşma komisyonunda silinme oranının aritmetik ortalaması, %93,11, vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonlarında %92,57 ve taşra uzlaşma komisyonlarında %90,68'dir. Her üç komisyonda da silinme oranı, %80'lerin altına hiç düşmemiştir. Sadece 2017 ve 2018 yıllarında diğer yıllara göre vergi cezalarının silinme oranı %90'lardan %80'lere gerilediği görülmektedir.

Bu şekildeki uygulamalar sonucunda, uzlaşma müessesesi asıl amacından saparak "af" niteliğine dönüşebilmektedir. Ayrıca, uzlaşmaların "af" niteliğine bürünmesinin yanında, vergi cezası uygulamalarını etkisizleştirerek vergi cezalarının caydırıcılık işlevini olumsuz etkilemektedir. Ayrıca uzlaşma uygulamalarına yönelik standartlar olmamasından dolayı uzlaşma komisyonları tarafından benzer durumlardaki mükellefler açısından farklı sonuçlar ortaya çıkabilmektedir (Organ, 2008, s. 170-171; KB. 10. KP. VÖİHR, 2014, s. 35-36).

Uzlaşma komisyonlarının uygulamalarına yönelik normların belirlenmemesi ve benzer şartlardaki vergi mükellefleri açısından adil olmayan uygulamaların olmasından dolayı vergilemede adalet ve eşitlik ilkeleri zedelemektedir (Anlar ve Cengiz, 2016, s.68). Bu duruma ek olarak, mükelleflerin uzlaşma komisyonlarında vergi aslı ve ceza tutarlarında indirim yapılacağı yönünde beklentileri vergi incelemelerinin etkinliğini azaltabilmektedir (Uğur, 2016, s. 6).

Yukarıdaki Çizelge 1.15.'de görüldüğü gibi, vergi incelemeleri sonucunda ortaya çıkan vergi cezalarının neredeyse tamamına yakını ve vergi asıllarının da önemli bir kısmı, mahkeme sürecinden önce merkezi uzlaşma, vergi daireleri koordinasyon uzlaşma ve taşra uzlaşma komisyonlarında silinmektedir.

Bu durum, vergi mükelleflerinin yapılan tarhiyatın haklı olmadığını düşünmelerine ve idarenin teklifini kabul etmeyerek yargı yolunu seçmelerine neden olabilir. Bunun yanı sıra vergi cezalarında teamül haline gelen vergi cezalarının %90'ının silinmesi durumu, vergi mükelleflerinin kanunlar aleyhine hareket etmesine sebep olabilir (Aslan, 2008, s. 269, 294). Vergi cezalarının idari aşamada azaltılacağı algısı, vergi mükelleflerinde oluşmaya başlayınca vergi cezalarının caydırıcılığı azalacaktır (Üyümez, 2004, s. 369). Uzlaşma sonuçları, bu yönüyle vergi incelemelerinin doğruluğu bakımından bazı sorunlara işaret etmektedir (Ünsal ve Durucan, 2014, s. 38).

Bu sorunlar, vergi inceleme raporlarının isabetliliği, incelemenin dayanaklarının tutarlılığı ve objektifliği başta olmak üzere rapor değerlendirme komisyonlarının rapor

değerlendirme süreci ve rapor inceleme faaliyetleri kaynaklı olabilir. Mevcut uzlaşmalardaki uygulama farklılıklarının vergilemenin adalet ve eşitlik ilkesinden sapmaya neden olduğu, vergi incelemelerinin ve vergi cezalarının yaptırım gücünü olumsuz etkilediği ve vergi mükelleflerinin vergi idaresine olan güveninin azalmasına neden olabileceği söylenebilir.

1.6.7.5. Vergi yargısı

Türk vergi hukukunda ihtilafların çözüm yollarından birisi olan vergi yargısı, kamu alacaklarının yargısal denetimi ile görevlidir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2013, s. 185). Vergi yargısının iki temel fonksiyonu vardır. Birincisi yargısal denetim, diğeri ise içtihat oluşturmaktır. Yargısal denetim işlevi, idarenin işlemlerinin hukuki denetiminin yanında vergi adaletinin de gerçekleştirilmesine katkı sağlamaktadır. İchtihat oluşturma işlevi ise, kanuni hükümleri açıklığa kavuşturarak var olan ihtilafları gidermeye ve uygulamalara yol göstermeye yardımcı olmaktadır (Kırbaş, 2015, s. 200-201).

Türkiye’de farklı bir vergi yargısı kolu bulunmamasından dolayı vergi hukuku kaynaklı özel hukuk anlaşmazlıkları hukuk mahkemelerinde, suç ve cezaya ilişkin uyuşmazlıklar adli yargı içerisinde yer alan ceza mahkemelerinde, idari eylem ve işlemlerden kaynaklı uyuşmazlıkların bir kısmının idare mahkemelerinde, diğeri kısmını da vergi mahkemelerinde görmektedir. Bu durum, yargılama süreçlerinin uzamasına ve içtihat farklılıklarına neden olabilmektedir. (Karakoç, 2014, s. 154).

Vergi yargısında, vergi mükellefleri ile vergi idaresi arasındaki çözümlenmesi gereken ihtilaflar, en genel ifadeyle vergileme işlemleri ile bunlara ilişkin ceza işlemlerinden oluşmaktadır (Karakoç, 2017, s. 798). Vergi denetimine ilişkin yargılama işlemleri ise vergi incelemeleri neticesinde hazırlanan vergi inceleme raporlarına dayanılarak tesis edilen vergi işlemlerinden oluşmaktadır (Yücedoğru, Sariaslan ve Kuştepe, 2019, s. 321).

Adaletin ve hukuki güvenliğin tesisinde vergi yargısı çok önemli bir işleve sahiptir. Bu açıdan vergi yargısı, hem vergi mükelleflerine hem de idareye güvence oluşturmaktadır. (Üstün, 2013, s. 157). Yargı sürecinde vergi mükellefleri ile idare arasındaki ihtilafların sonuçlanmasının çok uzun süre almaktadır (Koç, 2010, s. 195). Yargılama sürecinin uzun ve yavaş olması, vergi cezalarının etkinliğini ve caydırıcılığını olumsuz etkilemektedir (Üyümez, 2004, s. 370). Vergi davalarının uzun sürelerde neticelenmesi, adalet olgusunu zedelemesinin yanında hukuki güvenlik ilkesine de

aykırılık teşkil etmektedir (Karakoç, 2014, s. 156). Bu yüzden bugünkü sistemde son derecede yavaş işleyen vergi yargısının hızlanmasını sağlamak için idari ve yasal önlemlerin alınması ihtiyacı bulunmaktadır.

Vergi yargısına intikal eden uyuşmazlıkların %76,6'sında idarenin işlemleri hukuka aykırı bulunmaktadır. Vergi idaresinin tebliğ ve idari işlemleri yargıya taşınması halinde hukuka aykırılık gerekçesi ile iptal edilmektedir (Aslan, 2008, s. 269). Bunların yanı sıra vergi incelemeleri raporlarının yargı sürecinde mükellef lehine sonuçlanarak yargıdan dönmesi vergi mükelleflerinin vergi idaresine karşı güvenini olumsuz etkilemektedir (Karakoç, 2014, s. 156). Vergi yargısında vergi cezalarının büyük çoğunluğunun kaldırılacağı algısı, vergi mükelleflerinde yerleşik hale gelmeye başlayınca vergi cezalarının caydırıcılığı azalacaktır. Böylece vergi ceza sistemi, vergi suçlarını önlemenin yanında vergi suçlarının işlenmesini teşvik eder bir duruma gelebilecektir (Üyümez, 2004, s. 369-370).

Vergi inceleme raporlarının yargı sürecinde gereği gibi savunulup savunulamaması durumu, vergi incelemelerinin etkinliğini belirleyen unsurların başında gelmektedir (Üyümez, 2004, s. 241). Vergi inceleme elamanlarının yoğun çalışmaları neticesinde düzenlenen inceleme raporlarının basit gerekçeler ile hukuka aykırı bulunmaları durumu, vergi müfettişlerinin çalışma gayretlerini olumsuz etkileyebilmektedir. Ayrıca mahkemeler tarafından vergi inceleme raporlarına yönelik verilen kararlarının hangi açılardan hukuka uygun olup olmadığı, vergi idaresi ve incelemeyi yapan kişiler tarafından bilinmeyebilmektedir (Yücedoğru, Sarıaslan ve Kuştepe, 2019, s. 320). Bu yüzden vergi mükellefleri ile idare arasındaki ihtilafların ve nedenlerinin iyi analiz edilerek uyuşmazlığa neden olan düzenlemelerin gözden geçirilmesi ve düzeltilmesi gerekmektedir (Karakoç, 2013, s. 188).

1.6.7.6. Vergi bilinci ve mükellef bilgi düzeyi

Vergi bilinci, “kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesi bakımından verginin önemini bilen toplum bireylerinin, vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirmedeki istekliliklerinin düzeyidir” şeklinde tarif edilmektedir. (Akdoğan, 2011, s. 180). Bu yüzden vergi mükelleflerinin yükümlülük ve sorumluluklarını, bilinçli ve gönüllü olarak yerine getirmeleri vergilerin tam ve doğru bir şekilde toplanabilmesi açısından son derece önemlidir. Vergi bilinci, toplumun içinde bulunduğu ahlaki, sosyal, idari ve ekonomik faktörlerden etkilenebilen bir olgudur (Organ, 2008, s. 172).

Vergi bilincinin yeterli seviyede olmaması, mükelleflerin vergiye uyumunu olumsuz etkilemektedir. Ayrıca mükelleflerin vergi konularında bilgi düzeyinin düşüklüğü, vergi idaresi tarafından yeterince bilgilendirilmediklerini göstermektedir (Aslan, 2008, s. 354). Vergi mükelleflerinin bilinç ve mükellef bilgi düzeyinin yüksek olması, sadece vergilerin sağlıklı bir şekilde toplanabilmesi açısından değil aynı zamanda vergi denetiminin etkinliği açısından temel etkenlerden birisidir. Vergi bilincinin toplumda yerleştirilmesini sağlayacak önlemlerin (vergi direncini azaltıcı, toplumun inancı ve desteğini artırıcı) alınması gereklidir. Ayrıca uygulanacak müeyyidelerin adil ve caydırıcı olması sonucunda vergi sorumluluk ve yükümlülüklerini zamanında ve tam olarak yerine getiren vergi mükelleflerinin sayısı arttırılabilir ve dolayısıyla toplumda vergi bilincinin yerleşmesine katkı sağlanabilir (Üyümez, 2004, s. 365).

Vergi bilincinin belirli bir düzeye olduğu toplumlarda vergi sorumluluk ve yükümlülüklerinin titizlikle yerine getirilirken vergi bilincinin oluşmadığı toplumlarda ise vergi bir yük olarak algılanmakta ve vergi vermemenin yollarını aramaya başlamaktadır. Vergi bilincinin yerleşmesi, vergi mükellefleri arasında bir otokontrolün kurulmasına, dolayısıyla da vergi idaresinin denetim yükünün azalmasına katkı sağlayacaktır (Serinkaya ve Erdoğan, 2017, s. 527).

1.6.7.7. Vergi idaresi

Devletler, vergi idareleri ve diğer kurumları aracılığıyla mükelleflerin yükümlülüklerinin düzenli, tam ve doğru olarak yerine getirilmesini sağlamak üzere gereken tedbirleri alırlar. Vergi idareleri, matrahı tam olarak kavradıktan sonra en fazla tahsilatı gerçekleştirmeye çalışır (Shoup, 1969, s. 12). Vergi idareleri, en fazla vergi geliri tahsilatını gerçekleştirmenin yanında vergi mükelleflerinin vergi uyumunu sağlama, mükelleflere en iyi hizmeti sunma, eşitlik ve adalet içerisinde vergi yönetimini yürütme amaçlarını gerçekleştirmeye çalışır (Erdem, 1981, s. 12-13).

Vergi idareleri için vergi matrahının tam kavranabilmesi ve mükellef beyanlarının güvenilir olmasını sağlamanın en etkili yöntemi vergi incelemesidir. Vergi incelemesi, ağırlıklı olarak beyan üzerine kurulu bir vergi sisteminde vergi idarelerinin başarısı açısından hayati bir öneme sahiptir (Turhan, 1979, s. 73).

Vergi incelemeleri, kritik bir öneme sahip olmakla birlikte vergi idaresinin etkin ve başarılı bir vergi yönetimi gösterebilmesi birçok faktöre bağlıdır. Temel faktörler olarak; vergi mevzuatının açık, sade, basit ve anlaşılır olması, sık aralıklar ile değişmemesi.

muafiyet ve istisna uygulamalarının sürekli artarak vergi mevzuatını ve sistemini daha da karmaşık bir hale getirmemesi, vergi mükelleflerinin vergi bilincine sahip olması, mükelleflerin belirli bir bilgi düzeyine sahip olmaları, personelin yeterli nitelik ve nicelikte olması, vergi cezalarının caydırıcılığına ve etkinliği ile yargı denetiminin etkinliği sıralanabilir (Üyümez, 2004, s. 227-230; Üstün, 2013, s. 7-9).

Vergi mevzuatındaki ve sistemindeki sorunlar ortadan kaldırılabilmiş olsa bile etkin ve başarılı bir vergi idaresi için vergi idaresi, vergi denetimi ve vergi yargısının iyi bir örgütlenmeyi gerçekleştirmiş olması gerekmektedir (Gerçek, 2002, s. 22-24). Kısaca vergi yönetimin bütün ayakları, kendisinden beklenen amaçları gerçekleştirebilmek için bir orkestra ahenginde olması ve çalışabilmesi gerekmektedir.

Sürekli gelişmelerin ve yeniliklerin baş döndürücü bir şekilde yaşandığı bu dönemde, vergi idaresinin hizmet kalitesini sağlayabilmesi, etkin ve başarılı vergi yönetimi için bazı şartları yerine getirmesi gerekmektedir. Vergi idaresinin hizmetlerini tutarlı bir şekilde sunma yeteneği (Güvenilirlik/Reliability), yönetici ve personelin hizmetlerini yerine getirirken yeterli nitelik ve nicelikte olması ile herhangi bir şüphe ve riske fırsat vermeden sunabilmesi (Güvence/Assurance), aynı şekilde yönetici ve personelin hizmet verme istekliliği (Duyarlılık/Responsiveness), mükellef ve ilgili kişilerin yöneticilere kolaylıkla ulaşabilme, iletişim kurabilme imkânı ile kişilerin anlayabileceği bir lisan ile bilgilendirilmesi (Empati/Empathy) gerekmektedir (Sözen, 2005, s. 131-132).

1.7. Vergi İncelemesi ile İlgili Çalışmalar

Bu bölümde vergi incelemesine ilişkin alanyazında yapılan çalışmalar, nicel yöntemle yapılmış çalışmalar, nicel ve nitel yöntemle yapılmış çalışmalar ve nitel yöntemle yapılmış çalışmalar başlıkları altında incelenmiştir.

1.7.1. Nicel yöntemle yapılan çalışmalar

Alanyazında nicel yöntemle vergi incelemesine yönelik yapılmış araştırmaların genellikle anket tekniğiyle yapılan çalışmalar olduğu söylenebilir.

Çoban, (2004) tarafından Denizli il merkezinde, anket yöntemi kullanılarak 1000 vergi mükellefinin katılımı ile “Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışlarını Belirleyen Durumlar” tespit edilmeye çalışılmıştır. Araştırma neticesinde, katılımcıların büyük çoğunluğu (%86,7’si) vergi kaçırانların yakalanma ihtimalinin düşük olduğunu

belirtmiştir. Bu durumun temel nedenlerinden biri olarak da, vergi denetiminin yeterli seviyede olmaması gösterilmiştir. Aynı şekilde katılımcıların büyük çoğunluğu (% 87,5'i) vergi denetimlerinin yetersiz olduğunu belirtmektedir. Anket yöntemi ile ulaşılan bu bulgular, vergi denetimlerinin niçin ve hangi yönlerden yetersiz olduğu bilgisini verememektedir. Vergi affının tekrar çıkması konusunda ise katılımcıların % 70,7'si tekrar af çıkacağı olmak üzere katılımcıların tamamı vergi affının çıkacağını düşündüğü sonucuna ulaşmıştır. Ayrıca, katılımcıların yarısı vergi afları ile dürüst mükelleflerin cezalandırıldığını, katılımcıların ¼'ü ise vergi aflarının devlete olan güveni sarstığı düşüncesindedir.

Aslan, (2008) anket yöntemini kullanarak İzmir Serbest Muhasebeci Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'na kayıtlı (İZSMMM) 340 muhasebe meslek mensubunun gözlemleri ile “Vergi Kural ve Cezalarının Mükellef Davranışları Üzerindeki Etkisi”ni belirlemeye çalışmıştır. Bu çalışmanın bazı bulguları şunlardır: Vergi ceza sisteminin etkinliğinin artırılması için vergi denetimleri başta olmak üzere, vergi yükünün azaltılması ve teknolojik imkânlardan yararlanılması gerektiği sonucuna ulaşmıştır. Vergi mükelleflerinin üzerinde etkin bir kontrolün sağlanamaması halinde vergi mükellefleri, yükümlülüklerini yerine getirmeme yönünde hareket edebilmektedir. 2008 yılı itibariyle denetim kadrolarının büyük kısmının boş olmasına rağmen inceleme elamanlarının tecrübeleri, başarılı sonuçların elde edilmesini sağlamıştır. Sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin düzenleyicisi ve kullanıcılarının dışında bu kişilerden iyi niyetli olarak alış verişte bulunan diğer vergi mükellefleri de, bu durumdan olumsuz etkilenebilmektedir. Vergi mevzuatında sık sık değişiklikler yapılması muhasebe meslek mensupları ile vergi mükelleflerini, tereddüte düşürebilmektedir. Vergi mükelleflerinin vergi aflarının sık aralıklar ile çıkacağı beklentisi bulunmaktadır. Araştırmada, “Vergi mükellefleri, üzerlerinde denetim baskısını kısmen de olsa hissetmektedir” şeklinde tespit yapılmışken (Aslan, 2008, s. 342), diğer alt probleme ilişkin olarak “Vergi denetimin 10 yıllık süreç içerisinde daha etkin hale geldiği kabul edilmekle birlikte vergi denetiminin beklenen etkinliğe ve yeterliliğe ulaşamamış olması nedeniyle vergi mükellefleri üzerinde denetim riski baskısı oluşturmamaktadır” şeklinde tespiti de yapılarak çelişkili sonuçlara ulaşılmıştır (Aslan, 2008, s. 362).

Biniş, (2012) tarafından İzmir ilindeki 331 vergi dairesi çalışanı ile 399 muhasebe meslek mensubuna yönelik olarak anket yöntemi ile mükellef ve vergi idaresi açısından

vergi hatalarının sonuçlarını belirlemeye yönelik olarak nicel bir çalışma gerçekleştirilmiştir. Şu sonuçlara ulaşılmıştır; vergi mevzuatının karmaşık olması vergi hatalarını artırabilmekte, vergi mevzuatının karmaşıklığı artıkça vergi mükellefleri tarafından anlaşılabilirliği azalmaktadır. Mevzuatta sık sık değişikliklerin yapılması, muhasebe meslek mensupları ve vergi mükellefleri tarafından mevzuatın takibini güçleştirmektedir.

Savaşan, Şahbaz ve İnce, (2014) tarafından vergi denetim birimlerinin VDK olarak birleştirilmesi ile VDK öncesinde var olan sorunlara getirdiği/getirebileceği çözümlerin tespitine yönelik olarak muhtelif illerde görevli 344 vergi müfettişi (katılımcıların 293'ü vergi denetmeni ve yardımcısı) ile anket çalışması yapılmıştır. Araştırma kapsamında elde edilen sonuçlar kısaca şu şekildedir: Katılımcıların $\frac{3}{4}$ 'ü VDK'nın bağımsız olması gerektiğini düşünmektedir. VDK'nın A, B, C ve Ç şeklindeki denetim grup başkanlıkları şeklinde yapılmasının tek başlılığı engelleyebileceği tespit edilmiştir. VDK ile denetim elamanları arasındaki yetki karmaşası sorununun ortadan kalkacağı düşünülmektedir. Katılımcılara göre, VDK ile denetimde uzmanlaşmanın öne çıkacağı beklenilmektedir. Katılımcıların %55,9'unun vergi müfettişlerinin giriş sınav yüzdelerine göre ilk %5'e giren adayların büyük ölçekli mükellefler denetim grup başkanlığında, diğer adayların da küçük ve orta ölçekli mükellef denetim grup başkanlıklarında görevlendirilmesini doğru bulmamaktadır. Katılımcıların $\frac{3}{4}$ 'ü, eğitim ve fen bilimlerinden mezunların müfettiş alınmasının yanlış olduğunu düşünmektedir. Katılımcılardan kararsızlar dikkate alınmadığında, birbirine çok yakın sayıdaki katılımcıların bir kısmı, Performans Değerlendirme Sistemi'ni etkin görüyor iken diğer katılımcılar ise Performans Değerlendirme Sistemi'ni etkin görmemektedir. Katılımcıların büyük çoğunluğu VDK'nın kayıt dışı ekonomiyi azaltma konusunda, etkin olacağı düşüncesidir. Katılımcıların $\frac{3}{4}$ 'ü, A, B, C ve Ç denetim grup başkanlığı ayrımının kurum kültürünün oluşmasına engel olacağını düşünmektedir. Araştırmaya göre katılımcılar, VDK sonrasında karşılaştıkları sorunlara ilişkin olarak, birinci sırada fiziki çalışma koşullarının yetersiz olmasını, ikinci olarak yeni yapının yeterince benimsenememesini ve son olarak da yeni yapı içerisinde müfettişlerin etkin olamama durumunu sıralamıştır. Bu çalışmanın içerisinde anket çalışmasının ne zaman yapıldığı bilgisi bulunmamaktadır. Çalışmada, A, B, C ve Ç denetim grup başkanlığının neden olduğu/olabileceği sorunlar, Performans Değerlendirme Sisteminin etkinliği, VDK'nın bağımsızlığı konusu, fen ve eğitim bilimleri branşlarından müfettiş alımlarına dair değerlendirmeler gibi konularda önemli

noktalara değinilmesine rağmen anket yöntemi ile bu sorunların kök nedenlerinin neler olduğu hakkında daha fazla bilgiye ulaşılamamaktadır. Ayrıca çalışmaya katılanların büyük çoğunluğunun vergi denetmen ve yardımcılardan oluşması, çalışmanın sınırlı bir perspektiften derinlemesine bilgiyi ortaya çıkarmayan sonuçlara götürdüğü söylenebilir.

Organ ve Çavdar'ın, (2017) 2016 yılının ilk çeyreğinde İstanbul, Tekirdağ, Edirne ve Kırklareli'de görevli 201 vergi müfettişine yönelik olarak gerçekleştirdikleri anket çalışması ile vergi müfettişlerinin gözüyle Türkiye'deki vergi denetimlerine ilişkin sorunlar tespit edilmeye çalışılmıştır. Araştırmanın neticesinde; vergi mükelleflerinin vergi müfettişlerine karşı olumsuz tutum ve davranışlarının bulunduğu, denetimlerde, bilgi teknolojilerinden (BT) yeterince istifade edilmediği, VDK yapılanmasında iç ve dış denetim ayrımı olmadığı için vergi müfettişlerinin kendi alanlarında uzmanlaşmayı sağlayamadıkları, vergi müfettişleri arasındaki yetki sınırlarının belirsiz olduğu, denetim elamanı sayısının yetersiz olduğu, denetim elamanlarının mesleki güvencelerinin olmadığı, zorlu bir yetiştirme sürecinden sonra vergi müfettişlerinin diğer kurum müfettişleri ile aynı koşullara sahip olmamalarından, maddi ve manevi desteklerin yeterli olmamasından dolayı vergi müfettişlerinin özel sektörde çalışmak üzere mesleklerini bıraktıkları tespit edilmiştir.

Organ ve Çavdar, (2017) Türkiye'deki vergi denetimine ilişkin sorunları tespit etmek için 2016 yılının ilk çeyreğinde, İstanbul, Tekirdağ, Edirne ve Kırklareli'de vergi mükelleflerine yönelik anket çalışması gerçekleştirmiştir. Anket çalışması kapsamında 428 kişiden geri dönüş sağlanmıştır. Araştırma kapsamında; vergi mükelleflerinin vergi ahlakı ve bilinci yeterli seviyede olmadığı, vergi müfettişlerinin vergi mükelleflerine tutum ve davranışların olumsuz olduğu, denetim sonuçlarının ve vergi idaresinin etkin olmadığı sonuçlarına ulaşılmıştır.

1.7.2. Nicel ve nitel yöntemle yapılan çalışmalar

Alanyazında vergi ve vergi incelemesi ile ilgili konuların nicel ve nitel yöntemlerin bir arada kullanılması ile incelendiği çalışmaların olduğu belirlenmiştir.

Pryadilnikov, (2009) “Devlete Karşı Vatandaş ve Vergi Müfettişlerinin Rusya'da Vergi Uyumuna İlişkin Tutumlarında Değişikliklerin İzlenmesi: Rusya Örneği (2001-2008) (Citizens and Tax Inspectors Against the State: Tracking Changes in Attitudes towards Tax Compliance in Russia, 2001-2008)” adlı çalışmasında, 2001 ve 2008 yıllarında anket, odak grup görüşmesi ve görüşme veri toplama araçlarından

yararlanılarak hem nicel hem de nitel araştırma yöntemleri bir arada kullanılarak elde edilen veriler analiz edilmiştir. Bu çalışma kapsamında, vergi mükellefleri ve vergi müfettişlerinin (bakanlık ve diğer politika yapıcıları dahil) 7 yıllık süreçteki vergi uyumu tutumlarındaki değişimler ele alınmıştır. Bu kapsamda, 2001 yılında, 15 Federal Vergi Bakanlığı yetkilisi ve 15 vergi müfettişi ile görüşme, 72 vergi mükellefi ile görüşme ve odak grup görüşmesi, 194 vergi müfettişi ve 1.500 vergi mükellefi ile anket çalışması gerçekleştirilmiştir. 2008 yılında ise 5 vergi müfettişi ile görüşme, 15 vergi mükellefi ile de görüşme ve odak grup görüşmesi, 215 vergi müfettişi ve 1.600 vergi mükellefi ile anket çalışması yapılmıştır. Veri toplama teknikleri ile elde edilen veriler, karşılaştırmalı olarak analiz edilmiştir. Araştırmanın özet nitel ve nicel bulgularına göre; “vergi ödemenin her vatandaşın görevi olduğu” olgusu hem vergi müfettişleri hem de vergi mükellefleri açısından incelenen yıllarda bir değişim göstermemektedir. Bunun yanında “toplanan vergilerin nerelerde kullanıldığının belirli olduğu” konusunda 2001 ve 2008 yıllarında vergi mükelleflerinin görüşlerinde bir değişiklik olmamasına rağmen vergi müfettişleri açısından 2008 yılı sonuçlarına göre harcamaların nerelere yapıldığı konusunda olumsuz yönde değişim tespit edilmiştir. “Vergi müfettişlerinin görevlerinin vergi gelirlerini artırmak olduğu görüşü” vergi mükellefleri açısından bir değişiklik göstermemesine rağmen vergi müfettişleri, 2008 yılı itibariyle, “vergi müfettişlerinin vergi gelirlerini artırmak görev anlayışının” değişmekte olduğu görülmektedir. “Bütün artı ve eksileri bir arada düşünüldüğünde, gelirleri gizlemek yerine vergileri ödemenin daha faydalı olduğu” görüşü, 2001 yılından 2008 yılına gelindiğinde hem vergi müfettişleri açısından hem de vergi mükellefleri açısından daha belirgin olarak kabul edilmeye başlandığı tespit edilmiştir. Bunun yanında, “Herkesin kolayca vergilerini gizleyebileceği” bulgusuna 2008 yılı itibariyle vergi müfettişleri daha az katılmaktadır. Araştırma yapılan yıllar bakımından vergi müfettişleri, ödenmesi gereken vergilerin daha fazla tespit edileceği yönünde bir tutum değişikliği gösterirken vergi mükellefleri, bu görüşün tersi yönünde bir değerlendirme yapmaktadırlar. Karşılaştırılan yıllar itibariyle hem vergi mükellefleri hem de vergi müfettişleri açısından “vergi müfettişlerinin vergi kaçırırları yakalayabileceği” şekilde görüş daha fazla kabul edilir hale gelmiştir. Araştırmanın diğer bir tespiti ise, vergi müfettişleri tarafından “Rusya’daki vergi idarelerinin zaman içerisinde daha iyi organize edildiği ve saygınlığının arttığı” görüşü kabul edilmekle birlikte, vergi mükelleflerinin bu konuda ikna edilmeye ihtiyacı olduğu ortaya çıkarılmıştır.

Oremade, (2010) tarafından “Nijerya’da Petrol Gelirleri (Karları) Vergisine Vergi Uyum Algıları (Perception Of Petroleum Profits Tax Compliance In Nigeria)” adlı çalışmada nicel araştırma yöntemi olarak anket tekniğinden ve nitel araştırma yöntemlerinden de görüşme tekniğinden yararlanılmıştır. Çalışma kapsamında, Vergi idaresi çalışanlarından, petrol şirketi çalışanlarından ve mali müşavirlerden oluşan 123 kişi ile anket çalışması gerçekleştirilmiştir. Ayrıca, 3’ü vergi idaresi yetkilisi ve 4’ü denetim ve petrol şirketi yöneticisi olmak üzere toplam 7 kişi ile görüşme yapılmıştır. Bu çalışma, vergi uyumu konusunda petrol üreten şirketlerin davranışlarını ortaya koymaktadır. Bu çalışma sonucunda, Nijerya’da vergi yönetiminin oldukça zayıf ve yetersiz olduğunu ortaya çıkarmıştır. Petrol vergi yöneticilerinin petrol gelirleri kanunu hakkında yeterli bilgiye sahip olmadıkları ve petrol yasasına tam olarak uymadıkları için bu konuda vergi memurlarından yararlanması gerektiği tespit edilmiştir. Çalışmada ayrıca, bazı petrol üreten şirketlerin Nijerya’da vergiden nasıl kaçındıklarına dair rapor edilmiş örnekler de sunulmaktadır. Çalışma, sonuçları itibarıyla Nijerya’da petrol gelirleri kanununa mükelleflerin uyumu, vergiden kaçınma ve kaçırma konularında vergi idaresine önemli bilgiler vermekte ve farkındalık sağlamaktadır. Bu çalışma, zengin petrol kaynaklarına sahip bir ülkenin bu kaynakları tam olarak vergilendirilemediğini ortaya çıkarması açısından önem arz etmektedir.

Ayatakshi, (2012) tarafından “KOBİ’ler ve Çevresel Vergilendirme: Karma Yöntemler Analizi (SMEs and Environmental Taxation: A Mixed Methods Analysis)” başlıklı çalışmada, anket ve görüşme veri toplama araçları kullanılarak İngiltere’deki Küçük ve orta ölçekli işletmelere (KOBİ’lere) yönelik araştırma yapılmıştır. 99 kişi ile anket çalışması ve 30 kişi ile de yarı yapılandırılmış görüşmeler gerçekleştirilmiştir. Görüşme verilerinin analizinde, QSR Nvivo 9 programından yararlanılmıştır. Ayatakshi’nin çalışmasının sonuçları, vergi alanında hem nitel hem nicel çalışmaların bir arada gerçekleştirildiği sınırlı sayıdaki çalışmalardan birisi olmasından ve metodolojinin kullanımına örnek teşkil etmektedir. Bu çalışma, KOBİ’lerin çevresel vergilere, çevre sorunlarına ve KOBİ’lerin çevresel davranışlarının tutum ve anlayışlarına yönelik yaklaşımlarını göstermesi yönüyle alanyazına katkı sağlamaktadır. Bu kapsamda, araştırmacı niceliksel verileri toplamak amacıyla sadece anket kullanmakla kalmayıp, aynı zamanda anket bulgularına daha fazla anlayış sağlamak ve daha fazla bilgi edinmek amacıyla yüz yüze şeklinde yarı yapılandırılmış görüşmeler gerçekleştirmiştir. Araştırma kapsamında; KOBİ’lerin çevre ile ilgili herhangi bir düzenlemeye karşı son derece

güvensiz oldukları görülmektedir. Ayrıca, vergilere uyum bakımından, vergi yasalarını anlama ve vergi karmaşıklığını azaltmada mükelleflere verilen desteğin (rehberlik çalışmalarının) vergi kaçırma da dahil olmak üzere hileli davranışları azaltabileceği tespit edilmiştir. Bu bağlamda araştırmacı, vergi ilişkisinin tarafı olmayan üçüncü kişilerin de anlayabileceği şekilde vergi mevzuatının ve düzenlemelerinin dilinin gözden geçirilmesinin faydalı olacağı sonucuna ulaşmıştır.

Abera, (2016) tarafından “Etiyopya Gelir ve Gümrük İdaresinin Büyük Mükellefler Ofisinin Verilerine Göre Vergi Denetiminin Etkinliğini Etkileyen Faktörler (Factors Affecting Tax Audit Effectiveness Evidence From Large Tax Payers Office Of Ethiopian Revenue And Customs Authority)” başlıklı çalışma, nitel ve nicel araştırma yöntemleri birlikte kullanılarak gerçekleştirilmiştir. Çalışma kapsamında, büyük mükellefleri inceleme yetkisine sahip 62 vergi denetim elamanına yönelik anket çalışması yapılırken, 10 denetim heyet başkanı ile görüşmeler gerçekleştirilmiştir. Çalışmada, ayrıca nitel veri toplama araçlarından belge incelemesinden de yararlanılmıştır. Çalışma sonucunda; vergi denetimin etkinliğinde, denetimin kalitesinin⁵⁴ tek başına, organizasyonel bağımsızlıktan, üst yönetimin desteğinden ve denetlenen firmanın ölçeğinden daha baskın bir faktör olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bunun yanı sıra denetimin kalitesi ve denetim biriminin organizasyonel bağımsızlığı unsurları, birlikte denetimin etkinliğinde daha fark edilebilir bir etkiye neden olduğu tespit edilmiştir. Denetlenecek konunun risk esaslı olarak seçimi, sonrasında denetim rehberine göre denetimin planlaması ile çalışma kâğıtlarının hazırlanması (incelemelerin rehberine göre yapılması), denetimin kalitesini etkilemekte olduğu sonucuna varılmıştır. Araştırmaya göre, denetlenen firmanın ölçeği (capability) ile vergi denetimin etkinliği arasında anlamlı istatistiksel olarak bir negatif ilişki bulunmamaktadır. Örgütsel ortam (organizational setting) ile vergi denetimin etkinliği arasında, istatistiksel olarak pozitif bir ilişki bulunmamaktadır. Araştırmada ayrıca vergi mükelleflerinin vergi incelemeleri esnasında, vergi denetim elemanları ile aralarındaki ilişki araştırılmıştır. Bu kapsamda, vergi mükellefleri, vergi kanunları ve düzenlemeleri hakkında yeterli bilgiye sahip olmadan vergi denetim elamanları ile bilgi paylaşımında bulunamayabildikleri tespit edilmiştir. Vergi denetim elamanları, dürüst vergi mükelleflerine eğitim ve rehberlik ederek cesaretlendirmek yerine onları cezalandırma

⁵⁴Bu çalışmada, denetimin kalitesi (Audit quality); denetim elemanının uzmanlığının, denetimin kapsamının, denetimin denetim planı çerçevesinde yürütülüp yürütülmediği ve ilgililer (incelenen kişi ve vergi idaresi) ile iletişimin bir fonksiyonu olarak tanımlanmaktadır. Bkz. Abera, 2016, s. 66.

yönünde hareket edebilmektedir. Bunun sonucunda bazı vergi mükellefleri, vergi denetim elamanlarına yardımcı olmamaktadır. Bu durum, vergi mükelleflerinin vergiye uyumunu olumsuz etkilemektedir.

Beşel, (2017) çalışmasında, vergi denetiminde ekonomik etkinliği nicel yöntem ile vergi denetiminin hukuki etkinliğini ise nitel yöntem ile incelemiştir. Vergi denetiminin hukuki etkinliğine yönelik olarak nitel araştırma yöntemlerinden görüşme veri toplama aracı kullanılmıştır. Bu kapsamda, vergi müfettişleri, yeminli mali müşavirler, gelir uzmanları, bir akademisyenden ve vergi denetim birimi yetkililerinden oluşan 26 katılımcı ile görüşmeler gerçekleştirilmiştir. Çalışmada, Nvivo programı ile nitel veri analizi sadece kelime bulutu olarak aktarılmıştır. Görüşmelerde elde edilen bulgular, vergi denetiminin etkinliği, sorunları ve çözüm önerileri, mevzuat açısından etkinlik ve idare açısından etkinlik başlıkları altında aktarılmıştır. Araştırma neticesinde şu sonuçlar tespit edilmiştir: VDK başkanlığının oluşturulmasından sonra denetim elemanları arasında yeni kurum kültürü ve aidiyet duygusu henüz sağlanamamıştır. VDK sonrasında, eski merkezi denetim elamanları lehine ayrımcılığın devam ettiği düşüncesi vardır. Vergi müfettiş yardımcılarının uygulamaya yönelik eğitimlerinin yeterli olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Vergi mevzuatının sık aralıklar ile değiştirilmesi, bütün vergi personelinin mevzuata hâkim olmasını zorlaştırmaktadır. Vergi mevzuatının açık ve anlaşılır olmadığı ortaya çıkarılmıştır. Sık aralıklar ile çıkarılan vergi aflarının özellikle borcunu zamanında ödeyen mükellefler açısından vergi uyumunu ve vergi bilincini olumsuz etkilemektedir. Vergi af ve uzlaşma uygulamaları, vergi cezalarının caydırıcılığını azaltmaktadır. Uzlaşma müessesesi kapsamında alt ve üst sınırların bulunmaması ve bazı uygulamalarda verginin aslında indirimle gidilmesi vergi mükelleflerinin devlete olan güvenini yıpratmaktadır. Vergi yargısında görevli hâkimlerin vergi mevzuatına hâkim olmadığı tespitinde bulunulmuştur. Katılımcıların yarısı vergi denetim sistemini etkin olmadığını, katılımcıların yarısından fazlası ise denetim sayısının yeterli olmadığını belirtmiştir. Beşel, (2017) çalışmasında nicel araştırma kapsamında, ekonometrik yöntem olarak zaman serisi analizini gerçekleştirmiştir. ARDL modelinin sonuçlarına göre vergi denetimleri kısa dönemde, vergi gelirlerinin artmasına olumlu etkide bulunurken uzun dönemde, vergi gelirlerini azaltıcı yönde bir etkiye sahip olduğu sonucuna ulaşmıştır. Beşel, ortaya çıkan bu sonuçlara ilişkin olarak; vergi denetimlerinin uzun dönemde, vergi mükelleflerini vergi kaçırma yada kaçınma yönünde hareket etmelerine neden olması sonucunda, vergi gelirlerinin azalmakta olabileceği değerlendirmesinde bulunmaktadır.

ARDL modelinin uzun döneme yönelik tahminleri ile bu tahminlerine yönelik yorum arasındaki durumu ortaya koyan durumlar araştırmada yer almamaktadır. Beşel, bu duruma ilişkin olarak, vergi denetimlerinin caydırıcılık etkisinin ortaya konulması için vergi denetimi uygulamalarına yönelik sorunların belirlenmesi gerektiğini ifade etmektedir. Bu sonuç, Türkiye’deki vergi incelemelerinin sorunlarının tespitine ve bu sorunların çözümüne yönelik yapılan çalışmanın alanyazına katkısı bağlamında önemini göstermektedir.

1.7.3. Nitel yöntemle yapılan çalışmalar

Ulusal alanyazında vergi incelemesi ve vergi incelemesi ile ilgili konulara yönelik nitel yöntemle yapılmış çalışmalar yok denecek kadar azdır. Alanyazında vergi ve vergi ile ilgili konularda görüşme yöntemi, odak grup görüşmesi yöntemi ile yapılan sınırlı sayıda çalışmalar bulunmaktadır.

Tuck, (2007) ”Büyük Şirketler ve İngiltere İç Gelir İdaresi Arasındaki Değişen İlişkilerin İncelenmesi (A Study of the Changing Relationship between Large Corporates and the Inland Revenue) adlı çalışmasında nitel veri toplama araçlarından görüşme tekniği kullanarak 18 Mart 2001-20 Mayıs 2004 tarihleri arasında İngiltere İç Gelir İdaresinden, FTSE 100 endeksinde yer alan büyük ölçekli ve denizaşırı şirket yetkilileri ile dört büyük denetim şirketinin yetkililerinden oluşan 33 katılımcı ile yarı yapılandırılmış görüşmeler gerçekleştirmiştir. Çalışmada ayrıca, doküman incelemesi veri toplama aracından da yararlanılarak devlet arşiv ve İngiltere İç Gelir İdaresi (IR) belgeleri üzerinde çalışılmıştır. Çalışma kapsamında, İngiltere de bulunan büyük ölçekli şirketlerin kurumlar vergisi uyum süreci ve bu sürecin İngiltere İç Gelir İdaresi tarafından (IR) nasıl yönetildiği incelenmiştir. Çalışması neticesinde; vergi müfettişlerinin vergi mükelleflerinin vergi kaçakçısı olduğu yönündeki önyargıları, şirket yetkilileri ile aralarında güvene dayalı şeffaf bir ilişkinin kurulmasını zorlaştırmaktadır. Çalışmada, agresif vergi planlamasının birçok büyük şirketin bir gerçeği olduğu ortaya çıkarılmıştır. Vergi müfettişleri, incelemeler esnasında “üç boyutlu disiplinler arası T” şeklinde bir beceri gösterebilmeleri gerekmektedir.⁵⁵

Modern ulus devletler gibi İngiltere de, vergi gelirlerini artırmak ve vergi kaçaklarını azaltabilmek için kurumlar vergisi oranını düşük tutmaktadır. Düşük

⁵⁵Üç boyutlu disiplinler arası T şekli; diğer iş disiplinlerinden ve becerilerinden yararlanarak bunları, vergi incelemelerinde kullanabilme anlamında ifade edilmektedir. (Bkz.Tuck, 2007, s. 226).

kurumlar vergisi ile yabancı yatırımcıları çekmeye çalışma ve vergi mükelleflerinin vergi yasalarına uyumunun sağlanması ihtiyacı bir araya gelince çeşitli sorunlara neden olabilmektedir. Bu sorunlar, vergi idarelerini, vergi yönetiminin organizasyonel yapısını ve çalışma şekillerini değiştirmeye ve geliştirmeye zorlamaktadır. IR, büyük ölçekli firmaları kendi müşterisi olarak görmeye başlamıştır. Ayrıca, kurumlar vergisine uyumu sağlamaya yönelik uygulamalar da, IR tarafından yürütülen faaliyetlere odaklanarak değişmiştir. Kurumlar vergisine uyum uygulamaları kapsamında, IR'ın faaliyetleri, gözetime ve disipliner bir role dönüşmüştür. Vergi mükellefleri, vergi yükümlülüklerini Kurumlar Vergisi Öz Değerlendirme (Corporate Tax Self Assessment/CTSA) altında değerlendirmekte ve bu bildirimleri, IR denetlemektedir. Böylece, vergi mükellefleri, bildirimlerinden sorumlu olmuştur. Bu araştırma, İngiltere vergi idaresi bürokrasindeki yapısal değişimi, mükelleflere bakış açısındaki değişimi, aynı zamanda ihdas edilen kontrol mekanizmalarının zamanın ihtiyaçlarına göre değişmesini ve yeni kamu yönetiminin (New Public Management) vergi idaresine yansımalarını göstermektedir.

Savaşan, Altundemir ve Ulupınar, (2012) tarafından “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarının Nitel Araştırma Yöntemleriyle Karşılaştırılması” adlı nitel çalışmada, nitel araştırma veri toplama araçlarından örnek olay incelemesi ve odak grup görüşmesi kullanılmıştır. Bu çalışmada, 3 örnek olay incelemesi ile Kocaeli Vergi Mahkemesi başkanı ve üyelerinden oluşan toplam 3 kişi ile odak grup görüşmesi gerçekleştirilmiştir. Araştırma sonucunda; vergi mükelleflerinin vergi uyuşmazlıklarının alternatif çözüm yollarına yönelik gerekli araştırmayı yapmamalarından dolayı ekonomik kayıplar ile karşılaşabildiği tespit edilmiştir. Vergi dairelerinin tesis ettiği işlemlerin dayanağı olan vergi incelemelerinde her zaman doğru teknik ve yöntemler kullanılmamaktadır. Bu durum ise, gerçekleştirilen işlemlerin hukuken sakat olmasına neden olabilmektedir. Aslında, araştırmacılar, “doğru teknik ve yöntemlerin kullanılmaması” ile vergi incelemeleri esnasında incelenen konu veya olayın dayanaklarının ispat edilme (ispat hukuku) açısından yeterli olamaya bildiğini kast etmektedir. Çünkü hukuken eksik ve yeterli olmayan vergi incelemeleri kaynaklı idari işlemlerden dolayı vergi mahkemelerinin iş yükünün artabildiği sonucuna ulaşmışlardır. Görüşmelerden elde edilen bir diğer sonuç ise, vergi idaresinin yargı kararlarına dikkat etmesi, vergi sisteminin basitleştirilmesi ve alternatif uyuşmazlık çözüm yollarının (kamu denetçisi gibi) kullanılması halinde vergi uyuşmazlıklarının azaltılabileceğidir. Nitel araştırma yöntemlerinden örnek olay incelemesi ve odak grup görüşmesi ile yapılan bu çalışmanın

kapsamı oldukça sınırlı tutulmakla birlikte, mali hukuk alanındaki ilk nitel çalışmalardan birisi olması, daha sonra yapılacak çalışmalara örnek olması ve çalışma konumuz kapsamından ortaya çıkarılacak sonuçlar ile karşılaştırma yapabilmek açısından kritik bir öneme sahiptir.

Mahmood, (2012) tarafından “Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi İdarelerinin Risk Yönetim Uyum Stratejileri: Malezya Gelir İdaresi Durum Çalışması (Compliance Risk Management Strategies for Tax Administrations in Developing Countries: A Case Study of the Malaysian Revenue Authority) adlı çalışmada, belge incelemesi ve görüşme veri toplama araçlarından yararlanmıştır. Çalışma kapsamında, Malezya İç Gelir İdaresinde (Inland Revenue Board of Malaysia/IRBM) görevli, aralarında denetim elemanlarının da bulunduğu 30 gelir idaresi çalışanı ve 6 muhasebeci (tax practioner) ile telefon, mail ve yüz yüze şeklinde görüşmeler gerçekleştirilmiştir. Bu çalışmanın amacı, gelişmekte olan ülkelerdeki vergi idarelerinin risk yönetim uygulamalarını karşılaştırmalı olarak daha iyi anlamak ile etkin ve verimli risk yönetimini gerçekleştirmekte de karşılaşılan sorunları ortaya çıkarmaktır. Bu kapsamda IRBM’e yönelik durum çalışmada, vergi uyumsuzluk riskleri ile vergi mükellef davranışları üzerine odaklanılmıştır. Çalışma neticesinde, IRBM’in karşılaştığı dışsal zorluklar olarak kayıt dışı ekonomi ve vergi mükelleflerinin vergiye uyumsuz davranışlarının olduğu tespit edilmiştir. Vergi uyumsuzluğunun nedenleri arasında; vergi mükelleflerinin yükümlülükleri hakkında yeterli bilgiye sahip olmamaları, yasalara karşı tutumları, dil engelleri ve hükümete karşı tutumları yer aldığı ortaya çıkarılmıştır. Katılımcıların tamamı, gelecekte ortaya çıkabilecek vergi uyum risklerini önlemek için vergisini ödemeyenlere, cezaların uygulanması gerektiği konusunda hemfikirdir. Katılımcılardan vergi denetim elamanları, mükelleflerin vergi uyumu alışkanlıkları hakkında daha fazla bilgi elde etmek için mükelleflerin gelir ofislerine geldiğinde görüşmeler yaparak IRBM tarafından vergi mükelleflerinin yükümlülükleri konusunda gerekli bilgilendirilmelerin yapılmasının önemine değinmiştir. Bu çalışmanın sonuçları, çalışma konumuza sınırlı bir katkı sağlamakla beraber uluslararası alanyazında nitel çalışma uygulaması yönüyle farklı bir bakış açısı vermektedir.

Bakır, (2012) tarafından görüşme ve belge incelemesi nitel veri toplama araçları kullanılarak gerçekleştirilen “Maliye Bürokrasisinde Örgütsel Değişim ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı’nın Kurulması” başlıklı nitel çalışmada, 34 kişi ile yarı yapılandırılmış görüşmeler gerçekleştirilmiştir. Bu araştırmanın, çalışma konumuz ile ilgili olan

araştırma sorusu, VDKB ile vergi denetimlerinde niçin ve nasıl bir değişim meydana geldiğidir. Araştırma sonucunda, VDK öncesinde var olan dört denetim birimi (MTK, HUK, GKDB ve vergi denetmenleri bürolarının) kökenli vergi müfettişlerinin “vergi müfettişliği” tek kimliği altında kaynaştırılamaması ve yeni kimliğin içselleştirilememesi, vergi denetimlerinde ulaşılmak istenen amaçların gerçekleştirilmemesinin nedeni olacağı ortaya çıkarılmıştır. Ayrıca, VDK’nın Maliye Bakanına bağlı olmasının, VDK’nın vergi incelemelerinde, siyasi etkiye maruz kalmadan özerk olarak hareket etmesini engelleyebileceği sonucuna ulaşılmıştır. Eski maliye müfettişlerinin icra ettikleri, vergi incelemesi dışındaki, teftiş ve soruşturmaları gerçekleştirecek bir birimin devlet örgütü içerisinde ortadan kaldırılması eksikliğinin olduğu tespitinde bulunulmuştur. Bakır’ın çalışmasında örgütsel değişim ve bu değişimin sonuçlarına odaklanılmıştır. VDK’nın kurulmadan önce MTK ve HUK doğrudan Maliye Bakanına bağlı olarak faaliyet göstermekteydi. VDK sonrasında, Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesindeki merkez ve taşra denetim elamanları da (gelirler kontrolörleri ve vergi denetmenleri) doğrudan maliye bakanına bağlı kurul bünyesine alınmıştır. Burada dikkat edilmesi gereken nokta, hiyerarşik olarak teşkilat yapısı içerisinde en üst amire bağlılık vergi inceleme elamanlarının bağımsızlığını güçlendirmekle birlikte vergi incelemelerinin bağımsız ve objektif bir şekilde etki altında kalmaması için hiyerarşik bağlılığın tek başına yeterli olmadığı söylenebilir.

Güngör Göksu ve Saruç, (2012) tarafından “Türkiye’de Vergiye Uyum: Mülakat Çalışması” adlı nitel çalışmada, görüşme tekniğini kullanılarak vergi müfettişi, vergi mükellefi ve akademisyenlerden oluşan toplam 15 kişi katılımcı ile görüşmeler gerçekleştirilmiştir. Çalışma neticesinde; vergi kaçırmanın temel nedenleri arasında vergi oranlarının ve vergi yükünün yüksek olduğu bulgusuna ulaşılmıştır. Ayrıca, katılımcılardan akademisyen ve vergi mükellefleri vergi denetimlerinin vergi kaçırmayı daha çok caydırdığı yönünde görüş bildirirken vergi müfettişleri, vergi denetimleri ile vergi cezalarının birlikte vergi kaçırma karşı daha etkili olduğunu ifade etmişlerdir. Ayrıca, vergi müfettişleri, mevcut denetim ve vergi cezalarının yeterli olmadığını belirtmiştir. Vergi af uygulamalarının, vergi mükelleflerinin vergiye uyumunu olumsuz etkilemekte olduğunu, özellikle ödemelerinin düzenli yapan mükellefleri vergi kaçırma teşvik etmekte olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bu sonuçların dışında, vergi bilincinin geliştirilmesine yönelik olarak; kamu harcamaları ile nelerin yapıldığının kamuoyuyla paylaşımı, kamu harcamalarında şeffaflığın sağlanması, vergi sisteminin adil hale

getirilmesi, aile içi eğitimden başlayarak eğitim sistemi içerisinde vergi ödeme bilincinin kazandırılması için gerekli çalışmaların yapılması ve vergisini düzenli ödeyen mükellefleri ödüllendiren, vergilerini ödemeyen mükellefler için yaptırımların uygulanması şeklinde katılımcılardan çözüm önerileri elde edilmiştir. Güngör Göksu ve Saruç'un görüşme yöntemi ile yaptığı bu çalışmada, katılımcı sayısının az olması ve mülakat sorularının araştırma hakkında derinlemesine bilgi edinilmesine daha az imkân vermesi, elde edilen bulguları etkilediği söylenebilir.

Saad, (2014) tarafından “Vergi Bilgisi, Vergi Karmaşıklığı ve Vergi Uyum: Vergi Mükelleflerinin Görüşleri (Tax Knowledge, Tax Complexity and Tax Compliance: Taxpayers' View) başlıklı çalışmada, vergi mükelleflerinin vergi bilgisi, gelir vergisi sisteminin karmaşıklığı ve vergi uyumsuzluklarının nedenleri konularında görüşlerine başvurulmuştur. Yeni Zelanda'nın 8 farklı bölgesinden 30 katılımcı ile görüşme (telefon vasıtasıyla) veri toplama tekniğinden yararlanılarak nitel araştırma gerçekleştirilmiştir. Çalışmada, veriler, tematik analiz yöntemi ile analiz edilmiştir. Çalışma sonucunda; vergi mükelleflerinin gelir vergisi sisteminin teknik yönleri hakkında yeterli bilgiye sahip olmadığı tespit edilmiştir. Ayrıca, vergi mükelleflerinin yükümlülüklerini yerine getirirken çok sayıda evrak hazırlamak zorunda kalmaları, bu sorunu daha da artırmaktadır. Bunun sonucunda, vergi işlemleri, vergi mükelleflerinin daha fazla uyum maliyetine katlanmak zorunda bırakmaktadır. Bu duruma ek olarak, gelir vergisi sistemindeki karmaşıklık ve mükelleflerin adalet algıları ile tutumları vergiye uyumsuzluğa kısmen katkıda bulunduğu ortaya çıkarılmıştır.

Bişgin, (2018) tarafından gerçekleştirilen “Türkiye’de Muhasebe Meslek Mensupları ile Mükellefler Arasında Gerçekleşen Etkileşimlerin Vergi Uyumuna Bağlamında İncelenmesi” isimli nitel çalışmada, veri toplama aracı olarak görüşme tekniğinden yararlanılmıştır. Bu kapsamda, 15 vergi mükellefi ve 25 muhasebe meslek mensubu olmak üzere toplam 40 katılımcı ile yarı yapılandırılmış görüşmeler gerçekleştirilmiştir. Çalışma sonucunda tespit edilen bulgulardan çalışma konumuz ile ilgili olanları şunlardır: vergi cezalarının, vergi kaçırma gayesiyle hareket eden vergi mükellefleri bakımından caydırıcı olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Vergi affı ve matrah artırımına yönelik uygulamaların, vergilerini düzenli ödeyen vergi mükellefleri açısından bir cezalandırma aracı olarak görülmektedir. Bu algı, vergi mükelleflerini, vergi ödev ve sorumluluklarını yerine getirme konusunda isteksiz davranmaya yönltebildiği sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca, vergi mükelleflerinin vergi ödev ve yükümlülükleri ile vergi

sorumlulukları arasındaki ayırım konusunda yeterli farkındalığa sahip olmadıkları tespit edilmiştir. Hem vergi mükellefleri hem de muhasebe meslek mensupları açısından gerçekleştirilen iş ve işlemlerin vergi mevzuatına daha düzgün ve uygun bir şekilde yapılmasını sağlamak için vergi denetimlerinin sıklığının artırılması gerektiği sonucuna ulaşılmıştır. Sık vergi denetimlerinin, muhasebe meslek mensupları ile vergi mükelleflerinde, incelenme ihtimali düşüncesinin yaygınlaşması ve neticesinde vergi uyumuna katkı sağlaması açısından bir ihtiyaç olduğu ortaya konulmuştur. Ayrıca, vergi incelemelerinde, yasa dışı durumların yetkin vergi müfettişleri tarafından inceleme süresi sınırından dolayı tespit edilemediği bulgusu ortaya çıkarılmıştır. Bu çalışmadaki katılımcıların tamamı vergi oranlarının yüksek olduğu görüşündedir. Ek olarak, sürekli hale getirilen yeniden yapılandırma kanunlarının vergi sistemini olumsuz etkilemekte olduğu, süreklilik kazanan bu uygulamaların kişilerin devlete olan güvenini zedelemenin yanında kişileri vergi kaçırmaya yöneltebileceği ortaya konulmuştur.

Yapılan araştırmalarda görüldüğü üzere, vergi incelemelerine yönelik bütüncül bir yaklaşım ile vergi incelemelerini etkileyen durumları bütün boyutlarıyla kapsayan bir çalışmanın olmadığı görülmüştür. Bu bağlamda, vergi müfettişleri, muhasebe meslek mensupları (yeminli mali müşavir ve serbest muhasebeci mali müşavir) ile vergi mükelleflerine yönelik gerçekleştirilecek araştırma sonucunda vergi incelemeleri konusundaki durumları ortaya koyarak varolan sorunları tespit etmek ve bu sorunlara yönelik çözüm önerilerin geliştirilebilmesi için derinlemesine bilgi edinilmesi ihtiyacı bulunmaktadır. Derinlemesine bilgi edinilmesini gerçekleştirebilmek için bu araştırma nitel araştırma yönteminin özelliklerini yansıtan desenlerden biri olan durum (vaka incelemesi/case study) çalışması şeklinde desenlenmiştir.

İKİNCİ BÖLÜM

2. YÖNTEM

Bu bölümde araştırmanın modeli, araştırma ortamı, katılımcılar, veri toplama araçları, verilerin toplama şekli, verilerin analizi ve verilerin geçerlik ve güvenilirliği hakkında bilgiler yer almaktadır.

2.1. Araştırma Modeli

Bu araştırmada, vergi mükelleflerinin, muhasebe meslek mensuplarının (YMM ile SMMM) ve vergi müfettişlerinin Türkiye’deki vergi incelemelerinde karşılaşılan sorunların neler olduğu hakkındaki durumların ayrıntılı olarak belirlenmesi amaçlandığı için araştırma nitel araştırma yöntemi ile gerçekleştirilmiştir.

Nitel araştırma; mülakat, gözlem, odak grup görüşmesi, belge incelemesi gibi nitel veri toplama tekniklerinin kullanılarak olayların ve durumların kendi ortamı içerisinde gerçekçi ve bütüncül bir şekilde ortaya çıkarılmasına yönelik bir sürecin takip edildiği araştırma olarak tanımlanabilir (Yıldırım ve Şimşek, 2008, s. 39).

Nitel araştırma deseni, araştırma sorularının meydana getirilmesinde, toplanacak veriler hususunda, kullanılacak veri toplama tekniğinin belirlenmesinde, verilerin analizi ve raporlanmasında, kısaca araştırma sürecinin bütün adımlarında araştırmacıya rehberlik eder. Alanyazında araştırma deseni yerine araştırma yaklaşımı, araştırma stratejisi ve araştırma geleneği kavramlarının da kullanıldığı görülmektedir. Nitel araştırma desenleri, kültür analizi, olgu bilim, kuram oluşturma, eylem araştırması ve durum çalışmasıdır.

Bu araştırmanın deseni, durum çalışması (case study) olarak belirlenmiştir. Durum (vaka) çalışmasında, araştırmacı olguyu iyice anlamak ve araştırmak için bir durum ya da durumlara odaklanır (Yin, 2003, s. 26-27; Yıldırım ve Şimşek, 2008, s. 69; Stake 2008, s.121).

Durum çalışmasında amaç, araştırmacının bir programı, olayı, faaliyeti, süreci, bir durumu veya daha fazla durumu derinlemesine araştırmasıdır. Durumlar (vakalar) zaman ve faaliyetler ile sınırlıdır. Bu yüzden çalışılan durum hakkında araştırmacı, belirli bir süre boyunca çeşitli veri toplama araçları kullanarak ayrıntılı bilgi toplar (Creswell, 2009, s. 13).

Durum çalışmalarında veriler görüşme, gözlem, arşiv kayıtları ve belge incelemesi gibi etkili veri toplama araçları kullanılarak toplanabilir. Nitel araştırmalarda verilerin toplanmasında, en fazla görüşme (mülakat) tekniğinden yararlanılır. Görüşme, katılımcıların tecrübelerinin, algılarının, bakış açılarının derinlemesine ortaya çıkarılmasında kullanılan çok güçlü bir tekniktir (Yin, 2003, s. 3; Denzin ve Lincoln, 2005, s. 10; Yıldırım ve Şimşek, 2008, s. 40).

Araştırmada, örnekleme yöntemi olarak nitel örnekleme yöntemlerinden kartopu örneklem tekniği uygulanmıştır. Araştırmanın katılımcılarını, vergi mükellefleri, muhasebe meslek mensupları (yeminli mali müşavir ve serbest muhasebeci mali müşavirler) ve vergi müfettişleri ile araştırmacı, alan uzmanı ve nitel araştırmalar konusunda uzman danışman öğretim üyelerinin bulunduğu geçerlik ve güvenilirlik komitesi oluşturmaktadır.

Bu araştırmada yarı yapılandırılmış görüşme tekniğini kullanmak için alanyazın ve araştırma amaçları göz önünde bulundurularak hazırlanan yarı yapılandırılmış görüşme formu kullanılmıştır. Görüşme verilerinin analizi tümevarım analizi ile gerçekleştirilmiştir. Verilerin analizinde nitel veri analizi programlarından Nvivo 11 Pro kullanılmıştır.

2.2. Araştırma Ortamı

Araştırma, 2016–2017 öğretim yılı Güz ve Bahar dönemlerinde, Ankara’da bulunan vergi müfettişleri, vergi mükellefleri, yeminli mali müşavir ve serbest muhasebeci mali müşavirlerden oluşan muhasebe meslek mensupları ile gerçekleştirilmiştir.

Hazine ve Maliye Bakanlığının vergi incelemesi ve denetim birimi olan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Ankara’da bulunmaktadır. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, vergi incelemesi, teftiş, denetim ve soruşturma görev ve yetkileri bulunan, vergiden kaçınma, vergi kaçırma konularında araştırma yapan, bunlara ilişkin önlemler alan, kayıt dışılık ve yolsuzlukla mücadelede etkin görevi bulunan bir kurumdur (VDK, 2018, s. 2-3).

Ankara’da, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının merkez biriminin dışında, Başkanlığa bağlı Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıkları (3 adet), Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı, Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlığı ile Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığı bulunmaktadır (VDK, 2018, s. 3).

Bu grup başkanlıklarından Başkent ve Kocatepe Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıkları bir yerde, Ankara Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı başka bir yerde olmak üzere toplam iki farklı noktada faaliyette bulunmaktadır. Ankara Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı ise 3 farklı binada hizmet vermektedir. Ankara Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlığı ile Ankara Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığı ise Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığının bir bölümü ile birlikte aynı binada faaliyetlerini yürütmektedir (Görüşme Sonrası Günlük 11.03.2017).

Muhasebe meslek mensuplarının merkez teşkilatı olan Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TURMOB) Ankara’da bulunmaktadır. Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (ASMMMO) 12.446 üyesi ve Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odası (Ankara YMM Odası) ise 532’si çalışan olmak üzere toplam kayıtlı 1.487 üyesi bulunmaktadır. Her iki meslek odası, Türkiye geneli muhasebe meslek mensubu üye sayısı bakımından en çok üyeye sahip ikinci sıradaki meslek odalarıdır (Ankara YMM, 2017, s. 21; ASMMMO, 2017, s. 73).

Gayrı Safi Katma Değer (GSKD) üretiminde Ankara, 7 milyar dolar ihracat ve 9,8 milyar dolar ithalat büyüklüğü ile Türkiye’nin 2. büyük şehridir. Ankara’daki vergi mükellefleri değişik sektörlerde faaliyet göstermektedir.⁵⁶

2.3. Katılımcılar

Nitel araştırmalarda sınırlı şekilde olasılık temelli örnekleme yöntemleri kullanılmakla birlikte esas olarak amaçlı örnekleme yöntemleri kullanılmaktadır. Nitel araştırmalar, yorumlamacı bilim felsefesine dayanmasından dolayı nitel araştırmalarda elde edilen bulguların evrene genellenmesi mümkün olmayabilir. Nitel araştırmalarda kullanılan amaçlı örneklem yöntemleri, araştırılan olgu ile olayların ortaya çıkarılmasında ve açıklanmasında derinlemesine bilgiye ulaşma imkânı vermektedir. Bu araştırmada, örnekleme yöntemi olarak nitel örnekleme yöntemlerinden kartopu (zincirleme) örnekleme uygulanmıştır. Kartopu örneklemesinde, araştırmanın amacına (problemine) yönelik olarak zengin bilgi kaynağı olabilecek kişiler veya durumların belirlenmesi

⁵⁶http://www.ankaraka.org.tr/tr/istatistiklerle-ankara-2016-yayinlandi_3518.html (Erişim Tarihi: 02.01.2018).

önemlidir. Bu örnekleme sürecinde, araştırma konusunda en fazla bilgiye sahip kişiler üzerinden derinlemesine bilgi edinilmeye çalışılır. Bu sürecin her bir adımında, görüşmeler gerçekleştirilirken bir sonraki adımda, daha bilgili olabilecek kişilere zincirleme olarak ulaşılmaya çalışılır. Böylece araştırma faaliyetleri devam ederken elde edilen veriler, kartopu halinde büyüyerek ilerlemektedir. Araştırma süreci, elde edilen yeni bulgular azalmaya başladıkça ve benzer durumlar tekrar eder hale gelmeye başlayıncaya kadar devam etmektedir (Yıldırım ve Şimşek, 2008, s. 107, 111-112; Sönmez ve Alacapınar, 2018, s. 174-177). Araştırmanın optimal doyum noktasına, ulaşıp ulaşılmadığına geçerlik ve güvenilirlik komitesi tarafından karar verilmektedir.

Araştırma kapsamında vergi müfettişleri, muhasebe meslek mensupları ve vergi mükelleflerinden oluşan katılımcılara, katılımcıların referansları ve yönlendirmesi, araştırmacının kişisel referansları veya herhangi bir referans olmaksızın araştırmacının araştırması neticesinde kendi alanında en çok bilgi sahibi olduğu tespit edilen kişilerden randevu talep edilerek gönüllülük esasına göre ulaşılmıştır. Araştırma kapsamındaki katılımcılar; vergi başmüfettişi, vergi müfettişi ve vergi müfettiş yardımcısından oluşan 17 vergi müfettişi, 6'sı serbest muhasebeci mali müşavir ve 5'i yeminli mali müşavir olmak üzere toplam 11 muhasebe meslek mensubu ile çeşitli sektörlerde ticari faaliyette bulunan ve farklı büyüklükteki firma sahibi 8 vergi mükellefi olmak üzere toplam 36 katılımcıdan oluşmaktadır. Araştırmanın gerçekleştirilebilmesi için her bir katılımcı grubundan görüşme öncesi yazılı veya sözlü izinleri alınmıştır. Araştırmaya katılan kişilerin gerçek isim ve soy isimleri yerine her biri için kendi katılımcı grubunu belirtecek şekilde kod isimler verilmiştir.

2.3.1. Vergi Müfettişleri

Katılımcılar, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı ve Ankara'daki denetim grup başkanlıklarında görev yapan 3 yıl ile 20 yıl arasında denetim tecrübesine sahip 17 vergi müfettişinden oluşmaktadır. Vergi müfettişlerinin görüşme öncesinde verdikleri izin çerçevesinde mesleki deneyimleri, görev yaptıkları denetim grup başkanlıkları, görevli oldukları yerler ve pozisyon bilgileri araştırma etiğinin unsurlarından olan gizliliği sağlamak için vergi müfettişlerine ait bilgiler gizli tutulmuştur.

2.3.2. Muhasebe meslek mensupları (yeminli mali müşavirler ve serbest muhasebeci mali müşavirler)

Muhasebe meslek mensupları katılımcı grubunda yer alan kişilerin tamamı, ortağı yada tek sahibi oldukları kendi firmalarında mesleklerini bağımsız olarak icra etmektedirler. Muhasebe meslek mensupları katılımcı grubuna ait bilgiler Çizelge 2.1.'de verilmektedir.

Çizelge 2.1. Muhasebe meslek mensubu katılımcı grubu*

No.	Kod	Muhasebe Meslek Mensubu	Mesleki Tecrübe
1	Muhasebe Meslek Mensubu (SMMM) 1	SMMM	18 Yıl
2	Muhasebe Meslek Mensubu (SMMM) 2	SMMM	19 Yıl
3	Muhasebe Meslek Mensubu (YMM) 3	YMM - Maliye Müfettişi Kökenli	20 Yıl
4	Muhasebe Meslek Mensubu (SMMM) 4	SMMM	12 Yıl
5	Muhasebe Meslek Mensubu (YMM) 5	YMM - Vergi Denetmeni Kökenli	6 Yıl
6	Muhasebe Meslek Mensubu (SMMM) 6	SMMM	17 Yıl
7	Muhasebe Meslek Mensubu (YMM) 7	YMM - Vergi Denetmeni Kökenli	4 Yıl
8	Muhasebe Meslek Mensubu (SMMM) 8	SMMM	15 Yıl
9	Muhasebe Meslek Mensubu (YMM) 9	YMM - Gelirler Kontrolörü Kökenli	12 Yıl
10	Muhasebe Meslek Mensubu (YMM) 10	YMM - Hesap Uzmanı Kökenli	15 Yıl
11	Muhasebe Meslek Mensubu (YMM) 11	YMM - SMMM Kökenli	19 Yıl

* Katılımcılar, görüşme sırasına göre kodlanarak sıralanmıştır.

Görüşülen 5 serbest muhasebeci mali müşavirin mesleki deneyimi 12 ile 19 yıl arasında değişmektedir. Serbest muhasebeci mali müşavirlerden biri dışındaki muhasebe meslek mensupları, ağırlıklı olarak büyük ölçekli firmaların muhasebesini tutmaktadırlar.

Görüşülen yeminli mali müşavirlerin mesleki tecrübeleri, 4 ile 20 yıl arasında değişmektedir. Bu katılımcıların yeminli mali müşavirlik öncesi meslekleri açısından bakıldığında görüşülenler arasında bir maliye başmüfettişi, bir başhesap uzmanı, bir gelirler başkontrolörü, iki vergi denetmeni ve bir serbest muhasebeci mali müşavir yer almaktadır.

Saha çalışması sırasında, araştırmada elde edilecek bilgi ve tecrübe çeşitliliğinin daha fazla olmasını sağlayabilmek için farklı mesleki kökenli yeminli mali müşavirlere ulaşılmaya çalışılmıştır. Vergi dairesi müdürü kökenli yeminli mali müşavirlerden

randevu talep edilmesine rağmen programları uygun olmadığı için görüşme gerçekleştirilememiştir.

2.3.3. Vergi mükellefleri

Araştırma kapsamında 8 vergi mükellefi ile görüşme gerçekleştirilmiştir. Görüşülen vergi mükelleflerin firmalarının türleri ve çalıştıkları sektörlerle ait bilgiler Çizelge 2.2.'de sunulmaktadır.

Çizelge 2.2. Vergi mükellefi katılımcı grubu*

No.	Kod	Firma Türü	Sektörler
1	Vergi Mükellefi 1	Mobilya Üretim ve Satış Firması	Mobilya Sektörü
2	Vergi Mükellefi 2	Restoran İşletmesi	Hizmet Sektörü
3	Vergi Mükellefi 3	Tıbbi Malzeme Satış ve Bakım İşlet.	Pazarlama ve Hizmet Sektörü
4	Vergi Mükellefi 4	Bilgi Teknoloji Şirketi (CBS)	Yazılım Sektörü
5	Vergi Mükellefi 5	İnşaat Firması	İnşaat Sektörü
6	Vergi Mükellefi 6	Ayakkabı Mağazalar Zinciri	Perakende Ticaret Sektörü
7	Vergi Mükellefi 7	İnşaat - Enerji Şirketler Grubu	İnşaat ve Yenilenebilir Enerji Sektörü
8	Vergi Mükellefi 8	İnşaat - Enerji Şirketler Grubu	İnşaat ve Yenilenebilir Enerji Sektörü

*Katılımcılar, görüşme sırasına göre kodlanarak sıralanmıştır.

Vergi Mükellefi Katılımcı Grubu Çizelgesinde de görüldüğü gibi; mobilya, hizmet, pazarlama, perakende ticaret, yazılım, inşaat ve yenilenebilir enerji sektörlerinde faaliyette bulunan firma sahipleri ile görüşülmüştür. Görüşülen bu firmaların 2'si küçük ve orta ölçekli firmalardan, diğer 6'sı ise büyük ölçekli firmalardan oluşmaktadır.

Saha çalışması sırasında, vergi mükelleflerinden alınan bilgilerin doyum noktasına daha kısa sürede ulaşıldığı ve elde edilen bilgiler tekrara başladığı için vergi mükellefi katılımcı sayısı, geçerlik ve güvenilirlik komitesinin onayı ile artırılmamıştır.

2.3.4. Geçerlik ve güvenilirlik komitesi

Araştırmanın bütün aşamalarının araştırma yöntemine uygun bir şekilde gerçekleştirilmesini, sistemli bir şekilde araştırmanın sürekliliğini ve araştırmacının denetimini, karşılaşılan durumları tartışmayı, gelişen durumlar ve karşılaşılan engeller konusunda araştırmacıya bilgilendirici rehberliği sağlamak için çalışma alan uzmanı ve tez danışmanı Prof. Dr. Mustafa Erkan ÜYÜMEZ, araştırma yöntem uzmanı ve ikinci tez

danışmanı Dr. Öğr. Üyesi Sema ÜNLÜER ile araştırmacıdan oluşan Geçerlik ve Güvenilirlik Komitesi” oluşturulmuştur.

Çalışma alan uzmanı Prof. Dr. Mustafa Erkan ÜYÜMEZ, Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü Mali Hukuk Anabilim Dalı öğretim üyesidir. Mesleki tecrübe süresi 24 yıldır.

Araştırma yöntem uzmanı Dr. Öğr. Üyesi Sema ÜNLÜER, Anadolu Üniversitesi Engelliler Entegre Yüksekokulu Bilgisayar Kullanımı Bölümü Bilgisayar Kullanımı Anabilim Dalı öğretim üyesidir. Mesleki tecrübe süresi 18 yıldır.

Bu araştırma 03.12.2015 tarihinde proje yürütücüsü Prof. Dr. Mustafa Erkan ÜYÜMEZ, proje danışmanı Dr. Öğr. Üyesi Sema ÜNLÜER ve araştırmacı Ali Osman YILMAZ olarak Anadolu Üniversitesi Bilimsel Araştırma Projeleri Komisyonu Başkanlığı’na Doktora Tez Projesi olarak sunulmuştur. Proje 15.01.2016 tarihinde Anadolu Üniversitesi Bilimsel Araştırma Projesi Komisyonu tarafından 1601E003 proje numarası ile resmen kabul edilmiştir. Proje çalışmasının gereği olarak her altı ayda bir gelişme raporları BAP komisyonuna sunulmuştur.

Geçerlik ve Güvenilirlik Komitesi dışında ayrıca araştırma boyunca yapılan çalışmaları izlemek, araştırmanın aşamalarının denetlemek, yapılan çalışmaları değerlendirmek, tartışmak, yönlendirici olmak ve tavsiyede bulunmak amacıyla çalışma alan uzmanı ve araştırma yöntem uzmanı olan tez danışmanlarının dışında, alan uzmanı olan Prof. Dr. Recai DÖNMEZ ve alan dışı uzman olan Prof. Dr. Süleyman SÖZEN’in de bulunduğu “Tez İzleme Komitesi” oluşturulmuştur.

Geçerlik komitesi toplam 29 kez, tez izleme komitesi ise her altı ayda bir olmak üzere toplam 5 kez toplanmıştır. Araştırmanın veri toplama sürecinde kullanılan yarı yapılandırılmış görüşme formlarının geçerlik çalışmaları ile analizlerin geçerlik ve güvenilirlik çalışmaları bu komiteler tarafından gerçekleştirilmiştir.

2.3.5. Araştırmacı

Araştırmacı, Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığında 5 yıldır iç denetçi olarak çalışmaktadır. Kamuda toplamda 12 yıllık denetim tecrübesine sahiptir.

Araştırmacı, 2011–2012 öğretim yılı Güz döneminde Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü Maliye Anabilim dalında bütünsel doktora öğrenimine başlamıştır. Doktora eğitimi süresince bu çalışmanın kuramsal ve yöntemsel alt yapısı temelinde çalışabileceği çeşitli dersler almıştır.

2.3.5.1 Araştırmacının Rolü

Araştırmacı, bu araştırmada, bazı yönleriyle içerden, bazı yönleri ile dışardan birisi rollerine sahiptir. Araştırmacının bu şekilde iki yönlü bir role sahip olmasının araştırmacıya sağladığı güçlü ve zayıf yönleri bulunmaktadır. Buradaki zayıf yönler araştırmacının sınırlılıklarını ifade eder.

Merkezi denetim elamanı/Araştırmacı rolü ile bilgiye ve kişilere erişebilmesi yönüyle “içerden bir role” sahip olması, onun aynı dili konuşması, içerdeki değerleri anlaması ve kültürü bilmesini ifade eder. Formel ve informal yapı hakkında onun içerden kişi olarak sahip olduğu bilgi, işlerinin yolunda gitmesini sağlar. Özetle, içerden role sahip kişi sistemin nasıl yürüdüğünü bilir. Araştırmanın gerçekleştirilmesi için izin almak, ses kaydı almak, görüşme yapmak ve bir takım bilgilere ulaşmak içerden kişi olmasıyla kolaylaşır (Ünlüer, 2012, s. 1).

Araştırmacının merkezi denetim elamanı (kontrolör-iç denetçi) olması, pozisyonu, saha içerisinde kendi alanında yaptığı denetimler ve katılımcılara kolaylıkla erişim yönüyle araştırma ortamında içerden bir araştırmacı rolüne sahiptir. Araştırmacının vergi denetim elamanı olmaması ile Hazine ve Maliye Bakanlığında herhangi bir mesleki geçmişinin olmaması nedeniyle dışardan bir araştırmacı rolüne sahiptir. Bu iki özellik, araştırma katılımcı grupları (başta vergi müfettişleri olmak üzere vergi mükellefleri ve muhasebe meslek mensupları) açısından araştırmacının tarafsız, önyargısız ve herhangi bir mesleki gruba dahil olmayan üçüncü birisi olarak kabul edilmesini sağlamıştır (Araştırma Günlüğü, s. 13).

Araştırmacının bu şekilde kabullenilmesi, vergi mükellefleri ile muhasebe meslek mensuplarının vergi idaresi hakkında, vergi inceleme işlemlerine yönelik değerlendirmelerinde ve bilgi paylaşımlarında daha samimi ve açık olmalarına, kendilerini sınırlamamalarına, değerlendirmelerini içtenlikle ifade etmelerine ve eleştirel olmalarına büyük katkı sağlamıştır (Araştırma Günlüğü, s. 36; Görüşme Sonrası Günlük, 17.02.2017).

Mesleki gruplaşmanın, önyargıların ve ötekileşmenin daha belirgin olduğu katılımcı grubu olan vergi müfettişleri bakımından da; araştırmacının tamamen dışardan birisi olması, elde edilen bilgilerin ve değerlendirmelerin derinliğinin ve çeşitliliğinin fazla olmasına yardımcı olmuştur (Araştırma Günlüğü, s. 14, 38.). Araştırmacının da vergi müfettişleri ile aynı veya benzer bölümden mezun olması, başka bir kurumda merkezi denetim elemanı olarak görev yapması, benzer mesleki görgü ve yetişme usulüne

sahip olması gibi ortak özelliklere sahip olması, araştırmacının müfettişlere erişebilmesi, iletişim becerisi ve vergi müfettişleri tarafından kabul görmesi gibi güçlü yönlerinden dolayı araştırmacının araştırma ortamına içerden birisi gibi dahil olmasını sağlamıştır. Araştırmacının denetim elamanı olmasından dolayı vergi müfettişlerinin karakteristik özelliklerini bilmesi, onları anlayabilmesini ve ayrıntılı bilgiye ulaşmasını kolaylaştırmıştır.

Yukarıda sayılan durumların dışında, araştırmacının katılımcıların bir kısmına referanslar ile ulaşması, araştırmaya destek verilmesini kolaylaştırmıştır. Bu durum, görüşmelerin kalitesini artırmış ve en önemlisi araştırmacı ile katılımcılar arasında güven duygusunun tesisini sağlamıştır.

Saha çalışması esnasında katılımcılardan bir vergi müfettişinin yetkisi çerçevesinde verdiği şifahi izin ile araştırmacı, sadece vergi müfettişlerine yönelik bilgisayar laboratuvarında verilen hizmet içi eğitime katılmıştır. Vergi Denetim Kurulu Başkanı, ders esnasında o bilgisayar laboratuvarını ziyaret etmiştir. Araştırmacı profil olarak vergi müfettişlerinden farklı olmadığından, ders esnasında vergi müfettişlerinden ayrı birisi olarak düşünülmemiştir. Aynı şekilde araştırmacı, farklı bir zamanda vergi müfettişlerine yönelik başka bir hizmet içi eğitim toplantısına katılarak toplantı konusu hakkında bilgi edinmenin yanında toplantıya katılan vergi müfettişlerini katılımcı olmayan gözlem ile izleme ve bilgi edinme fırsatı bulmuştur (Görüşme Sonrası Günlük, 13.03.2017; Araştırma Günlüğü, s. 41).

Referans olmaksızın ulaşılan kişilere erişimde ise araştırmacı tarafından meslek odalarının/kurumların internet sayfası üzerinden veya faaliyet raporları üzerinden bir takım mesleki faaliyetlere, komisyonlara, ulusal ve uluslararası toplantılara katılan kişilere ulaşılmaya çalışılmıştır. Bu şekilde tecrübesi bulunan kişiler ile daha verimli görüşmelerin olabileceği düşünülmüştür. Bu yüzden görüşülmek istenen kişiler tespit edilerek randevu talep edilmiştir. Bir kişi dışında randevu taleplerinin tamamında olumlu dönüş alınmıştır. Randevu talepleri ve referanslar aracılığıyla ulaşılan katılımcılar ile oldukça verimli görüşmeler gerçekleştirilmiştir. Katılımcıların nitelikli, ufku açık ve katkı sağlayabilecek mesleki tecrübesi olan kişilerden oluşması araştırmanın genel amacı ve bu genel amaca ulaşabilmek için oluşturulan araştırma sorularına cevap bulabilme açısından çalışmaya büyük katkı sağlamıştır (Araştırma Günlüğü, s. 35; Görüşme Sonrası Günlük, 19.03.2017).

Araştırmacı, saha çalışmaları sırasında Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı ve Ankara’da bulunan denetim grup başkanlıklarına sık aralıklarla ziyaretler gerçekleştirerek oradaki çalışma ortamını, kişiler arası iletişimleri, vergi müfettişlerinin çalışma düzenlerini yakından gözlemlene fırsatı bulmuştur. Veri toplama sürecinde görüşmek üzere gidilen müfettişlerin dışında bina içerisinde, koridorda, çalışma odalarında, kısaca görüşme ortamlarında karşılaşılan müfettişler ile araştırma konusuna dair bilgilenmelere devam edilmiştir. Bu şekilde elde edilen bilgiler görüşme sonrası günlüklere bütün ayrıntıları ile aktarılmıştır (Araştırma Günlüğü, s. 39).

Araştırma esnasında bir takım tesadüfler gerçekleşmiştir. Hiç beklenilmeyen bir zaman ve yerde risk analiz modelinde çalışan sözleşmeli bilgisayar mühendisi ile tanışılmıştır. Kendileri ile irtibatı güçlendirmek ve bilgilenmeye devam etmek için iletişim bilgileri karşılıklı paylaşılmıştır (Araştırma Günlüğü, s. 42).

Araştırma sırasında katılımcılara yöneltilen görüşme sorularının isabetliliği ve sahadaki sıkıntıları kavrayabilme becerisinden dolayı katılımcılar tarafından araştırmacı tebrik ve teşvik edilmiştir. Zaman zaman karşılaşılan bu durumlar, bazı yönleriyle oldukça yorucu olan ve sabır gereken nitel çalışmayı kolaylaştırmış ve araştırmacının motivasyonunu artırmıştır (Görüşme Sonrası Günlük, 24.01.2017).

Araştırmacının daha önceden gerçekleştirdiği nitel çalışmalardaki elde ettiği deneyimler, bu araştırmanın daha kolay ve verimli olmasına katkı sağlamıştır. Bunun yanında araştırmacının dört yıldır icra ettiği iç denetim faaliyetlerinde görüşme, gözlem ve belge incelemesi gibi nitel araştırma teknikleri mesleğinin bir parçası olarak icra edilmektedir. Bu mesleki deneyim araştırmacının gözlem gücüne, olayları kavramasına, empati yapabilmesine, katılımcılar ile çok rahatlıkla ve hızlı bir şekilde iletişim kurabilmesine yardımcı olmuştur.

Görüşülen ve görüşülmeye çalışılan vergi müfettişlerinin her biri yüksek niteliğe ve nezakete sahip kamunun güzide çalışanları olması sebebiyle iletişim kurulmasında ve araştırmacının kabul görmesinde sıkıntı yaşanmamıştır. Görüşmek istemeyen yada görüşme esnasında ses kaydı alınmasını istemeyen katılımcılar nazikçe bu durumu ifade etmiştir.

Görüşülen vergi mükelleflerinin her biri zamanla yarışan ve üretim/katma değer derdinde olan kişilerden oluşmaktadır.

Yeminli mali müşavirler, böyle bir araştırmanın yapılmasından ve kendilerinin bu konuya dair görüşlerinin alınmasından oldukça memnun olmuşlardır. Araştırma

konusunda, ufuk açıcı, değerli yönlendirmelerde bulunmuşlardır. Bunların yanında, çalışma tamamlandıktan sonra ortaya çıkacak araştırmanın kendileri ile paylaşılması hususunda ricalarını iletmişlerdir (Araştırma Günlüğü, s. 16).

Aynı şekilde serbest muhasebeci mali müşavirlerde, araştırma kapsamında ulaşılmaya çalışılan durumlardan oldukça muzdarip oldukları için yapılan çalışma onların da ilgisini fazlasıyla çekmiştir (Araştırma Günlüğü, s. 27).

Araştırmacı, araştırma esnasında detaylı bilgilenebilmek için bu işin en başında büyük bir sabır gerektiğini yaşadığı bazı olumsuzluklar esnasında öğrenmiştir. Sonrasında kişilere ve bilgilere ulaşma konusunda her durum için alternatif planları hazırlamıştır. Bilgiye erişmek için gereken esnekliği öğrenmiş ve sonrasında görüşmeler kendiliğinden hızlanmıştır (Araştırma Günlüğü, s. 9).

Araştırmacı, saha çalışması esnasında katılımcıların yoğun mesai ve çalışma tempolarından dolayı görüşme randevusu ayarlamakta zaman zaman zorlanmıştır. Bazı randevularda katılımcılar değişik nedenlerden dolayı araştırmacıya haber edmeden randevuya gelememiştir (Araştırma Günlüğü, s. 21). Böyle durumlar, normal koşullarda oldukça can sıkıcı olabilmekle birlikte araştırmacı, araştırmacıda olması gereken sabrı, esnekliği ve rahat olmayı, uzak görüşlü ve öğrenen birisi olmayı öğrendiği için bu durumlarda bütün soğukkanlılığını koruyabilmiştir (Glesne, 2015 s. 165-175). Neticesinde başta olumsuz olan durumlar sonrasında oldukça verimli görüşmelerin gerçekleşmesine neden olmuştur. Araştırmacının araştırmadaki anlayışı/iç görüşü ve ortaya çıkarma becerisi nitel araştırmanın başarısını belirler (McKerchar, 2008, s. 13).

Görüşmeler, sadece araştırma veri toplama çizelgesinde (Bkz. Çizelge 2.3.) gösterilen ses kayıtlarından oluşmamaktadır. Görüşmeler, görüşme öncesi ile sonrasında ses kaydı alınmayan zaman aralığı ve görüşmenin gerçekleştirildiği süre ile birlikte yaklaşık yarım günü bulabilen faaliyet toplamından oluşmaktadır.

Saha çalışmasında veriler toplanırken öncelikle görüşme öncesi günlükler tutulmuştur. Görüşme öncesi günlüklere görüşmelere dair beklentiler, hedefler, teorik okumalara dair notlar kayıt edilmiştir. Görüşme öncesi tutulan notlar, araştırmacının görüşmelere daha iyi hazırlanmasını ve güdülenmesini sağlamıştır.

Görüşme sonrasında da görüşme sonrası günlükler tutulmuştur. Görüşme öncesi günlüklere not edilen beklentilerin, hedeflerin ne kadarını gerçekleştirdiği, beklenilmeyen ne tür bilgilerin edinildiği, görüşmeye dair araştırmacının hissettikleri, tespitleri ve katılımcıya dair değerlendirmeleri aktarılmıştır. Araştırmacı, ses kaydının alınmadığı

görüşme öncesi ve sonrasındaki süre zarfında da araştırma konusu hakkında ayrıntılı ve çok boyutlu bilgi elde etmeye devam etmiştir. Görüşmelerin bu kısımlarında edinilen bilgi ve değerlendirmeler görüşme sonrası günlüklere tek tek aktarılmıştır (Araştırma Günlüğü, s. 33).

Araştırmacı, görüşme öncesi ve sonrası günlükleri bir sonraki görüşme öncesinde gözden geçirmiştir. Daha önceki görüşmeler sonucunda elde edilen deneyimler ışığında araştırmacı, kendisini sürekli geliştirmeye çalışmıştır. Yeni görüşmeler gerçekleştikçe görüşmelerin her bir aşamasında hem sorulara, soruların yöneltilmesine yönelik iyileştirmeler, revizeler ve odaklanılması gereken noktalar daha iyi bir seviyeye taşınmaya çalışılmıştır. Bu çalışma metodu sayesinde derinlemesine ve çok yönlü veri toplanmasına devam edilerek araştırma için geçerli veriler elde edilmiştir (Araştırma Günlüğü, s. 53).

Ayrıca araştırmanın en başından itibaren gerçekleştirilen teorik hazırlıklar esnasında araştırmaya dair notlar, bilgilenmeler ve saha çalışması esnasında görüşmeler (mülakatlar) dışındaki bilgilenmelere dair notlar, okumalar, araştırmalar ve edinilen bilgiler araştırma öncesi ve sonrası günlükler ile eş zamanlı olarak araştırma günlüğüne aktarılmıştır.

Araştırma günlüklerinin tutulması, araştırma esnasındaki edinilen bilgilerin kayıt edilmesinin dışında, araştırmaya yönelik yapılan analiz çalışmalarının küçük adımlarını içermektedir.

Durum çalışmasında merkezi denetim elemanı/araştırmacı pozisyonunda olmanın getirdiği bir takım sınırlılıklar olabilmektedir. Araştırmacı geçerli verileri toplayabilmek için bu sınırlılıkların üstesinden gelmeye çalışmıştır. Bu kapsamda, araştırmacı durum (case study) çalışması deseninin gerektirdiği tedbirleri almıştır. Araştırmacı, teorik olarak çalışma alanı ve görüşmeye dair hazırlıklarını tamamlamıştır. Geliştirilmesi gereken noktalar üzerinde bir görüşmeden yeni bir görüşmeye geçilene kadar gerekli gelişim sağlanmaya çalışılarak araştırmaya devam edilmiştir. Araştırmacı, durum çalışmasında araştırılan vakaya ilişkin müdahalelerde bulunmayarak sadece iz sürerek durumu anlamaya çalışır. Bundan dolayı araştırmacı, saha çalışmasında iyi bir gözlemci ve görüşmeci olmaya çalışmıştır. Durum çalışmasında, yansız olarak edinilen bilgiler, katılımcıların kullandıkları kelimelerin lafzı dışında ima ettiği ruhu da keşfetmeye ve bunları ortaya çıkarmaya çalışmıştır. Çalışılan durumun görünen ve görünmeyen yönlerinin üzerinde herhangi bir rötuş yapmadan durum çalışmasının fotoğrafını

kullanıcılara bütün doğallığı ile aktarmaya çalışmıştır. Görüşmeler esnasında yöneltilen sondalar (irdeleme soruları) ile görüşme soruları kapsamında derinlemesine ve açıklayıcı bilgi edinilmeye çalışılmıştır. Araştırma sırasında sorulara verilen cevaplar asıl konunun dışına çıkmaya başladığında veya katılımcı farklı konulara girmeye başlayınca araştırmacı toparlama soruları ile katılımcıyı, odaklanılması gereken noktaya nazik ve veri akışını azaltmayacak/engellemeyecek şekilde yönlendirmeye çalışmıştır.

Araştırma esnasında bazı katılımcılar zaman zaman araştırmacıyı olaya hâkimiyeti yönüyle sınımışlardır. Araştırmacı, sahip olduğu denetim nosyonu, bütün katılımcı grupları hakkındaki deneyimleri ve görüşmeler esnasındaki edindiği bilgiler ile olaya hâkimiyetini kolaylıkla katılımcılara göstermiştir. Bu sayede çok yönlü ve daha fazla bilgi paylaşımının önü açılmıştır. Örneğin dört vergi müfettişinin bulunduğu görüşme öncesi bir tanışma aşamasında kıdemli vergi müfettişlerinden birisi, araştırmacının olayın esasını çözdüğünü ifade etmiştir (Görüşme Sonrası Günlük, 11.02. 2017).

Her bir görüşme, diğer görüşmelerden bağımsız olarak yapıldığından elde edilen veriler ilgili günlüklere kaydedilmiş ve diğer katılımcılar ile paylaşılmamıştır. Yan yana odalarda bulunan kişiler ile görüşme yapılmasına rağmen, bu kişiler yan taraftaki kişi ile görüşüldüğünü bilmemektedir. Görüşme öncesi verilen taahhütlere bağlı kalınarak katılımcıların gerçek kimlikleri, geçerlik ve güvenilirlik komitesi dahil kimse ile paylaşılmamıştır.

Görüşmeler esnasında elde edilen özel ve gizli bilgilerin kullanılması, raporlanması ve sunumu araştırmacı için ikileme neden olabilir. Veri toplama sürecinde tereddüde neden olan durumlar, ivedi bir şekilde geçerlik ve güvenilirlik komitesi ile paylaşılmıştır. Alan uzmanı Prof. Dr. Mustafa Erkan ÜYÜMEZ ve araştırma yöntem uzmanı Dr. Öğr. Üyesi Sema ÜNLÜER tarafından ikileme neden olan durumlarda nasıl hareket edileceği, hangi bilginin ne kadar kullanılacağı ve ne şekilde raporlanacağına dair kararlar alınmıştır (11.10.2016 tarihli geçerlik ve güvenilirlik komitesi toplantı tutanağı).

2.4. Veri Toplama Araçları

Araştırmacı, durum çalışması ile bir olguyu derinlemesine incelemeye çalışır (Yin, 2009, s. 18). Bu süreçte araştırmacı durum (case) ile ilgili birçok kaynaktan detaylı veri toplayarak bilgilenir (Cresswell, 2009, s. 13). Durum çalışmalarında görüşme, katılımcı veya katılımcı olmayan gözlem, belge incelemesi ve arşiv kayıtları gibi veri toplama

araçları araştırma problemine göre tek veya çoklu olarak kullanılabilir (Yıldırım ve Şimşek, 2008, s. 285).

Durum çalışmalarında veriler, araştırmacı tarafından toplanmayı bekler bir halde değildirler. Araştırmacı, veri toplama tekniklerini kullanarak farklı kaynaklardan veri toplanması sürecinde veriler ile etkileşim halindedir (Glesne, 2015, s. 63). Nitel araştırmalarda geçerliğin ve güvenilirliğin gerçekleştirilmesinde çeşitleme (triangulation) kullanılır. Çeşitleme, farklı veri kaynaklarından çeşitli veri toplama teknikleri ile araştırmanın inandırıcılığını artırmaya yönelik kurallar bütünüdür. (Gibbs, 2008, s. 94; Yıldırım ve Şimşek, 2008, s. 285; Stake, 1995'den aktaran Ünlüer, 2010, s. 77).

Durum çalışmalarında, derinlemesine bilgi edinmek ve bütüncül bir bakış açısını sağlamak için birden fazla veri toplama tekniği kullanılır. Veri kaynağının fazlalığı ve veri toplama tekniklerinin çeşitliliği, araştırmada daha zengin bir veri setinin elde edilmesini ve bütüncül sonuçların ortaya çıkarılmasını sağlar. Durum çalışmalarında görüşme, gözlem ve belge incelenmesi en yaygın kullanılan veri toplama teknikleridir (Yin, 2009, s. 101; Glesne, 2015, s. 64).

2.4.1. Belge incelemesi

Belge (doküman) incelemesi, araştırılan olgular hakkında bilgi içeren materyallerin analizini kapsar (Yıldırım ve Şimşek, 2008, s. 187). Belgeler, araştırılan durum çalışması ile ilgili olmalıdır. Bu belgeler birçok biçim ve şekilde olabilir. Örneğin mektuplar, e-posta yazışmaları, günlükler, notlar, bildiriler, önergeler, ajanda, gelişim raporları, içsel kayıtlar/veriler, idari belgeler, faaliyet raporları, kitle iletişim araçları, gazeteler v.b.

Durum çalışmalarında, belge incelemesinin en önemli yönü diğer veri kaynaklarından gelen kanıtları desteklemek ve bu kanıtların güvenilirliğini artırmaktır. Belgeler (dokümanlar) görüşmelerdeki ulaşılan durumları doğrular nitelikte olmalıdır. Belge incelemesi ile ulaşılan ipuçları, yeni durumları ortaya çıkarmanın yanında araştırmacı tarafından iyi ayırt edilmezse, araştırmacıyı yanlış tarafa yöneltebilir (Yin, 2009, s. 101).

Araştırmanın belge incelemesi aşamasında araştırmacı tarafından on yıllık kalkınma planları, vergi özel ihtisas komisyon raporları, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı ve Gelir İdaresi Başkanlığının faaliyet raporları, risk analiz modeline esas senaryo çalışmaları, araştırma konusu ile ilgili sempozyum-konferans bildirileri, istatistiki veriler, vergi idaresi yöneticilerinin basın beyanları ve söyleşileri, kurum ve

meslek odalarının internet siteleri, bunların ilgili faaliyetleri, kitle iletişim araçları ve gazeteler üzerinden araştırmaya katkı sağlayabilecek ve yol gösterecek ilgili yazı, haber, tartışma ve değerlendirmeler araştırma sürecinde sürekli takip edilerek incelenmiş ve ilgili belgeler (dokümanlar) türlerine göre klasörlenmiştir. Belge incelemesi ile elde edilen verilerden alınan destekleyici bölümler araştırmanın analiz sürecinde ve araştırma raporunda kullanılmıştır.

2.4.2. Görüşmeler

Görüşme, nitel araştırmalarda en fazla kullanılan veri toplama tekniğidir. Görüşmeler; yüz yüze (birebir), telefon veya e-posta kullanılarak yapılan görüşmeler ve odak grup görüşmeleri şeklinde gerçekleştirilebilir (Creswell, 2009, s. 179). Bu görüşme şekillerinde nitel veriler, yapılandırılmamış ve yarı yapılandırılmış görüşmelerden yararlanılarak toplanır (Creswell, 2009, s. 182).

Araştırmanın veri toplama sürecinde vergi müfettişleri, muhasebe meslek mensupları ve vergi mükellefleri ile yapılan yüz yüze ve e-posta görüşmelerinde yarı yapılandırılmış görüşme soruları kullanılmıştır. Bu görüşmelerin gerçekleştirilme sürecinde, öncelikle yarı yapılandırılmış görüşme tekniğini kullanmak için alanyazın ve araştırma amaçları göz önünde bulundurularak her bir katılımcı grubuna yönelik yarı yapılandırılmış görüşme formları hazırlanmıştır. Hazırlanan görüşme formlarının geçerlik çalışması, geçerlik ve güvenilirlik komitesi tarafından yapılmıştır.

Araştırmanın takip eden sürecinde geçerlik verilen görüşme sorularına yönelik pilot görüşme gerçekleştirilmiştir.

2.4.2.1. Pilot Görüşme

Görüşme yönteminin kullanılacağı çalışmalarda esas görüşmelere başlanılmadan önce araştırmacı ve yarı yapılandırılmış görüşme formu pilot çalışmaya tabi tutulmalıdır. Pilot çalışma, hem yarı yapılandırılmış görüşme formunun hem de araştırmacının tutarlılığı açısından gereklidir (Silverman 1993'den aktaran Türnüklü, 2000, s. 8).

Pilot çalışmada esas amaç veri toplamak değildir. Pilot çalışma ile öncelikle görüşme sorularının kolay anlaşılabilirliği, odaklı olması, yönlendirici olmaması, soruların mantıklı sıralanışı, çok yönlü olmaması, sonda ve alternatif sorularının yeterliliği gibi niteliklere sahip olup olmadığı test edilir. Bunun yanında, görüşme süresinin uzunluğu, araştırmacının kendisini gözlemlemesi, yeni araştırma sorularının ortaya çıkması,

görüşme sorularında ne tür düzeltmeler yapmak gerektiğine yardımcı olur. Pilot çalışma, araştırmacıyı esas veri toplama sürecine hazırlar (Yıldırım ve Şimşek, 2008, s. 127-135; Glesne, 2015, s. 75-76).

Pilot uygulama kapsamında alan uzmanı Prof. Dr. Mustafa Erkan ÜYÜMEZ ile araştırmacı tarafından hazırlanan yarı yapılandırılmış sorular kullanılarak 17.03.2016 tarihinde Eskişehir’de bir katılımcı ile 2 saat süren bir pilot görüşme gerçekleştirmiştir. Bu görüşmede, katılımcının değerlendirmeleri ile düzeltmeler için notlar alınmıştır.

Pilot uygulama sonrasında geçerlik ve güvenilirlik komitesi tarafından görüşme, görüşme soruları, araştırmacının durumu üzerinde tartışılmış ve çalışılmıştır. Geçerlik ve güvenilirlik komitesi tarafından bazı soruların anlaşılabilirliği yönünden revizesi ve soruların genelden özele doğru sıralanışı konularında değişiklikler önerilmiştir. Bu değerlendirmelere göre gerekli düzeltmeler yapılarak geçerlik ve güvenilirlik komitesinin görüşü ile araştırma sorularına son hali verilmiştir. Pilot uygulama sonrasında esas görüşmelere geçilmiştir.

2.4.2.2. Yapılandırılmamış Görüşmeler

Yapılandırılmamış ya da etkileşimli görüşme tekniğinde, görüşmeler hazırlanan görüşme formlarındaki sorular üzerinden gerçekleştirilmez. Görüşme soruları, araştırma odağının yönlendirdiği bir etkileşim ve diyalog sırasında şekillenir (Glesne, 2015, s. 141). Görüşme kısmen söyleşi havasında da gerçekleşebilmektedir. Bazen katılımcı kendisiyle görüşme yapıldığını da fark etmeyebilir (Türnüklü, 2000, s. 546). Araştırmacı, gerçekleşen sohbetler esnasında ilgili bilgileri toplar (Merriam, 1998’den aktaran Ünlüer, 2010, s. 83).

Yapılandırılmamış görüşmeler için özel bir zaman tayin edilmemiştir. Araştırma çalışmaları sırasında vergi müfettişleri, muhasebe meslek mensupları ve vergi mükellefleri ile kendiliğinden gelişen anlık sohbet tarzında görüşmeler gerçekleştirilmiştir. Araştırmacı tarafından yapılandırılmamış görüşmeler kapsamında sahadan elde edilen bilgiler, araştırma günlüğüne detaylı ve yansız bir şekilde aktarılmıştır.

2.4.2.3. Yarı Yapılandırılmış Görüşmeler

Yarı yapılandırılmış görüşmelerde, araştırmacı tarafından önceden hazırlanan ve geçerlik çalışması yapılmış görüşme soruları kullanılır. Yarı yapılandırılmış görüşme

tarzında, araştırmacıya belirli bir esneklik tanınmaktadır. Araştırmacı, görüşme anında görüşmenin akışına göre katılımcıya yeni sorular yöneltebilir, soruların yerini değiştirebilir, görüşme esnasında cevabı alınan soruları tekrar sormayabilir ve bazı konularda açıklayıcı bilgilere ulaşmak için sondalardan yararlanabilir. Araştırmacı, görüşme sırasında tehditkâr olmadan sabırla sorgulayarak ve bilgilenmeyi teşvik edici bir yaklaşımla çalışma konusu hakkında en azami derecede bilgi toplamaya çalışır. Araştırmacı, görüşmenin amacı ve gizliliği hakkında katılımcıyı bilgilendirmek ve görüşme sırasında uygun bir fiziki ortamın sağlanıp sağlanmadığını gözeterek yöneltilen sorulara katılımcının rahat, dürüst ve doğru bir şekilde tepkide bulunmasını sağlaması gerekir (Türnüklü, 2000, s. 547; Yıldırım ve Şimşek, 2008, s. 140, 144; Glesne, 2015, s. 168, 171).

Bu araştırmada yarı yapılandırılmış görüşme tekniğini kullanmak için alanyazın ve araştırma amaçları göz önünde bulundurularak her bir katılımcı grubuna yönelik olarak yarı yapılandırılmış görüşme formları hazırlanmıştır. Geçerlik ve güvenilirlik komitesi tarafından görüşme formlarının geçerlik çalışması, pilot görüşme ile görüşme soruları test edildikten sonra gerçekleştirilmiştir.

Türkiye’deki vergi incelemelerinde karşılaşılan sorunlarının belirlenmesinin amaçlandığı durum çalışması araştırmasının verileri, 01 Kasım 2016 - 29 Mart 2017 tarihleri arasında yarı yapılandırılmış soruların kullanıldığı görüşmeler, araştırmacı günlüğünün geliştirilmesi, belgeler ve arşiv verilerinin incelenmesi yoluyla toplanmıştır. Görüşmelere, vergi incelemelerinde esas odak noktası olan vergi müfettişleri ile başlanılmıştır. Araştırmanın sonraki aşamalarında ise katılımcılar arasında önceliklendirme yapmaksızın katılımcıların iş ve mesai uygunluğuna göre randevular ayarlanarak görüşmeler gerçekleştirilmiştir.

Görüşmeler öncesinde her katılımcıdan yazılı veya sözlü izin alınmıştır. Her bir katılımcı ile yapılan görüşmeler sonrasında elde edilen verilere göre geliştirilmesi ve araştırmanın derinleştirilmesi gereken yeni noktaları tespit edilmiştir. Bir sonraki görüşmeye geçilirken görüşme formlarında gerekli düzeltmeler ve zenginleştirmeler yapılarak veri toplamaya devam edilmiştir.

Vergi mükellefleri ile olan görüşmelerde doyum noktasına daha az katılımcı ile ulaşıldığı için geçerlik ve güvenilirlik komitesinin değerlendirmesi ve onayı ile 8. Vergi mükellefinde görüşmeler sonlandırılmıştır.

Muhasebe meslek mensupları ile yapılan görüşmelerde ise araştırmanın doyum noktasına vergi mükelleflerine göre daha fazla kişi ile görüşülerek 11. katılımcıda ulaşılmıştır.

Vergi müfettişleri ile yapılan görüşmelerde ise Vergi Denetim Kurulu Başkanlığında ve Ankara'daki bütün denetim grup başkanlıklarında farklı pozisyonlarda görevli çok sayıda vergi müfettişi ile daha detaylı bilgilere ulaşmak için görüşmeler yapılmıştır.

Araştırma kapsamında gerçekleştirilen görüşmelere dair katılımcı, görüşme tarihi, görüşme süresi ile veri toplama şekli bilgileri aşağıda yer alan veri toplama çizelgesi Çizelge 2.3.'e aktarılmıştır.

Çizelge 2.3. Veri toplama çizelgesi

No.	Katılımcılar	Tarih	Süre (dk)	Veri Toplama Şekli
1	Vergi Müfettişi 1	01.11.2016	84	Ses Kayıt Ederek
2	Vergi Müfettişi 2*	12.12.2016 11.03.2017	35 59	Not Tutarak Ses Kayıt Ederek
3	Vergi Müfettişi 3*	21.12.2016 28.02.2017	62	Ses Kayıt Ederek Ses Kayıt Ederek
4	Vergi Müfettişi 4	02.02.2017	61	Ses Kayıt Ederek
5	Vergi Müfettişi 5	03.02.2017	48	Ses Kayıt Ederek
6	Vergi Müfettişi 6	17.02.2017	118	Ses Kayıt Ederek
7	Vergi Müfettişi 7	27.02.2017	100	Ses Kayıt Ederek
8	Vergi Müfettişi 8*	01.03.2017 02.03.2017	103	Ses Kayıt Ederek Ses Kayıt Ederek
9	Vergi Müfettişi 9	02.03.2017	85	Ses Kayıt Ederek
10	Vergi Müfettişi 10*	01.03.2017 07.03.2017 14.03.2017	15 - 27	Not Tutarak E-posta ile Not Tutarak
11	Vergi Müfettişi 11	07.03.2017	87	Not Tutarak
12	Vergi Müfettişi 12	08.03.2017	98	Ses Kayıt Ederek
13	Vergi Müfettişi 13	13.03.2017	82	Ses Kayıt Ederek
14	Vergi Müfettişi 14	14.03.2017	58	Ses Kayıt Ederek
15	Vergi Müfettişi 15	20.03.2017	63	Not Tutarak
16	Vergi Müfettişi 16	21.03.2017	35	Not Tutarak
17	Vergi Müfettişi 17	23.03.2017	127	Ses Kayıt Ederek
18	Muhasebe Meslek Mensubu (SMMM) 1	01.12.2016	98	Ses Kayıt Ederek
19	Muhasebe Meslek Mensubu (SMMM) 2	16.12.2016	32	Ses Kayıt Ederek
20	Muhasebe Meslek Mensubu (YMM) 3	23.01.2017	131	Ses Kayıt Ederek

Çizelge 2.3. 'ün devamı

21	Muhasebe Meslek Mensubu (SMMM) 4	25.01.2017	73	Ses Kayıt Ederek
22	Muhasebe Meslek Mensubu (YMM) 5	31.01.2017	102	Ses Kayıt Ederek
23	Muhasebe Meslek Mensubu (SMMM) 6	01.02.2017	92	Ses Kayıt Ederek
24	Muhasebe Meslek Mensubu (YMM) 7	08.02.2017	100	Ses Kayıt Ederek
25	Muhasebe Meslek Mensubu (SMMM) 8	16.02.2017	55	Ses Kayıt Ederek
26	Muhasebe Meslek Mensubu (YMM) 9	10.03.2017	75	Ses Kayıt Ederek
27	Muhasebe Meslek Mensubu (YMM) 10	15.03.2017	62	Ses Kayıt Ederek
28	Muhasebe Meslek Mensubu (YMM) 11	23.03.2017	52	Ses Kayıt Ederek
29	Vergi Mükellefi 1 (Mobilya Üretim ve Satış Firması)	20.12.2016	71	Ses Kayıt Ederek
30	Vergi Mükellefi 2 (Restoran İşletmesi)	23.12.2016	34	Ses Kayıt Ederek
31	Vergi Mükellefi 3 (Tıbbi Malz. Satış ve Bakım İşletmesi)	26.01.2017	48	Ses Kayıt Ederek
32	Vergi Mükellefi 4 (Bilgi Teknoloji Şirketi - CBS)	24.03.2017	56	Ses Kayıt Ederek
33	Vergi Mükellefi 5 (İnşaat Firması)	28.03.2017	36	Ses Kayıt Ederek
34	Vergi Mükellefi 6 (Ayakkabı Mağazaları Zinciri)	28.03.2017	20	Ses Kayıt Ederek
35	Vergi Mükellefi 7 (İnşaat- Enerji Şirketler Grubu)	29.03.2017	23	Ses Kayıt Ederek
36	Vergi Mükellefi 8 (İnşaat-Enerji Şirketler Grubu)	29.03.2017	76	Ses Kayıt Ederek
Toplam Süre (dk/saat)			2.583/43,05	

*Görüşmeler, birden fazla sefer de tamamlanmıştır.

Veri toplama çizelgesinde de belirtildiği gibi, 36 katılımcı ile 40'dan fazla görüşme gerçekleştirilmiştir. Görüşmeler de 4 katılımcı ile yapılan görüşmelerin dışındaki görüşmelerin tamamında ses kayıt cihazı kullanılarak görüşmeler gerçekleştirilmiştir. Veri toplama sürecinde, 2.583 dakikalık (43,05 saat) görüşme gerçekleştirilmiştir. Esas görüşmeye geçilmeden önceki görüşmeler ile görüşme soruları tamamlandıktan sonraki görüşmeler bu süreye dahil değildir. Görüşmenin öncesinde ve özellikle de sonrasında da bilgi elde edilmeye devam edilmiştir. Bu bilgiler görüşme sonrası günlüklere aktarılmıştır.

Veri toplama çizelgesinde bilgileri verilen tüm veriler süreç içerisinde ve sonunda araştırma sorularını yanıtlayacak şekilde ele alınıp NVivo 11 Pro nitel veri analizi programı yardımıyla analizleri gerçekleştirilmiştir.

2.4.2.3.1. Vergi müfettişleri ile yapılan yarı yapılandırılmış görüşmeler

Araştırmacı, vergi müfettişlerine ulaşmak için kendi referansları veya araştırmaya katılan vergi müfettişlerinin referansları vasıtasıyla önce telefon ile irtibat kurmuştur. Telefon görüşmelerinde, randevu talep edilen vergi müfettişlerine araştırma hakkında tanıtıcı kısa bilgi verilmiştir. Araştırma kapsamında kendilerinin bilgi, tecrübe, tespit ve

önerilerinin çok değerli olduğu aktarılmıştır. Bu kapsamda araştırmaya katkı sağlamaları talep edilmiştir.

Görüşme öncesinde görüşme formlarında yer alan taahhütname (EK-1) kendileri ile paylaşılmıştır. Katılımcıların yazılı veya sözlü onayı görüşme öncesinde alınmıştır. Vergi müfettişlerine yönelik hazırlanan yarı yapılandırılmış görüşme soruları (EK-2) görüşme öncesi kendilerine sunulmuştur. Görüşme öncesinde, katılımcı ile tanışma kısmında genel konulardan konuşularak görüşme ortamı uygun hale getirildikten sonra esas görüşmelere başlanılmıştır. 17 vergi müfettişi ile toplam 22 görüşme gerçekleştirilmiştir. Bu görüşmelerin 15'inde ses kayıt ederek veriler toplanmıştır.

Durum çalışmasında amaç, araştırma konusunda derinlemesine inceleme yapmak ve ayrıntılı bilgilenmek olduğu için 6 görüşmede katılımcıların kendi isteklerinden dolayı görüşme verileri ses kaydı alınmadan not tutarak toplanmıştır.

Yine durum çalışması desenin esnek yapısı sayesinde bir görüşme katılımcının isteği doğrultusunda e-posta ile gerçekleştirilmiştir. E-posta görüşmesi sonrası katılımcı vergi müfettişinin deneyimlerinden daha fazla yararlanmak için yüz yüze görüşme talep edilip not tutarak ek görüşme ile yeni veriler elde edilmiştir.

Bazı görüşmelerde ise, bazı katılımcıların pozisyonları ve görüşmelerin akışındaki gelişmeden dolayı ses kayıt için müsaade istemek yerine bilgilenmenin ahenginin kaçırılmaması için görüşmeler not tutularak gerçekleştirilmiştir.

Vergi müfettişleri ile yapılan görüşmelerden e-posta şeklindeki görüşme dışındaki diğer görüşmeler yüz yüze gerçekleştirilmiştir.

2.4.2.3.2. Muhasebe meslek mensupları ile yapılan yarı yapılandırılmış görüşmeler

Muhasebe meslek mensupları, vergi incelemesini yapan vergi müfettişleri ile incelenen vergi mükellefleri arasında köprü vazifesi görmektedirler. Vergi mükellefleri ile aralarındaki sözleşme gereği vergi mükelleflerinin muhasebe işlemlerini gerçekleştirirler veya onlara müşavirlik hizmeti sunarlar. Muhasebe meslek mensupları, gerçekleşen ekonomik olaylar ve faaliyetler ile bu faaliyetlerin muhasebeye aktarılma aşaması hakkında bilgi sahibi olan serbest meslek erbabıdır. Muhasebe meslek mensuplarından serbest muhasebeci mali müşavirler, ücret akdinden dolayı vergi mükelleflerine daha bağımlıdırlar.

Muhasebe meslek mensubunun diğer kısmı olan yeminli mali müşavirler ise vergi mükellefleri ile aralarında bir hizmet sözleşmesi bulunmakla birlikte, serbest muhasebeci

mali müşavirlere göre bağımsız ve daha fazla sorumluluğu olan muhasebe meslek mensuplarıdır.

Muhasebe meslek mensupları, vergi müfettişlerine göre vergi mükelleflerinin iş ve işlemlerine daha hâkimdirler. Bu yüzden tahakkuk eden ve tahsil edilen vergi üzerinde kritik bir görevi yerine getirirler.

Muhasebe meslek mensubu katılımcı grubu görüşmelerinde de vergi müfettişi katılımcı grubunda belirtildiği şekillerde kendilerine ulaşarak randevu alınmıştır. Görüşme öncesinde bu katılımcı grup için hazırlanan yarı yapılandırılmış sorular (EK-3) paylaşılarak görüşmeler gerçekleştirilmiştir. Bu katılımcı grubunda 11 muhasebe meslek mensubu ile yüz yüze görüşme yapılmıştır.

2.4.2.3.3. Vergi mükellefleri ile yapılan yarı yapılandırılmış görüşmeler

Vergi mükellefleri, ekonomik faaliyetlerin başrolü ve müteşebbisi olmakla birlikte bu faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması konularında yeterli teknik bilgiye sahip değildirler. Bu hizmeti muhasebe meslek mensuplarından alırlar. Vergi mükellefleri ile yapılan görüşmeler diğer iki katılımcı grubuna göre ortalama görüşme süresi olarak daha az sürede tamamlanmıştır. Vergi mükelleflerinin görüşme süreleri az gibi görünse de içerik olarak ve doyum noktasına ulaşmada diğer katılımcı gruplarından çok farklı ve yönlü olabilmektedir. Araştırma kapsamında muhtelif sektörlerden 8 vergi mükellefi ile yarı yapılandırılmış sorular (Ek-4) ile görüşmeler gerçekleştirilmiştir.

2.4.3. Gözlem (Katılımcı olmayan)

Gözlem; sosyal ortam içerisindeki olayları, davranışları ve süreç ürünlerini (artifacts) kaydetmeyi ve bunlara ilişkin sistematik bir şekilde not almayı içeren bir veri toplama tekniğidir (Marshall ve Rossman, 2006, s. 98). Bu veri toplama aracı, araştırmacının uygun bulunduğu her türlü kurumsal ve sosyal ortamda veri toplamak için kullanılabilir (Yıldırım ve Şimşek, 2008, s. 169). Araştırmacı, gözlem yöntemini kullanarak farklı gözlemci rollerinde bulunabilir. Bu roller, tam katılımlı gözlemcilikten katılımcı olmayan gözlemciliğe kadar çeşitlilik gösterir (Creswell, 2009, s. 181-182).

Katılımcı olmayan (doğrudan) gözlemcilik, araştırmacıların gözlemledikleri etkinlikleri doğal ortamları içerisinde aktif bir rol almadan izledikleri ve notlar aldıkları gözlemsel bir roldür. Katılımcı olmayan gözlemci, etkinlikler dışında ya da gözlem için uygun bir yerde çalışma alanını doğrudan izleyen dışarıdan bir kişidir. Bu teknikte,

araştırmacının durum çalışması içerisinde katılımcı rolünün olmamasından dolayı gözlemleri, katılımcı gözlemciliktekine oranla daha somuttur (Yin, 2009, s. 109-110).

Gözlem tekniği ile nitel veri toplamada en yaygın kayıt türü not alma şeklindedir. Not almanın yanında ses ve görüntü kaydı almak da sık kullanılan diğer kayıt türlerinin başında gelir. Fotoğraf çekimi de sık olmamakla birlikte kullanılan diğer bir kayıt çeşididir. Araştırmacı, not alma kayıt türünde gözlenecek durumları gözden kaçırmadan kendine göre hatırlatıcı ve kısa notlar alır. Gözlem sonrasında bu notlar üzerinden toplanan veriler daha ayrıntılı hale getirilebilir (Yıldırım ve Şimşek, 2008, s.182-183).

Bu araştırma kapsamında 20.03.2017 tarihinde 09:30-12:00 saatleri arasında Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Eğitim Merkezi konferans salonunda risk analiz modeline yönelik bir toplantıda farklı denetim grup başkanlıklarından gelen vergi müfettişleri, katılımcı olmayan (doğrudan) gözlemci rolünde izlenmiştir. Aynı tarihte 14:00-17:00 arasında VDK Eğitim Merkezi Bilgisayar Laboratuvarı-1’de farklı denetim grup başkanlıklarından gelen vergi müfettişlerinin aldıkları bir eğitim esnasında derse katılımları, eleştirileri, beklentileri, sahada tecrübe ettikleri somut olayları değerlendirmeleri gibi yönleri ile araştırmacı tarafından katılımcı olmayan (doğrudan) gözlemci rolünde gözlemlenmiştir. Gözlemler sırasında alınan kısa notlar, sonrasında detaylı bir şekilde günlüklere aktarılmıştır. Toplanan veriler, daha sonra araştırmanın analiz ve raporlama aşamasında kullanılmıştır (Araştırma Günlüğü, s. 61).

2.4.4. Araştırmacı günlükleri

Araştırmacı günlüğü; katılımcı gözlem, görüşme gibi nitel araştırma yöntemleri ile sahadan elde edilen verileri içeren bir veri kaynağıdır. Bu veri kaynağına araştırmacının araştırma konusu hakkındaki fikirleri, sezgileri, tespitleri, gözlemleri, yorumları, yansıtıcı değerlendirmeleri ve açıklayıcı notları kaydedilir. Bu yüzden araştırmacı günlükleri oldukça bilgilendirici veri kaynaklarıdır. Araştırma günlüğü tutmak, verilerin yorumlanmasında kullanılan teorik yapıların geliştirilmesine yardımcı olur. Bunların yanında araştırmacıya bir zaman çizelgesi görevini yaparak araştırmadaki gelişim sürecini izleme imkânı da verir (Altrichter, Posch ve Somekh, 2005, s. 12-13; Marshall ve Rossman, 2006, s.107; Ünlüer, 2010, s. 92).

Araştırma kapsamında görüşmelerin öncesindeki ve sonrasındaki sürecin bütün boyutlarını kapsayan yansıtıcı görüşme günlükleri tutulmuştur. Görüşmeler sırasında ses kayıt cihazı kapatıldıktan sonra da katılımcılardan bilgi edinmeye devam edildiği için bu

bilgiler görüşme sonrası günlüklere kaydedilmiştir. Araştırmacı günlüğü, görüşmelere dair görüşme öncesi ve sonrası günlükler ayrı ayrı tutulmuştur. Günlüklerin tutulmasına 13.02.2016 tarihinden itibaren başlanılmıştır. Önceki aylarda ajanda ile takip edilirken 21.09.2016 tarihinden itibaren bilgisayar ortamında tutulmaya başlanmış olup, bütün günlükler toplam 213 sayfadır.

Günlükler, geçerlik ve güvenilirlik komitesi tarafından meydan okuyucu bir şekilde eleştirel olarak okunmuştur. Günlüklerin analizi, araştırmacı ve geçerlik komitesinde bulunan danışmanların günlükler ayrı ayrı okuması ve araştırmanın amaçları yönünde kodlamalar yapmaları ile gerçekleştirilmiştir. Günlüklerdeki duygular, karşılaşılan kolaylıklar, sorunlar, düşünceler, olaylar, yorumlar ve analiz ile elde edilen temalar araştırmanın destek verilerini oluşturmaktadır. Araştırmacı, günlüğün analizi sürecinde NVivo 11 Pro nitel veri analizi programını kullanmıştır.

2.4.5. Geçerlik ve güvenilirlik komitesi tutanakları

Araştırmanın sistemli bir şekilde ilerlemesini sağlamak ve araştırmacıya rehberlik ederek araştırma metoduna uygun bir usulde araştırmayı tamamlamak için çalışma alan uzmanı ve tez danışmanı Prof. Dr. Mustafa Erkan ÜYÜMEZ, araştırma yöntem uzmanı ve ikinci tez danışmanı Dr. Öğr. Üyesi Sema ÜNLÜER ile araştırmacının katıldığı geçerlik ve güvenilirlik komitesi toplantıları gerçekleştirilmiştir. Toplantıların bir kısmı tez danışmanlarının uygunluğuna göre Anadolu Üniversitesi İ.İ.B.F. veya E.E.Y.O'ndaki ofislerinde yüz yüze olmak üzere yapılmıştır. Bunun dışında araştırmacının başka bir şehirde olmasından dolayı geçerlik ve güvenilirlik komitesi üyeleri ile e-posta ve telefon görüşmeleri de gerçekleştirilmiştir. Bu kapsamda 29 kez görüşme ve toplantı gerçekleştirilmiştir. Toplantıların sonrasında toplantı tutanakları, araştırmacı tarafından toplantının tarihini, saatini, yerini, toplantı konusunu, görüşmeleri, değerlendirmeleri, alınan kararları ve yapılacak işleri gösterir şekilde hazırlanmıştır. Bu tutanaklar, bilgisayar ortamında saklanmaktadır. Yüz yüze görüşme ve toplantılar dışındaki telefon ve e-posta görüşmelerine dair bilgiler de görüşmelerin içeriğini, zamanını, açıklamalarını ve ilgili notları yansıtacak şekilde excel tablosunda takip edilmiştir. Geçerlik ve güvenilirlik toplantı ve görüşme tutanakları araştırmanın takvime uygun bir şekilde ilerlemesinin yanında araştırmanın gelişimini yansıtmaktadır.

2.5. Verilerin Analizi

Veri analizi; sonuçlar çıkarmak için incelemek, sınıflandırmak, tablolaştırmak, test etmek veya başka bir şekilde kanıtları yeniden birleştirmekten oluşur (Yin, 2009, s. 126). Nitel araştırmalarda veri analizi esneklik, yeni bir durumu ortaya çıkarmak ve çeşitlilik anlamlarına gelir. Nitel araştırmalarda veri analiz türleri, nitel çalışma alanlarına göre çeşitli şekilde isimlendirilmektedir (Yıldırım ve Şimşek, 2008, s. 221-222; Yin, 2009, s. 136; Glesne, 2015, s. 256).

Bu araştırmanın veri analizinde içerik analizinden yararlanılmıştır. Nitel verilerin içerik analiz süreci, şekil açısından tümevarımsal bir yapıdadır. İçerik analizinde asıl amaç, toplanan verileri açıklayabilecek kavramları ve bunlar arasındaki ilişkileri ortaya çıkarmaktır. İçerik analizinde veriler derinlemesine irdelenerek kavram ve temalar keşfedilmeye çalışılır. Bu süreçte; öncelikle veriler tanımlanır, sonrasında birbirine benzeyen veriler belirli kavramlar ve temalar altında bir araya getirilerek okuyucuların anlayabileceği bir biçimde düzenlenerek yorumlanır (Yıldırım ve Şimşek, 2008, s. 227).

Durum çalışmalarında veri analizi, saha çalışmaları sırasında veriler toplanırken yapılan analiz ile verilerin toplanması tamamlandıktan sonra yapılan analiz olmak üzere iki kısımdan oluşmaktadır. Veri analizi, sahada verilerin toplanmaya başlaması ile eş zamanlı olarak başlayan bir süreçtir. Eş zamanlı nitel veri analizi, araştırmanın odağının belirlenmesini ve biçimlenmesini sağlar.

Saha çalışması esnasında araştırmacı hatırlatıcı notlar alarak, görüşmelere ilişkin yansıtıcı bir araştırma günlüğü tutarak düşüncelerini geliştirir. Günlük tutmak ve not almak; araştırmacının yeni sorular oluşturmasını, yeni düşünceler üretmesini, bakış açısını genişletmesini, yorum kabiliyetinin artırılmasını, araştırmanın odağının daha iyi ortaya çıkartılmasını ve adım adım analizin derinleşmesini sağlar.

Veri toplama sürecinde yapılan çalışmaları ve gelişmeleri gösteren raporlar hazırlamak ve bu raporları araştırma komitesine veya araştırmayı finanse eden kurumlara belirli aralıklarla sunmak, araştırmanın araştırma planına uygun bir şekilde gidip gitmediğinin sistematik olarak incelenmesini sağlar. Ayrıca raporlar, araştırma süreci ile ilgili kimseler ile iletişim kurmaya yardımcı olur. Raporlar, araştırma sürecinde neyin, nasıl yapıldığı bilgisinin verilmesini sağlamanın yanında araştırma komitesinin araştırmaya dair değerlendirme yapmasına fırsat vererek araştırma sürecine katkı yapmasını ve süreçlerin kontrolünün devamlılığını sağlar (Glesne, 2015, s. 261-266).

Veri toplama süreci tamamlandıktan sonra veri analizinin ikinci aşamasında veri madenine giriş yapılır. Bu aşamada görüşme ses kayıtlarının dökümleri yapılır. Dökümleri yapılan verilere tam hâkim olunana kadar okuma faaliyetleri gerçekleştirilir. Bu safhadan sonra kodlama sürecine geçilir. Kodlama, analiz edilen verilerin ne dediğinin nasıl tanımlandığıdır. Bir başka ifadeyle kodlama, verilerin anlamlı bölümlere ayrılmasıdır. Anlamlı bölümler, bir kelime, bir cümle veya bir ya da birden fazla paragraftan meydana gelebilir. Bu aşama, sınıflama-tanımlama ve tanımlama-sınıflama şeklinde devam eden ve sürekli gelişen bir süreçtir. Kodlama, alanyazında indeksleme veya kategorileştirme olarak da ifade edilmektedir.

Verilerin kodlaması, daha önceden belirlenmiş kavramlara göre kodlanabileceği gibi verilerden çıkarılan yeni kavramlara göre de kodlanabilir. Analizin başlangıcı veriyi alt bölümlere ayırmak (veriyi kodlamak), nihai amacı ise daha geniş, birleştirilmiş ve bütüncül bir yapı oluşturmaktır. İçerik analizinde ortaya çıkartılan kavramlar, birbirleriyle ilişkili olanlar belirli bir tema altında gruplandırılır. Temalar, analiz edilen verilere göre birkaç alt düzeyden oluşabilir. Ortaya çıkarılan tema ve alt temalar genel bir olguyu işaret eder. Veri analizi, manuel veya bilgisayar destekli nitel veri analiz programları kullanılarak yapılabilir. Temalar ve alt temalar kesinleştirildikten sonra bulguların yorumlanması ve raporlanması gerçekleştirilir. Raporlamanın esas amacı, okuyucuya verilerin sistematik ve görsel olarak bilimsel hassasiyetle yorumlanarak aktarılmasıdır (Mason, 1998, s. 111; Törnükü, 2000, s. 556; Marshall ve Rossman, 2006, s. 156-165; Yıldırım ve Şimşek, 2008, s. 228; Gibbs, 2008, s. 38, 78; Creswell, 2009, s. 186; Glesne, 2015, s. 268-270).

Katılımcılardan elde edilen verilerin analizinde içerik analizi (tümevarım analizi) kullanılmıştır. Vergi müfettişleri, muhasebe meslek mensupları (YMM ile SMMM) ve vergi mükellefleri ses kayıtları, ses kayıtlarının dökümleri, esas görüşmelere ilişkin görüşme öncesi ve sonrası günlükler üç katılımcı grubu için ayrı ayrı dosyalanmıştır.

Araştırmaya ilişkin bazı veriler görüşme öncesinde veya sonrasındaki anlarda elde edilebilmektedir. Ayrıca görüşme esnasındaki araştırmacının katılımcı ve araştırmaya ilişkin gözlem ve tespitleri de olabilmektedir. Örneğin bir görüşme esnasındaki, katılımcının davranışları, mimikleri, yaklaşımları, araştırmacının görüşmeye dair değerlendirme ve tespitleri, görüşme sonrası günlüklere bütün yalınlığı ile aktarılmıştır.

Araştırmacı, çalışmaya ilişkin görüşlerini, değerlendirmelerini, tespitlerini, notlarını ve ön bulgularını araştırma günlüğüne aktardıkça araştırmacının analiz

kabiliyetinin gelişimi günden güne sağlanmıştır. Araştırma günlüğü, görüşme öncesi ve sonrası günlükler, veri toplama ve analiz sürecinin geçerlik ve güvenilirlik komitesi tarafından sağlıklı bir şekilde takip edilmesine yardımcı olmuştur.

Görüşmeler tamamlandıktan sonra yürütülen Bilimsel Araştırma Projesi kapsamında ses kayıtlarının dökümü, araştırmanın gizlilik ve etik kurallarına dikkat edilerek bir firmaya yaptırılmıştır. Ses kaydı dökümleri ve günlükler, Nvivo 11 Pro nitel veri analiz programına yüklenmiştir. Araştırmanın veri analizinde bu bilgisayar programı kullanılmıştır. Araştırmacı tarafından kodlama çalışmaları yapıldıktan sonra ortaya çıkarılan taslak temalar geçerlik ve güvenilirlik komitesine sunulmuştur. Geçerlik ve güvenilirlik komitesinin rehberliği ve değerlendirmeleri neticesinde taslak temalar ve kodlamalar üzerinde çalışılarak taslak tema ve alt temalar azaltılarak anlamlı ve bütüncül bir hale getirilmiştir. Araştırmacı, kod etiketlerini geçerlik ve güvenilirlik komitesi üyeleri Prof. Dr. Mustafa Erkan ÜYÜMEZ ve Dr. Öğr. Üyesi Sema ÜNLÜER'e sunduktan sonra komite üyeleri tarafından binişiklik ve fazlalık olup olmadığını belirlemek için kodlama sistematigi üzerinde çalışmıştır. Kodlamaların yapıldığı bölümler incelenmiş ve temalara ulaşılmıştır. Geçerlik ve güvenilirlik komitesi tarafından 13.02.2018 tarihinde görüşmelere ilişkin temalandırma çalışmasının geçerlik çalışması yapılmıştır.

2.6. Verilerin Geçerliliği ve Güvenirliği

Araştırma sonuçlarının inandırıcılığı, bilimsel araştırmaların en önemli kriterlerinden biridir. Bu yüzden “geçerlik ve güvenilirlik” araştırmalarda en yaygın olarak kullanılan iki kıstastır. Nitel araştırmalar, doğası gereği bir olgunun varlığına ve bu olgunun anlamına yönelir. Bu yüzden “nitel araştırmalarda geçerlik”, araştırılan olgunun olduğu gibi ve olabildiğince yansız aktarılmaya çalışılması ve doğru bilgiye erişmek için gereken tedbirlerin alınmasıdır. “Nitel güvenilirlik”, araştırma sürecini ve verilerini açık ve detaylı bir şekilde aktararak başka bir araştırmacının değerlendirmesine en iyi imkânı verecek şekilde ortaya koyabilmesidir. Bu yüzden, nitel araştırmada geçerlik, güvenilirliği belirleyen en önemli unsurdur.

Araştırmacının araştırmaya kapsamındaki olgu veya olay hakkında bütün durumu ve sonuçları nitel araştırmanın doğasına uygun bir şekilde tam olarak aktarabilmesi için çeşitli önlemlerin alınması gerekir. Alınan bu önlemler sayesinde araştırmanın inandırıcılığı (iç geçerlik), aktarılabilirliği/genellenebilirliği (dış geçerlik), tutarlılığı (iç

güvenilirlik) ve tasdiklenebilirliği/doğrulanabilirliği (dış güvenilirlik) gerçekleştirilmeye çalışılır (Marshall ve Rossman, 2006, s. 201-203; Yıldırım ve Şimşek, 2008, s. 255, 259, 274; Gibbs, 2008, s. 91; Yıldırım, 2010, s. 84).

Bu araştırmada da geçerlik ve güvenilirliği sağlamak için alınan önlemler şunlardır:

- Görüşme soruları; kolay anlaşılır, odaklı, yönlendirici olmayan, çok yönlü olmayan, genelden özele şeklinde sıralı ve anlaşılır şekilde hazırlandıktan sonra test edilmiş ve sonrasında görüşmeler sırasında katılımcıya görüşme tekniğine uygun bir şekilde yöneltilmiştir.
- Üç farklı katılımcı grubundan kişiler ile görüşülerek veri kaynağı çeşitlemesi (data triangulation) yapılmıştır.
- Farklı veri toplama teknikleri (belge incelemesi, görüşme, gözlem, araştırmacı günlükleri gibi) ile birçok kaynaktan detaylı veri toplayarak veri çeşitlemesi (data triangulation) gerçekleştirilmiştir.
- Araştırmanın bütün aşamaları boyunca başka araştırmacılar ile görüşülmüştür. Bunun yanında uzman incelemesi ve sürekli izleme çalışmaları, Geçerlik ve Güvenilirlik Komitesi, Tez İzleme Komitesi, Anadolu Üniversitesi Bilimsel Araştırma Projeleri Komisyonu tarafından yapılmıştır.
- Veri kaybını engellemek için görüşmelerin tamamına yakınında ses kayıt cihazı kullanılmıştır. Bazı görüşmelerde katılımcıların istekleri doğrultusunda veriler, ses kayıt cihazı yerine not tutularak toplanmıştır.
- Görüşmelerin sonunda elde edilen verilere yönelik olarak katılımcıların teyidi alınmıştır. Bazı görüşmelerden sonra ise daha detaylı bilgilenmeyi sağlamak için ek görüşmeler gerçekleştirilmiştir.
- Ses kayıtlarının dökümleri, araştırma ekibinin dışında bir firmaya, gizlilik ve etik kurallarına uygun bir şekilde yaptırılmıştır.
- Katılımcıların gerçek kimlikleri hiçbir yerde paylaşılmamıştır. Sadece katılımcı grubunu belirten kodlardan (vergi mükellefi 1, muhasebe meslek mensubu (YMM) 3, vergi mükellefi 3 gibi) yararlanılmıştır.
- Araştırma kapsamında elde edilen verilerin sadece araştırma kapsamındaki bilimsel çalışmalarda kullanılacağına taahhüt ve teyidi yapılmıştır.
- Toplanan bütün veriler, katılımcı grup ve türlerine göre sınıflandırılarak dosyalanmıştır.

- Geçerlik ve güvenilirlik komitesi toplantılarına dair detaylı toplantı tutanakları düzenlenmiştir.
- Veri toplama ve analizi ile ilgili bütün safhalar ayrıntılı bir şekilde tanımlanmıştır.
- Araştırmacının rolü tanımlanıp araştırma modeline uygun olarak yerine getirilmiştir. Bu rol ve sorumluluk, geçerlik ve güvenilirlik komitesi tarafından da sürekli olarak takip edilmiştir.
- Araştırma süresince, uzun süreli ve derinlemesine veri toplanmıştır.
- Gözlemler ve görüşmeler sırasında toplanan veriler, tespitler, değerlendirmeler bütün yalınlığı ve yansızlığı ile aktarılmaya çalışılmıştır.
- Araştırma boyunca verilerin toplanması ve veri analizleri detaylı ve periyodik olarak ilgili komitelere rapor edilmiştir.
- Detaylı betimlemeler yapılmıştır.
- Veri toplama ve analiz süreçlerinde eş zamanlı olarak alanyazın taraması yapılmaya devam edilmiştir.
- Verilerin kendi içinde tutarlılıkları kontrol edilmiştir.
- Verilerden elde edilen sonuçlar birbirleriyle ve alanyazınla ilişkilendirilerek raporlanmıştır.

Araştırma Etiği

Bu araştırmanın başlangıcından itibaren her safhasında araştırmalarda dikkat edilmesi gereken “dürüstlük, sorumluluk, adil paylaşım ve gizlilik” şeklindeki bütün etik kurallara uyulmaya titizlik gösterilmiştir.

Bu durum çalışması araştırmasında bütün verilerin araştırma metoduna uygun ve geçerli bir şekilde toplanmasına çalışılmıştır. Araştırmacı rolü açık bir şekilde aktararak araştırma süreci bütün yansızlığı ile aktarılmaya çalışılmıştır. Durum çalışması araştırmalarında, araştırmacı araştırılan duruma (vakaya) ilişkin müdahalelerde bulunmayarak sadece ipuçlarının takip ederek olanı anlamaya çalışır.

Araştırma süresince gerçekleştirilen bütün görüşmelerin öncesinde kendilerine araştırma taahhütname (EK-1) sunularak yazılı veya sözlü izinleri alınmıştır. Araştırma kapsamındaki vergi müfettişlerinden, muhasebe meslek mensuplarından (YMM ve SMMM) ve vergi mükelleflerinden oluşan bütün katılımcılar kodlanarak ifade edilmiştir. Etik açıdan, bu şekilde katılımcıların gerçek kimliklerinin gizliliğine dikkat edilmiştir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. BULGULAR VE YORUMLAR

Araştırmanın “Türkiye’deki vergi incelemelerinde karşılaşılan sorunları belirlemek ve bu sorunların giderilmesine yönelik çözüm önerileri getirmek” şeklindeki genel amacına ve oluşturulan araştırma sorularına cevap bulabilmek için yarı yapılandırılmış görüşmeler gerçekleştirilmiştir. Araştırma sürecinde toplanan veriler, NVivo 11 Pro nitel veri analiz programı kullanılarak veri analizi gerçekleştirilmiştir. Gerçekleştirilen nitel veri analizi neticesinde araştırmanın bulgularını oluşturan 7 temel temaya ulaşılmıştır.

Verilerin çeşitliliğinden dolayı veriler arasındaki anlamlılığın ve bütünlüğün sağlanması için ortaya çıkartılan alt temalar, 7 tema başlığı altında sınıflandırılmıştır. Araştırmanın genel amacına ulaşmak için yanıtları aranan araştırma sorularına göre bu 7 tema ve alt temalar, ilgili araştırma sorusuna karşılık gelecek şekilde tasnif edilmiştir.

Bu bölümde, yapılan nitel veri analizi neticesinde, araştırmanın bulgularını oluşturan 7 tema ve her bir temanın alt-temaları ile yorumları yer almaktadır.

Bu bölümün anlaşılabilirliğini artırmak ve kolaylık sağlamak için takip eden sayfada yer alan Çizelge 3.1.’de, araştırma soruları, araştırma soruları kapsamında ulaşılan temalar ve alt temalar tablo halinde sunulmuştur. Çizelgeden de anlaşıldığı üzere; Araştırmanın birinci sorusu, “Verginin tarafları olan vergi müfettişleri, muhasebe meslek mensupları (yeminli mali müşavir ile serbest muhasebeci mali müşavirler) ve vergi mükelleflerinin her biri vergi incelemelerini nasıl değerlendikleri?” sorusudur. Bu soru kapsamında, araştırmanın “Vergi İncelemesinin Amaçları”, “Vergi İncelemelerinde Kurumsal Yapı”, “Vergi İnceleme Usulü”, “Vergi İncelemelerinin Yansımaları” ve “Vergi İncelemelerinde Paydaşların (Tarafların) Birbirleri Hakkındaki Görüşleri” tema ve alt temalarına ulaşılmıştır. Araştırmanın ikinci sorusu olan “Vergi incelemelerinden beklenen sonucun tam olarak ortaya çıkartılamamasına etki eden durumlar nelerdir? sorusu ile de “Vergi incelemelerini Etkileyen Unsurlar” başlıklı tema ve alt temaları ortaya çıkarılmıştır. Araştırmanın son sorusu olan, “Vergi incelemelerinden beklenen sonuçları gerçekleştirebilmek için neler yapılmalıdır? sorusu sonucunda da “Katılımcıların Çözüm Önerileri” başlıklı temaya ulaşılmıştır.

Çizelge 3.1. Araştırma soruları, araştırma soruları kapsamında ulaşılan temalar ve alt temalar

Araştırma Soruları	Temalar	Alt Temalar
1-Verginin tarafları olan vergi müfettişleri, muhasebe meslek mensupları (yeminli mali müşavir ile serbest muhasebeci mali müşavirler) ve vergi mükellefleri vergi incelemelerini nasıl değerlendirmektedirler?	1 - Vergi İncelemesinin Amaçları	1.1 - Vergi incelemelerinin rehberlik ve eğitim fonksiyonu 1.2 - Gelir ve giderlerin tam kavranması 1.3 - Çift kayıt işlemleri 1.4 - Kayıt dışı ekonomi 1.5 - Denetim dışı amaçlar ile vergi incelemesi
	2 - Vergi İncelemelerinde Kurumsal Yapı	2.1 - Vergi incelemelerinde tek başlılık ve birleşme 2.1.1 - Tek çatı süreci 2.1.2 - Denetim kökenli katılımcıların eski merkez ve taşra denetim elamanları hakkındaki değerlendirmeleri 2.1.3 - VDK teşkilatlanmasında revize-reform ihtiyacı olan alanlar 2.2 - Vergi müfettişlerinin seçimi, yetiştirme süreci ve eğitimleri 2.3 - Vergi müfettişlerinin performanslarının değerlendirilmesi 2.4 - Müfettişlerin denetlenmesi 2.4.1 - Vergi müfettişlerinin kuraldışı hareketlerin denetimi 2.4.2 - Müfettiş raporlarının denetimi ve rapor değerlendirme komisyonu 2.5 - Farklı disiplinlerden alınan vergi müfettişlerine yaklaşım
	3 - Vergi İnceleme Usulü	3.1 - Vergi incelemesi faaliyetleri 3.2 - VDK sonrası vergi incelemeleri 3.2.1 - A denetim grup başkanlıklarının (eski vergi denetmenlerinin) yaptığı vergi incelemeleri 3.2.2 - B, C ve Ç denetim grup başkanlıklarının (eski merkezi denetim elamanların) yaptığı vergi incelememeleri 3.3 - Risk Analiz Modeli (RAM) 3.4 - Vergi tekniği raporu (VTR), sahte belge ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma (SBK-MİYB) 3.5 - Vergi inceleme süresi - zamanaşımı süresi

Çizelge 3.1.'in devamı

	4 - Vergi İncelemelerinin Yansımaları	4.1 - Vergi incelemeleri sonucundaki vergi cezalarının uygulanabilirliği ve caydırıcılığı 4.2 - Vergi incelemelerinde adaletin tesisi 4.3 - Vergi incelemesinin psikolojik etkisi 4.4 - Vergi incelemesinin itibar etkisi 4.5 - Vergi incelemesinin ticarete etkisi 4.6 - Mükellefe incelemelerde ispatın yüklenilmesi 4.7 - Mükellefin incelenme sıklığı 4.8 - Vergi incelemelerinin ve ihtilaflarının maliyetleri 4.9 - Vergi incelemeleri uygulama pratiği (iletişim) 4.10 - Vergi incelemelerinde çok başlılığın mükellef ve muhasebe meslek mensuplarına yansımaları
	5 - Vergi İncelemelerinde Paydaşların (Tarafların) Birbirleri Hakkındaki Algıları	5.1 - Vergi bilinci 5.2 - Mükellef bilgi ve farkındalık düzeyi 5.3 - Vergi müfettişi kavramı 5.4 - Vergi müfettişlerinin niteliği 5.5 - Vergi müfettişlerinin yaklaşımları 5.6 - Vergi müfettişlerinin mükellefleri değerlendirmesi 5.7 - Vergi müfettişlerinin birbirleri hakkındaki değerlendirmeleri
2-Vergi incelemelerinden beklenen sonucun tam olarak ortaya çıkartılamamasına etki eden durumlar nelerdir?	6 - Vergi İncelemelerini Etkileyen Unsurlar	6.1 - Vergi sistemi ve mevzuatı 6.2 - Muhasebe meslek mensupları 6.2.1 - Yeminli mali müşavirler 6.2.2 - Serbest muhasebeci mali müşavirler 6.3 - Vergi müfettişlerinin bağımsızlık ve objektifliği 6.4 - Bilgi teknolojileri 6.5 - Uzlaşmanın yansımaları 6.6 - Vergi afları (mali yapılandırmalar) 6.7 - Takdir komisyonuna sevk işlemleri 6.8 - Vergi yargısı 6.9 - Vergi idaresi ile iletişim 6.10 - Vergi oranları
3-Vergi incelemelerinden beklenen sonuçları gerçekleştirebilmek için neler yapılmalıdır?	7 - Katılımcıların Çözüm Önerileri	

Bulgular ve Yorumlar bölümünün bundan sonraki kısımlarında, Çizelge 3.1.’de yer alan tema ve alt temalara ait yorumlar ve tespitler sırasıyla aktarılmaya çalışılacaktır.

3.1. Vergi İncelemesinin Amaçlarına İlişkin Bulgular

Katılımcılar ile yapılan yarı yapılandırılmış görüşmelerde araştırmanın birinci sorusuna verilen cevaplardan tespit edilen bulgular, “Vergi incelemesinin amaçları teması ve alt temaları” şeklinde gruplandırılmıştır. Vergi incelemesinin amaçları bulgusunun alt temaları, bu alt temalara yönelik kaynak ve referans değerleri aşağıdaki Çizelge 3.2.’de yer almaktadır.

Çizelge 3.2. *Vergi incelemesinin amaçları bulgusunun alt temaları, bu alt temalara ilişkin kaynak ve referans değerleri*

No.	Alt Temalar	Kaynak	Referans
3.1.1.	Vergi incelemesinin rehberlik ve eğitim fonksiyonu	13	28
3.1.2.	Gelir ve giderlerin tam kavranması	21	37
3.1.3.	Çift kayıt işlemleri	25	38
3.1.4.	Kayıt dışı ekonomi	43	121
3.1.5.	Denetim dışı amaçlar ile vergi incelemesi	40	69

Çizelge 3.2.’de, “Vergi incelemesinin amaçları” bulgusunun alt temaları sırasıyla, kaynak ve referans değerlerini belirtir şekilde verilmiştir. Çizelgede yer alan “Kaynak” kısmı, katılımcılarla (vergi mükellefleri, muhasebe meslek mensupları ve vergi müfettişleri) yapılan görüşmeler ve diğer veri toplama araçları (Bkz. s.113-122) ile elde edilen verilerin yer aldığı kaynakları (NVivo 11 Pro nitel veri analiz programına yüklenmiş olan kaynakları) ifade etmektedir. “Referans değeri” ise, kaynaklar üzerinde tema ve alt temalara ilişkin yapılan kodlamayı (coding/indeksleme/kategorileştirme; verilerin anlamlı bölümlere ayrılması işlemini) yansıtmaktadır (Bkz. s.124-125).

Katılımcılar, “Vergi incelemesinin amaçları” bulgusunun/temasının birinci alt teması olan “Vergi incelemesinin rehberlik ve eğitim fonksiyonu” bulgusuna ilişkin kodlanan (28 defa bahsedilen) veriler 13 kaynaktan elde edilmiştir. Ana temanın, ikinci alt teması olan “Gelir ve giderlerin tam kavranması” bulgusuna yönelik olarak katılımcılar, 21 kaynakta 37 defa görüş bildirmiştir. “Çift kayıt işlemleri” bulgusuna

ilişkin olarak 38 kodlama işlemi, 25 kaynak üzerinden gerçekleştirilmiştir. “Vergi incelemesinin amaçları” ana temasının en son alt teması olan “Denetim dışı amaçlar ile vergi incelemesi” bulgusuna yönelik 69 kodlama işlemi, 40 kaynaktan elde edilmiştir. Bu alt başlıklar bağlamındaki bulgular ve yorumları sırasıyla aktarılmaktadır.

3.1.1. Vergi incelemelerinin rehberlik ve eğitim fonksiyonu

Görüşme yapılan 8 vergi mükellefinin 2’si, 11 muhasebe meslek mensubunun 5’i ve 17 vergi müfettişinin 4’ünden elde edilen veriler neticesinde “Vergi incelemelerinin rehberlik ve eğitim fonksiyonu” adlı alt temaya ulaşılmıştır.

Vergi incelemelerinin rehberlik ve eğitim fonksiyonu alt temasına/bulgusuna ilişkin olarak; ticaret yaptığı başka bir firmanın sahte fatura düzenleyicisi olmasından dolayı vergi incelemesine tabi tutulan vergi mükellefi 3 ile Kaliforniya’da -Silikon Vadisinde- şirketi bulunan vergi mükellefi 4, kendilerinin faaliyetlerine başlamadan ve faaliyetlere başladıktan sonraki büyüme aşamalarında mevcut sistem ve denetim yaklaşımında zamanında uyarılmadıklarını, yeterli rehberlik ve eğitimin zamanında verilmediğini ifade etmiştir. Vergi mükellefi 4, ABD’de mükelleflerin, şirket kuruluşundan itibaren kademe kademe eğitildiklerini aktararak Türkiye’deki uygulamaya yönelik şu değerlendirmeyi yapmıştır:

“Açıkçası başına bir şey gelene kadar Türkiye’de, doğal olarak sistemin [vergi incelemelerinin nasıl yapıldığını] nasıl çalıştığını öğrenemiyorsun. Türkiye’de sistem [vergi incelemeleri] şöyle çalışıyor, ani yanlış yaptığın anda yakalandığın anda bittin, öyle çalışıyor. Amerika’da öyle değil. Amerika’da yanlış yaptın, bir kere sana şey veriyor, uyarı veriyor”
(Görüşme: Mük. 4).

Muhasebe meslek mensubu (SMMM) 1’in, “mükelleften vergi alabilmek için önce onu eğiteceksin, sonra vergi alacaksın” şeklindeki değerlendirmesi, vergi mükelleflerinin vergi incelemelerinin rehberlik ve eğitim fonksiyonu hakkındaki görüşlerini teyit etmektedir. Muhasebe meslek mensubu (YMM) 11’de, “mükelleflere ilk vergi incelemesi sonucunda ceza yazılmasının denetim olmadığını” belirtmiştir. Bu durumu şu şekilde aktarmıştır:

“[Vergi incelemeleri] Fareyi yakalamak için kapana koyduğunuz peynire benziyor. Bence fareyi yakalamak için kapana peynir koymasınlar. Önce o kapanın ve peynirin ne olduğunu [Maliye Bakanlığı ve Vergi Denetim Kurulu] anlatsınlar ki, insanlar daha eğitilmiş bir şekilde daha kendilerine çeki düzen versinler. Ha 3 aşağı 5 yukarı biz biliyoruz ne olduğunu, hangi alanlarda ne yapıldığını falan ama bence eğitim vermeliler. Yani bir toplumun gelişmesi

eğitimle olur. Siz eğer eğitirseniz, toplum ona [vergi kaçırmaya] tenezzül etmez artık. Toplumunu ama eğitmezseniz sürekli çalacaktır yani” (**Görüşme: Muh. (YMM) 11**).

Muhasebe meslek mensubu (SMMM) 4’ün, “mükellef ya da muhasebeci kaynaklı hataların azaltılması ve beyanların doğruluğunun sağlanması için denetimin yapılması gerektiği” görüşü ve Muhasebe meslek mensubu (SMMM) 8’in de, “vergi müfettişlerinin incelemeler sonucunda mevzuat ve uygulamalara yönelik kendilerine yol gösterdikleri” görüşü (Görüşme Sonrası Günlük, 17.02.2017), vergi incelemelerinin rehberlik ve eğitim fonksiyonu bulgusunu desteklemektedir.

Vergi müfettişi 12’nin, “teftişin açık bulmak için değil, eğitim için yapıldığı” görüşü, vergi müfettişi 6’nın, “vergi incelemelerinin asıl amacının cezalandırmak olmadığı, revize etmek, insanları vergi ile ilgili konulardaki hatalarını düzeltmek, öğretmek ve eğitmek olduğu” görüşü, vergi müfettişi 5’in, “incelemelerde mükelleflerin konu hakkında fikir sahibi olmasını, gözünü açmasını, bilinçlenmesini sağlamaya çalıştıkları ve güzelce yönlendirdikleri” görüşü ile vergi müfettişi 17’nin “vergi incelemesi sırasında ufak tefek hataların düzeltilmesi için mükellefe fırsat verilmesi gerektiği ve hatayı tespit edip buradan ceza yazacağım yaklaşımının doğru olmadığı” görüşü bulgunun önemini vurgulamaktadır.

Vergi müfettişi 6, vergi incelemelerinin cari yıl yada cari yıla yakın dönemlerde yapılması halinde insanları cezalandırmaktan ziyade, doğru beyanlara yönlendirileceğini ve sonuçta hesapların daha sağlıklı olacağını ifade etmiştir.

Vergi müfettişi 17, inceleme işinin aslında bir propaganda faaliyeti olduğunu, inceleme süreci ne kadar iyi yönetilirse, mükellefin kendisini iyi hissedeceğini bu yüzden büyük vergi mükellefinin, belli bir düzeyde desteklenmesi, eğitilmesi, denetim esnasında gerilmemesi ve biraz da övülerek hakkının verilmesinin gerektiğini paylaşmıştır. İnceleme sürecinde muhasebe meslek mensuplarına da (SMMM ve YMM’lere) anlayabilecekleri dili kullanarak yaklaşmak gerektiğini aktarmaktadır. Bunun dışında ortalama büyüklüğün altındaki mükellefleri inceleyecek vergi müfettişlerinin (A denetim grubunun) çok iyi eğitilmesi, donanımlı ve uyanık olması gerektiğini belirtmiştir.

Vergi mükellefleri ve muhasebe meslek mensupları ilk uyarı yapılmadan, yeterince bilgilendirilmeden ve eğitim verilmeden yapılan vergi incelemelerini, bir cezalandırma aracı olarak düşünmektedirler. Buna karşılık vergi müfettişleri ise vergi incelemelerinin birinci amacının ceza vermek olmadığını, revize etmek, düzeltmek ve rehberlik etmek olduğunu ifade etmektedirler.

Vergi mükelleflerinin ve muhasebe meslek mensuplarının vergi incelemelerinin rehberlik ve eğitim fonksiyonu hakkındaki görüşleri benzerlik göstermektedir. Bu katılımcıların görüşleri, karşılaştıkları vergi müfettişlerinin yaklaşımlarından veya geçmiş tecrübelerinden etkilenebilmektedir.

Denetimlerdeki mesleki şüphecilik, paranoya seviyesine ulaştığında inceleme yapanlar ile incelenenler arasında çatışmalar ve iletişim bozuklukları başlayabilir. İnceleme sürecinde taraflar arasındaki “olumsuz iletişim” vergi incelemelerinin rehberlik ve eğitim yönünün zedelenmesine neden olabilir. Bu yüzden “katılımcı denetim yaklaşımı”, incelenen taraflar arasında sağlıklı bir iletişim üzerine sorunların temeline inilerek fayda sağlayacak çözümlerin üretilmesine fırsat verebilir.

Firmaların defter ile kayıtlarını tutmaları yönüyle muhasebe meslek mensupları, mükellefler ile vergi müfettişleri arasında köprü görevi görmektedir. Araştırmanın bulguları, mükelleflerin vergi konularında yeterli bilgi ve donanıma sahip olmadıklarını göstermektedir. Bu yüzden mükellefiyetin tesisi aşamasında ve sonraki süreçlerde vergi incelemelerinin rehberlik ve eğitim fonksiyonunun kritik bir öneme sahip olduğu görülmektedir. Ayrıca cari dönem ya da cari döneme yakın dönemdeki denetimlerinin, daha eski dönem denetimlerine göre mükellef ve muhasebe meslek mensupları açısından daha yönlendirici, düzeltici ve eğitici olabileceği düşünülmektedir.

Araştırmadan elde edilen veriler ışığında vergi incelemelerinin rehberlik ve eğitim fonksiyonuna ilişkin şu tespitler yapılmıştır:

- Vergi mükellefleri ve muhasebe meslek mensuplarına göre vergi incelemelerinde rehberlik ve eğitimi fonksiyonunun ön planda olmadığı, yeterli rehberlik ve eğitim verilmeden ve gerekli uyarı yapılmadan gerçekleştirilen vergi incelemelerinin mükellefler açısından bir cezalandırılma aracı olarak kullanıldığı algısı vardır.
- Vergi müfettişlerinin vergi incelemelerinin eğitim ve rehberlik fonksiyonun öneminin farkında oldukları, bununla birlikte uygulamada vergi mükelleflerine ve muhasebe meslek mensuplarına yeterli miktarda rehberlik ve eğitim verilememektedir.
- Vergi mükelleflerinin vergi konuları ve işlemleri hakkında yeterli bilgi ve donanıma sahip olmadıkları için rehberlik ve eğitim ihtiyacı bulunmaktadır.

- Son birkaç yıldaki vergi incelemelerinin daha eski dönemlere dair yapılan incelemelere göre mükellef ve muhasebe meslek mensupları açısından daha etkili, yönlendirici ve eğitici olacağı görülmektedir.
- Vergi müfettişleri ile vergi mükellefleri ve muhasebe meslek mensupları arasındaki karşılıklı yaklaşımın ve iletişimin kalitesinin, vergi incelemelerinin rehberlik ve eğitim fonksiyonunun tam olarak yerine getirilebilmesi açısından çok önemli olduğu tespit edilmiştir.

3.1.2. Gelir ve giderlerin tam kavranması

Katılımcılardan 8 vergi mükellefinin 6'sı, 11 muhasebe meslek mensubunun 8'i ve 17 vergi müfettişinin 2'sinden elde edilen veriler sonucunda “Gelir ve giderlerin tam kavranması” adlı alt temaya ulaşılmıştır. “Gelir ve giderlerin tam kavranması” alt temasına yönelik olan değerlendirmeler şunlardır:

Orta ölçekte restoran işletmesine sahip vergi mükellefi 2, “Devletin mükellefin gelir ve giderine tam hâkim olamayacağını ve mükelleflerin Devlete daha az vergi vermek için sürekli bir çıkış yolu arayışı içerisinde bulunduğunu”, kamu ihaleli taahhüt işleri olan inşaat firması sahibi vergi mükellefi 3 de, “banka hesaplarını hem kendi özel işleri hem firma işleri için kullandıklarından banka hesap hareketlerini mali müşavirleri ile paylaşmadıklarını” belirtmiştir.

Bilgi teknolojileri alanında faaliyet gösteren büyük ölçekli firma ortağı vergi mükellefi 4 ise, Güneydoğu gibi bazı bölgelerde 2-3 yıl süren proje çalışmalarında, oradaki harcamalarından (yemek, ulaşım v.s.) esnaftan belge alamadıkları için gerçek ekonomik durumlarını muhasebeye yansıtamadıklarını, bu yüzden belgelendirilemeyen faaliyetlerinin muhasebe kayıtlarının yapılabilmesi için hizmet aldıkları yemek firmasından ek fatura temin ederek gider kaydı yapmak zorunda olduklarını ifade etmiştir. Bu konuya örnek olarak, İngiltere’de başından geçen bir olayı şu şekilde aktarmıştır:

“İngiltere’de meyve aldım. Fiş verir misin? dedim. Adam [satıcı] kese kâğıdına yazdı, üzerine elma dedi, bir kilo işte beş pound dedi. Bu fiş olur mu dedim, altına imzasını attı. Bu İngiltere’de fiştir dedi. Adam, bunu sen masraf olarak gösterebilirsin dedi. Yani pazardaki, haldeki veya herhangi bir yerdeki yani atıyorum, üç metre karenin içerisinde bilmem kaç kilo yaklaşık, kaç ton meyve satan adamı, devlet denetliyor ve ona göre vergisini şey yapıyor. O adam oradan kaçamıyor” (**Görüşme; Mük. 4**).

Vergi mükellefi 4, yürüttüğü projeler kapsamında belgelendirilemeyen giderlerinden dolayı resmi muhasebe kayıtları ile fiili (gerçek) muhasebe işlemleri

arasındaki ortaya çıkan farklılığın, kendisini hukuka aykırı hareket etmek (belge alamadığı giderleri için belge temini ve kullanmak) zorunda bıraktığını belirtmekte, “belge verme ve alma düzeninin” Devlet tarafından sağlanması gerekliliğini İngiltere deneyimini örnek vererek eleştirmektedir.

Ayakkabı mağazalar zinciri sahibi olan vergi mükellefi 6, ticari faaliyetleri ile ilgili olmayan giderlerin şirket adına fatura edilmesini eleştirirken, benzer büyüklükte (inşaat ve enerji sektöründe faaliyet gösteren) firmaya sahip vergi mükellefi 7 ise eşine aldığı çiçek harcaması dahil bütün harcamaların gider olarak kabul edilmesi gerektiğini savunmuştur. Bu vergi mükellefleri⁵⁷, kişisel harcamaların gider olarak kabul edilmesi konusunda farklı düşünmekle birlikte çocukları için yaptıkları eğitim harcamalarının gider olarak kabul edilmesi konusunda ortak görüş belirtmiştir. Bazı vergi mükellefleri⁵⁸, doktorların aldıkları yüksek muayene ücretleri karşılığında herhangi bir belge vermemelerini eleştirmektedir.

Muhasebe meslek mensubu (SMMM) 6, “doktorların ve avukatların aldıkları ücret karşılığında serbest meslek makbuzu düzenlememesinden dolayı bu gibi giderleri hiçbir şekilde gider olarak yazamadığını” paylaşmıştır. Bunların dışında “müşavirlerin, halk otobüsü ve ticari taksi sahiplerinin gelirlerinin tam olarak vergilendirilmediğini” aktarmıştır. Bazı muhasebe meslek mensuplarının⁵⁹ “hem kendilerinin hem mükelleflerin belgelendirilemeyen gerçek giderlerinin olduğu” şeklindeki görüşü, Muh. (SMMM) 6’nın belge alınamayan/belgelendirilemeyen giderleri hakkındaki görüşünü teyit etmektedir.

Muh. (YMM) 10, “Gelir Vergisi Kanununda tanımlanan gelir unsurları kapsamında bütün hasılat, irat ve kazançların gelir olarak kabul edildiğini” ifade etmektedir. Bununla birlikte konu gider kalemlerine gelindiğinde “çok daha katı bir yaklaşımın” olduğunu ve giderlerin kanunen kabul edilmesi konusunda “daha mesafeli davranıldığını” belirtmiştir. Bazı muhasebe meslek mensupları⁶⁰, mükelleflerin ticari faaliyetlerini gerçekleştirmek için yaptıkları kıyafet harcamaları, iş kaynaklı yemek masrafları, özel iletişim vergisi, şirket aracına ait trafik cezası gibi birçok gider ve harcamanın kanunen gider olarak kabul edilmemesini eleştirmektedir. Muh. (YMM) 3, bu durumun “eşyanın tabiatına aykırı” olduğunu ifade etmiştir.

⁵⁷Vergi mükellefi 6 ve 7.

⁵⁸Vergi mükellefi 4 ve 7.

⁵⁹Muhasebe meslek mensubu (SMMM) 1, (YMM) 3 ve (YMM) 10.

⁶⁰Muhasebe meslek mensubu (YMM) 3, (SMMM) 6 ve (SMMM) 8.

Bazı muhasebe meslek mensupları⁶¹, mali kar ile ticari kar ayırımına dikkat çekerek, “mükellefin ticari karına göre ortaya çıkan vergi yükünün makul bir oranda olduğunu ancak gerçek birçok giderin kanunen kabul edilmemesinden dolayı mükellefin gerçek kar üzerinden ödediği efektif vergi yükünün %50’lilere” kadar ulaşabildiğini paylaşmıştır. Muh. (YMM) 10 ise bu duruma ilişkin olarak “yapılan giderlerin çok azı kanunen gider olarak kabul edildiği için tasarruf edilebilir gelir” üzerinden alınan vergilerin neredeyse %100’e ulaştığını, bu durumun insanları kayıt dışılığa ittiğini aktarmıştır.

Muh. (SMMM) 8 de, “mükelleflerin yaptıkları bütün harcama ve masrafların kanunen gider olarak kabul edilmemesinin, mükellefin belge isteme alışkanlığını zayıflattığını ve mal-hizmet alımlarında Katma Değer Vergisi (KDV) düşülerek ödemelerin belgesiz gerçekleştirildiğini beyan etmiştir.

Muh. (SMMM) 1, “mükelleflerin gerçek faaliyetlerini yansıtmayacak şekilde fatura kesmeme veya almama gibi işlemlere yönelmesi sonucunda bilançoların yanlış olduğunu ve toplanacak vergilerin bu durumdan etkilendiğini” belirtmiştir.

Muh. (YMM) 11, “Türkiye’deki en büyük problemlerden bir tanesinin muhasebe sisteminin vergi için tutulmakta olduğunu” belirtmiştir. Muh. (YMM) 11’in bu değerlendirmesi, mükelleflerin muhasebe kayıtlarının faaliyetlerinin gerçek durumunu yansıtmak yerine vergi yükünü azaltmaya yönelik olduğunu ortaya çıkarmaktadır.

Muhasebe meslek mensupları, vergi mükelleflerin birçok giderinin kanunen kabul edilmemesi nedeniyle gelirlerinin neredeyse tamamı üzerinden vergileme yapıldığından efektif vergi yükünün arttığı görüşündedir. Kanunen kabul edilmeyen giderlerin fazla olması, mükelleflerin belge alma/verme alışkanlıklarını olumsuz etkilemesinin yanında, mükellefleri, kayıt dışı çalışmaya yöneltebildiği görülmektedir. Bu durum, firmaların bilançolarının doğruyu yansıtmamaya başlamasına neden olmakta, dolayısıyla ödenecek vergi tutarların hesaplanmasını olumsuz etkileyebilmektedir. Efektif vergi yükünün fazla olması ve giderlerin mali kar tespit edilirken kabul edilmemesi, belge düzeninin bozulması ve gerçeği yansıtmaması, mükelleflerin gelirlerinin ve giderlerinin tam olarak kavranamamasına neden olmaktadır.

Muh. (YMM) 9, mükellefin banka kayıtlarına erişim hakları olmadığı için mükellefin gelirinin tespitinin kendileri açısından zor olduğunu ifade etmiştir. Muh. (YMM) 9, mevcut yapıda mükelleflerin gelir ve giderlerinin tespit edilebilmesi için

⁶¹Muhasebe meslek mensubu (SMMM) 1 ve (YMM) 3.

mükelleflerin yaşam tarzını da gösterge kabul ederek banka kayıtları, tapu kayıtları ile diğer bilgi kaynakları üzerinden dolaylı olarak çapraz kontroller ve “vergi inceleme elamanın hakkıyla bir inceleme yapması halinde mükelleflerin gelir ile giderlerinin ortaya çıkartılabileceğini” belirtmiştir.

Bazı muhasebe meslek mensupları⁶², mükelleflere A.B.D.’de olduğu gibi bütün gelir ve giderlerini beyan etme imkânı verilmedikçe, sonrasında bu beyanların doğruluğunu sağlayacak yeterli çapraz kontroller öngörülmedikçe, mükelleflere “nereden buldun” sorusu yöneltilemedikçe veya “nereden buldun” benzeri kontrol mekanizmaları olmadıkça mükelleflerin bütün gelir ve giderlerinin tam olarak ortaya çıkartılamayacağını ifade etmiştir. Bununla birlikte bazı muhasebe meslek mensupları⁶³, kısa vadede “Türkiye’de bütün harcama (giderlerin) ve tasarruf (gelirlerin) beyanlarının kabul edilebilmesi ve bunlar üzerinden yapılacak vergilendirme yöntemi için biraz daha beklenilmesi” gerektiğini belirtmiştir.

Mükelleflerin bütün gelir ve giderlerin beyanı üzerine vergilendirme şekline geçilebilmesi için ülkenin ekonomik ve vergi alt yapısının buna kısa zamanda hazır olamayacağını kast etmektedirler.

Vergi müfettişi 12, mükelleflerin gelir ve giderlerin tam kavranabilmesi için öncelikle vergi idaresinin mükellefler arasındaki riskli grupları belirleyip, risk analiz modeli (VDK-RAM) yardımıyla mükelleflerin gelir ve giderlerini tespit etmeye çalıştığını aktarmıştır. İkinci bir araç olarak da, “ihbar mekanizması” ile içerden bilgi sağlanması sonucunda gelir ve giderlerin ortaya çıkartılabileceğini ifade etmiştir. Örneğin, bazı doktorların ve avukatların yüksek muayene ücreti, ameliyat paralarını ve vekâlet ücretlerini herhangi bir belge vermeden nakit olarak elden aldıklarını paylaşmıştır. “Kendi kardeşinin burun ameliyatı için İstanbul’da bir doktora 10 bin TL ödediklerini” aktarmıştır. Vergi müfettişi 12, gelir ve giderlerin tam tespit edilebilmesi için harcama ve gelir üzerinden “nereden buldun” sorgulamasının olması gerektiğini belirtmiştir. Benzer olarak vergi müfettişi 1 de mevcut mevzuata göre “kişilerin yaptıkları harcamalar üzerinden sen bu parayı nereden buldun diyemedikten sonra kişilere ait harcamaların kaynağının tam olarak vergilendirilemeyeceğini” aktarmıştır. Mevcut kanuni düzenlemelere göre harcamalara esas gelir/tasarruf kaynakları sorgulanamadığından sınırlı bir vergilendirme yapıldığını düşünmektedir. Bu yüzden

⁶²Muhasebe meslek mensubu (YMM) 3, (SMMM) 6, (YMM) 7, (SMMM) 8, (YMM) 10 ve (YMM) 11.

⁶³Muhasebe meslek mensubu (YMM) 3 ve (YMM) 10.

Türkiye’de gelir kaynakları/tasarruflar tam olarak vergilendirilemediğinden vergi gelirlerinin büyük kısmının harcamalar üzerinden alınan dolaylı vergi gelirlerinden meydana geldiğini ifade etmiştir.

Araştırmanın bulgularına göre, vergi mükelleflerinin, gelir ve giderler ile gerçek gelirin tespitinin tam kavranabilmesinin önüne geçmek için sürekli bir çıkış yolu arayışı içerisinde olduklarını göstermektedir. Vergi mükellefleri, danışmanları olan mali müşavirler ile bile sınırlı bilgi paylaşımında bulunmaktadır. Hesap uzmanı kökenli Muh. (YMM) 9’un mükelleflerin banka hesap hareketlerine ulaşamadıkları için kendileri açısından gelir ve giderlerin tam kavranmasının zor olduğu yönündeki görüşü bu durumu teyit etmektedir.

Araştırmanın bulgularına göre, devlet tarafından mükelleflerin gelir ve giderlerin tam kavranabilmesi için harcamalara yönelik “nereden buldun” sorusunun yöneltilebileceği bir mevzuat düzenlemesi gerekmektedir.

Araştırmanın bulgularına göre, gelir ve giderlerin tam kavranamayışının temelinde şu durumlar dikkati çekmektedir: Vergi mevzuatı, -özellikle- gelir vergisi tutarları hesaplanırken mükelleflerin her türlü gelir, kazanç ve iratlarını matraha dahil edilirken tüm giderlerin matrahtan düşülmesine imkan vermemektedir. Bu nedenle vergi mükellefleri harcamalarını, kendi kişiliği ile bir tuttuğu şirket tüzel kişiliği adına fatura ettirmektedir. Mükelleflerin bu şekildeki bir çıkış yolu arayışı karşısında vergi idaresi, Kurumlar Vergisi Kanunu açısından kanunen kabul edilmeyen giderler hususunda oldukça katı davranabilmektedir. Kanunen kabul edilmeyen giderlerin fazlalığı, mükelleflerin efektif vergi yükünün artmasına neden olmaktadır.

Ayrıca, mükelleflerin belgelendirilemeyen giderleri (doktor ve avukatlara ödenen ücretler gibi) ile ticari faaliyetlerde belge alma ve verme düzeninin kurulamamasından dolayı gerçek ticari faaliyetlere ilişkin kayıtlar ile resmi muhasebe kayıtları arasında farklılıklar ortaya çıkabilmektedir. Muhasebe, “vergi için tutulmaya” başlanınca mevcut mevzuat ve vergi sistemi içerisinde “gelir ve giderlerin tam olarak kavranmasının” oldukça zorlaşmakta olduğu anlaşılmaktadır.

Araştırmadan elde edilen veriler ışığında gelir ve giderlerin tam olarak kavranması alt temasına ilişkin şu tespitler yapılmıştır:

- Vergi mükellefleri, banka hareketlerini muhasebe meslek mensupları ile sınırlı olarak paylaşmaktadır. Bu durum mükelleflerin potansiyel gelir/tasarruf durumunun tam olarak bilinmesini engellemektedir.
- Mükellefler, vergilerini tam vermek yerine “daha az vergi verme arayışı ve yaklaşımı” içerisinde.
- Mevcut sistem içerisinde mükellefler, faaliyetlerinin gerçek durumunu muhasebeye aktarabilmek için zaman zaman sahte belge temin etmekte ve kullanabilmektedir. Mevcut sistemde bu durumu sorunu önleyecek veya azaltacak bir mekanizma bulunmaktadır.
- Belge verme ve alma düzenini sağlamada vergi sisteminden kaynaklanan, yaptırımlardan, mükelleflerin vergi bilincinden ve denetimden (kontrol mekanizmalarından) kaynaklanan eksiklikler bulunmaktadır.
- İndirilebilecek giderler konusunda mevzuatın oldukça katı ve sınırlayıcı olması, mükelleflerin efektif vergi yükünü artırmakta bu durumda vergi mükelleflerinin vergiye karşı direnci güçlendirmektedir.
- İndirilebilecek giderlerin sınırlandırılması, mükellefin belge isteme ve verme alışkanlığını zayıflamasına ve kayıt dışı faaliyetlerin çoğalmasına neden olmaktadır.
- Kanunen kabul edilmeyen giderlerin fazlalığı, mükelleflerin efektif vergi yükünün artmasına neden olmaktadır.
- İndirilebilecek giderlerdeki sınırlılık, mükelleflerin efektif vergi yükünü düşürmek için muhasebe kayıtlarını gerçek durumu tam yansıtmayacak şekilde tutturmalarına neden olmaktadır. Muhasebe kayıtlarının gerçeği yansıtılmayacak şekilde tutulması devletin alacağı/almasi gereken vergi gelirlerini olumsuz etkilemektedir.
- Doktor, avukat, mali müşavir, otobüs ve ticari taksi sahipleri gibi tam vergilendirilemeyen meslek grupları bulunmaktadır. Tam vergilendirilmeyen meslek gruplarının bulunması ve gerekli önlemlerin alınmaması durumu, diğer mükelleflerin vergi bilincini olumsuz etkilemekte ve vergi mükelleflerini gelir ile giderlerini gizleme yönünde hareket etmeye yönlendirebilmektedir.

- Mevcut sistem ve yetkiler çerçevesinde, vergi müfettişlerinin mükelleflerin bütün gelir ve giderlerini ortaya çıkarabilecek incelemeleri gerçekleştirmesi oldukça zor gözükmektedir.
- Vergi müfettişleri tarafından mükelleflerin gelir ve giderlerinin tam tespitini gerçekleştirebilmek için “nereden buldun” şeklinde doğrudan kontrol yöntemleri bulunmamakta ve mevcut çapraz kontrol yöntemleri de yeterli olamamaktadır. Ayrıca, ihbar mekanizmasının bu kontrol yöntemlerini takviye edecek şekilde geliştirilmesi ve yaygınlaştırılması ihtiyacı vardır.
- Türkiye’de dolaysız vergilerin vergi tabanının genişletilmesi ile bütün gelir ve giderlerin beyan edilebildiği daha adil bir vergileme sistemine uzun vadede geçilebileceği düşünülmektedir.

3.1.3. Çift kayıt işlemleri

Görüşme yapılan 8 vergi mükellefinin 5’i, 11 muhasebe meslek mensubunun 10’u ve 17 vergi müfettişinin 6’sından elde edilen veriler çerçevesinde “Çift kayıt işlemleri” teması ortaya çıkarılmıştır.

Çift kayıt işlemleri hakkında; orta ölçekte restoran işletmesine sahip vergi mükellefi 2, “büyük firmalar dışındaki firmaların %90’ında resmi ve gayri resmi olarak kayıtların olduğunu”, “küçük firmaların canıyla uğraştığı için bütün kazancını resmi kayıtlarda göstermediğini” paylaşmıştır. Bu konuda, büyük ölçekli işletme sahibi vergi mükelleflerinin⁶⁴ “büyük firmalarda çift kayıt işlemlerin oldukça az olduğunu ve önemsiz tutarlarda olabileceği” şeklindeki değerlendirmeleri, vergi mükellefi 2’nin değerlendirmesini teyit etmektedir.

Bilgi teknolojileri alanında faaliyet gösteren büyük ölçekli firma ortağı vergi mükellefi 4, saha çalışmaları sırasında yerel esnaftan belge alınamayan harcamalarından dolayı firmasının muhasebe kayıtlarının iki farklı şekilde tutulmaya başlandığını belirtmiştir. Bu duruma ilişkin olarak, inşaat ve enerji sektöründe firmaları olan vergi mükellefi 7 de, “kayıt altına alınamayan birçok giderlerinin olduğunu, bu giderler muhasebeye intikal ettirilemeyince [belge düzeninin tam sağlanamaması neticesinde] açmazların burada başladığını” beyan etmiştir.

⁶⁴Vergi mükellefi 1, 4 ve 8.

Görüşmelerde, vergi mükellefi 5 ise kendisinin yüksek miktarda ödediği vergilerden bahsederek “gayri resmi kayıtları olan firmaların Devlet tarafından engellenmesi gerektiğini” aktarmıştır.

Araştırma sırasında bir avukat, araştırmacıya kendi iş ve işlemlerini birden fazla yazılım ile takip ettiğini, kendisinin vergi incelemesine alınması halinde kullandığı yazılımlardan bir tanesini beyan etmesi halinde diğer yazılımlarda yer alan işlemlerinin tespit edilemeyeceğini paylaşmıştır (Araştırma günlüğü, s. 41). Bu durum çift kayıt işlemlerinin piyasada var olduğunu ve yaygınlığını teyit etmektedir.

Muhasebe meslek mensubu (SMMM) 1, çift kayıt işlemlerine yönelik şu değerlendirmeyi yapmıştır:

“Bugün belki mükelleflerin yüzde 90-95’i[nin] bilançosunda [yer almayan] mutlaka gayri resmi, resmiyete yansımayan işlemleri var. Artı resmiyete yansıyan işlemlerin de büyük kısmı yanlış olan, doğruyu ifade etmeyen bilançoların olduğunu söyleyeyim. Yani işte bu neden kaynaklanır? Bir işte vergisel kaygılar var, hani resmiyette her şey kitabına uygun yapılır[s]çok fazla vergi ödeniyor” (Görüşme: Muh. (SMMM) 1).

Muh. (SMMM) 1, “Uzan grubu gibi profesyonel olarak çift kayıt işlemi yapan mükelleflerin sayısının çok az olduğunu ve büyük çoğunluğunun amatör olarak çift kayıt tuttuğunu” ifade ederken, Muh. (SMMM) 2 ise, “işlemlerin bankacılık sistemi üzerinden yapılmaya başlanması ile gayri resmi işlemlerin eskiye göre azaldığını” paylaşmıştır. Ayrıca, Muh. (SMMM) 2, “çift kaydın diğer sektörlerde göre hizmet sektöründe biraz daha fazla olduğunu” da eklemiştir.

Yukarıda değerlendirmelere benzer olarak, Muh. (SMMM) 4’ün “çift kayıt durumunun büyük firmalardan ziyade, küçük esnaf ve aile şirketlerinde olduğu” görüşü, Muh. (SMMM) 6’nın “gerçek işlemlerini takip ve karını bilebilmek için çift kayıt tutmayan mükellefin olmadığı” görüşü, Vergi denetmen kökenli muhasebe meslek mensubu (YMM) 7’nin “şu anda mükelleflerin olması gereken beyanları ile resmi beyanları arasında ciddi farklılıkların olduğu” görüşü ve Muh. (SMMM) 8’in, “piyasada çift kayıt vakıalarının çok yaygın olduğunu ve %90 oranında çift kayda rastladıkları” görüşü piyasada çift kayıt işlemlerinin varlığını teyit etmektedir.

Maliye müfettişi kökenli muhasebe meslek mensubu (YMM) 3, çift kayıt işlemlerine yönelik şunları aktarmıştır:

“Bakın her mükellefin düzgün işini takip eden mükellefin mutlaka bir gerçek karını takip ettiği bir hesabı kitabı vardır. Bunu şimdi çok kurumsal olan şeyde bile vardır yani Koç gibi

firmalarda bile vardır. Onlar şimdi niye o tür bir şey yapar? Birinci olarak bazı kayıt dışı harcamalarını finanse edebilmek için bunu tutarlar. İkinci olarak da vergi hukukunda mali karla ticari kar arasında açık çok fazla olduğu için tabi bunun sonucu vergi yükü yüksek”
(Görüşme: Muh. (YMM) 3).

Muh. (SMMM) 8 de, çift kayıt işlemlerinin nedeni olarak “vergi uygulamalarında kanunen kabul edilmeyen giderlerden dolayı mükelleflerin çift kayıt tutmak zorunda olduğunu” aktarmıştır. Muh. (SMMM) 8’in çift kayıt işlemlerinin nedeni olarak ticari kar ile mali kar arasındaki farklılığı göstermektedir. Bazı muhasebe meslek mensupları⁶⁵, bu değerlendirmeyi daha açık olarak dile getirmişlerdir.

Muh. (SMMM) 4 de, çift kayıt işlemlerinin nedeni olarak küçük ve orta ölçekli mükelleflerin, resmi muhasebe kayıtlarına aktarılamayan belgesiz işlemlerini göstermektedir.

Çift kayıt işlemlerinin tespiti konusunda, hesap uzmanı kökenli muhasebe meslek mensubu (YMM) 9 ile vergi denetmeni kökenli muhasebe meslek mensubu (YMM) 5, çift kayıt işlemlerinin vergi incelemesi yöntemiyle dışardan tespitinin oldukça zor olduğunu belirtmektedir. Çift kayıt işlemlerinin, çalışanlar tarafından ihbar edilmesi, banka hesap hareketleri, tapu kayıtları gibi diğer veriler üzerinden derin incelemeler ve aramalı incelemeler yardımıyla ortaya çıkarılabileceğini ifade etmiştir.

Vergi müfettişi 1 ve 11, “mükelleflerin resmi ve gayri resmi muhasebe şeklinde iki muhasebesinin olduğunu sokaktaki insanların bile bildiğini”, bu duruma ilişkin olarak da “en basitinden müteahhitlerin gerçek satış tutarının ortaya çıkmaması için müşterilerine gerçek tutarda banka kredisi kullandırmadıklarını” aktarmışlardır.

Vergi müfettişi 1, bazı mükelleflerin gayri resmi kayıtlarını bankalar ile paylaştıklarını ifade etmiştir. Bu durumu teyit eder şekilde araştırmacı da bir kamu bankasının bölge istihbarat müdürlüğünde mali analist yardımcısı olarak çalışmakta iken, banka kredisi talep eden filo kiralama ve demir çelik işi yapan iki ayrı şirketin Maliye Bakanlığından gizledikleri bazı durumları (firmanın uygulamaları, işlemleri, karlılık durumları gibi) bütün şeffaflığı ile kredi alabilmek için banka yetkililerine aktardığını gözlemlemiştir (Araştırma Günlüğü, s. 27).

Vergi müfettişi 11, Ankara-Sitelerdeki bir mobilya firmasında inceleme yaparken firmanın yazılım programına normal şifre girildiğinde resmi kayıtlara ulaşıldığını, şifre ekranına “deneme” yazıldığında ise firmanın gayri resmi kayıtlarına ulaşıldığını

⁶⁵Muhasebe meslek mensubu (SMMM) 1 ve (YMM) 3.

paylaşmıştır. Vergi müfettişi 11'in gelir uzman yardımcısı olarak çalıştığı dönemde bazı mükelleflerin yüksek kârlılığa sahip olmasına rağmen bilanço da zarar eder durumda olduğunu gördüğünü aktarmıştır (Görüşme Sonrası Günlük, 11.03.2017). Vergi müfettişi 11'in belirttiği firmanın karlı olmasına rağmen zarar gösterilme durumu, Muh. (SMMM) 1'in ifade ettiği bilançoların tam ve doğru bilgiyi yansıtmaması durumunu teyit etmektedir.

Bazı vergi müfettişleri⁶⁶, bazı muhasebe meslek mensupları⁶⁷ gibi firmanın çalışanları tarafından ihbar edilmedikçe çift kayıt işlemlerini tespit etmenin oldukça zor olduğunu düşünmektedir. Bazı vergi müfettişleri, çift kayıt işlemlerinin tespitine yönelik olarak “çapraz denetim ile çift kayıt işlemlerinin tespit edilebileceğini”⁶⁸, “fiili envanter yapılarak bu kayıtların ortaya çıkarılabileceğini”⁶⁹ ve “aramalı incelemenin dışında gayri resmi kayıtların tespitinin zor olduğunu”⁷⁰ belirtmiştir.

Araştırmadan elde edilen veriler ışığında çift kayıt işlemlerine yönelik şu tespitler yapılmıştır:

- Büyük firmalar dışındaki firmaların büyük çoğunluğunda çift kayıt işlemlerinin olduğu, özellikle de serbest meslek kazancı sahipleri, hizmet ve inşaat sektörleri başta olmak üzere bütün mükelleflerin büyük bir kısmında çift kayıt işlemleri yapılmaktadır.
- Bazı gider unsurlarının belgelendirilememesi dürüst mükellefleri çift kayıt tutmaya itebilmektedir.
- Kanunen kabul edilmeyen gider kalemlerinin çok olması, hayatın olağan akışına göre bazı giderlerin indirimine dahil olmaması (kanunen kabul edilmeyen gider olarak kabul edilmesinden dolayı) mükelleflerin efektif vergi yükünün artmasına neden olmaktadır. Efektif vergi yükünün fazlalığı çift kayıt işlemlerinin çoğalmasına neden olmaktadır.
- Gayri resmi kayıtları olan firmalar engellenememektedir.

⁶⁶Vergi müfettişi 11 ve 14.

⁶⁷Muhasebe meslek mensubu (YMM) 5 ve (YMM) 9.

⁶⁸Vergi müfettişi 4.

⁶⁹Vergi müfettişi 5.

⁷⁰Vergi müfettişi 9.

- Mükellefler, çift kayıt işlemlerinin takibi için genellikle bilgisayar programlarından yararlanmaktadır. Bu şekildeki firmaların kayıtlarının vergi incelemelerinde ortaya çıkarılması daha zordur.
- Mükelleflerin daha fazla vergi vermemek için çift kayıt tutmakta ve bu durum olması gereken beyanlar ile resmi beyanların farklılaşmasına neden olabilmektedir.
- Mükelleflerin banka kredisi kullanmak istemelerinden dolayı vergi idaresine göre bankalara karşı daha şeffaf ve dürüst olabilmektedir.
- Çok büyük mükellefler de, kayıt dışı harcamalarını finanse etmek ve ticari kar ile mali kar arasındaki farktan kaynaklı efektif vergi yükünü azaltmak için çift kayıt işlemlerini yapabilmektedir.
- Parasal işlemlerin bankalar üzerinden yapılması, gayri resmi işlemleri azaltmakla birlikte tamamen ortadan kaldıramamıştır.
- Aramalı incelemeler dışındaki olağan vergi incelemesi ile çift kayıt işlemlerinin tespiti pek mümkün gözükmemektedir.
- İhbar mekanizmasının işlerliğinin artırılması sonucunda çift kayıt işlemlerinin tespiti kolaylaşabilir.

3.1.4. Kayıt dışı ekonomi

Katılımcılardan 8 vergi mükellefinin tamamı, 11 muhasebe meslek mensubunun 9'u ve 17 vergi müfettişinin 14'ünden elde edilen verilerden “Kayıt dışı ekonomi” adlı alt tema elde edilmiştir.

Bazı vergi mükellefleri⁷¹, kayıt dışı işlemlerin “merdiven altı firmalarda” görüldüğünü, “firmaların daha kurumsal hale gelmesi ve ölçek olarak büyümesi ile karşılaşabilecekleri risklerin artmasından dolayı kayıt dışı işlemlerinin azalmakta” olduğunu aktarmıştır.

Kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin neden olabileceği sonuçlara ilişkin olarak vergi mükellefi 4, “merdiven altı çalışanların kayıtlı çalışanlara göre maliyet avantajı üzerinden rekabet üstünlüğü sağlamalarının haksız rekabete sebep olduğunu” belirtmiştir. Vergi mükellefi 7 de, kayıt dışı ekonominin bataklık haline gelmesine sebep olarak Devletin

⁷¹Vergi mükellefi 1 ve 4.

uygulamalarını göstermiştir. Devletin uygulamaları nedeniyle gelişen kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin haksız rekabete sebep olduğunu paylaşmıştır.

Ayakkabı mağazalar zinciri sahibi olan vergi mükellefi 6, bu duruma ilişkin olarak şunu ifade etmiştir:

“Merdiven altı şey, çok hızlı şekilde çalışıyor şu anda. O da bizim gibi kurumsal firmaları etkiliyor tabi yani haklı olarak, dediğim gibi 50 liraya aldığı ayakkabıyı, adam 70 liraya satabiliyor; ama ben 50 liraya aldığım bir ayakkabıyı, 70 liraya satma şansım yok, anlatabildim mi? Çünkü ben vergisini veriyorum, KDV’sini ödüyorum, bir de KDV’yi peşin veriyorum, Satarken de 8-10 ay içinde satıyorum zaten. Yani KDV’yi de 8-10 ay vadeyle alıyorum. Bize yıllar önce yani bundan yirmi, yirmi beş sene evvel mali müşavirlerimiz bundan sonra yüzde yüz kayıtlı çalışılacak dedi. Ona göre tedbirlerinizi alın. Biz buna uyduk, toplu iğneye kadar her şeyimizi kayıt altına aldık. Ama şu anda pişmanım yani uyduğuma pişmanım yani. Çünkü karşı taraftaki adam gayri resmi çalışan adam, benden daha çok para kazandı, anlatabildim mi? Yani bir şey [haksızlık] oldu. Burada yapılacaksa her şeyde [vergi incelemelerinde, denetimlerde v.s.] eşit davranılması lazım anlatabildim mi? Yani sen [Maliye olarak] bir tarafa devamlı yüklen, ama öteki tarafı hiç kontrol altına alma, şey [denetleme] yapma, [bu durum] bana haksızlık” (Görüşme: Mük. 6).

Vergi mükellefi 4, kayıt dışı faaliyetlerin yaygınlaşması hakkında “bir çevrede, bir mahalde vergi vermeme davranışının çoğalması halinde oradaki mükelleflerin birçoğunun kayıt dışı çalışmaya yöneldiğini” aktarmıştır. (Görüşme Sonrası Günlük, 24.03.2017). Ayrıca, vergi mükellefi 4, “ülkenin lokomotif sektörü olarak görülen inşaat sektörünün incelenmediğini” paylaşmıştır.

İnşaat firması sahibi vergi mükellefi 5 de, kendi sektörlerindeki kayıt dışılığa ilişkin “kimsenin asgari ücret karşılığı inşaatlarda çalışmayacağını bu yüzden ücretin asgari ücret kısmının banka üzerinden gerçekleştirildiğini” açık sözlükle ifade etmiştir.

İnşaat ve enerji sektöründe firmaları olan vergi mükellefi 7 ise, “Devletin, serbest meslek kazancı sahipleri gibi tam vergilendirilmeyen alanlar dururken, kayıt altında olan firmaları [özellikle kendi gibi firmaların] incelemesini” eleştirmektedir (Görüşme Sonrası Günlük, 29.03.2017).

Vergi mükellefi 8, kayıt dışı ekonomiye ilişkin şu değerlendirmeyi yapmıştır:

“Bir işi [ticari faaliyeti], ne kadar çok kayıt altında yaparsan o kadar çok risktesin. O kadar çok kayıt dışı [faaliyet] var ki, incelenmeyen insanların çoğu işini kayıt dışı götürüyor yani. Şimdi bir kere devlet, işin kolayına kaçıyor. Bizi, tabiri caizse tavuk gibi görüyor. Kümesin içerisindeki tavukları yoluyor her zaman yani. Aslında dışarda da otlayanlar var. Sistemin içerisine dâhilseniz devlet doğrudan sistemin içerisine dahil olanlardan [vergi incelemesine] başlıyor. Devlet, sistemin içerisine dâhil olanlardan niye başlıyor? Çünkü o kolay, çünkü sistemin içerisinde bir kere, kaçma şansı yok. Sonra siz de diyorsunuz ki ben de [mükellef olarak] kayıt dışı yapabilir miyim? Ama Devlet dışarıdakileri avlamaya çalışırsa, tabiri caizse, onları kümesine sokmaya çalışırsa. Bu sefer [mükellef] der ki ben dışarıda

tehlikedeyim, içeriye gireyim ben de der, O zaman siz kayıt dışıyla ilgilenirsiniz yani. Yoksa kayıt dışı böyle gider ki giderek çoğalacak yani” (**Görüşme: Mük. 8**).

Araştırmanın bulgularına göre vergi mükelleflerinin kayıt dışı ekonominin neden olduğu haksız rekabetten oldukça rahatsız oldukları anlaşılmaktadır. Vergi mükelleflerine göre kayıt altında faaliyet gösteren firmaların incelemeler ile cezalandırılmakta ve kayıt altında olmayanların ise inceleme dışı kalarak -zimmen- ödüllendirilmektedir. Bu nedenlerden dolayı kayıt altındaki firmalar kayıtlı çalışmaktan pişmanlık duymaktadır. Ayrıca, mükellefler arasında kayıt dışına yönelme yada en azından belli faaliyetleri kayıt altına alınmama yönünde olumsuz bir gelişmeye (davranışa) de neden olduğu görülebilmektedir.

Vergi mükellefi 2 ise, daha genel bir bakış açısı ile “vergi incelemeleri ile kayıt dışı ekonominin önlenemeyeceğini” belirtmiştir.

Mükelleflerin yukarıdaki yaptıkları eleştirilerin aksine, bazı muhasebe meslek mensupları⁷², “kayıt dışı ekonominin Türkiye’nin bir gerçeği olduğunu, firmaların kayıt dışı ekonomi ile büyüebildiklerini, belli bir oranda kayıt dışılığın firmalara ekonomik elastikiyet sağladığını ve firmaların savunma mekanizmasını canlı tuttuğunu” değerlendirmektedirler.

Muh. (YMM) 11, “firmaların belli bir ölçeğe ulaşana kadar kayıt dışı ekonomik faaliyetlerine göz yumulması ve belirli bir büyüklüğe ulaştıktan sonra sistem içerisine alınması” şeklinde daha radikal bir öneri paylaşmıştır.

Bazı muhasebe meslek mensupları⁷³, inşaat ve tarım sektöründe kayıt dışılığın olduğunu, inşaat sektöründe “satın alınan arsa daha sonra değerlendirilerek satın alma bedeli ile rayiç değeri arasında oluşan fiktif karın vergi mevzuatı tarafından gerekli değerlendirme işlemi yapılamadığını, bu yüzden firmaların vergi maliyetini azaltmak için satışların yarısını elden tahsil ettiğini ve bu durumun kayıt dışılığı teşvik ettiğini”, Muh. (SMMM) 1 de, damga vergisi uygulamasına ilişkin mevzuat değişikliğinden önce firmaların ihale kesinleşene kadar geçen ihale sürecinde damga vergisi kaynaklı katlandıkları maliyetleri minimize etmek için bazı faaliyetlerini kayıt dışında takip ettiklerini, Muh. (YMM) 9 da, “kayıt dışılığın en fazla yurt dışı işlerinde olduğunu, yurt içinde ise kayıt dışılığın en fazla KOBİler de” olduğunu, Muh. (SMMM) 6 da, “avukat ve doktor gibi bazı serbest meslek erbabının birçok kazancının kayıt altına alınamadığını”, Muh. (SMMM) 2 de, “mali

⁷²Muhasebe meslek mensubu (SMMM) 2 ve (YMM) 3.

⁷³Muhasebe meslek mensubu (SMMM) 1, (YMM) 3 ve (YMM) 7.

müşavirler olarak mükelleflerden yılsonuna kadar mükelleflerinden para tahsil edemediklerini, bundan dolayı tahakkuk eden ancak tahsil edilmeyen kazançlarına ilişkin KDV’yi ödememek için verdikleri hizmetlerin tamamını yansıtmayacak şekilde serbest meslek makbuzunu düzenlediklerini” paylaşmışlardır.

Muh. (SMMM) 6, mükelleflerinden birisinin, ünlü bir kalp cerrahının vergi levhasını incelediğini ve cerrahın ödediği verginin şantiyesinde çalışan mühendisin ödediği vergiden çok düşük olduğunu belirterek “Bana hangi Devleti anlatıyorsun” şeklinde kendisine tepki göstermektedir. Ayrıca “başta avukat, doktor, müşavir ve müteahhit olmak üzere herkesin vergi kaçırma uzmanı” olduğunu düşünmektedir.

Vergi mükellefi 4’ün, kayıt dışı faaliyetlerin yaygınlaşmasına ilişkin olarak “insanlarda vergi vermeme kültürünün oluşması sonucunda kişilerin kayıt dışı çalışmaya yöneldiklerini” belirtmiştir. Vergi mükellefi 4’ün bu değerlendirmesini, bazı muhasebe meslek mensuplarının⁷⁴ “kayıt dışı çalışan firmaların piyasadaki varlığından ve baskınlığından dolayı bu firmalar ile rekabet etmeye çalışan diğer firmaların da işlemlerini kayıt dışı yapmaya başladıkları” görüşü teyit etmektedir.

Muh. (YMM) 3’ün, “kayıt dışı olan mükellef daha az cezalandırılıyorken, kayıt içi olan mükellef daha fazla cezalandırılmakta” şeklindeki görüşünü, vergi mükellefi 8’in “kayıt altındakilerin incelenerek cezalandırıldığı” görüşü desteklemektedir.

Bazı muhasebe meslek mensupları⁷⁵, Devletin bazı uygulamalarının da etkisiyle piyasada kanser gibi hızla yayılmakta olan kayıt dışı faaliyetlerin önüne geçilebilmesi için vergi incelemelerinin “nereden buldun yasası” ile desteklenmesini savunmaktadır. (Görüşme Sonrası Günlük, 10.03.2017).

Muh (SMMM) 8’in ifade ettiği: “mükellefin yaptığı harcamaların gider olarak kabul edilmemesinin belge/fatura isteme alışkanlığını zayıflattığı” değerlendirmesi, dolaylı olarak kayıt dışılığın artma nedenlerinden birisidir.

Vergi müfettişi 1, “kayıt dışı ekonomi ile vergi denetimi arasında %100’e yakın bir korelasyon bulunduğunu, diğer kurumların kayıt dışı ile ne kadar mücadele ederse vergi denetiminin de o kadar rahatlayacağını ve Vergi Denetim Kurulu’nun etkin çalıştığı oranda kayıt dışı ekonominin azalacağını” paylaşmıştır. Vergi müfettişi 2, Vergi Denetim Kurulunun kayıt dışı ile mücadele kapsamında önce bir işi, proje haline getirip gerekli çalışmaları yaptıktan sonra incelemeye dönüştürmekte olduğunu belirtmiştir. Örnek

⁷⁴Muhasebe meslek mensubu (SMMM) 1 ve (YMM) 3.

⁷⁵Muhasebe meslek mensubu (SMMM) 6 ve (YMM) 9.

olarak, “lüks araç ÖTV’lerine ilişkin olarak başlatılan projenin daha sonra inceleme konusu yapıldığını” aktarmıştır.

Vergi müfettişi 3, kayıt dışı ekonomi ile mücadele konusunda başarılı olunamamasının temel nedenlerinden birisi olarak “sık aralıklarla çıkarılan vergi affi kanunlarından dolayı vergi incelemelerinin yapılamamasını” belirtmiştir. Bazı vergi affi kanunlarında matrah artırımını teşvik etmek için vergi incelemesinin yapılmayacağının hüküm altına alınması sonucunda mükelleflerin “nasıl olsa af çıkar düşüncesi” ile kayıt dışılığa yönelmekte olduğunu” aktarmıştır. Bu duruma ek olarak vergi müfettişi 10’da, “mükelleflerin kayıtlı çalıştıkları bir çevrede, kayıt dışı çalışan kişilerin barınamayacağını, aynı şekilde kayıt dışılığın yaygın olduğu bir çevrede de kayıtlı mükellefin faaliyetlerine devam edemeyeceği” değerlendirmesinde bulunmuştur.

Bazı vergi müfettişlerinin⁷⁶, kayıt dışı firmaların kayıt altındaki firmalara göre göreceli bir haksız rekabete sahip olduğu değerlendirmesi, bazı vergi mükellefleri⁷⁷ ve muhasebe meslek mensuplarının⁷⁸ belirttiği “kayıt dışı faaliyetlerin haksız rekabete neden olduğu” görüşünü teyit etmektedir.

Bazı vergi müfettişleri⁷⁹, “kayıt dışı işlemler ile mücadelenin doğru yapılabilmesi için kayıt dışı ile mücadelenin aksayan yönlerinin tespit edilmesi ve tasarının ona göre yapılmasının gerektiğini” belirtmişlerdir. Mevcut durumda vergi denetiminin yeterli olamayabileceğini, kayıt dışı ekonomiye neden olan durumlar ile yapısal sorunların tespit edilerek bunları önlemeye yönelik idari ve mevzuat değişiklikleri (mevzuatın basitleştirilmesi, mükellefin uyumunu zorlaştıran durumların azaltılması ve vergi incelemesi sonucu bulguların idari uygulamalar ile desteklenmesi gibi) gerektiren tedbirler alındıktan sonra vergi incelemelerinin asıl fonksiyonunu icra edebilmesinin mümkün olabileceğini” ifade etmişlerdir (Görüşme Sonrası Günlük, 14.03.2017).

Bazı vergi müfettişleri⁸⁰, kayıt dışı ekonomi ile mücadele edebilmek için öncelikle sektörlerdeki kayıt dışılık oranlarının ve hiç vergi incelemesi yapılmayan sektörlerin belirlenmesi, sonrasında bu sektörlerin cari dönemde yapılacak vergi incelemeleri ile kayıt dışı faaliyetlerin yaygınlaşmadan önüne geçilmesini vurgulamaktadırlar.

⁷⁶Vergi müfettişi 6 ve 17.

⁷⁷Vergi mükellefi 4, 6, 7 ve 8.

⁷⁸Muhasebe meslek mensubu (SMMM) 1 ve (YMM) 3.

⁷⁹Vergi müfettişi 2, 7, 10, 13 ve 14.

⁸⁰Vergi müfettişi 6, 9, 12 ve 13.

Bazı vergi m fettiřleri⁸¹, kayıt dışı ekonomi ile mücadelede konusunda, cari dönemdeki incelemelerin dışında, vergi denetim araçlarından “yoklamanın” da vergi incelemelerinden istenilen faydanın ortaya çıkartılabilmesi için oldukça önemli olduğunu eklemiştir.

Bazı vergi m fettiřlerine⁸² göre de, mükelleflerin “harcamalarının kaynağının sorgulanabilmesi için yasal yetkilerinin sınırlı olduğundan vergi incelemelerinin varlık incelemesi” ile desteklenmesi gerekmektedir.

Bazı vergi m fettiřleri⁸³, inşaat sektöründe faaliyet gösteren mükellefler başta olmak üzere doktor ve avukat gibi mükelleflerin gelirlerinin bir kısmının kayıt altında olmadığını ifade etmiştir. Bu değerlendirmeyi, bu konu hakkında daha önce aktarılan bazı vergi m kellefleri⁸⁴ ve muhasebe meslek mensuplarının⁸⁵ görüşleri teyit etmektedir.

Araştırmadan elde edilen veriler işığında kayıt dışı ekonomi bulgusuna dair tespitler şunlardır:

- Firmaların kurumsallık düzeyi artıkça karşılaşacakları riskler fazlalaştıkça kayıt dışı faaliyetler azalmaktadır.
- Küçük firmaların maruz kalacakları riskler çok kritik olmadığı için bu tarz firmalarda kayıt dışı faaliyetler daha fazla görülebilmektedir.
- Firmaların kayıt dışı faaliyetlerinin varlığı ve boyutu, kayıt altında çalışan firmalara göre kayıt dışı faaliyetleri olan firmalara haksız bir rekabet avantajı sağlamaktadır. Bu haksız rekabet durumu, vergi bilinci başta olmak üzere vergi uyumu, vergi barışı ve vergilemede adaletin tesisini etkilemekte ve vergi sistemi üzerinde olumsuzlara neden olabilmektedir.
- Vergi mükellefleri, devletin kayıt dışı faaliyetler ile yeterince mücadele etmemesinden dolayı kayıt dışı faaliyetlerin arttığını düşünmektedir.
- İnşaat sektörü başta olmak üzere tarım sektöründeki ve avukat, müşavir, doktor gibi serbest meslek kazancı sahiplerinin kayıt dışı faaliyetlerinin varlığının bilinmesi ve bunlara yönelik etkin ve yeterli önlemlerin alınamaması dürüst mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu olumsuz etkilemektedir.

⁸¹Vergi müfettişi 3 ve 5.

⁸²Vergi müfettişi 1 ve 14.

⁸³Vergi müfettişleri 1 ve 12.

⁸⁴Vergi mükellefi 4 ve 5.

⁸⁵Muhasebe meslek mensubu (SMMM) 1, (SMMM) 2, (YMM) 3, (SMMM) 6, (YMM) 7 ve (YMM) 9.

- Vergi incelemelerinin kayıt altındaki mükellefler üzerinde yoğunlaşması yerine kayıtlı olmayan kişi ve işlemlerin kayıt altına alınmasına yönelik inceleme yapılması ve önlemlerin alınması gerekmektedir.
- Vergi mükellefleri ve muhasebe meslek mensupların da, kayıtlı olan mükelleflerin incelemeler ile cezalandırıldığı, kayıt altında olmayan kişilerin inceleme dışı kalması ile ödüllendirildiği algısı bulunmaktadır.
- Öncelikle kayıt dışına neden olan durumlar ile yapısal sorunlar tespit edilmeden sonrasında bunlara yönelik idari ve mevzuat değişiklikleri yapılmadan ve diğer kurumların eşgüdümlü olarak kayıt dışı ile mücadelede vergi incelemelerine destek olması sağlanmadan vergi incelemeleri, tek başına kayıt dışı faaliyetler ile mücadelede başarılı olamaz.
- Bazı muhasebe meslek mensupları, Türkiye'deki kayıt dışılığın firmalara ekonomik esneklik sağladığı ve firmaların belli bir ölçeğe kadar büyümesini gerçekleştirdikten sonra kayıt altına alınması gerektiğini düşünmektedir.
- Mal ve hizmet tesliminin gerçekleştirilmesi ile bunların bedellerinin tahsilatı arasında zaman farkının olması bazı faaliyetlerin kayıt altına alınmamasına neden olabilmektedir. Bu yüzden tek düzen muhasebe tahakkuk ve tahsilat esaslarının gözden geçirilmesi gerekmektedir.
- Vergi mükellefleri içerisinde vergi kaçırma davranışları yaygınlaştıkça toplumdaki diğer vergi mükellefleri de ekonomik faaliyetlerini gizlemeye yönelebilmektedir. Toplum içerisinde vergi vermeme yada kaçırma davranışının yaygınlaşması, mükelleflerin vergiye uyumunu olumsuz etkilemektedir.
- Kanunen kabul edilmeyen giderler, belge/fatura alma ve verme alışkanlığını zayıflattığı için kayıt dışı faaliyetlerin artmasına neden olmaktadır.
- Çıkarılan mali aflar, vergi incelemelerinin kayıt dışı faaliyetler ile mücadelesini zayıflatmanın ötesinde mükellefleri kayıt dışı faaliyetlere/çalışmaya yöneltmektedir.
- Vergi incelemeleri, varlık incelemesi ile desteklenmedikçe kayıt dışı ile mücadele de başarılı olunamaz.
- Sektörlerin kayıt dışılık oranları belirlendikten sonra buna göre vergi incelemeleri planlanmalıdır.

3.1.5. Denetim dışı amaçlar ile vergi incelemesi

Görüşme yapılan 8 vergi mükellefinin tamamı, 11 muhasebe meslek mensubunun 10'u ve 17 vergi müfettişinin 13'ünden elde edilen veriler sonucunda “Denetim dışı amaçlar ile denetim/vergi incelemesi” adlı alt temaya ulaşılmıştır. Denetim dışı amaçlar ile denetim/vergi incelemesi alt teması hakkında;

Vergi mükellefi 1, “Devletin, denetim dışı amaçlar ile hiçbir kişiye zulmetmeyeceğini, ancak yetkilendirilmiş insanların yetkilerini kötüye kullanabileceğini”, vergi mükellefi 5, “eski çalışanın çevresini kullanarak şikâyet dilekçesi üzerine firmasının inceleyen kişilerin daha sonra kamudan ihraç edildiğini” (Görüşme Sonrası Günlük, 28.03.2017), vergi mükellefi 6 da, 2012 yılı öncesinde firmasının geçirdiği vergi incelemesine ilişkin olarak “yasadışı yapılanmalar bizi yormak istediler. Eğer incelenme sonucunda bir şey bulsalar yolacaklardı”, vergi mükellefi 7 ise, “geçmişte denetim dışı amaçlar ile firmaların denetlendiğini ve denetimin tehdit aracı olarak kullanılmasının Türkiye’yi hukuk devleti olmaktan çıkaracağını”, vergi mükellefi 8 de, iktidar ile denetimin başının benzer fikir ve siyasi görüşe sahip olabileceğinden denetim dışı amaçlar ile vergi incelemelerinin olabileceğini” aktarmıştır.

Vergi mükellefi 4 de, “3-4 yıl önce yasadışı yapılanmaya yardım yapılması için kendilerine sektörlerindeki bir firma yetkilisi tarafından kendi şirketinin bir takım bilgilerine ulaşılarak baskı yapıldığını” aktarmaktadır. Şu anda “Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde faaliyet gösteren Mental firmasının Dementa* firmasının taşeronu olduğunu, bu firmanın kripto bir firma olduğunu ve bu firmanın yasadışı yapılanma ile göbekten bağlı olduğunu” olduğunu paylaşmıştır (Görüşme Sonrası Günlük, 24.03.2017).

Bazı muhasebe meslek mensupları⁸⁶, “denetim dışı amaçlar ile vergi incelemelerinin yapılmasının çok önemsiz bir oranda olduğunu”, Muh. (SMMM) 2 ise, “hem hükümet tarafından hem de güç odakları/yasa dışı yapılanma tarafından denetim dışı amaçlar ile incelemelerin yapıldığını”, Muh. (SMMM) 4 de, “yasa dışı yapılanma tarafından bazı firmaların zorla bir yerlere bağış yapmaya yönlendirildikleri ve bağış yapmak istemeyenlerin yüksek tutarlı cezalar ile muhatap edildiklerini” aktarmıştır.

Vergi denetmeni kökenli muhasebe meslek mensubu (YMM) 5 ise, D Medya Grubu⁸⁷ yönelik gerçekleştirilen vergi incelemesini örnek vererek, “denetim dışı amaçlar

⁸⁶Muhasebe meslek mensubu (YMM) 3 ve (YMM) 11.

⁸⁷Bilimsel etik gereği, gerçek olmayan isimler kullanılmıştır.

ile denetimlerin yapılabilirdiğini”, yasa dışı yapılanmanın etkisiyle D Medya Grubu hakkında yapılan incelemedeki yaklaşımın “çökün, vurun, yıldırın, bize satsın” şeklinde olduğunu belirtmiştir. Bu duruma ilişkin olarak “Dünyanın birçok yerinde birilerinin, birilerine karşı vergiyi [vergi incelemesini] bir sopa gibi kullanmaya çalışır” şeklinde değerlendirmede bulunmuştur.

Muh. (SMMM) 6 da, daha önceden Maliye Bakanlığı kökenli olmayan yeminli mali müşavirlerin tam tasdik sözleşmelerinin incelenme oranlarının eskiden çok yüksek olduğunu aktarmıştır. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı kurulduktan sonra vergi denetim elemanları arasındaki “çeteleşme” bittiği için bu durumların kalmadığını paylaşmıştır. Verdiği örnek, denetim dışı amaçlar ile denetim bulgusunun başka bir yönünü yansıtmaktadır.

Vergi denetmeni kökenli muhasebe meslek mensubu (YMM) 7, Muh. (SMMM) 6’nın ifade ettiği durumu teyit eder şekilde şu değerlendirmeyi yapmıştır:

“Eski merkezi denetim elemanları, Devletten ayrılıp yeminli mali müşavirliğe geçtiklerinde, taşraya denetime gelen diğer merkezi denetim elemanları tarafından bu kişilere iş paslatılıyordu. Merkezilerce sopa gösterilerek taşradaki mükellefler diğer yeminli mali müşavirlere yönlendiriliyordu. Şuan böyle bir sıkıntı, ortadan kalkmıştır” **(Görüşme: Muh. (YMM) 7).**

Muh. (YMM) 7, denetim dışı amaçlar ile vergi incelemelerin başka bir yansıması olarak da, “eskiden piyasada, bazı mükellefler tarafından başka mükelleflerin denetleneceğinin dillendirildiği, inceleme evraklarının piyasada dolaştığı ve incelemeyi kaldırmak için şunları yapalım” şeklinde durumların olduğunu belirtmiştir. Muh. (SMMM) 8 ise, diğer muhasebe meslek mensuplarından farklı olarak, “denetim dışı amaçlar ile vergi incelemelerinin varlığı hakkında bir şey duymadığını” ifade etmiştir.

Hesap uzmanı kökenli muhasebe meslek mensubu (YMM) 9, “daha önceden yasadışı yapılanmaları duyduklarını, mükellefin incelemeye aldırıldığını, bu işlerin birileri tarafından para karşılığı çözüldüğünü duyduklarını, şu anda bu gibi durumları işitmediklerini” aktarmıştır. Muh. (YMM) 9, denetim dışı amaçlar ile vergi incelemelerinin başka bir yönüne ilişkin olarak şu durumu aktarmıştır:

“Her iktidar döneminde inceleme elemanları kullanılmak isteniyordu. Direniyorduk biz, [baskıları] bertaraf ediyorduk. Örneğin [Maliye] Bakanlığı gidiyor mükellef. Bakanı arıyor. Kurul başkanı: efendim inceleniyor, diyor. Bir şekilde [siyasi baskılar] bertaraf ediliyordu. İnceleme elemanı da hakkıyla raporu yazıyordu” **(Görüşme: Muh. (YMM) 9).**

Bazı vergi m fettiřleri⁸⁸, ciddi bir güç olan denetim mekanizmasının siyasi iktidarlar tarafından tehlikeli bir silaha dönüşecek şekilde kullanılmak istenebileceğini ve istenilen mükellefin incelenmesine engel bir durumun olmadığını aktarmıştır. Vergi müfettişi 12, daha açık bir ifade ile “son yıllarda denetimlerin ceza mekanizması olarak kullanıldığını” belirtmiştir.

İki vergi m fettiři⁸⁹, yukarıdaki değerlendirmelere ek olarak “denetim mekanizmasının, farklı güç odakları tarafından farklı amaçlar için kullanılabileceğini” belirtmiştir. Vergi müfettişlerin bu değerlendirmesi, daha önce aktarılan bazı vergi m kelleflerinin⁹⁰ ve bazı muhasebe meslek mensuplarının⁹¹ değerlendirmelerini desteklemektedir.

Bazı vergi müfettişleri de diğer katılımcılardan farklı olarak bu bulgu hakkında; “denetim dışı amaçlar ile denetimin yapılamayacağını, risk analiz değerlendirmelerine göre görevlendirmelerin şeffaf bir şekilde yapıldığını”⁹², “müfettişin eline gelen işi mevzuat çerçevesinde incelediğini ve müfettişin objektifliğini muhafaza ettiğini”⁹³, “denetim dışı amaçlar ile hareket etmeyeceklerini”⁹⁴, “10 yıl önce vergi incelemesinin niçin yapıldığının dayanağının bulunamayacağını, h lbuki şu anda vergi inceleme kararlarının ve sonrasında vergi incelemelerinin şeffaf ve kurallara bağlı olarak yapılmakta olduğunu”⁹⁵ ve “denetim dışı amaçlar ile inceleme yapılması halinde mevzuata aykırı davranılacağını”⁹⁶ belirtmiştir.

Araştırmadan elde edilen veriler ışığında denetim dışı amaçlar ile inceleme yapılmasına ilişkin şu tespitler yapılmıştır:

- Vergi incelemesinin ilgili kişi ve yetkililerce bir silah/tehdit aracı olarak kullanılmasını engellemek ve mükellefler arasında adaletsizliğe (eşit uygulamaya) neden olmamak için vergi inceleme işlemlerinin (incelenecek mükellef/sektör seçimi, müfettiş görevlendirilmesi, incelemelerin gerçekleştirilmesi, inceleme raporlarının değerlendirilmesi gibi süreçlerin) belirli

⁸⁸Vergi müfettişi 1, 5, 6, 8 ve 13.

⁸⁹Vergi müfettişi 6 ve 13.

⁹⁰Vergi mükellefi 1, 4, 5 ve 6.

⁹¹Muhasebe meslek mensubu (SMMM) 2, (SMMM) 4, (YMM) 5 ve (YMM) 7.

⁹²Vergi müfettişi 2 ve 3.

⁹³Vergi müfettişi 4.

⁹⁴Vergi müfettişi 7.

⁹⁵Vergi müfettişi 7 ve 9.

⁹⁶Vergi müfettişi 10.

standart ve objektif kriterleri içeren kurallar çerçevesinde yapılması gerekmektedir.

- “Yasadışı yapılanma/güç odakları yada siyasi iktidarlar” tarafından vergi incelemelerinin amaçları dışında kullanılmasını engelleyecek kontrol mekanizmalarına ihtiyaç vardır.

3.2. Vergi İncelemelerinde Kurumsal Yapıya İlişkin Bulgular

Araştırmanın birinci sorusunun cevabı kapsamında ulaşılan verilerden ilgili olanları “Vergi İncelemelerinde Kurumsal Yapı ve alt temaları” başlığı altında gruplandırılmıştır. Araştırmanın ikinci teması olan “Vergi incelemelerinde kurumsal yapı” bulgusunun alt temaları, bu alt temalara ilişkin kaynak ve referans değerleri, aşağıdaki Çizelge 3.3.’de yer almaktadır.

Çizelge 3.3. Vergi incelemelerinde kurumsal yapı bulgusunun alt temaları, bu alt temalara ilişkin kaynak ve referans değerleri

No.	Alt Temalar	Kaynak	Referans
3.2.1.	Vergi incelemelerinde tek başlılık ve birleşme	46	187
3.2.1.1.	Tek çatı süreci	14	24
3.2.1.2.	Denetim kökenli katılımcıların eski merkez ve taşra denetim elemanları hakkındaki değerlendirmeleri	24	45
3.2.1.3.	VDK teşkilatlanmasında revize-reform ihtiyacı olan alanlar	8	26
3.2.2.	Vergi müfettişlerinin seçimi, yetiştirme süreci ve eğitimleri	48	173
3.2.3.	Vergi müfettişlerinin performanslarının değerlendirilmesi	28	63
3.2.4.	Vergi müfettişlerin denetlenmesi	19	28
3.2.4.1.	Müfettişlerin kuraldışı hareketlerinin denetimi	20	28
3.2.4.2.	Müfettiş raporlarının denetimi ve rapor değerlendirme komisyonu (RDK)	24	47
3.2.5.	Farklı disiplinlerden alınan vergi müfettişlerine yaklaşım	2	35

Katılımcılar, “Vergi İncelemelerinde Kurumsal Yapı” bulgusunun/temasının birinci alt teması olan “Vergi incelemelerinde tek başlılık ve birleşme” bulgusuna ilişkin kodlanan veriler 46 kaynaktan elde edilmiştir. “Vergi müfettişlerinin seçimi, yetiştirme

süreci ve eğitimleri” başlıklı ikinci alt temaya yönelik olarak katılımcılar, 48 kaynak üzerinde 173 defa görüş bildirmiştir. “Vergi müfettişlerinin performanslarının değerlendirilmesi” bulgusuna ilişkin olarak 63 kodlama işlemi 28 kaynak üzerinden gerçekleştirilmiştir. “Vergi müfettişlerin denetlenmesi” bulgusuna yönelik 28 kodlama işlemi 19 kaynak üzerinden elde edilmiştir. Son alt tema olan “Farklı disiplinlerden alınan müfettişlere yaklaşım” için ise 2 kaynaktan 35 kodlama yapılmıştır. Bu alt başlıklar bağlamındaki bulgular ve yorumları sırasıyla aktarılmaktadır.

3.2.1. Vergi İncelemelerinde Tek Başlılık ve Birleşme

Araştırma kapsamında görüşülen vergi mükellefleri, “vergi incelemelerinde tek başlılık ve birleşme” temasına ulaştıracak bir değerlendirmede bulunmamıştır. Görüşme yapılan 11 muhasebe meslek mensubunun 8’i ve 17 vergi müfettişinin tamamından elde edilen görüşme verilerinden ortaya çıkartılan “Vergi incelemelerinde tek başlılık ve birleşme” teması hakkındaki değerlendirmeleri şu şekildedir;

Bazı muhasebe meslek mensupları⁹⁷, “vergi inceleme birimleri arasındaki çok başlılığı ortadan kaldırmak için vergi inceleme birimlerinin tek çatı altında birleştirilmesinin yerinde bir karar olduğunu ifade etmiştir. Diğer bazı muhasebe meslek mensupları⁹⁸, denetim birimleri arasındaki koordinasyonu sağlamak için denetim birimlerinin tek çatı altında birleştirilmesini, eski merkezi denetim elamanlarının “eski statükoyu” devam ettiremedikleri için istemediklerini aktarmıştır.

Muhasebe meslek mensupları⁹⁹, vergi müfettişlerinin “A, B, C ve Ç denetim grup başkanlıkları altında ayrılmasını, eski yapıyı devam ettirme gayreti ve tek çatı altında birleşmenin kâğıt üzerinde bırakılmaya çalışılması” olarak değerlendirmektedirler.

Muh. (YMM) 5, VDK çatısı altında birleşme kapsamında eski merkezi denetim birimlerine yönelik şu değerlendirmeyi yapmıştır:

“[Eski merkezi denetim elamanlarında] anlamsız bir güç vardı. Bunlar her istediğini asıyor, kesiyorlardı, [VDK sonrası] Şimdi onların gücü de kırılmış oldu. Bunu sadece vergi incelemelerine yansımaları olarak değerlendirmiyorum ben. Tüm Maliye [Bakanlığı birimleri] açısından çok güçlü her istediğini yapan, bakan tanımayan pervasızca hareketlerde bulunabilen eski merkezilerin [merkezi denetim elamanlarının] burunları sürtüldü”
(Görüşme: Muh. (YMM) 5).

⁹⁷Maliye müfettişi kökenli Muh. (YMM) 3, Vergi denetmeni kökenli Muh. (YMM) 5 ve Muh. (YMM) 7.

⁹⁸Muh. (YMM) 3, Gelirler Kontrolörü kökenli Muh. (YMM) 10 ve Serbest muhasebeci ve mali müşavir kökenli Muh. (YMM) 11.

⁹⁹Muhasebe meslek mensubu (YMM) 3, (YMM) 5 ve (YMM) 7.

Muh. (YMM) 5, “vergi denetmenlerinin asıl işi yapan ve merkezi denetim elamanlarına yardım eden böcekler” olarak görüldüğünü, gelirler kontrolörlerinin ise “tetikçilik yapmaya hazır kullanışlı aptallar” olduğunu ve “Maliye [Bakanlığı] kast sistemi içerisinde maliye müfettişlerinin, hesap uzmanlarını, hesap uzmanlarının gelirler kontrolörlerini, sonra hep birlikte vergi denetmenlerini ezme faaliyeti içerisinde olduklarını” ifade etmiştir.

Bazı muhasebe meslek mensupları¹⁰⁰, vergi denetim birimlerinin VDK bünyesinde birleştirilmesine en fazla karşı çıkan grup olan hesap uzmanlarının birçoğunun -tepki olarak- kuruldan ayrıldığını aktarmıştır. Bazı muhasebe meslek mensupları¹⁰¹, tek çatı altında birleşme sonucunda “yeminli mali müşavirler arasındaki çeteleşmenin ve çatışmaların engellendiğini”, “eski merkezi denetim elamanlarının elinden azlık rantının alındığını”, “Devlet dairelerinde nüfuz kullanmanın eskisi kadar kalmadığını” ve aynı kökene sahip kişiler arasındaki “iş paslamanın” azaldığını belirtmiştir.

Muh. (YMM) 10 ise, “Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatının denetim gücünün ortadan kalktığını” ve VDK sonrasında alınan “vergi müfettiş yardımcılarının refakatında bulundukları vergi denetmeni kökenli vergi müfettişlerini “üstat” olarak kabullenmemekte olduğunu, bu yüzden mesleğe saygının kalmadığını” aktarmıştır.

Muh. (YMM) 9¹⁰² da, birleşme esnasında eski kurulların birikimlerinin, tecrübelerinin ve kültürlerinin büyük oranda yok olduğunu, yüksek kalitede yönetici adayı yetiştiren kurulların kalmadığını, eski merkezi denetim elamanlarının küstürüldüğünü ve şu anki denetimlerin “fabrikasyon denetimlere” dönüştüğünü ifade etmiştir.

Muh. (YMM) 3, VDK tasarlanırken, “vergi incelemelerinin dışında örgütlü suçların ve kara para aklama suçlarının incelenmesi konusunda yasal bir boşluğun olduğunu, bu yüzden şu anda örgütlü suçların hesap hareketlerinin incelenmesinin vergi müfettişleri ile yapılmasının nedeni mevzuattaki eksiklikten kaynaklandığını” değerlendirmektedir.

Bazı vergi müfettişleri¹⁰³, bütün vergi inceleme elamanları VDK çatısı altında birleştirilse de oluşturulan A, B, C ve Ç şeklindeki denetim grup başkanlıklarından dolayı

¹⁰⁰Muhasebe meslek mensubu (YMM) 3, (YMM) 10 ve (YMM) 11.

¹⁰¹Muhasebe meslek mensubu (SMMM) 4, (SMMM) 6 ve (YMM) 7.

¹⁰²Hesap uzmanı kökenli muhasebe meslek mensubu.

¹⁰³Vergi müfettişi 1, 2, 5, 6, 7, 8, 10, 13, 15 ve 17.

aslında VDK'nın, fiiliyatta "A ve B" olmak üzere eski vergi denetmenleri ile eski merkezi denetim elamanlarından oluştuğunu ve denetim elamanları arasında tam bir birleşmenin gerçekleşmediğini belirtmiştir. Bazı vergi müfettişleri¹⁰⁴ (A) denetim grup başkanlıklarındaki müfettişlerin farklı performans puanlamasına ve rotasyona tabi oldukları için VDK tarafından müfettişlerin eşit olarak yönetilmediklerini ifade etmişlerdir. Aynı şekilde, mesleki giriş sınavında ilk %5'e giren adayların "(B) denetim grup başkanlığında" görevlendirilmesi nedeniyle aynı yarışma sınavı ile mesleğe giren aynı unvana sahip vergi müfettiş ve yardımcılarının birbirlerine karşı "öteki" gözüyle baktığını paylaşmışlardır.

Vergi müfettişi 13, (A) denetim grubu başkanlığındaki müfettişlerin eğitimi ile diğer denetim (B, C ve Ç) grup başkanlıklarındaki müfettişlerin eğitimlerinin denetim grup başkanlıklarının her birinin kendi bünyelerinde ayrı olarak takip edildiğini belirtmiştir.

Bazı vergi müfettişleri¹⁰⁵ de, denetim işinin her yönüyle (inceleme metodolojisi, bakış açısı, insan yetiştirme yönü, muşeret kuralları v.b.) bir kültür olduğunu, vergi denetim elamanlarının VDK çatısı altında birleştirilirken eski kurulların denetim kültürünün muhafaza edilmediğini, yeni yapının önceden var olan kurumsal hafıza/birikim üzerine inşa edilerek daha ileriye taşımının gerçekleştirilemediğini, şu anda VDK içerisinde eski denetim birikimini aktarabilecek müfettişlerin de 4-5 yıl içerisinde kalmayabileceğini, merkez ile taşrada çalışan müfettişler arasında ciddi anlamda kalite, yapılan işin mahiyeti ve yapı farkının bulunduğunu belirtmiştir (Görüşme Sonrası Günlük, 14.03.2017).

Bazı vergi müfettişleri¹⁰⁶, tek çatı altında birleşmeden dolayı eski merkezi denetim elamanlarında bir küskünlüğün, motivasyonsuzluğun ve memnuniyetsizliğin olduğunu aktarmaktadır.

Bazı vergi müfettişlerinin¹⁰⁷ eski merkezi denetim elamanlarının küskünlüğü konusundaki değerlendirmesi ve bazı vergi müfettişlerinin¹⁰⁸ eski kurulların kurumsal birikimin aktarılmaması konusundaki değerlendirmesi, Muh. (YMM) 9'un değerlendirmesi ile örtüşmektedir.

¹⁰⁴Vergi müfettişi 2, 4, 6 ve 8.

¹⁰⁵Eski merkezi denetim elemanı kökenli vergi müfettişi 10, 11 ve 14.

¹⁰⁶Vergi denetmen kökenli vergi müfettişi 1 ve 13 ile eski merkezi denetim kökenli vergi müfettişi 3 ve 17.

¹⁰⁷Vergi müfettişi 1, 3, 13 ve 17.

¹⁰⁸Vergi müfettişi 10, 11 ve 14.

Vergi müfettişi 17 de, “B, C ve   denetim grup başkanlıkları” olarak kendi denetim gruplarına gelen müfettiş ve müfettiş yardımcılarına kendi vizyonlarını, inceleme metodolojisini aŐılamaya çalıştıklarını, denetim birimleri arasındaki sürtüşmelerin eski merkezi denetim elamanı ve vergi denetmenlerinin kuruldan tamamen ayrılane (istifa veya emeklilik Şeklinde) kadar devam edeceğini belirtmiştir.

Maliye müfettişi kökenli vergi müfettişi 16, VDK’nın, Şu anda idari teftiş yapmayan vergi denetmeninden daha aşağıda “vergi denetçisi” seviyesinde bir kurul olduğu, vergi müfettişlerinin anı yaşadıklarını, ileriye yönelik bir hedefin ve düŐüncenin olmadığını, bürokrasi kültürünün kalmadığını, vergi müfettişlerinin ellerindeki makamı koruma derdinde olduklarını, birilerinin kendilerini bulundukları pozisyonlara getirmesinden dolayı vergi müfettişlerinin bağımsızlıklarının kalmadığını, VDK’nın ne denilirse yapan bir kurum haline geldiğini ve eskiden bu mesleği maddi karŐılıĐına bakmaksızın manevi tatmini için yaparken Şu anda aybaŐını hesap ederek zaman geçirdiklerini paylaşmıştır. Vergi müfettişi 16’nın, “VDK’nın ne denilirse yapan bir kurum haline geldiği” görüşünü, vergi müfettişi 12’nin “VDK’nın her Şeyiyle emir-komuta altına giren bürokratların yönetime getirildiği” görüşü teyit etmektedir.

Bazı vergi m fettiŐleri¹⁰⁹, ulaşılan müfettiş sayısının 10 bini bulduğu, bu sayıdaki müfettişler üzerinde -eskisi gibi- ahlaki ve mesleki kontrolün olamayacağını, ayrıca mevcut VDK’nın yönetilebilir bir yapıda olmadığını ifade etmiştir.

Vergi müfettişi 11, kurul zamanındayken mesleğe bağlılığı artırıcı ve teşvik edici bir yapının olduğunu, bununla birlikte VDK olarak yapılanma sonrası bu aidiyet duygusunu ve çalışma saikini artırıcı durumların kalmadığını aktarmaktadır. Hatta bazı hesap uzmanı kökenli vergi müfettişlerin, yetiŐtirilmek üzere refakatlarına yardımcı verilmemesini açıkça ifade ettiklerini paylaşmıştır (Görüşme Sonrası Günlük, 07.03.2017).

Vergi müfettişi 12, VDK öncesinde gelirler kontrolörlerinin yönetilebilir ve kontrol edilebilir sayıda olduğunu aktarmaktadır. VDK öncesinde, giyim ve davranış dahil adab-ı muaŐereti öğreten, denetim elamanını çok iyi yetiŐmesi yönünde zorlayan, kurumsal birikimi yeni gelen muavine aktaran ve iyi denetim elemanı yetiştiren bir sistemin olduğunu belirtmektedir. Bütün gelirler kontrolörlerinin yeni alınan muavinlerin kendi refakatlerinde olsun yada olmasın onları en iyi Şekilde yetiŐmelerini sağlamak için

¹⁰⁹Hesap uzmanı kökenli vergi müfettişi 11 ve Gelirler kontrolörü kökenli vergi müfettişi 12.

kendilerini vazifeli gördüklerini beyan etmektedir. Bu sistemin gelirler kontrolörü üzerinde güçlü bir motivasyona neden olduğunu paylaşmaktadır. VDK sonrası böyle bir sistemin kalmadığını ifade etmektedir.

Bazı vergi müfettişleri¹¹⁰, “vergi müfettişlerinin VDK’ya “aidiyet duygusunun azaldığını” belirtmiştir. Vergi müfettişlerinin VDK çatısı altında birleşme ve yaşanan süreçleri sonucunda mesleki aidiyet duygusu olumsuz etkilenmiştir.

Eski merkezi denetim birimlerinin oluşturdukları statükoyu korumak için tek çatı altında birleşmeye uzunca bir süre karşı koyduktan sonra Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı kurulabilmiştir. Aslında, eski merkezi denetim elamanları arasındaki birleşme nispeten gerçekleşmiş durumdadır. Bununla birlikte hem vergi denetmeni kökenli hem de eski merkezi denetim elamanı kökenli bazı vergi müfettişleri birbirlerine karşı önyargılı davranabilmektedir. Eski taşra ve merkezi denetim elemanı kökenli bazı vergi müfettişlerinin araların da ötekileşme bulunmaktadır (Görüşme Sonrası Günlük, 28.02.2017).

Araştırmadan elde edilen veriler ışığında vergi incelemelerinde tek başlılık ve birleşme alt temasına ilişkin şu tespitler yapılmıştır:

- Dört denetim birimi, tek çatı altında birleştirilmiş olmakla birlikte, kâğıt üzerinde bir gerçekleşme olarak düşünülmektedir. Tek çatı altında ve tek unvanda, fiilen tam bir birleşme gerçekleştirilememiştir. Müfettişlerin çoğunluğu VDK çatısı altında, A (eski vergi denetmeni kökenli vergi müfettişleri) ve B (B, C ve Ç denetim grup başkanlıklarında görevli eski merkezi denetim elamanları) denetim grubunun olduğunu düşünmekte ve ifade etmektedir.
- Tek çatı ve tek unvanda birleşmeye tepki olarak birçok deneyimli merkezi denetim elemanı kuruldan ayrıldığı için denetim gücü bu durumdan olumsuz etkilenmiştir. Geride kalan merkezi denetim elamanlarının bir kısmında, denetim kültürünün/birikiminin yeni gelen müfettiş ve diğer denetim grup başkanlıklarına aktarılması konusunda motivasyon eksikliği ve küskünlük kaynaklı isteksizlikleri bulunmaktadır.

¹¹⁰Vergi müfettişi 8, 11 ve 12.

- Taşra denetim birimlerinin VDK bünyesine alınması ile Gelir İdaresi Başkanlığının taşra teşkilatının denetim gücü ortadan kalkmıştır. Şu anda taşra vergi denetiminde bir boşluk bulunmaktadır.
- Çok uzun yılların gayretleri neticesinde oluşan eski denetim birimlerinin kurumsal birikimleri, tecrübeleri ve denetim kültürleri muhafaza edilememiştir. VDK, kurulurken eski kurulların kurumsal denetim kabiliyetinin aktarımı gözden kaçırılmıştır.
- VDK sonrası nitelikli ve etkili denetimler azalmış, denetimler fabrikasyon denetimlere dönüşmüştür.
- (A) ve (B) denetim gruplarındaki müfettişlerde -özellikle çok eski yıllarda mesleğe giren (A) denetim grubunda görevli müfettişlerde-, denetim kültürü farklılığı bulunmaktadır. Denetim kültüründeki kayıpların telafi edilerek üzerine konulması için zamana ve çok ciddi emeğe ihtiyaç vardır.
- Hem eski merkezi, hem de taşra denetim birimlerinden gelen vergi müfettişlerinin birçoğunda “mesleki aidiyet duygusu” kalmamıştır. Bunun sonucunda müfettişlerde motivasyon kaybı bulunmaktadır.
- 10 bin civarında müfettişten oluşan VDK’da müfettişlerin ahlaki ve mesleki kontrolü pek mümkün değildir. VDK, yönetilmesi güç devasa bir yapıya dönüşmüştür.

3.2.1.1. Tek çatı süreci

Görüşme yapılan 11 muhasebe meslek mensubunun 8’inden ve 17 vergi müfettişinin tamamından elde edilen veriler sonucunda “Tek çatı süreci” adlı alt temaya ulaşılmıştır.

Eski vergi denetim birimlerinin Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı şeklinde tek çatı altında birleşme süreci teması hakkında; Muhasebe meslek mensubu (YMM) 5, Maliye Bakanlığındaki “bürokratik oligarşinin kaynağını” teşkil eden eski maliye müfettişi ile hesap uzmanlarının arasında sürekli bir çekişme ve rekabet olduğunu, birisinin diğerine göre bazı dönemlerde daha etkin olduğunu, bununla birlikte vergi denetmenlerinin her dönemde ezilen taraf olduğunu paylaşmıştır. Bu değerlendirmeye ilişkin olarak, vergi müfettişi 6, “uzun süren çabalar ve gayretler neticesinde vergi denetmenlerinin de bürokratik oligarşinin güç mücadelesi içerisinde bir odak noktası haline geldiğini” ifade etmiştir (Görüşme Sonrası Günlük, 17.02.2017).

Maliye müfettişi kökenli vergi müfettişi 16'nın "hesap uzmanlarının maliye müfettişlerini statükocu olarak kötüledikleri" görüşü, hesap uzmanı kökenli muhasebe meslek mensubu (YMM) 9'un "maliye müfettişlerinin her şeyden anladıklarını ve her işi yapabileceklerini söyledikleri o, eski Aristo döneminin bittiği" şeklindeki eleştirisi ve vergi denetmeni kökenli vergi müfettişi 6'nın, eski vergi denetim elamanlarında "kurulcu zihniyet" hâkim olduğu için dört denetim biriminin birbirlerinden "nefret ettiği" görüşü (Görüşme Sonrası Günlük, 17.02.2017), Muh. (YMM) 5'in, VDK öncesi süreçte eski merkezi denetim birimleri arasındaki "rekabet ve çekişme" değerlendirmesi ile örtüşmektedir.

Gelirler kontrolörü kökenli vergi müfettişi 12 ise, "eski merkezi denetim elamanları arasındaki rekabete ve rekabetin bazı sonuçlarına" ilişkin şu değerlendirmeyi ifade etmiştir:

"İnsanlar, KPSS sürecinde renksizken [bir meslek etiketi yokken], bütün kurullara [MTK, HUK ve GKDB] eşit mesafedeyken üç kurulun bir tanesini kazandığında,[o kurulda çalışmaya başladığı] ilk günden itibaren sanki bir süper lig takımları -Fenerbahçe, Galatasaray, Trabzonspor- rekabeti gibi doksan dakikayı iyi geçirmeye çalışır. Kurul binasına girdiği ilk anda bu motivasyonu edinir ve böyle davranmaya başlar. Böyle affedersiniz bir şey yarışı değil, tam anlamıyla bir başarı yarışı bu aslında. İnsani zafiyetler nedeniyle birbirini hakir görme, küçük görme veya büyük görme gibi insani zaafırları çıkardığımız zaman bu [rekabet] devlet bürokrasisini başarıya götüren bir yarışı" (**Görüşme: Müf. 12**).

Gelirler kontrolörü kökenli vergi müfettişi 17 de, vergi müfettişi 15'in değerlendirmelerinden ayrışarak madalyonun diğer yönüne yönelik olarak rekabet ve sürtüşme durumunun olumsuz yansımalarına ilişkin şu değerlendirmeyi yapmıştır:

"...Sürtüşme zamanlarında denetmenlerle maliye müfettişleri, hesap uzmanları, denetmenler ağırlıklı olmak üzere, taşraya gidildiği zaman sürekli bir sürtüşme. Bu [sürtüşme] Gelir İdaresi Başkanlığına da eğer giderseniz görülür yani. Bazı asansörlerin belli katlara çıkmaması, ondan sonra bazı alanlarda, bazı daire başkanlıklarının sürekli belli kişilere verilmesi, yani bu yönetimden tutun da şeye kadar incelemelere kadar sirayet eden, incelemelerin belli konular arasında, o inceleme benim, şu incelemesinin bunu biz yapacağız, bunu siz yapacaksınız diye paylaşılamaması. Bunlar sıkıntı yarattı bence. Öncelikli olarak bu ayırım. Çünkü hiç bir ülkede, denetim bu kadar bölünmüş değil, ama bizi üzen şu oldu. Fazlasıyla genel bir yapı oluşturuldu" (**Görüşme: Müf. 7**).

Vergi müfettişi 17, yukarıdaki değerlendirmelerine ek olarak "taşrada çalışan vergi denetmenlerinin ne kadar nitelikli olursa olsun, dikey yükselme imkânının olmamasının, bu kişilerin çalışma şevkini kıran ve yoran bir durum olduğunu da değerlendirmelerine eklemiştir.

Bazı vergi m fettiřleri¹¹¹, 2011 yılı öncesinde vergi denetim birimleri arasındaki çok başlılığın vergi incelemelerinde koordinasyonsuzluğa, plansızlığa ve çok parçalı bir denetime sebep olduğuunu, bu durumun ortadan kaldırılması için 2009 yılında “Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulu’nun (VİDKK)” kurulduğuunu belirtmiştir.

VİDKK’nın teşkil ettirilmesi ile bazı olumlu gelişmeler sağlanmakla birlikte vergi incelemelerindeki asıl sorunlara çözüm olamadığı için bu süreçte, vergi denetim birimlerinin “tek çatı altında” birleştirilmesinin gerçekleştirildiği görülmektedir.

Araştırmadan elde edilen veriler ışığında tek çatı süreci alt temasına ilişkin şu tespitler yapılmıştır:

- VDK öncesinde eski denetim birimleri arasındaki çekişme, rekabet ve sürtüşmeler, tek çatı altında birleşme sürecini hızlandırmakla birlikte hala vergi müfettişlerinin bazı davranışlarının psikolojik temelinde eski çekişme ve rekabet yatmaktadır.
- Daha önceden dikey yükselme imkânı bulamayan eski vergi denetmeni kökenli müfettişlerine VDK sonrasında yükselme imkânı teorik olarak mümkün hale gelmiştir.
- Eski merkezi denetim birimlerinin yönetici yetiştirme kabiliyeti, yeni oluşturulan VDK bünyesinde eskisi kadar gözükmemektedir.

3.2.1.2. Denetim kökenli katılımcıların eski merkez ve taşra denetim elemanları hakkındaki değerlendirmeleri

Katılımcılardan 17 vergi müfettişinin 11’inden ve 11 muhasebe meslek mensubunun 2’sinden elde edilen veriler neticesinde “Denetim kökenli katılımcıların eski merkez ve taşra denetim elemanları hakkındaki değerlendirmeleri” adlı alt temaya ulaşılmıştır.

Maliye müfettişi kökenli vergi müfettişi 16, vergi incelemesinin kendilerinin 9 çalışma alanından biri olduğuunu, maliye müfettişlerinin albay olarak işe başladıklarını sonrasında her birinin general seviyesine ulaşabildiğini, hesap uzmanlarının ise en fazla albay seviyesine ulaşabildiklerini, gelirler kontrolörlerinin de kurmay yarbay

¹¹¹Vergi müfettişi 7, 8, 13 ve 15.

olabildiklerini ve vergi denetmenlerinin ise teğmen seviyesinde olduklarını belirterek askeri hiyerarşi benzeri bir teşbihte bulunmuştur.

Hesap uzmanı kökenli vergi müfettişi 10, kendilerini “kurmay, vergi denetmenlerini ise er” olarak görmektedir (Görüşme Sonrası Günlük, 14.03.2017). Hesap uzmanı kökenli muhasebe meslek mensubu (YMM) 9 da, kurul zamanında kendilerini kontrol eden bir mekanizmanın olmadığını, kendi ifadesi ile mükellefe “git derdini marko paşaya anlat” şeklinde yaklaştıklarını paylaşmıştır (Görüşme Sonrası Günlük, 10.03.2017).

Araştırmacının, Eskişehir’de denetim esnasında tanıştığı hesap uzmanı kökenli bir vergi müfettişi, hesap uzmanlarının önceleri seçkinci ve mağrur iken VDK sonrası vergi denetmenleri ile aynı konuma düştüklerini ifade etmiştir (Görüşme Sonrası Günlük, 17.03.2017).

Gelirler kontrolörü kökenli vergi müfettişi 17 ise, zor yarışma sınavlarını ve ağır yeterlilik süreçlerini tamamladıktan sonra aynı zorlukları ve süreçleri yaşamayan vergi denetmenleri ile bir anda aynı unvan ve pozisyonda olmanın kendilerini üzdüğünü ve motivasyonsuzluğa neden olduğunu aktarmıştır. Vergi denetmeni kökenli müfettişlerin geçmişte ezilmesinden, bu kişilere yükselme şansı verilmemesinden ve çektikleri sıkıntılardan dolayı VDK bünyesinde vergi denetmen kökenli müfettişlerin yeni uygulamalara yönelik sürekli bir savunma içgüdüğü ile hareket ettiklerini, hırçınlık ve önyargılı davranışların bulunduğunu ifade etmiştir.

Vergi denetmeni kökenli bazı vergi müfettişleri¹¹², VDK çatısı altında vergi denetim birimlerinin birleştirilmesinin başlangıçta kendilerine yüksek bir çalışma gayretine neden olduğunu, bunun da istatistiklere yansıdığını, vergi denetmenlerinin hak ettikleri unvan ve noktaya ulaştıklarını ve ülkenin menfaati açısından iyi bir reform olduğunu belirtmiştir. Vergi müfettişi 8 de, VDK sonrası yaşanan yeni gelişmeler ile denetmen kökenli vergi müfettişlerin motivasyonlarının kırıldığını ve kurula duyulan aidiyet duygusunun olumsuz etkilendiğini paylaşmıştır.

Vergi müfettişi 7 ise, VDK sonrası karşılaşılan durumlara ilişkin şu değerlendirmeleri yapmıştır:

“A gruplarının sadece istediği şey iade-i itibar. Biz bir emek veriyoruz. Karşılığını yani para olarak değil zaten maddi olarak aynıyız başka bir şey istediğimiz yok. Hani o kadar para bu kadar para kimseye demiyorum. Sadece şunu istiyorum kardeşim bana da [VDK

¹¹²Vergi müfettişi 8, 9 ve 13.

yönetimi olarak] aynı kıymeti göster. Bu, çünkü bütün maliye teşkilatına da yansıyor mesela (B) grubu defterdarlığa gidiyor. Bir inceleme yapacak ondan sonra (B) grubundan geldiği için mesela kökenini soruyor mesela düşün defterdarlık kökenini soruyor. Hangi kökendensin işte diyor mesela hesap uzmanı kökenliyim diyor ya da hesap uzmanıyım diyor hala mesela defterdarlık ayağa kalkıyor. Herkes saygı durumunda. Ama (A) grubu gittiği zaman bir şey göremiyorsun. Sen kendi kurumundan [VDK'dan] göremiyorsun zaten. O da [bakanlık birimleri] hayli hayli sana bu saygıyı göstermiyor” (**Görüşme: Müf.7**).

Araştırmanın bulgularına göre, eski vergi denetmenleri, eski merkezi denetim elamanları ile vergi müfettişi unvanı altında aynı özlük haklara sahip olmaktan memnun olmakla birlikte VDK içerisindeki kabullenilmeme ve çatışma ortamından dolayı bir motivasyonsuzluk ve mesleki aidiyetsizlik bulunmaktadır.

Araştırmadan elde edilen veriler ışığında denetim kökenli katılımcıların eski merkez ve taşra denetim elemanları hakkındaki değerlendirmeleri alt temasına ilişkin şu tespitler yapılmıştır:

- Eski merkezi denetim ve taşra denetim birimlerinin birbirine karşı seçkin ve ötekileştirme yaklaşımı, zamanla denetim mesleğine zarar veren bir noktaya ulaşmıştır.
- Denetim elamanlarının birbirlerine karşı geçmişten gelen olumsuz yaklaşımları, VDK çatısı altında yeni bir kurum kültürü oluşturmalarını, çalışma motivasyonlarını ve mesleki aidiyet duygusunu olumsuz etkilemektedir.
- Eski merkezi denetim elamanları açısından eski vergi denetmeni kökenli vergi müfettişleri ile aynı unvan ve aynı özlük haklarına sahip olarak VDK çatısı altında birlikte bulunmak, çalışma isteksizliğine ve küskünlüğe neden olmuştur.
- Eski vergi denetmeni kökenli vergi müfettişleri açısından VDK bünyesinde eski merkezi denetim elamanları ile aynı hak ve unvanlara sahip olmak, ilk yıllarında ciddi bir motivasyona neden olmuştur. Bununla birlikte, zaman içerisinde kendilerine karşı ayrımcılık yapıldığı ve eski yapıların devam ettirilmeye çalışıldığı düşüncesi (kimi zaman önyargısı), vergi denetmeni kökenli müfettişlerin mesleki aidiyet duygusunu olumsuz etkilemektedir.

3.2.1.3. VDK teşkilatlanmasında revize-reform ihtiyacı olan alanlar

Görüşme yapılan muhasebe meslek mensupları ve vergi mükellefleri bu temaya ulaştıracak şekilde görüş bildirmemiştir. Vergi müfettişi katılımcı grubundan 17 vergi

müfettişinin 7'sinden elde edilen verilerden “VDK teşkilatlanmasında revize-reform ihtiyacı olan alanlar” adlı alt temaya ulaşılmıştır.

Vergi müfettişi 12, şu anda Maliye Bakanlığının milli emlak, muhasebat gibi birimlerin idari teftişlerinin yapılmadığını aktarmaktadır. Vergi Denetim Kurulunun idari teftiş görev, yetki ve sorumluluğu olmakla birlikte bu görevin geri planda kaldığını bu yüzden vergi incelemesi ile “idari teftiş” kısmının ayrılması gerektiğini değerlendirmektedir. Vergi Denetim Kurulunun yaklaşık 10 bin kişilik bir denetim kadrosu ile yönetilemez devasa bir yapı haline geldiğini aktarmaktadır. İllerdeki denetim grup başkanlıklarında çok fazla sayıda vergi müfettişinin bulunduğunu (örneğin, Antalya (A) denetim grup başkanlığında 600 civarında vergi müfettişi bulunmaktadır) ifade etmiştir. Bu değerlendirmelere ek olarak, Gelir İdaresi Başkanlığı gelir toplayan bir kurum olmasına rağmen vergi inceleme yapamaz bir durumda olduğunu, VDK ile GİB arasında sürekli bir koordinasyon ile eşgüdümün tesis edilemediğini belirtmektedir.

Araştırmadan elde edilen veriler ışığında VDK teşkilatlanmasında revize-reform ihtiyacı olan alanlar alt temasına ilişkin şu tespitler yapılmıştır:

- Çok geniş yetkilere sahip vergi müfettişlerinin sayılarının çok fazla artması sonucunda denetim grup başkanlıklarında bile vergi müfettişlerinin kontrolü ve takibi zorlaşmaktadır. Bu durumda, VDK'nın yönetilmesi zorlaşmanın yanında kendisinden beklenen etkin ve caydırıcı incelemelerin yapılmasına engel olabilir.
- Maliye Bakanlığının ana hizmet birimlerine yönelik idari teftiş ve incelemeler, VDK öncesine nazaran daha geri planda kalmaktadır.
- Taşra denetim birimi kalmayan GİB ile VDK arasında etkili bir koordinasyon ve eşgüdümün tesis edilmesi gerekmektedir.

3.2.2. Vergi müfettişlerinin seçimi, yetiştirme süreci ve eğitimleri

Katılımcılardan 8 vergi mükellefinin 2'si, 11 muhasebe meslek mensubunun 10'u ve 17 vergi müfettişinin 16'sından elde edilen veriler sonucunda “Vergi müfettişlerinin seçimi, yetiştirme süreci ve eğitimleri” adlı alt temaya ulaşılmıştır.

Vergi müfettişlerinin seçimi (mesleğe kabulü) hakkında; muhasebe meslek mensupları¹¹³, VDK çatısı altında birleşme sonrasında vergi müfettişliği mesleğini

¹¹³Muhasebe meslek mensubu (YMM) 3, (YMM) 5, (YMM) 9, (YMM) 10 ve (YMM) 11.

yapabilecek, çok yönlü düşünebilen ve denetim nosyonunu kazanabilecek adaylar yerine iş arayan kişilerin alındığı, adetleri binleri bulan bu kişilerin bir anda istihdam edilmesi ile vergi müfettişliği mesleğinin kriterlerinin çok düşürüldüğünü, dolayısıyla “kariyer meslek” algısının kalmadığını paylaşmıştır. Bu değerlendirmelere ek olarak, bazı muhasebe meslek mensupları¹¹⁴, bir kişinin çok zeki olmasının, çalışkan olmasının ve muhasebeyi çok iyi bilmesinin, onun çok iyi bir denetim elamanı olabileceği anlamına gelmeyeceğini aktarmıştır.

Vergi müfettişi 13’ün, VDK kurulduktan sonra, bir iki yıl içerisinde yüzlerce kişinin işe alınması ile denetim elemanlarının kalitesinin muhafaza edilemediğini, alınan müfettiş yardımcılarının birçoğunun kurula girdikten sonra müfettişlik mesleğinin diğer mesleklerden farklı olduğunu öğrendiğine ilişkin değerlendirmesi, muhasebe meslek mensuplarının yukarıda aktarılan görüşünü desteklemektedir. Bu duruma ek olarak, vergi müfettişi 16, kurul [MTK] zamanında, adayların referanssız olarak kendi başarıları ile kurula girebilirken şu andaki adayların referanslar ile vergi denetim kuruluna girebildiklerini, bu yüzden refere edenlere karşı adayların bağımsız olamadıkları görüşü, bulgunun başka bir yönüne dikkat çekmektedir.

Vergi müfettişi 12’in müfettişlerin seçimine yönelik olarak, “vergi müfettiş sayısının 10 bin civarına ulaştığından mesleğin saygınlığının kalmadığı görüşü, muhasebe meslek mensuplarının “kariyer meslek” algısının kalmadığı görüşünü desteklemektedir. Bunun dışında, “mesleki saygınlığın kalmadığı” değerlendirmesi, denetim elemanlarının motivasyonlarının azaldığını göstermektedir.

Vergi müfettişlerinin eğitimi konusunda; bazı muhasebe meslek mensupları¹¹⁵, VDK’nın alt yapısının ve insan yetiştirme kapasitesinin yeterli olmaması yüzünden yeni alınan vergi müfettiş yardımcılarının eski denetim elemanlarının kalitesinde yetiştirilemediğini, eğitim ve etik kurallar açısından ciddi bir zafiyetin meydana geldiğini, denetim kültürünün ve inceleme metodolojisinin bire bir uygulama ile verildiği “refakat uygulamasının [usta-çırak şeklinde uygulamalı yetiştirme tarzının]” fiilen ortadan kalktığını aktarmıştır. Bu durumların meslekte kalitesizliğe ve ciddi bir dejenerasyona sebep olduğunu ve yeterli yetiştirme sürecinden geç(e)meyen vergi müfettişlerinin sahadaki incelemelerde bazı sıkıntılar ile karşılaştıklarını aktarmıştır. Örnek olarak eskiden vergi

¹¹⁴Maliye müfettişi kökenli muhasebe meslek mensubu (YMM) 3 ve Vergi denetmeni kökenli muhasebe meslek mensubu (YMM) 5.

¹¹⁵Muhasebe meslek mensubu (YMM) 3, (YMM) 5, (YMM) 9, (YMM) 10 ve (YMM) 11.

müfettişleri ile vergi hukuku konusunda konuşabilirken/tartışabilirken şu andaki vergi müfettişleri ile hukuki konularda konuşamadıklarını belirtmiştir.

Refakat uygulamasına [usta-çırak şeklinde uygulamalı yetiştirme tarzına] ilişkin olarak, Muhasebe meslek mensubu (YMM) 3, refakat yöntemi sürecinde müfettiş yardımcılarının bilgi ve yeteneğinin teskiye edildiğini ifade etmiştir. Şu anda VDK'nın bir karmaşa halinde olduğunu, bu durumun, eğitim ve yetiştirme açısından yönetilemez olduğunu aktarmıştır. Muhasebe meslek mensubu (YMM) 9 da, refakat usulüne ilişkin olarak şu değerlendirmeyi yapmıştır:

“Kuru bilgi önemli, ama tecrübe bizim meslekte çok [daha] önemli. Usta çırak ilişkisiyle, üstat tecrübelerini aktarır. [Hesap Uzmanları Kurulunda] Bazı üstatlar vardı. 10-15 tane, Onların refakatine [muavinler] verilirdi. Refakati bitirdiğiniz zaman bambaşka bir adam olur çıkardınız, tarzınızla, tavrınızla. Şu anki en büyük handikap da [kurul zamanındaki] o refakat sistemi işlemiyor” (Görüşme: Muh. (YMM) 9).

Muh. (YMM) 3 ve 9'un, başarılı bir refakat uygulamasının müfettişlerin bireysel ve mesleki kariyerlerindeki kritik önemi ortaya koymaktadır.

Muhasebe meslek mensubu (YMM) 10 da, çok sayıda müfettiş yardımcısı alımı neticesinde müfettişlerin eğitimi ve neden olabilecekleri duruma ilişkin şu değerlendirmede bulunmuştur:

“Siz insanları [müfettiş yardımcılarını] çok iyi eğitip çok iyi donatmazsanız, o bilgi eksikliğini gidermek için bazı fevri davranışlarda bulunmaya çalışıyorlar. Devletin gücünü farklı şekillerde [kullanıyorlar], yeterli olgunlukta kullanamamaya başlıyorlar. O da tabi mükellef nezdinde vergi müfettişlerini antipatik kılıyor. Hukuksal anlamda yaklaşmak yerine ben bunu istiyorum şöyle böyle yoksa şöyle olur gibi tehditvari yaklaşıldığında bir süre sonra bu [davranış] imaja zarar veriyor” (Görüşme: Muh. (YMM) 10).

Muh. (YMM) 10'un bu değerlendirmesi ise, ilerde daha da fazlalaşabilecek mesleki dezenformasyona ilişkin potansiyel duruma işaret etmektedir.

Bazı vergi müfettişleri¹¹⁶, VDK'nın ilk yıllarında hazmedemeyeceği kapasitenin üzerinde müfettiş alımından dolayı refakat sisteminin olması gereken şekilde çalışmadığı görüşü, bazı muhasebe meslek mensuplarının¹¹⁷ bu konudaki görüşleri ile örtüşmektedir.

A denetim grup başkanlığında yardımcı olan vergi müfettişi 5, “refakat sisteminde müfettiş yardımcısı olarak değil de, müfettişin yardımcısı olarak görülünce işin seyrinin

¹¹⁶Vergi müfettişi 12 ve 13.

¹¹⁷Muhasebe meslek mensubu (YMM) 3, (YMM) 5, (YMM) 9, (YMM) 10 ve (YMM) 11.

değiştirdiğini” belirtmiştir. Vergi müfettişi 8 de, vergi müfettişi 5’in görüşüne benzer olarak, “refakat uygulamasının kıdemli müfettişlerin iş yükünü azaltmak için yapılan uygulamalara döndüğü” eleştirisinde bulunmuştur. Vergi müfettişlerinin¹¹⁸ değerlendirmeleri, refakat uygulamasının ve kendisinden beklenen faydayı vermekten uzaklaştığını göstermektedir.

Vergi müfettişi 13’ün belirttiği, refakat uygulamasındaki yetiştirme açığının hizmet içi eğitimler ile ilerleyen zamanda telafi etmeye çalışacaklarını ve müfettişlere incelemelerde rehberlik etmek amacıyla ikincil düzenlemelerin (rehberlerin) hazırlandığını aktarmıştır. Yönetici konumundaki vergi müfettişleri, refakat uygulamasındaki sıkıntıların farkında olup ve bunları telafi etmek için bazı önlemler almaktadır.

VDK sonrası A denetim grup başkanlığındaki müfettiş yardımcılarının aldığı eğitime yönelik olarak, hesap uzmanı kökenli vergi müfettişi 10, müfettişlerin eğitiminde, “aşırı eğitim (overeducation)” sorununun olduğunu, bunun yerine “kısa ve etkili (compact)” eğitimlerin verilmesi gerektiğini, kendi ifadesi ile “erlerin hepsine kurmay eğitim verilmemesi gerektiğini” paylaşmıştır.

Bazı vergi müfettişlerinin¹¹⁹, yeterlilik sürecinde verilen eğitimlerin “çok ağır” olduğuna dair görüşleri, vergi müfettişi 10’un temel eğitiminde “aşırı eğitim” görüşünü teyit etmektedir.

Yeterlilik öncesi döneme ilişkin olarak, bazı vergi müfettişleri¹²⁰, yeterlilik sürecini, “ağır disiplinli bir süreç, askeriye gibi çok ağır ve yoğun bir süreç olduğunu, kişisel planların ertelendiği, çok yıpratıldıkları ve eziyet çektikleri bir dönem olduğunu, vergi müfettişi 11 de, kurul (HUK) zamanında çok ağır yetiştirilme sürecinden geçtiklerini, birçok arkadaşının evlilik, çocuk, tatil planlarını ertelediklerini, kendilerini çalışmaya motive eden ana saikin, yeterlilik sonrası ulaşacakları “hesap uzmanı unvanı ve camianın bir parçası kabul edilme duygusunun” olduğunu aktarmıştır. VDK öncesinde olan mesleğe bağlılığı artırıcı (aidiyet duygusunu) ve teşvik edici yapının VDK sonrasında kalmadığını ifade etmiştir (Görüşme Sonrası Günlük, 07.03.2017).

Yeterlilik öncesi döneme ilişkin olarak, A denetim grup başkanlığında (vergi denetmeni kökenli) görevli müfettişlerden vergi müfettişi 4, yeterlilik sürecinde, “üç yılda

¹¹⁸Vergi müfettişi 5 ve 8.

¹¹⁹Vergi müfettişi 1, 2, 5, 7 ve 8.

¹²⁰Gelirler kontrolörü kökenli vergi müfettişi 12 ve 17.

on yıl yaşlandığı” ve “meslekten elenerek düz memuriyete gitme korkusunun olduğu” görüşünü, vergi müfettişi 1 de, yeterlilik sürecinde üç yıl boyunca “meslekten atılma korkusunun” müfettiş yardımcısını çalışmaya motive eden temel unsur olduğu görüşünü, vergi müfettişi 2 de, “yeterlilik sınavının bir ölüm kalım meselesi olmasından çıkartılması gerektiği” görüşünü, 20 yıllık mesleki deneyimi olan vergi müfettişi 6 da, yeterlilik sürecinin kaliteyi artırmak yerine müfettiş yardımcılarını zulüm olduğu görüşünü belirtmiştir. Vergi müfettişi 7 ise yeterlilik sürecine ilişkin olarak şu değerlendirmeyi yapmıştır:

“Yardımcılık süreci bizde şey gibi hani nasıl diyeyim, sanki mesleğe girdiğiniz zaman mahşerde diriliyorsunuz, sırat köprüsünü geçtiğinde yeterliliği vermiş oluyorsunuz bizde gerçekten teşbihte hata olmaz, çünkü giriyor, temel eğitimden geçemediyse memur ilişkisi kesiliyor, performans veremezse yetki, yeterliliğe gireyim diyor. Hep yaptım, tamamen ağır yaptırımlar bunlar. İki defa da yetkiden kalırsa memuriyete gidiyor, yeterlilikten kalırsa yine memuriyete gidiyor. Yani bizde yaptırım çok fazla psikolojik harp çok fazla var” (Görüşme: Müf. 7).

Vergi müfettişi 7, yukarıdaki değerlendirmesine ek olarak, yeterlilikten elenen kimselerin tamamının yetersiz olduğu için değil, her yeterlilik sınavında belli sayıda adayın elenmesi gerektiği için elendiğini düşünmektedir.

Yeterlilik sürecinde olan vergi müfettişi 5 de, bu süreçte, müfettiş yardımcılarının sosyal hayattan koptuğu, bazı iletişimsizliklerin başladığını, bireysel planların (evlilik, çocuk, tatil v.b.) yeterlilik sonrasına bırakıldığını paylaşmıştır. Vergi denetmen kökenli müfettişlerin değerlendirmelerinden farklı olarak “müfettiş unvanı alma duygusunun kişiyi olumlu yönde etkilediğini” belirtmiştir.

Bazı vergi müfettişlerinin¹²¹ yeterlilik süreci hakkındaki görüşlerine göre, bu sürecin çok sıkıntılı, yorucu, psikolojik travmalara neden olabilecek kadar ağır olduğu vurgulanmaktadır. Bununla birlikte eski merkezi denetim elamanları için yeterlilik sürecinde başarılı olma durumunda, muazzam bir ödüle (mesleki mensubiyete) ulaşma algısı varken, eski vergi denetmenlerinde yeterlilik sürecinde başarılı olamama durumunda ceza algısı (düz memurluğa geçiş) bulunmaktadır. Denetim elamanları tarafından hissedilen ödül (mesleki mensubiyet hissi) algısının, yeterlilik sürecindeki sıkıntıların neden olduğu psikolojik baskıyı azaltan, ceza (düz memurluğa geçiş) algısının ise bu psikolojik baskıyı artıran bir durum olduğu düşünülmektedir.

¹²¹Eski merkezi denetim kökenli vergi müfettişi 11, 12 ve 17 ile vergi denetmeni kökenli vergi müfettişi 1, 2, 4, 6 ve 7.

Bazı vergi müfettişleri, yeterlilik sürecini, müfettişin mesleği boyunca kullanacağı sermayeyi biriktirme dönemi olduęunu¹²² ve yeterlilik sürecindeki birikimin neticesinde birçok müfettişin yeminli mali müşavirlik sınavına hazırlandığını ve başarılı olduęunu¹²³ dile getirmiştir.

Eğitim ve yetişme sürecine yönelik olarak, vergi müfettişi 5, müfettişlere çok yoğun eğitim verilmesine rağmen yeterli özgüvenin verilemediğini ifade etmiştir. Vergi müfettişi 2 de, yeterlilik sürecinde, müfettişlerde aidiyet duygusunun geliştirilmesi gerektiğini vurgulamıştır. Vergi müfettişi 13, müfettiş yardımcılarının yeterlilik sürecinde karşılaştıkları mutsuzlukların ve bunalımların esasında, bu mesleğin zorluklarını kabullenmemelerine bağlamaktadır.

Vergi müfettişi 17, A ve diğer (B, C ve  ) denetim grup başkanlıklarının eğitimlerinin “defacto olarak” ayrı verilmeye başlandığını, kurullarının kapatılmasından dolayı küskün olan eski merkezi denetim elamanlarının bir kısmının (A) denetim gruplarındaki müfettiş yardımcılara eğitim vermek istemediklerini ve eğitim veren eski merkezi denetim elamanlarının bir kısmının da eğitimlerde konuları yüzeysel işleyebildiklerini aktarmıştır.

Vergi müfettişlerinin (eğitim sonrası) yetişme süreci hakkında; Muh. (YMM) 9, eskiden kurulda (HUK) haftalık düzenlenen  arşamba toplantılarında sunulan çalışmalar üzerinde tartışarak kişisel gelişime katkı sağlandığını, Muh. (YMM) 5, VDK sonrasında vergi denetmeni kökenli müfettişlerin sınırlı da olsa yurt dışına gitme imkanlarının olduğunu ve bazı muhasebe meslek mensupları¹²⁴ da, vergi müfettişlerinin mükellefi tanınamaları ve ticari hayatın işleyişini iyi bilmesi gerektiğini ifade etmiştir.

Vergi müfettişi 11, VDK olarak yapılanma sonrası çalışma saikini artırıcı unsurlar kalmadığı için bazı hesap uzmanı kökenli müfettişlerin yetiştirmek üzere refakatlarına yardımcı verilmemesini açıkça belirttiklerini paylaşmaktadır (Görüşme Sonrası Günlük, 07.03.2017).

Vergi m fettiřleri¹²⁵, müfettişlerin fevkalade yetkiler ile donatıldığını, müfettiş sayılarının 10 bini bulması sonucunda bir kontrol ve oto-kontrol sisteminin tesis edilemediğini paylaşmıştır.

¹²²Vergi müfettişi 8 ve 13.

¹²³Vergi müfettişi 4 ve 8.

¹²⁴Muhasebe meslek mensubu (SMMM) 2, (SMMM) 4, (SMMM) 6 ve (SMMM) 8.

¹²⁵Vergi müfettişi 12, 13 ve 17.

Vergi mfettii 8, eēitim sürecinin emekliliēe kadar devam eden bir sreē olduēunu, vergi mfettiileri¹²⁶ de, kiinin mesleēinde temayüz etmesinde ve bilgisinin geliimini saēlamada asıl faktörün kiinin kendi gayret ve ēalıması olduēunu aktarmıtır.

Aratırmadan elde edilen veriler ııēında vergi mfettiilerinin seēimi, yetime süreci ve eēitimleri alt temasına ilikin ŗu tespitler yapılmıtır:

- Çok fazla sayıda vergi mfettii alımlarından dolayı toplam kalite muhafaza edilemediēi iēin vergi mfettiiliēi mesleēinin “kariyer meslek” olduēu yönündeki algı zayıflamıtır.
- Refakat sisteminin iletilememesi nedeniyle, denetim kültürünün mesleki ve etik deēerleri mesleēe yeni giren mfettiilere tam olarak aktarılamamaktadır.
- Yeterli yetime sürecinden geē(e)meyen vergi mfettiileri vergi incelemelerinde ēeitli sorunlar ile karılaabilmektedir.
- Eski merkezi denetim elamanlarının “mesleki aidiyet duygusu”, zorlu yeterlilik sürecini bir ödüle ulamak iēin verilen bir mücadeleye dntrrken, eski vergi denetmenlerinde yeterlilik süreci, elenme korkusunun olduēu, bir ölüm-kalım savaına dnmektedir.
- VDK sonrasında, mesleēe alınan mfetti yardımcılarında mfetti olma duygusu daha belirgin bir motivasyon unsuru olmakla birlikte, yeterlilik sürecindeki performans tutturma baskısı ve elenme korkusu, yeterlilik sürecini psikolojik travmalara neden olabilecek bir hale dntrebilmektedir. Bu durumlar, mfettiin özgüvenini, iletiimini ve sosyal hayatını etkilemektedir.

3.2.3. Vergi mfettiilerinin performanslarının deēerlendirilmesi

Grme yapılan 17 vergi mfettiinin 15’inden ve 11 muhasebe meslek mensubunun 6’sından elde edilen veriler ēerēevesinde “Vergi mfettiilerinin performanslarının deēerlendirilmesi” adlı alt temaya ulaılmıtır.

Vergi mfettiilerinin performanslarının deēerlendirilmesi konusu hakkında; Muhasebe meslek mensubu (YMM) 3, “yeterli miktarda performans lēldēn dnmediēini, inceleme raporlarının isabetlilik sonucuna göre lēm yapabilmek iēin yeterli olgunluēa henüz ulamadıēı”, Muh. (YMM) 5, “VDK’nın performans sisteminin

¹²⁶Vergi mfettii 11, 12, 14 ve 17.

birebir uygulanabileceği bir alan olmadığını, bu yüzden hemen hemen her yıl ilgili yönetmeliğin değiştirildiğini”, bazı muhasebe meslek mensupları¹²⁷ da, “vergi inceleme raporlarının niteliğini matematiksel olarak ölçmenin zor olduğunu bu yüzden mahkeme sonuçlarının baz alınması gerektiği” şeklinde görüş bildirmiştir.

Vergi müfettişi 1, performans ölçümü için belirlenen bazı kriterlerde insan faktörü etken olduğu için farklı puanlama yaklaşımlarının olabileceğini, bundan dolayı objektifliğin tam tesis edilemeyebileceği görüşünü belirtmiştir. Vergi müfettişi 3 ve 4 ise, her bir incelemenin nitelik ve kapsam olarak farklılık arz edebileceğinden yüzde yüz bir performans ölçümünün zor olduğunu aktarmıştır.

Vergi müfettişi 10 da, bu konu hakkında şu değerlendirmeyi yapmıştır:

“Nicel ölçme sistemine dayanan performans değerlendirmesinin en büyük sorunu, vergi incelemesi gibi kalitenin de önemli olduğu işlerde, kaliteyi ölçmede yetersiz kalması ve rakamsal ölçütlerin amacı aşan bir şekilde hedef tutturma baskısı yaratmasıdır” **(Görüşme: Müf. 10).**

Vergi müfettişi 10’un yukarıdaki değerlendirmeleri, vergi müfettişi 3 ve 4’ün görüşlerini teyit etmenin dışında, olumsuz yansıması olarak “hedef tutturma baskısına” da dikkat çekmektedir. Vergi müfettişi 6’nın, “performans baskısının incelemenin niteliğini etkileyebileceği” ve vergi müfettişi 8’in, “performans baskısının motivasyon kırıcı olabileceği” görüşleri, bu durumu desteklemektedir.

Bazı vergi müfettişleri¹²⁸, bazı dönemlerde (seçim öncesi ve mali yapılandırma dönemlerinde) incelemelerin zaman zaman durabildiğini, bu ortamda teknik olarak gereken performans puanını tutturmanın güçleştiğini aktarmıştır.

Vergi müfettişi 11, performans baskısının kendi (B) denetim grubundaki yardımcılarda olduğunu, kendi denetim gruplarındaki diğer müfettişlerin rotasyona tabi olmadıkları için üzerlerinde bir performans baskısının olmadığı görüşünü ifade etmiştir. Vergi müfettişi 4 de, müfettiş yardımcılarının üzerinde performans baskısının bulunduğunu, müfettişler açısından ise, sistemin zaten kişiyi çalıştırdığı için gereken performansa ulaştığını belirtmiştir.

Yardımcılık döneminde olan (A denetim grup başkanlığında görevli) vergi müfettişi 5, vergi müfettiş yardımcılarının yetki ve yeterlilik sınavlarına girebilmesi için

¹²⁷Muhasebe meslek mensubu (SMMM) 6, (YMM) 9 ve (YMM) 10.

¹²⁸Vergi müfettişi 5, 6 ve 7.

belli puanları tutturabilmek gerektiğini belirtmiştir. Performans baskısına, “Demokles’in kılıcı gibi üstümüzde sallanıyor” şeklinde benzetmede bulunmuştur.

Hesap uzmanı kökenli vergi müfettişi 14, denetim grup başkanlıklarının (A, B, C ve Ç’nin) yaptıkları denetimler farklı olduğu için her bir denetim grubu için farklı bir performans ölçümünün olması gerektiğini savunurken, A denetim grup başkanlıklarında görevli vergi müfettişleri¹²⁹, denetim grup başkanlıkları için farklı bir puanlama uygulanmasının iş barışını etkilediğini belirtmişlerdir.

Vergi müfettişi 17, performans ölçümü ile inceleme faaliyetlerinin nicel olarak değerlendirebilmesinden dolayı performans uygulamasının faydalı olduğunu paylaşmıştır. Vergi müfettişi 13, kaliteyi artırmak için performans değerlendirmesinin gerektiğini, şu anki uygulamada bir ödül sisteminin olmadığını (başmüfettişliğe atanmaya veya müfettişlerin (B) denetim grup başkanlıklarına geçişe imkân vermesi gibi), ayrıca yer değiştirme yönetmeliği kapsamında olmayan (A denetim grubu dışındakiler için) bir müfettişin başarısız olması durumunda herhangi bir yaptırımın olmadığını ifade etmiştir.

Araştırmanın bulguları, performans değerlendirmesinin öncelikle bütün vergi müfettiş yardımcıları üzerinde daha fazla hissedildiğini, diğer müfettişler üzerinde (özellikle A denetim grubu dışındakiler için) bir etkisinin olmadığını, performans ölçümünün vergi incelemelerinin niteliği gereği zor olmakla birlikte temel bazı değerlendirmelere imkân verebileceğini, performans baskısının A denetim grup başkanlıklarındaki müfettişlerin yaptıkları incelemelerin niteliği ve müfettişlerin motivasyonları üzerinde olumsuz sonuçlara neden olduğunu göstermektedir.

Araştırmadan elde edilen veriler ışığında vergi müfettişlerinin performanslarının değerlendirilmesi alt temasına ilişkin şu tespitler yapılmıştır:

- Performans ölçümünde kullanılan puanlama kriterlerinin müfettişlerin denetim grup başkanlıklarına göre farklı uygulanması, aynı unvana sahip vergi müfettişleri arasında iş barışını bozmaktadır.
- Performans değerlendirmesindeki insan faktörünün bulunması, objektifliği ve vergi müfettişleri arasındaki nisbi eşitliği etkileyebilmektedir.
- Performans değerlendirmesi, kalitenin önemli olduğu vergi incelemelerinde niteliği ölçmede yetersiz kalabilmekte ve rakamsal ölçütlerin amacı aşan bir

¹²⁹(A) denetim grubunda görevli vergi müfettişi 5, 6, 7, 8 ve 9.

şekilde (özellikle yetki ve yeterlilik sınavına girecek olan vergi müfettişleri açısından) hedef tutturma baskısına neden olabilmektedir.

- Performans ölçümü, A denetim grup başkanlıklarındaki müfettişlerin yer değişikliği ve B denetim grup başkanlıklarına geçiş için bir kriterken, A denetim grup başkanlığı dışındaki denetim grup başkanlıklarında yeterliliğini veren vergi müfettişleri için herhangi bir belirleyiciliği bulunmamaktadır.
- Performans değerlendirmesi, özellikle bütün vergi müfettiş yardımcıları üzerinde baskı unsurudur.
- Mevcut uygulamada, vergi müfettişlerinin iş yükünün fazlalığı ve bu işleri belirli bir sürede bitirmek zorunda olmalarından dolayı, performans değerlendirilmesinde belirlenen hedeflere, işlerin normal akışında kendiliğinden ulaşıldığı için belirlenen performans kriterlerin nicelik olarak yeterli olmadığı söylenebilir. Vergi incelemelerinin nitelik açısından performans değerlendirmesinin ise henüz yeterli bir seviyede olmadığı için geliştirilmesi gerekmektedir.
- Mevcut performans uygulamasında, vergi müfettişlerini teşvik edici bir ödül sistemi/uygulaması bulunmamaktadır.

3.2.4. Vergi müfettişlerinin denetlenmesi

Katılımcılardan 11 muhasebe meslek mensubunun 4'ü, 8 vergi mükellefinin 5'i ve 17 vergi müfettişinin 7'sinden elde edilen veriler bağlamında “Vergi müfettişlerinin denetlenmesi” adlı alt temaya ulaşılmıştır.

Vergi müfettişlerinin denetlenmesi alt temasına yönelik olarak, bazı muhasebe meslek mensupları¹³⁰ ile vergi mükellefleri¹³¹, vergi müfettişlerinin davranışları, yaptıkları iş ve düzenledikleri raporlar bağlamında denetlenmesi gerektiği yönünde görüş bildirmişlerdir. Aynı alt temaya yönelik olarak, bazı vergi müfettişleri¹³² de, hesap verebilme sorumluluğunun olması, sayının 10 bini bulduğu bir kurulda bir takım kontrol mekanizmalarına ihtiyacın olduğu yönünde görüş bildirmişlerdir.

Vergi mükellefi 7, “yapılan hatalardan dolayı müfettişlerin de belli yaptırımlara tabi olmaları gerektiği” görüşü, vergi mükellefi 8'in de, “mükellef bir hata yaptığında

¹³⁰Muhasebe meslek mensubu (SMMM) 1, (SMMM) 6, (YMM) 9 ve (YMM) 10.

¹³¹Vergi mükellefi 1, 3, 5, 7 ve 8.

¹³²Vergi müfettişi 2, 8, 10, 14, 15 ve 17.

cezalandırılıyorsa müfettiş de hata yaptığı zaman cezalandırılmalı” şeklindeki görüşü bulguyu desteklemektedir.

Muh. (YMM) 9, keyfi vergi incelemelerinin önlenmesine yönelik disiplin cezası dahil tedbirlerin alınması şeklinde ve Muh. (SMMM) 6 ise, zamanaşımını engellemek amacıyla yapılan takdire sevk işlemlerinin denetlenmesi konusunda görüş bildirmiştir. Muh. (YMM) 10 ise müfettişlerin denetlenmesi konusunun başka bir yönüne ilişkin olarak şu değerlendirmede bulunmuştur:

“9-10 bin tane inanılmaz yetkilerle donatılmış 25-30 yaş aralığının da çocuğu salıyorsanız piyasaya. 100’lerce insana istihdam sağlayan ekonomiye katkı sağlayan gözbebeğimiz işadamları üreten ve bu arkadaşların [vergi müfettişlerinin] da bunların bilincinde olmadan çeşitli yaklaşım gösteriyorlarsa bu noktada da denetimin denetimi yapılması gerekiyor” **(Görüşme: Muh. (YMM) 10).**

Vergi mükellefleri ile muhasebe meslek mensupları, vergi müfettişlerinin yaklaşımları, düzenledikleri raporlar ve yaptıkları işlemler açısından hesap verme sorumluluklarının ve bazı kontrol mekanizmalarının olması gerektiğini vurgulamaktadırlar.

Vergi müfettişi 14, “Kurul zamanında denetim elamanı sayılarının az olmasından dolayı kurul içinde yazılı olmayan kurallara göre kontrol ve gözetimin yapıldığı, 9 bin müfettişin bulunduğu şu anki yapıda, kontrol ve oto-kontrol eksikliğinin bulunduğu” görüşü, vergi müfettişi 17’nin “denetimler anlamda hazırlanacak [bilgisayar] programlar, kontrol listeleri ile müfettiş davranışları bakımından da grup başkanının takibi ve hesap sorması gerektiği” görüşü, bulgunun önemini vurgulamaktadır. Vergi müfettişi 10 da bu konu hakkında şu değerlendirmede bulunmuştur:

“Denetlenme şeklinde olması gerekmemeyle birlikte her kamusal görev gibi hesap verebilme sorumluluğunun olması gerekir. Ancak bunun Kurumun [VDK’nın] kapasitesine, mesleğin yapısına zarar vermeden yapılması gerekir” **(Görüşme: Müf. 10).**

Vergi müfettişi 8’de, vergi müfettişi 10’un görüşüne benzer olarak, müfettişlerin denetiminin onların iş tatminine, motivasyonlarına, iş verimliliğine ve özgüvenine olumsuz etkileri olmadan yapılması gerektiği görüşü, bulgunun gözden kaçırılmaması gereken bir yönünü göstermektedir.

Sonuç olarak, eski merkezi denetim kurulları (HUK, MTK, GKDB) zamanında, herhangi bir yazılı kurala gerek olmadan kurul içindeki denetim elamanı sayısının azlığından dolayı kurul içi kontroller etkin olarak sağlanabiliyorken, vergi müfettiş

sayısının 10 binlere yaklaştığı bir yapıda kontrol mekanizmalarının (yazılı kural şeklinde, program tabanlı v.b.) olması gerektiği yönündeki görüşleri bulgunun önemini teyit etmektedir. Araştırmanın bulgularına göre burada dikkatten kaçırılmaması gereken temel noktalardan birisi, oluşturulacak kontrol mekanizmalarının vergi müfettişliği mesleğinin ruhuna, özüne ve bağımsızlığına zarar vermeden tesis edilmesidir.

Araştırmadan elde edilen veriler ışığında vergi müfettişlerinin denetlenmesine yönelik şu tespitler yapılmıştır:

- Vergi müfettiş sayılarının dokuz bine ulaştığı VDK bünyesinde, vergi müfettişlerinin (yazılı olmayan) kontrol ve gözetimin eski kurul zamanlarındaki gibi yapılamamaktadır. Bu yüzden, vergi müfettişlerinin yaptıkları iş ve işlemler çerçevesinde, denetim gücünü, esnekliğini ve vergi incelemelerini olumsuz etkilemeyecek şekilde vergi müfettişlerinin hesap verebilme sorumluluğunun yazılı kurallara bağlanması ve bilgi teknolojilerinden yararlanılarak etkin takip ihtiyaca bulunmaktadır.

3.2.4.1. Vergi müfettişlerinin kuraldışı hareketlerinin denetlenmesi

Araştırmaya katılan 8 vergi mükellefinin 1'i, 11 muhasebe meslek mensubunun 8'i ve 17 vergi müfettişinin 12'sinden elde edilen veriler sonucunda "Vergi müfettişlerinin kuraldışı hareketlerinin denetlenmesi" adlı alt temaya ulaşılmıştır.

Bazı muhasebe meslek mensupları¹³³ ile vergi mükellefi 2, VDK'nın şu anki yapısı içerisinde bazı suiistimal vakalarının olabileceği, bunun bazen mükelleflerden bazen de muhasebecilerden kaynaklı olabileceği ve bu durumları önlemeye yönelik tedbirlerin olması gerektiği yönünde görüş bildirmişlerdir.

Aynı alt temaya yönelik olarak, vergi müfettişleri¹³⁴ de, binde bir de olsa bazı suiistimal örneklerinin olabileceği, bu durumların genelde şikâyet ve ihbar ile tespit edilebildiği, bunlara yönelik bazı kontrollerin bulunduğu ve kuraldışı harekette bulunan müfettişler için gerekli tedbirlerin hassasiyetle yürütüldüğü şeklinde görüş bildirmişlerdir.

¹³³Muhasebe meslek mensubu (SMMM) 1, (SMMM) 2, (YMM) 3,(SMMM) 4, (YMM) 7, (SMMM) 8, (YMM) 9 ve (YMM) 10.

¹³⁴Vergi müfettişi 1, 3, 4, 6, 7, 8, 9, 11, 12, 13, 15 ve 17.

Muh. (YMM) 10, “müfettiş sayısı artıkça kontrol edilebilirlik azaldığı için rüşvet, torpil, iltimas ve adam kayırma gibi durumların çok az da olsa olabildiğini” ve Muh. (YMM) 7, “bilgi teknolojisinin gelişmesiyle suiistimallerin eskiye nazaran oldukça azaldığını” belirtmiştir. Muh. (SMMM) 8 de karşılaştığı bir olaya ilişkin olarak, “mükelleflerinden birisinin kendisini inceleyen müfettişi etkisi altına almak için ekstra uygun fiyatlı beyaz eşya ürünleri teklifinde bulunduğunu, müfettişin buna karşı tavrını net bir şekilde koyduğunu paylaşmıştır. Muh. (YMM) 9 da, “VDK’nın kaotik ortamında 10 bin müfettişin kontrolünün güç olduğu ve bazı suiistimal olaylarını duydukları” aktarmıştır. Muhasebe meslek mensuplarının değerlendirmeleri, bulgunun varlığını ve önemini teyit etmektedir.

Maliye müfettiş kökenli Muh. (YMM) 3, müfettişlerin kuraldışı hareketlerin denetimi açısından kurul zamanındaki uygulamaya yönelik olarak şunu aktarmıştır:

“Bu tür olaylarda suiistimal [varsa], eğer müfettiş bir hata yaptıysa şu olacaktı. Müfettişi çağıracaktı. Ya sen bir hata yaptın. Zafiyet gösterdin. Biz sana bir görev teklif edelim. Sen müfettişlikten ayrıl derlerdi. Yani istifa et derlerdi. Eskiden böyleydi yani. Teftiş kurulu bu şekilde çalışırdı. Denizin şeyi attığı gibi bir şekilde onu sistem temizliyordu”
(Görüşme: Muh. (YMM) 3).

Muh. (YMM) 3’ün aktardığı bu durum, kurul (MTK) zamanında da, bazı hataların yapılabildiği, ancak buna önlem alan, derhal uygulanan, yazılı olmayan ve etkin bir kontrol mekanizmasının olduğu dikkati çekmektedir.

Bazı vergi müfettişleri¹³⁵ zaman zaman da olsa rüşvet iddiası nedeniyle soruşturma yapıldığını ve bazı üzücü olayların olabildiğini belirtmiştir.

Müfettişlerin kuraldışı hareketlerinin önlenmesine yönelik faaliyetler konusunda; vergi müfettişi 1’in, “çürük elmaları barındırmamak için suiistimallere yönelik ihbarların VDK’ya ulaştığı anda, en titiz ve gizli şekilde, savcılıklar ile birlikte harekete geçildiği” görüşü, vergi müfettişi 3’ün, “müfettiş yardımcılarının işe ilk girdikleri andan itibaren eğitimlerde, suiistimallere karşı gerekli ikazların yapıldığı, vergi müfettişi 6’nın, “suiistimleri önlemek için VDK’nın portalında ihbar hattının bulunduğu” görüşü, vergi müfettişi 7’nin, “suiistimal olması halinde direk soruşturmanın açıldığı” görüşü, vergi müfettişi 9’un, “VDK bünyesinde teftiş ve soruşturma şubesinin bulunduğu” görüşü, vergi müfettişi 11 ve 13’ün, turnelere heyetler halinde gidildiği, müfettişlerin odalarda yalnız kalmayacak şekilde ikiye ayrılarak çalıştıkları, mükellef ya da muhasebeci ile tek

¹³⁵Vergi müfettişi 3, 4 ve 6.

başına görüşme yapılmadığı, yapılmamaya çalışıldığı, mutlaka yanında başka bir müfettişin iştirak ettiği” görüşü belirtilmiştir.

Vergi müfettişi 12, kuraldışı hareketlere kurulun tavrına yönelik olarak şu değerlendirmede bulunmuştur:

“Denetim olmayınca orada hani, nasıl ki bir çürük bir meyve kasayı çürütür. Ama attığın zaman da kendini korur. Bünye atamıyorsa çürükleri, çürümeye mahkûmdur. Yanlış, yani bir çocuk geldiği zaman gözünü orada açtığı zaman [sürekli] yanlış yanlış yanlış yanlış [hareketlerin tekrar edilmesi halinde] Ahlak, inanç bütün kavramlar törpülenir. Çürüme ihtimali söz konusudur. Tabi tenzih ederim. Kurum bildiğinde en ufak bir şeyi bildiğinde bile istifa ettirilir. Hani soruşturma ile istifa ettirilir. Yani bünye atıyor” (**Görüşme: Müf. 12**).

Vergi müfettişi 12, bu değerlendirmesi ile mesleğe alınan müfettiş yardımcılarının içine dâhil oldukları çevreye ve çalışma prensiplerine göre şekillendikleri anlaşılmaktadır. Çalışma ortamı ve müfettişlere burada aktarılan mesleki değerlerin çok önemli olduğu ortaya çıkmaktadır. Bunun önemini, vergi müfettişi 1’in, “mesleki etiğin müfettişte olmadığı müddetçe suiistimalleri kesin olarak önleyebilecek bir mekanizmanın olmadığı” görüşü teyit etmektedir.

Araştırmanın bulgularına göre müfettişlerin kuraldışı hareketlerin çok nadir de olsa olabildiği, bununla birlikte kurulun bünyesinde bu kişileri barındırmamak için soruşturma dâhil birçok kontrol mekanizmasının (turnelere heyet halinde gidilmesi, odalarda yalnız çalışılmaması, mükellef ile tek başına kalınmamaya çalışılması, ihbar hattının bulunması, teftiş ve soruşturma şubesinin bulunması, mesleki ve etik değerlerin verilmeye çalışılması, yaptırımların en sert şekilde uygulanması gibi) bulunduğu, bu tedbirlerin de en hassas, titiz ve hızlı bir şekilde uygulanmaya çalışıldığı anlaşılmaktadır.

Araştırmadan elde edilen veriler ışığında vergi müfettişlerinin denetlenmesi ve kural dışı hareketlerinin denetlenmesi alt temasına ilişkin şu tespitler yapılmıştır:

- VDK öncesinde, müfettişlerin denetimine yönelik uygulanan yazılı olmayan denetim ve takip kurallarını VDK’nın kaotik ortamında gerçekleştirmek mümkün görülmemektedir.
- Vergi müfettişlerinde mesleki ve etik değerler olmadığı müddetçe suiistimallerin kesin olarak önlenilebileceği bir mekanizma sınırlı bir etkiye sahiptir.

3.2.4.2. Müfettiş raporlarının ve rapor değerlendirme komisyonun (RDK) denetimi

Görüşme yapılan 8 vergi mükellefinin 1’i, 11 muhasebe meslek mensubunun 10’u ve 17 vergi müfettişinin 10’undan elde edilen verilerden “Müfettiş raporlarının ve rapor

değerlendirme komisyonunun (RDK'nın) denetimi" adlı alt temaya ulaşılmıştır. Müfettiş raporlarının ve rapor değerlendirme komisyonunun (RDK) denetimi alt temasına yönelik olarak;

Bazı muhasebe meslek mensupları¹³⁶ ile vergi mükellefi 2, müfettiş raporları ve rapor değerlendirme komisyonu kararlarından isabetli olmayanlara yönelik bir sorgulamanın olmaması ve VDK açısından "yeterli görülen raporların" yargı sürecinde düşmesi konularında çalışılmasını bildirmişlerdir.

Vergi müfettişleri¹³⁷ de, rapor değerlendirme komisyonlarından rapor geçirmenin kolay olmadığını ve müfettişin takdir yetkisine karışmamak şartıyla mevzuat yönünden sıkı kontrollerin yapıldığını bildirmişlerdir.

Muh. (SMMM) 4, "bir müfettişin 6-7 ayda yazdığı bir raporu, komisyon üyesinin 1-2 gün içerisinde okumasının yeterli olamayacağı" değerlendirmesinde bulunmuştur. Muh. (YMM) 3, rapor değerlendirme komisyonlarına müfettiş raporu hakkında görüşlerini bildirmelerine rağmen sonuç alamamasına ilişkin şunu aktarmıştır:

"İyi bir şey ama uygulamada çalışmıyor bu olay [raporların RDK tarafından denetimi]. Eskiden gelen bir alışkanlıklar var kendi meslektaşını koruma içgüdüleriyle veya başka hangi gerekçelerle [yapıyorlarsa]. Ben [RDK'ya rapor için] ne kadar gittiysem de olumlu sonuç alamadım. Velez ki siyasi olarak yukarıdan dinleyin, bunu falan talimatı gelirse o zaman sonuç alınabiliyor. Yoksa düz bir müfettiş, düz bir mükellef Rapor Değerlendirme Komisyonu'ndan sonuç alamıyor" (**Görüşme: Muh. (YMM) 3**).

Maliye müfettişi kökenli Muh. (YMM) 3'ün değerlendirmelerinden rapor değerlendirme komisyonu ve merkezi rapor değerlendirme komisyonu tasarımının teorik olarak iyi bir uygulama gibi görünmesine rağmen pratikte sonuç alınabilecek bir mekanizma olmadığı, ancak yukarıdan gelebilecek bir talimat doğrultusunda sonuçların alınabilmekte olduğu anlaşılmaktadır.

Vergi denetmeni kökenli Muh. (YMM) 5 de, VDK açısından başarılı olan bir müfettiş raporunun mahkeme sürecinde düşebilmekte olduğunu belirterek mahkeme sonrası raporların değerlendirilmesinin önemini işaret etmektedir. SMMM kökenli Muh. (YMM) 11'in, "yargıda mükellef lehine sonuçlanan müfettiş raporlarına yönelik olarak raporu yazan müfettiş ve ilgili rapor değerlendirme komisyonlarının bir sorumluluğun olmamasını" eleştirmektedir. Gelirler kontrolörü kökenli Muh. (YMM) 10'un, denetim

¹³⁶Muhasebe meslek mensubu (SMMM) 1, (SMMM) 2, (YMM) 3, (SMMM) 4, (YMM) 5, (YMM) 7, (SMMM) 8, (YMM) 9, (YMM) 10 ve (YMM) 11.

¹³⁷Vergi müfettişi 1, 3, 4, 5, 6, 7, 9, 11, 13 ve 15.

raporlarında iyileşmelerin sağlanabilmesi için “Maliyenin imajını zedeleyen VTR’ler [Vergi Tekniği Raporları] konusunda rapor değerlendirme komisyonlarının raporlara daha çok eğilmeleri” görüşü, diğer muhasebe meslek mensuplarının görüşlerini ve bulgunun önemini desteklemektedir.

Hesap uzmanı kökenli Muh. (YMM) 9 ise diğer meslektaşlarından farklı olarak, RDK’ların “eskiden sınırsız inisiyatifle ben yazayım, sen git derdini mahkemede anlat noktasındaki keyfiliği önlediğini” ifade etmiştir. Ancak, şu anda müfettişlerin inceleme raporlarını, rapor değerlendirme komisyonu üyelerinin yaklaşımlarına göre hazırlamaya başlamasından dolayı müfettişlerin inisiyatif alamadığını, bu durumunda incelemelerin kalitesini düşürdüğünü bildirmiştir.

Bazı vergi müfettişleri¹³⁸, inceleme raporlarının mevzuata uygunluğu yönünden RDK tarafından raporların sıkı bir kontrolden geçirildiği bir filtreleme mekanizması olduğunu aktarmıştır. Vergi müfettişi 11 ise, “B [eski merkezi denetim elamanlarının bulunduğu] denetim grup başkanlıkları açısından RDK’dan rapor geçirmenin çok kolay olmadığını” belirtmiştir.

Vergi müfettişi 7 de, “önceden de çok kaliteli raporların yazıldığı ve RDK uygulaması sonrası raporların kalitesinde ciddi bir kalite artışına neden olmadığı” görüşü, diğer vergi müfettişlerinin görüşlerinden farklı olarak RDK uygulamasının sonuca/raporların kalitesine etkisi açısından sınırlı olduğu söylenebilir.

Vergi müfettişi 1, çok sayıda müfettiş alımından dolayı yönetmelik ile çalışma usulleri belirlenmiş bir rapor değerlendirme komisyonu (RDK’ya) mekanizmasına ihtiyaç olduğunu, RDK’lardaki insan faktörü değişkeninden dolayı raporlarda farklı yaklaşımların olabileceğini belirtmiştir.

Araştırmadan elde edilen veriler ışığında vergi müfettiş raporlarının ve rapor değerlendirme komisyonun (RDK) denetimi alt temasına ilişkin şu tespitler yapılmıştır:

- VDK açısından yeterli sayılan inceleme raporları hakkında, yargı sürecinde aleyhe kararlar çıkabilmektedir. Müfettiş raporları ve rapor değerlendirme komisyonu kararlarından isabetli olmayanlara yönelik bir sorgulama süreci bulunmamaktadır.

¹³⁸Vergi müfettişi 1, 6 ve 9.

- Rapor değerlendirme komisyonlarında, müfettişin takdir yetkisine karışmamak şartıyla mevzuat yönünden kontroller yapılmaktadır.
- Mükellef ve muhasebe meslek mensupları, bazen rapor değerlendirme komisyonlarında (RDK) sonuç alamadıkları durumları mahkemeye taşıyarak lehe sonuçlandırabilmektedir.
- Rapor değerlendirme komisyonlarındaki inceleme sürecinde, güçlü referanslar olmaması halinde muhasebe meslek mensupları ile vergi mükellefleri sonuç alamamaktadır.
- Maliyenin imajını zedeleyen VTR'ler [Vergi Tekniği Raporları] RDK'lar tarafından yeterince kontrol edilmemektedir.
- Müfettişlerin, rapor değerlendirme komisyonlarına göre raporlarını hazırlamaya başlaması, müfettişlerin inisiyatif almalarını ve incelemelerin niteliğini olumsuz yönde de etkileme riskini içerisinde barındırmaktadır.
- RDK uygulamasının, bazen raporların kalitesine olumlu katkısı olmayabilmektedir.

3.2.5. Farklı disiplinlerden alınan vergi müfettişlerine yaklaşım

Katılımcılardan 11 muhasebe meslek mensubunun 6'sı ve 17 vergi müfettişinin 11'inden elde edilen veriler sonucunda "Farklı disiplinlerden alınan vergi müfettişlerine yaklaşım" adlı alt temaya ulaşılmıştır. Katılımcılar arasında yer alan vergi mükellefleri bu alt temaya ilişkin hiçbir değerlendirmede bulunmamıştır.

Muhasebe meslek mensubu (SMMM) 4'ün, farklı disiplinlerden müfettiş alımlarının vergi incelemelerine olumlu katkı yapacağı görüşüne karşılık bazı muhasebe meslek mensupları¹³⁹ farklı disiplinlerden alınan müfettişlerin inceleme işini nitelikli bir şekilde yapamayacaklarını ve geçmiş yıllarda farklı disiplinlerden müfettiş alma hatasından dönlüğünü belirtmiştir.

Bazı vergi müfettişleri¹⁴⁰, bilgisayar, inşaat ve endüstri mühendisliği gibi belli başlı disiplinlerden alınacak müfettişlerin vergi denetim kuruluna faydalı olabileceğini ifade etmiştir. Bu duruma ilişkin olarak vergi müfettişi 5, şu değerlendirmede bulunmuştur:

"İlk başta ben İİBF mezunu olarak karşıydım bu işe, ama onun sonuç öyle ortaya çıkmamış yani baktığınız zaman mühendisler, matematik mezunları, dereceler yapmışlar eğitimlerde, e mühendislik zekası da ayrı bir şey herhalde yani biz kendi açımızdan

¹³⁹Muhasebe meslek mensubu (YMM) 3, (YMM) 5, (YMM) 7, (YMM) 9 ve (YMM) 11.

¹⁴⁰Vergi müfettişi 1, 2, 5, 6, 7, 13 ve 17.

baktığımız zaman olmaması gerekiyor; ama öteki taraftan baktığınız zaman da başarı göz ardı edilemez. Var. Yani bunu da kabul etmemiz lazım. Yani mühendislik anlamında daha çok bence bu sayısal zeka bu vergi incelemesine çok faydalı olur diye düşünüyorum”(Görüşme: Müf. 5).

Vergi müfettişi 14, “aramalı incelemelerde serverlar, e-bilgi kaynakları, data-base’ler analiz edebilecek teknik bilgi gereken durumlarda bilgisayar mühendisi, bilişim uzmanı gibi farklı uzmanlık alanlarından kişilerin denetimlere katkı sağlayacağını” ve bunların için ayrı bir mühendis-uzman kadrosunun olması gerektiğini belirtmiştir.

Vergi müfettişi 10 da, vergi müfettişi 14’ün görüşlerine benzer olarak bu konuya ilişkin olarak şunu aktarmıştır:

“Farklı branşlardan alımlar, Vergi Denetim Kurulunun kapasitesini artırabilir. Ancak bunları Vergi Müfettişi unvanı altında istihdam etmek yerine farklı bir kadro oluşturarak alan bilgilerinden Vergi Müfettişlerini yararlandırmanın daha yararlı olacağı düşüncesindeyim” (Görüşme: Müf. 10).

Vergi müfettişi 10’un değerlendirmeleri, vergi müfettişi 14’ün görüşleri ile örtüşmektedir.

Farklı disiplinlerden müfettiş alımı konusunda, sınırlı sayıda alım şeklinde görüş bildiren vergi müfettişleri, belirli mühendislik dalları dışında kalan coğrafya, edebiyat, fizik gibi bölümlerden alım yapmanın kurula bir faydasının olmayacağını aktarmıştır.

Bazı vergi müfettişleri¹⁴¹, farklı disiplinlerin tamamından müfettiş alımlarına karşı olduklarını belirtmiştir. Bu vergi müfettişlerinin dışındaki diğer vergi müfettişleri, disiplinler arası çalışmanın kurumlara daha fazla katkı sağlayacağını düşünmektedir. Sadece, farklı disiplinlerden alınan kişilerin Vergi Denetim Kurulu bünyesinde istihdam şeklinde farklı yaklaşımlar bulunmaktadır.

Bazı vergi müfettişleri¹⁴², mühendislik gibi değişik branşlardan alımların kuruma katkı yapabileceklerini düşünmekle birlikte onların aldıkları formel eğitimin muhasebe ve vergi denetimine uygun olmadığının farkında olduklarından onların ayrı bir kadro şeklinde istihdam edilmesi gerektiğini düşünmektedirler.

Araştırmadan elde edilen veriler ışığında farklı disiplinlerden alınan vergi müfettişlerine yaklaşım alt temasına ilişkin şu tespitler yapılmıştır:

¹⁴¹Vergi müfettişi 8 ve 9.

¹⁴²Vergi müfettişi 10 ve 14.

- Bilgisayar, elektronik ve yazılım mühendisliği gibi farklı branşlardan kişilerin vergi incelemelerine katkı sağlayacağı yönünde ortak bir kanı olmakla birlikte, VDK’da istihdam şeklinin müfettiş mi yoksa uzman mı şeklinde olacağı yönünde farklı görüşler bulunmaktadır.

3.3. Vergi İnceleme Usulüne İlişkin Bulgular

Araştırmanın birinci sorusunun cevabı kapsamında araştırma sürecinde tespit edilen bulgulardan ilgili olanları, “Vergi İnceleme Usulü teması ve alt temaları” şeklinde gruplandırılmıştır. Vergi inceleme usulüne ilişkin bulgunun alt temaları, bu alt temalara ilişkin kaynak ve referans değerleri, aşağıdaki Çizelge 3.4.’de yer almaktadır.

Çizelge 3.4. Vergi İnceleme Usulü bulgusunun alt temaları, bu alt temalara ilişkin kaynak ve referans değerleri

No.	Alt Temalar	Kaynak	Referans
3.3.1.	Vergi incelemesi faaliyetleri	67	225
3.3.2.	VDK sonrası vergi incelemeleri	43	108
3.3.2.1.	A denetim grup başkanlıklarının (eski vergi denetmenlerinin yaptıkları vergi incelemeleri	15	37
3.3.2.2.	B, C ve Ç denetim grup başkanlıklarının (eski merkezi denetim elamanlarının) yaptıkları vergi incelemeleri	10	16
3.3.3.	Risk analiz Modeli (RAM)	43	127
3.3.4.	Vergi tekniği raporu (VTR), sahte belge ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma (SBK-MİYB)	43	118
3.3.5.	Vergi inceleme süresi ve zamanaşımı süresi	44	99

Katılımcılar, “Vergi İnceleme Usulü bulgusunun/temasının birinci alt teması olan “Vergi incelemeleri” bulgusuna ilişkin kodlanan veriler 67 kaynaktan elde edilmiştir. “Risk analiz Modeli (RAM)” başlıklı alt temaya yönelik olarak katılımcılar, 43 kaynak üzerinde, 127 defa görüş bildirmiştir. “Vergi tekniği raporu (VTR), sahte belge ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma (SBK-MİYB)” bulgusuna ilişkin olarak 118 kodlama işlemi, 43 kaynak üzerinden gerçekleştirilmiştir. “Vergi inceleme süresi ve zamanaşımı süresi” bulgusuna yönelik 99 kodlama işlemi, 44 kaynak

üzerinden elde edilmiştir. Bu alt başlıklar bağlamındaki bulgular sırasıyla aktarılmaktadır.

3.3.1. Vergi incelemesi faaliyetleri

Katılımcılardan 8 vergi mükellefinin 7'si, 11 muhasebe meslek mensubu ve 17 vergi müfettişinin tamamından elde edilen veriler çerçevesinde “Vergi incelemesi faaliyetleri” adlı alt temaya ulaşılmıştır. Vergi incelemelerinin uygulamasına yönelik olarak;

Bazı vergi mükellefleri¹⁴³, vergi müfettişlerinin üretim faaliyetlerinin nasıl gerçekleştirildiğini ve müteşebbislerin hangi şartlar altında üretim yaptığını bilmediğini ifade etmiştir. Vergi mükellefi 1, vergi müfettişlerin inceleme yapma şeklini, “yeni bir mimarın, mimarlıktan mezun olup malzeme ve materyali bilmeden çizim yapmasına” benzetmiştir.

Vergi müfettişlerinin incelemelerinde mükelleflere yaklaşımlarına ilişkin olarak, vergi mükellefi 4, “zabıta gibi cezalandırmak üzere denetimin yapılmaması gerektiğini” ve vergi mükellefi 2 ile 8 de, müfettişlerin incelemelerdeki “üslubunun sorgulayıcı” ve “ceza yazıp geçen” bir şekilde olduğunu paylaşmıştır. Vergi mükellefi 6 ise, müfettişlerin yaklaşımına ilişkin olarak şu şekilde bir değerlendirmede bulunmuştur: “Eski müfettişler, böyle seni gelse rahatsız etmezdi, oturur çayını ikram ederdi, seni dinlerdi. Anlatabildim mi? Şey [müteşebbis] olarak yani, böyle seni korkutmazdı”. Vergi mükellefleri, vergi müfettişlerinin kendilerine üretim yapan/katma değer sağlayan birileri olarak değil de potansiyel bir suçlu gibi yaklaşmasını eleştirmektedir.

Ayrıca bazı vergi mükellefleri¹⁴⁴ vergi müfettişlerinin 10 yıl içerisinde yetişip belirli bir kaliteye ulaştıktan sonra en verimli olacakları dönemde piyasaya çıkmalarını, vergi incelemeleri açısından kapasite kaybı olarak gördüklerini ve sürekli yeterli tecrübeye sahip olmayan vergi müfettişleri ile uğraşmak zorunda olduklarını dile getirmişlerdir. Vergi mükellefi 8, müfettişlerin inceleme sayılarının çok fazla olması halinde incelemelerin “üstün körü” yapıldığını, bu durumlarda dürüst mükelleflerin mahkemelerde kendi iddialarını ispat etmeye çalıştıklarını ve inceleme neticesinde oluşan cezalandırma hissinin onları kayıt dışı çalışmaya ya da iş yapmamaya ittiğini belirtmiştir.

¹⁴³Vergi mükellefi 1, 2, 3, 7 ve 8.

¹⁴⁴Vergi mükellefi 6 ve 8.

Bazı muhasebe meslek mensupları¹⁴⁵, müfettişlerin incelemelerde, “şüpheli yaklaşım içerisinde bulunduğunu, zaman zaman peşin hükümlü veya mükellefe kızarak tepkisel yaklaşımların” sergilenebildiğini paylaşmıştır. Muh. (SMMM) 1 ise, diğer muhasebe meslek mensuplarından farklı olarak, “genç müfettişlerin daha ılımlı bir yaklaşım” içerisinde olduklarını aktarmıştır.

Bazı muhasebe meslek mensupları¹⁴⁶, vergi müfettişlerinin, ekonomik faaliyetleri tam olarak bilmediklerinden esas mahiyeti bulmakta yeterli olmadıklarını, yüzeysel denetim yaptıklarını ve tarhiyatta isabetli olamaya bildiklerini düşünmektedir. Muh. (SMMM) 6 da, bu şekildeki incelemelerin dava konusu yapıldığında kazanan tarafın mükellef olduğunu eklemiştir. Benzer olarak, Muh. (YMM) 9, “inceleme raporundaki usul yönünden fahiş bir hatanın çok isabetli bir tarhiyatın mahkemede düşmesine neden olabileceğini” belirtmiştir.

Muh. (SMMM) 6, bazı büyük telekom firmalarının incelenmediklerini belirtmiştir. Muh. (YMM) 7 de, “vergi denetmeni olduğu dönemlerde YMM raporu olan firmaların incelenmediğini ve tam tasdik yaptıran firmaların da sektörel incelemelere alınmadığını” aktarmıştır.

Yapılan vergi incelemelerine ilişkin olarak, Muh. (SMMM) 4, en başta gelen inceleme konusunun KDV incelemeleri olduğunu, son 4-5 yıla yönelik incelemeler yapılmasının sıkıntılı olduğunu, Muh. (YMM) 7 de, indirimli olan KDV iadelerinde müfettişlerin zorlandıklarını, biraz kendilerini geliştirmeleri gerektiğini, ayrıca vergi incelemelerinin sahte fatura incelemesi yerine reel sektör denetimine yönelmesi gerektiğini, Muh. (SMMM) 8 de, Maliye Bakanlığının BA-BS formları üzerinden çapraz kontrol yapabilmesinin piyasada oldukça fazla hissedildiğini ve mükelleflerin daha iyi kontrol altına alındığını, Muh. (YMM) 3 de, bireysel gayrimenkul alım-satım işi yapanlara ilişkin olarak mevzuatta bir hüküm olmadığı halde piyasada mevzuata aykırı incelemelerin yapıldığını belirtmiştir.

Muh. (SMMM) 8 de, sık aralıklarla uygulamaya konulan yapılandırmalarda matrah artırımını teşvik için inceleme dışı kalınma imkânı getirilmesine dikkat çekerek bu yüzden vergi incelemelerin yapılamadığını ifade etmiştir.

Muh. (YMM) 9’un, eskiden vergi dairelerinde beyanname okuyarak incelenecek mükelleflerin tespit edildiğini, yerelde kendisine dokunulmayacağı düşünülen bir

¹⁴⁵Muhasebe meslek mensubu (SMMM) 1, (SMMM) 2, (YMM) 3 ve (YMM) 11.

¹⁴⁶Muhasebe meslek mensubu (SMMM) 1, (SMMM) 2, (SMMM) 4, (SMMM) 6, (SMMM) 8 ve (YMM) 11.

mükellefin etkili bir şekilde incelenmesi neticesinde, o bölgede matrah artırımlarının kendiliğinden sağlandığını ve kendisinin kuruldayken toplamda 103 rapor yazdığını, vergi denetmeni arkadaşının ise sadece bir yılda 700 civarında rapor yazdığını aktarmıştır. Muh. (YMM) 9’un “vergi incelemelerin sayısından ziyade nitelikli ve etkili inceleme olması gerektiğine” ilişkin değerlendirmeleri vergi incelemelerinin etkinliğinin ve caydırıcılığının önemini işaret etmektedir.

Vergi mükellefleri ve muhasebe meslek mensuplarının vergi incelemeleri bağlamında müfettişlerin yaklaşımlarına, incelemelerin etkinliğine, incelemelerin yapıldığı geçmiş dönemlere, inceleme konularına, mali yapılandırma ve diğer durumlar kaynaklı inceleme yapılamamasına, incelemelerde tarhiyatların isabetli olmaması nedeniyle yada usul yönünden eksiklerinden dolayı ortaya çıkan mahkeme sonuçlarına ve bu durumun vergi incelemesinin tarafları açısından neden olunan maliyetlerine yönelik yaptıkları değerlendirmeleri ve belirttikleri görüşleri “vergi incelemesi faaliyetleri” alt temasının önemini vurgulamaktadır.

Vergi müfettişi 11, al-sat işi yapan firmalarda mutlaka fiili envanterin yapıldığını, vergi denetmeni olduğu döneme ilişkin olarak (A) denetim grubundaki müfettişlerin yapılan işlemleri ispatlama konusunda bazı eksikliklerinin olabildiğini, (A) grubunun bir işi bir an önce bitirmeye çalıştığını, niteliğe göre hareket etmeyebildiğini, bazı vergi müfettişleri¹⁴⁷, seçim öncesi dönemlerde vergi incelemelerin esnetilebildiğini, vergi müfettişi 3, incelemelerin etkinliği için incelemelerin mükellefin işletmesinde yapılması gerektiğini belirtmiştir.

Vergi müfettişi 12 de, sahte belge incelemesine yönelik daha önce hatalı yazılan bir rapordan dolayı sonraki inceleme sürecinin etkilendiğini, hatalı raporun sonraki işlemleri sınırlandırdığını ifade etmiştir. Vergi müfettişi 12’nin dile getirdiği örnek olayda, hatalı bile olsa yazılan raporların sonraki denetim süreçlerinde inceleme yapan müfettişleri sınırlandırdığı ve sistemselsel olarak benzer hatalı raporların kaldırılarak yeniden inceleme yapılmasına fırsat verecek bir inisiyatifin ve mekanizmanın olmadığı anlaşılmaktadır.

Vergi müfettişi 14’ün “eskiden incelemelerin tespitinde kesin sonuç alınabileceğini tahmin ettikleri işlere yöneldikleri” görüşü, Muh. (YMM) 9’un görüşü ile örtüşmektedir. Araştırmanın bulgularına göre eski merkezi denetim elamanlarının işin sayısından çok niteliğine ve ortaya çıkartılabilecek somut neticeye yönelmiş oldukları anlaşılmaktadır.

¹⁴⁷Vergi müfettişi 2, 6 ve 12.

Bu bakış açısı ile yapılan incelemelerin mükelleflerin üzerinde caydırıcı/düzeltilici bir etkililiğe ulaştığı söylenebilir.

Vergi denetmeni kökenli vergi müfettiş 4 de, incelemelerin caydırıcılığına yönelik olarak şu değerlendirmeyi yapmıştır:

“Önemli olan incelenen mükellef adedini artırmaktan ziyade onu [incelemeyi] daha vasıflı hale getirmek, daha vasıflı incelemeler yapmak, matrahı artırmak, tarhiyatı artırmak [gerekir]. Yani yoksa zaten herkesi inceleyemezsin. Ya herkesi bir sene içinde tüm mükellefleri inceleyeyim. Öyle bir olay zaten bitmez, önemli olan kritik hususları incelemek, oraları caydırıcaksın verimli kısımları inceleyeceksin yoksa yetişemezsin ki bilmem kaç milyon mükellef [var, buna karşın] kaç tane müfettiş var” **(Görüşme: Müf. 4).**

Vergi inceleme raporlara ilişkin olarak, vergi müfettişi 14, raporlarda usulün de esas kadar önemli olması nedeniyle her bir müfettişte belli ölçüde bir hukuk nosyonunun olması gerektiğinin önemini vurgulamaktadır. Rapor yazım konusunda, ihtilafa konu olan bir durum hakkında “açık bir şekilde bir tebliğ ya da yasal düzenleme yapılarak ilgili farklılığın yargı kararıyla uyumlu hale getirilmediği sürece, genel eğilimin idarenin ya da vergi denetim elemanının kendi bildiği doğruları uygulamaya devam ettiği” şeklinde olduğunu aktarmıştır. Vergi müfettişi 2 de, vergi müfettişi 14’ün görüşlerini teyit eder şekilde bu konu da şu değerlendirmede bulunmuştur:

“Bizim hukuk düzenlemelerimiz daha çok suçluyu kayırmadan yana... ,...siz bir inceleme elemanı olarak düşünüyorsunuz. Kendinizi hakimın savcının yerine koyarak bir rapor yazmıyorsunuz. Vergi kanunlarına göre, vergi kanunlarına göre yine üstünü çizerek söylüyorum sizin yazmış olduğunuz matrah farkı ve koymuş olduğunuz suç duyurusu mantıklı geliyor size” **(Görüşme: Müf. 2).**

Vergi müfettişi 4 de, yargılama sürecinde müfettiş raporları aleyhine kararlar çıkması halinde müfettişin emeğinin boşa gittiğini düşünmektedir.

Vergi müfettişi 5 de, incelemelerde karşılaştıkları mükellef büyüklüğü kaynaklı sorunlara değinerek “büyük mükellefleri incelemenin her zaman bir avantaj sağladığını, diğer mükellefe ulaşamadığını, ulaşılmadan eldeki veriler çerçevesinde inceleme yapıldığını ve bu şekilde yapılan incelemelerin mahkemelerde aleyhe sonuçlanabilmekte olduğunu belirtmiştir.

Vergi incelemelerinde karşılaşılan diğer sorunlara yönelik olarak, vergi müfettişi 4, “mükellefin hangi bankalarda mevduatının olduğunu sistemden göremediklerini”, vergi müfettişi 15 de, “e-defter uygulamasının başlayalı çok uzun bir süre olsa da henüz 60 bin civarında kullanıcının sistemde bulunduğunu ve e-deftere geçen/geçmeyen mükelleflere

yönelik henüz bir incelemenin yapılmadığını”, vergi müfettişi 1 ve 2 de, “yapılan incelemelerde Sermaye Piyasası Kurulu incelemelerinde olduğu gibi, kanunen imaj alımı [bilgisayarlardaki dosya ve verilerin yedeklenerek alınması] yapamadıklarını ve aramalı incelemelerin bile mahkeme kararıyla olduğunu, vergi müfettişi 6 da, “işin esas mahiyetinin ortaya çıkartılması için mükellefin dinlenilerek geriye dönük incelemelerin yapılması” gerektiğini, vergi müfettişi 15 de, vergi incelemelerinde “sürekli denetime-periyodik denetime” geçilmesi gerektiğini paylaşmıştır.

Müfettişlerin raporlarına yönelik olarak, vergi müfettişi 7, raporların niteliğini etkileyen unsurların, müfettişin eğitiminin, müfettişin karşılaştığı iş çeşidinin, sonrasında da müfettişin yazdığı raporların denetlenmesinin olduğunu belirtmiştir.

Vergi incelemelerindeki tarhiyat tutarlarına ilişkin olarak, vergi denetmeni kökenli vergi müfettişi 13, “tahsilatı teknik olarak mümkün olamayacak rakamların tarh edildiğini, bu durumun ise devletin hesaplarını da olduğundan farklı gösterilebildiği” görüşü (Görüşme Sonrası Günlük, 13.03.2017) ve vergi müfettişi 17’nin “tahsil imkânı olmayan tahakkuk tutarlarının bazı raporlarda yazılmasının aslında, kamunun alacağının gerçek miktarından fazla algısına neden olduğu görüşü ile Muh.(YMM) 9’un “Kamunun şu kadar alacağı var [sözü] doğru değil. Abuk sabuk [inceleme] raporlar[ı] yazılmıştır, Tahsil edilemeyecek tutarlar yazılıyor yeri gelince, yani baktığınız zaman 50 milyar TL takipte var diyorsunuz. Ama onun 40’ı hayalidir” görüşü, birbirleriyle örtüşmektedir.

Vergi müfettişlerinin vergi incelemesi ve alt detayları hakkında belirttikleri görüşleri, vergi mükelleflerinin ve muhasebe meslek mensuplarının görüşleri “vergi incelemesi faaliyetleri” alt temasının önemini desteklemektedir.

Araştırmadan elde edilen veriler ışığında vergi incelemesi faaliyetleri alt temasına ilişkin şu tespitler yapılmıştır:

- Vergi müfettişlerinin iş yükünün fazla olması, vergi inceleme raporlarının niteliğini olumsuz etkileyebilmektedir.
- Vergi incelemelerinde müfettişlerin mükelleflere ve muhasebe meslek mensuplarına şüpheli yaklaşımlarının, dürüst mükelleflerin kayıt dışı çalışmalarına neden olabilmektedir.
- İndirimli KDV iadeleri işlemlerinde vergi müfettişlerinin gelişme sağlaması gereken yönleri bulunmaktadır.

- (A) grubundaki müfettişlerin yapılan incelemeleri ispatlama konusunda bazı eksiklikleri olabilmektedir.
- Sahte belge incelemesine yönelik hatalı yazılan raporların daha sonraki inceleme sürecini etkilemekte ve müfettişleri sınırlandırabilmektedir. Sistemsel olarak hatalı raporların kaldırılmaması, hatalı işlemlerin zincirleme olarak devam etmesine neden olabilmektedir.
- Rapor yazımı konusunda, mahkemeler ile ihtilafa düşülmüş konulara yönelik gerekli uyumlaştırma (yargı mercileri ile görüşme, düzeltme ve değiştirme) çalışmaları yapılmamaktadır. Vergi inceleme raporu sonrası (RDK aşamasından sonra) işlemlere dair düzenli olarak gözetim ve izleme faaliyeti gerçekleştirilmediği ve dolayısıyla gerekli geri dönüşler sistematik olarak yapılamadığı için vergi müfettişleri alışa geldikleri usul üzere rapor tanzim etmeye devam edebilmektedir.
- E-defter uygulamasına geçmeyen vergi mükellefleri bulunmaktadır. Ayrıca e-deftere geçen mükelleflere yönelik vergi incelemeleri, saha çalışması itibariyle gerçekleştirilmemiştir.
- Vergi müfettişleri, mahkeme kararı olmadan firmaların bilgisayar verilerinin yedeklemesinin yapılamaması (imajlarını alamamakta olmaları) vergi incelemelerini sınırlandırabilmektedir.
- Vergi mükellefleri, düzenli olarak (periyodik) vergi incelemelerine tabi tutulmamaktadır.
- Vergi incelemelerinde, tahsili teknik olarak mümkün olamayacak tarhiyatın yapılması, Devletin vergi alacak tutarlarının (istatistiki verilerin) yanlış gösterilmesine neden olabilmektedir.

3.3.2. VDK sonrası vergi incelemeleri

Görüşme yapılan 8 vergi mükellefinin 6'sı, 11 muhasebe meslek mensubunun tamamı ve 17 vergi müfettişinin 13'ünden elde edilen değerlendirmelere göre "VDK sonrası vergi incelemeleri" adlı alt temaya ulaşılmıştır.

Bazı vergi mükellefleri¹⁴⁸, VDK sonrası vergi incelemelerinde bir değişiklik olmadığını belirtirken vergi mükellefi 6, daha önceden büyük mükellefleri inceleyen

¹⁴⁸Vergi mükellefi 1, 3 ve 5.

müfettişlerin yaklaşımlarının daha seviyeli ve müteşebbisler ile diyaloglarının daha iyi olduğunu aktarmıştır. Bazı vergi mükellefleri¹⁴⁹ ise, en son geçirdikleri vergi incelemesinde, incelemeyi yapan genç müfettişlere aynı durumu defalarca izah etmek zorunda kaldıklarını, bu yüzden ilgili müfettişlerin yeterli donanım ve yetkinlikte olmadığını düşünmektedirler. Ayrıca, vergi mükellefi 6, mevcut vergi denetimlerine ve denetimlerinin etkisine yönelik şu değerlendirmede bulunmuştur:

“Zaten şu anda ben bir vergi denetimi de görmüyorum yani. Yani vergi denetimi yapıyoruz demeyin yani bir şey yok şu an, Sahada hissedilen bir şey yok ..., ...eskiden, daha etkiliydi yani vergi müfettişi, [vergi müfettişinden] daha korkulurdu, daha çekinilirdi, daha şey yapılırdı. Şimdi ne bileyim böyle daha böyle şey değil, herkes tedirgin değil, rahat yani..., ...sık sık bir seçim oluyor, seçimi kaybetme etkisi var.”(Görüşme: Mük. 6).

Vergi mükellefi 6’nın görüşüne benzer olarak, Muh. (SMMM) 6, VDK sonrasında bütün denetim elemanlarının tek unvan altında birleşmeleri sonucu, eskiden “unvana göre davranışlarını belirlerken şu anda kendilerini denetim stresi altında hissetmediğini” aktarmıştır.

VDK sonrası vergi incelemelerine yönelik olarak, bazı muhasebe meslek mensupları¹⁵⁰, firmaların ölçeklerine göre görevlendirilen müfettişlerde bir değişikliğin olmadığını, yapılan incelemelerde “daha organize denetim uygulamasının hissedildiğini” belirtmiştir. Muh. (YMM) 3 de, eskiden vergi denetmenlerinin “süpürücü görevi yaptıklarını”, bugünde aynı şekilde sahte belge incelemelerinin neredeyse tamamının yine (A) denetim grubuna verilmeye devam edildiğini aktararak bu durumun “iş barışını biraz bozduğuna” dikkat çekmektedir.

Muh. (YMM) 9, “incelemelerin fabrikasyon incelemeye dönüştüğünü, son 4-5 yıl içerisinde nitelikli vergi dava konusunun kendilerine gelmediğini, gelen müşavirlik işlerinin daha çok sahte belge düzenleyiciliğine yönelik olduğunu” paylaşmıştır. Muh. (YMM) 10’un, “son dönemdeki incelemelerin isminin tam vergi incelemesi olsa bile, belirli noktalara bakılan sınırlı vergi incelemeler ile karşılaştıkları” görüşü, Muh. (YMM) 9’un, VDK sonrası fabrikasyon inceleme görüşünü desteklemektedir.

Vergi müfettişi 15 ve 16, VDK tarafından yapılan tarhiyat tutarı ve tespit edilen matrah farkındaki artışların gerçek nedenleri arasında, GSMH’daki artışın, ekonomideki büyümenin ve alt yapıdaki ilerlemenin gözden kaçırılmaması gerektiğini belirtmişlerdir.

¹⁴⁹Vergi mükellefi 7 ve 8.

¹⁵⁰Muhasebe meslek mensubu (SMMM) 1 ve (SMMM) 2.

VDK sonrası inceleme, tespit edilen matrah farkı ve tarhiyat tutarlarında elde edilen artışlara ilişkin olarak muhasebe meslek mensupları¹⁵¹, son yıllardaki vergi inceleme oranı ve tarhiyat tutarlarındaki artışın ana sebeplerinden birisi olarak “veri ambarı ve bilgi teknolojileri alt yapısı kaynaklı gelişmelerin olduğu” görüşü, bazı vergi müfettişlerinin¹⁵² “şu andaki yazılımlar, bilgi teknoloji ve veri alt yapı çalışmaları neticesinde bütün şirketlerin daha etkin denetlenebilir hale geldiği” görüşü ile örtüşmektedir.

Vergi müfettişi 10, VDK’nın mevcut yapısının “özellikle büyük mükelleflerin denetiminde sıkıntılarla karşılaşma potansiyelinin” bulunduğunu paylaşmıştır. Vergi müfettişi 14 ise, yeni yapının denetim yaklaşımını şu şekilde değerlendirmiştir:

“Ben idarenin ya da devletin her konuyu çok iyi bilen, her konudan anlayan vergi inceleme elemanı yerine artık sadece kendine verilen çerçeve içerisinde görevlerini yerine getirebilecek, her şeyi bilmeyen ama sınırlı sayıdaki işi yapabilecek inceleme sistemine geçtiğini düşünüyorum... , ...açıkçası dediğim gibi yani vergi inceleme elemanının çok vasıflı olması her şeyi bilmesinden de öte daha çok bundan sonra uzmanlaşmaya yönelik çek list yapabilecek sınırlı bilgiye sahip, siz o hap şeklindeki bilgiyi kısa sürede hizmet içi eğitimlerle vereceksiniz ve uzmanlaştığı alanda kendi alanıyla ilgili sınırlı eğitimleri yapabilecek denetim elemanı tercihi artık süreci ön plana çıkmış durumda” **(Görüşme: Müf. 14).**

Vergi müfettişi 17 de, vergi müfettişi 14’ün yukarıdaki değerlendirmesini destekler şekilde, eski merkezi denetim elamanlarının küstürülmeleri, birçoğunun kuruldan ayrılması, sonrasında inceleme deneyimlerinin diğer müfettişlere tam olarak aktarılamaması ve kurulda kalan eski merkezi denetim kökenli müfettişlerin isteksiz davranması gibi durumların etkisiyle vergi incelemelerinin kalitesinin olumsuz etkilendiğini beyan etmiştir.

Eski merkezi denetim kökenli vergi müfettişleri, incelemelerin eski niteliğinin kalmadığı, VDK sonrasında büyük ve uluslararası firmalarda derinlemesine inceleme yapabilen müfettiş yerine standartlaştırılmış sınırlı inceleme yapabilen müfettişlerin tercih edildiği yönündeki eleştirilerine rağmen bazı vergi müfettişleri¹⁵³, incelemelerin tek merkezden koordine edilmesi ile mükerrer vergi incelemelerinin önüne geçilerek inceleme kaynaklarının daha verimli kullanıldığını, mükelleflerin de eski merkezi

¹⁵¹Muhasebe meslek mensubu (YMM) 7 ve (YMM) 10.

¹⁵²Vergi müfettişi 15 ve 16.

¹⁵³Vergi denetmeni kökenli vergi müfettişleri 1 ve 13.

denetim elamanları arasındaki olumsuz rekabetten kaynaklı mükerrer incelenme riskinden kurtulduğunu ifade etmektedir.

Eski merkezi denetim elamanı kökenli ve aynı zamanda kurulda görevli vergi müfettişi 15 ise, “VDK’nın belli bir uzmanlaşmayı sağlamaya çalıştığını, yurtdışında vergi müfettişi olarak kendini tanıtınca, uzmanlık alanın ne olduğunun kendilerine sorulduğunu, vergi türlerinde ve fonksiyonel ayırmda uzmanlaşmanın gerektiğini” düşünmektedir. Ayrıca vergi incelemelerinin niteliğini artırmaya yönelik olarak geliştirilmesi devam edilen “Mükellef Bilgi Raporu (MBR)” yazılımı ile müfettişlerin eksik verilerden dolayı yetersiz inceleme riskini azaltmaya çalıştıklarını eklemiştir.

Vergi müfettişi 17, VDK sonrası oluşturulan dört denetim grup başkanlıklarına alınan yeni müfettiş yardımcılarının kurum kültürüne ve yeterlilik sonrası (B) denetim grup başkanlığına geçiş yapan müfettişlerin kurum kültürüne yönelik olarak şu tespitte bulunmuştur:

“Yeni alınan vergi müfettiş yardımcıları, A [denetim] gruplarına [başkanlıklarına] gittikleri zaman tabi ki [eski] denetmenlerin altında yer alıyorlar. Onlar daha çok denetmen kültüründe devam ediyorlar. B, [denetim grup başkanlığına gelenler] biraz daha bizim kültürde devam ediyorlar” (Görüşme: Müf. 17).

Vergi müfettişi 11 de, yapılan vergi incelemelerine ve düzenlenen raporların nitelik farklılığına yönelik olarak denetim elamanlarını bir orkestraya benzetmekte, orkestra içinde farklı düzeyde keman çalanların bulunduğunu, bu yüzden orkestranın ahengini bozan vergi müfettişlerinin değiştirilmesi gerektiğini düşünmektedir.

Vergi müfettişi 8’in, “şimdi, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bir başkanlık, burada dört tane denetim birimi var, kendi içinde eritmeye çalışılan bir kurul sistemi düzeni var. Burada eskiden kalma bazı alışkanlıkların halen devam ettiği kanaatindeyim” şeklindeki görüşü, vergi müfettişi 11 ve 17’in görüşü ile örtüşmektedir.

Araştırmanın bulguları, geçmiş dönemlerde etkili vergi incelemesi yapan merkezi denetim elamanlarının vergi incelemesi konusundaki birikim ve tecrübesinin aktarımının tam olarak sağlanamamasının kök nedeni olarak eski merkezi denetim elemanlarının eski taşra denetim elemanları ile birlikte “aynı unvan ve aynı özlük hakları ile bir arada bulunmak istemeyişlerinin” olduğunu göstermektedir. Denetim elamanlarının davranışlarının temelinde bu durum bulunmasından dolayı -her ne kadar VDK’nın mevcut yönetiminin tamamına yakını eski merkezi denetim elamanlarından oluşmakla birlikte- VDK’nın, eski merkezi denetim elamanlarının tamamı tarafından pek

sahiplenilmediğini, neticesinde de vergi incelemelerinin her yönüyle bu durumlardan etkilendiğini söylemek mümkündür.

Araştırmadan elde edilen veriler ışığında VDK sonrası vergi incelemeleri alt temasına ilişkin şu tespitler yapılmıştır:

- Eskiden vergi müfettişlerinin büyük mükelleflere yaklaşımının daha seviyeli olduğu ve mesafeli diyalogların kurulduğu anlaşılmakta, günümüzde ise bunun aksi durumlar görülebilmektedir.
- Şu anda, sahada vergi incelemelerinden çekinilmemekte ve korkulmamaktadır. Vergi incelemelerinin etkinliği vergi mükellefleri tarafından hissedilmemektedir.
- Dört denetim biriminin tek unvanda birleştirilmesi sonrasında muhasebe meslek mensupları ve vergi mükellefleri, vergi incelemesine gelecek vergi müfettişinden/müfettişlerinden VDK öncesi kadar tedirgin olmayabilmektedir.
- Sahada VDK sonrasında yapılan vergi incelemeleri, derinlemesine gerçekleştirilen vergi incelemeleri yerine daha genel ve yüzeysel bir çerçevede yürütülen “fabrikasyon vergi incelemeleri” olarak değerlendirilmektedir.
- Süpürücü görevi gördürülen (A) denetim grubu müfettişlerine sahte belge incelemesi ağırlıklı işlerin verilmeye devam edilmesi, vergi müfettişlerinin iş barışını bozabilmektedir.
- VDK’nın mevcut yapısında büyük mükelleflerin etkin denetiminde sorunlar ile karşılaşma potansiyeli bulunmaktadır.
- Eski merkezi denetim elamanlarının vergi denetmen kökenli vergi müfettişleri ile aynı özlük hakları ve aynı unvana sahip olmalarından dolayı küskünlükleri ve motivasyonsuzlukları bulunmaktadır. Bu durum vergi incelemelerini olumsuz etkileyebilmektedir.
- Eski kurullardan gelen denetim kültürün yeni kurulan VDK bünyesine aktarılamamıştır. Vergi incelemeleri, bu durumdan olumsuz etkilenmiştir. (A) denetim grubundaki müfettişler, vergi denetmeni kültürünün etkisi altında çalışmalarına devam ederken (B) denetim grubu da eskiden kalma denetim kültürünü, kendi denetim grup başkanlıklarında yaşatmaya çalışmaktadır.
- VDK, vergi müfettişlerinin incelemelerine kolaylık sağlamak ve daha sağlıklı incelemelerinin ortaya çıkarılmasına yardımcı olması için MBR (Mükellef Bilgi

Raporu) yazılımını tamamlamış olup, vergi müfettişlerini bu yazılımı kullanma yönünde eğitmektedir.

3.3.2.1. A denetim grup başkanlıklarının (eski vergi denetmenlerinin) yaptıkları vergi incelemeleri

Katılımcılardan 2 muhasebe meslek mensubu ve 13 vergi müfettişinin değerlendirmelerine göre “A denetim grup başkanlıklarının (eski vergi denetmenlerinin) yaptıkları vergi incelemeleri” adlı alt temaya ulaşılmıştır. Bu temaya ilişkin olarak;

Vergi denetmeni kökenli muhasebe meslek mensubu (YMM) 5, VDK sonrasında A denetim grup başkanlıklarındaki müfettişlerin bazı yaklaşımlarına ilişkin şu değerlendirmeyi yapmıştır:

“VDK’yı biraz böyle yükseltmek için yeni bir kurum, isim yapsın, kalite olsun diye çok gazladılar oradaki çocukları. Siz şusunuz, siz busunuz falan. Bu da özgüven patlamasına sebep oldu. Hani bunlar geliyordu. Sonrasında biliyorum mükelleflere falan tavır davranış işte yazıcıya bir şey tutanak yolluyor, çıkın koridordan alın, şunu getirin falan diyor. Karşı taraf çok zorlarsan hadi oradan diyor. Hadi oradan dediği zaman yapacak bir şeyin yoksa savcı değilsin atın şunu içeri şansın yok. O zaman o adam sana hadi oradan diyor. Parası neyse veririm diyor. Hani çok önemli değil yani. Ne yapabilirsin. Yaz ne yazıyorsan falan moduna geçiyor” (Görüşme: Muh. (YMM) 5).

Muh. (YMM) 5’in, bazı vergi müfettişlerinin denetlenen kimselere yönelik yanlış yaklaşım ve davranışlarına yönelik değerlendirmesi, Muh. (YMM) 3, VDK sonrasında çok fazla sayıda alımın bir anda gerçekleştirilmesi sonucunda mesleki etik konusunda zafiyetin yaşandığı değerlendirmesi ile örtüşmektedir.

Muh. (SMMM) 2 de, A denetim grubundan gelen vergi müfettişlerinin “incelemelerde bugüne kadar hiç bakmadıkları noktalara bakmaya başladıklarını” aktarmıştır.

Vergi müfettişi 1, VDK sonrası karşılaştıkları iş çeşitliliği ve büyüklükleri sayesinde eğitimini aldıkları vergi konularını, meslek hayatlarının daha sonraki dönemlerinde kullanmaya başladıklarını, eğitimdeki bilgilerin sönmesinin engellendiğini ve vergi denetmen kökenli müfettişlerden daha eskilerin VDK sonrası yeni duruma ayak uydurmada sıkıntı çektiklerini belirtmiştir.

Vergi müfettişi 5 de, VDK sonrasında performans kriterlerinin getirilmesi ile eski vergi denetmenlerinin iş bakımından sıkıştıklarını” aktarmıştır. Ayrıca, “zaman zaman müfettişler üzerindeki performans baskısının yapılan iş kalitesini etkileyebildiğini” dile getirmiştir.

Vergi müfettişi 17, A denetim grubundaki müfettişlerin iş çeŐitliliĐindeki değişikliğe ilişkin Şu değerlendirmeyi yapmıştır:

“Denetmen arkadaşlar da, genelde küçük    ekli ve sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge incelemeleri oluyor. Şimdi biraz daha Avrupa    eğine yakın mükellefler almaya baŐladılar. ŐaŐırdılar da açıkçası nasıl yapılacağına dair. Yeni süreçler de yavaş yavaş bunlar işte hedeflerdi, Şey olsun, belge olsun, bu biraz onların nosyonunu bir    ek yukarıya taŐıdı yani. Zorunda kaldı incelemeyi yapmak için daha fazla araştırma, daha fazla mevzuat, bu g  zel bir Şey, onlar anlamında” (Görüşme: M f. 17).

Vergi müfettişi 2’nin “A denetim grubu müfettişlerinin spesifik ve daha nitelikli konularda da incelemeye yapmaya başladıkları” görüşü, vergi müfettişi 1’in iş çeŐitliliĐine ve    eğine yönelik görüşü ile Muh. (SMMM) 2’nin müfettişlerin vergi incelemelerinde farklı noktalara da bakmaya başladıkları değerlendirmesi ile örtüşmektedir. Bununla birlikte Muh. (YMM) 9 ve 10’nun VDK sonrası vergi incelemelerinin ‘fabrikasyon incelemelere’ d n Ő Đ  değerlendirmesi ile çeliŐmektedir.

Bazı vergi m fettiŐleri¹⁵⁴, A denetim grup başkanlığında görevli olan müfettişlerin incelemelerine yönelik olarak “ zellikle iade ve sahte belge tespitine yönelik incelemeler mesailerinin önemli bir kısmını aldığını” belirtmiştir.

Vergi müfettişi 13, A denetim gruplarındaki müfettişlerin “sahte belge kullanma incelemelerinin” eskiye göre azaldığını, sahte belge kullanma organizasyonlarına yönelik eş zamanlı operasyon hazırlıklarının devam ettiğini belirtse de, Vergi müfettişi 7, Sahte belge incelemelerine ilişkin olarak “sahte belge düzenleme ve kullanma incelemeleri baŐımızın belası” Şeklinde değerlendirmede bulunmuştur. Bununla birlikte Risk Analizi Merkezinin (RAM) beyanname verilerine dayalı iş üretmeye başladığını ifade etmiştir.

Bazı vergi m fettiŐleri¹⁵⁵, iade incelemelerindeki gecikmelerin telafisine yönelik ve diğer uzmanlaŐmalara yönelik olarak, “iade incelemelerinde ihtisaslaşmaya gidilmeye çalışıldığını, iade incelemelerin belirli grup başkanlıkları tarafından yapılmaya baŐlanıldığını, ayrıca bir sahte belge düzenleme grubu ve proje işleri grubunun oluŐturulduĐunu aktarmıştır.

Vergi müfettişi 9, eskiye göre A denetim grubundan çıkarılan inceleme raporlarının daha kaliteli bir hale geldiğini belirtirken, bazı vergi m fettiŐleri¹⁵⁶, A denetim grubundaki vergi müfettişlerinin düzenledikleri vergi inceleme raporlarından incelenen

¹⁵⁴Vergi müfettişi 3 ve 11.

¹⁵⁵Vergi müfettişi 5, 7 ve 9.

¹⁵⁶Eski merkezi denetim elamanı kökenli vergi müfettişi 11 ve 14.

işlemlerin “ispatlama (delillendirme) açısından” geliştirilmesi gereken yönlerinin olduğunu dile getirmiştir.

Araştırmadan elde edilen veriler ışığında A denetim grup başkanlıklarının (eski vergi denetmenlerinin) yaptıkları vergi incelemeleri alt temasına ilişkin şu tespitler yapılmıştır:

- VDK sonrasında çok fazla sayıda vergi müfettişinin işe alımın bir anda gerçekleştirilmesi sonucunda mesleki ve etik değerlerin yeni müfettiş yardımcılarına aktarılması konusunda zafiyete neden olunmuştur.
- Sahte belge düzenleme ve kullanmaya yönelik vergi incelemeleri (A) denetim grubundaki müfettişlerin işlerinin büyük bir kısmını oluşturmaktadır.
- İade incelemelerinde ihtisaslaşmaya gidilmeye çalışılmaktadır.
- (A) denetim grubundaki müfettişlerin düzenledikleri vergi inceleme raporlarının ispat hukuku açısından geliştirilmesi gereken yönleri bulunmaktadır.

3.3.2.2. B, C ve Ç denetim grup başkanlıklarının (eski merkezi denetim elamanlarının) yaptıkları vergi incelemeleri

Katılımcılardan 9 vergi müfettişi ve 1 muhasebe meslek mensubundan elde edilen veriler çerçevesinde “B, C ve Ç denetim grup başkanlıklarının (eski merkezi denetim elamanlarının) yaptıkları vergi incelemeleri” adlı alt temaya ulaşılmıştır. Bu temaya yönelik olarak;

Muhasebe meslek mensubu (SMMM) 1, eski merkezi denetim elamanlarının daha derin incelemeler yaptıklarını, genel bir kontrol yaptıktan sonra 1-2 noktayı yakaladıklarında rahatladıklarını aktarmıştır.

Vergi müfettişi 1, B grubu müfettişlerinin büyük firmaları inceledikleri ve karşılaşılabilecekleri riskler daha büyük olduğu için raporlarını, daha kaliteli hale getirmeye çalıştıklarını aktarmıştır.

Vergi müfettişi 10, “B (C ve Ç dahil) grubu müfettişleri büyük ölçekli şirketlere yönelik incelemeler ile yurt dışı işlemlerin incelenmesi, transfer fiyatlandırması incelemeleri gibi özellikli konulara yönelik incelemeler” yapmakta olduğunu aktarmıştır.

Vergi müfettişi 11, eskiden kurul zamanındayken, mahkemelere durumu izah etmek için V.U.K. mükerrer 378. maddesinde yer alan dinlenilme talebi inceleme raporlarında yer alırken, şu anda kendisinin de talep etmediğini, VDK olarak tek çatı altında birleşme

sonrasında nitelikli inceleme taleplerinin gelmediğini, şu anda gelen işlerin sadece zaman kaldığını, tahakkuku kesinleşen bir vergi incelemesinin yada Anayasa Mahkemesinde karara bağlanan bir konunun bile incelenmek üzere gönderilebildiğini aktarmıştır.

Vergi müfettişi 12, A denetim grubunda görevli bir müfettişin İstanbul’da metro yapım işini gerçekleştiren bir şirket hakkında sahte belge kullandığına dair düzenlediği inceleme raporu üzerine bu şirket hakkında yeni bir incelemede bulunduğunu aktarmıştır. Bu vergi müfettişi, ilgili şirketin sahte belge kullanmadığına ikna olmasına rağmen hatalı düzenlenen eski vergi inceleme raporu (ve sonuçları doğrudan) kaldırılamadığı için düzenlenen yeni inceleme raporunda, şirketin “bilmeyerek sahte belge kullandığı” şeklinde kanaatini belirttiğini ifade etmiştir. Yeniden incelenen şirketin karşılaşacağı vergi cezasını ortadan kaldıramasa da, tahakkuk edecek vergi cezasını azaltma yönünde rapor düzenlemek zorunda kaldığını belirtmiştir.

Vergi müfettişi 14, şu andaki incelemelerin tespitine yönelik şu şekilde eleştiri de bulunmuştur:

“Dolayısıyla işi sadece risk analizi boyutuna getirip incelemeleri risk analizi ya da sadece ihbar kapsamına getirildiği zaman açıkçası çok verimli bir sonuç alabileceğinizi düşünmüyorum. Dolayısıyla işi yapan inceleme elemanının bir şekilde esnek bir çerçeve çizilerek bir anlamda mutlaka inceleme seçme sürecine katılması gerekir diye düşünüyorum. Şu anda öyle bir esneklik yok. Zaten tamamen ortadan kalkmış durumda..., ...şu anda kendiniz baştan bir inceleme başlatamazsınız. Kendiniz herhangi bir yetkiniz olmadığı zaman bir banka hesabı incelemesi [bile] yapamazsınız. Bunların hepsini daha önceden yapabiliyorduk kurul zamanında. Açıkçası şu anda ben banka incelemesi kaynaklı banka kayıtlarıyla ilgili bir inceleme de görmüyorum. Artık o incelemeler de fazla yapılmıyor” (Görüşme: Müf. 14).

Vergi müfettişi 17, eski merkezi denetim elamanlarının küskünlüğünden dolayı başkanlık hangi işe hangi müfettişi verdiğinde, özverili iş çıkartacağını bildiği için ona göre görevlendirme yaptığını, bazı özverili müfettişlerin gayretiyle sağlanan gelişmeler ve gerçekleştirdikleri incelemeler neticesinde, şu anda büyük akaryakıt firmalarının VDK yetkilileri ile toplantı yapmak için çabaladıklarını, yeni geliştirilen yazılımlar yardımıyla daha nitelikli ve etkili vergi incelemesi yapma imkânı olduğunu ifade etmiştir.

Vergi müfettişi 14’ün değerlendirmesinden, VDK’nın oluşturulması ile yeni yapıda müfettiş sayısının kontrol edilmesi güç bir noktaya ulaşmasından dolayı VDK öncesi denetim elamanlarının vergi incelemesi yapabilecekleri [incelenmesi gereken] mükellefleri belirleme esnekliğinin kalmadığı ve vergi denetim elamanı sayısı az iken incelenecek mükelleflerin belirlenmesi işlemlerine rahatlıkla katılabildikleri anlaşılmaktadır. Vergi müfettişi 11’in VDK sonrası gelen incelemelerin nitelikli olmadığı

ve incelemeye alınmaması gerektiği halde incelemeye sevk edilen konuların olduğu yönündeki görüşü, vergi müfettişi 14'ün ifade ettiği durumları teyit etmektedir. Bu sebeplerden dolayı VDK'nın incelenecek alan ve mükellef seçiminde bazen isabetli kararlar alamadığı söylenebilir. Vergi incelemelerinin seçiminde isabetli kararlar alınamamasında, vergi müfettişi 17'nin dile getirdiği eski merkezi denetim elamanlarının küstürülmesinin gözden kaçırılmaması gereken başka bir nokta olduğu söylenebilir. Nitelikli iş çıkartabilecek (tespitlerde bulunabilecek) olan eski merkezi denetim elamanları, incelenecek mükellefleri belirleme sürecinde kendilerini geriye çekmiş olduğu görülmektedir. Bu yüzden inceleme seçimleri saha tecrübesi daha az olan vergi müfettişleri tarafından gerçekleştirilebilmektedir. Bununla birlikte nitelikli iş çıkartmaya çalışan bazı vergi müfettişlerinin de VDK'ya katkı yapmaya devam ettikleri, vergi müfettişi 17'nin geliştirilen yazılımlar ve denetlenen büyük akaryakıt firmalarının VDK ile toplantı yapmak için çabaladıkları değerlendirmesinden anlaşılmaktadır.

Araştırmadan elde edilen veriler ışığında B, C ve Ç denetim grup başkanlıklarının (eski merkezi denetim elamanlarının) yaptıkları vergi incelemeleri alt temasına ilişkin şu tespitler yapılmıştır:

- B, C ve Ç denetim gruplarında görevli vergi müfettişleri, düzenledikleri vergi inceleme raporlarında 213 sayılı VUK'nun mükerrer 378. maddesinde yer alan dinlenilme talebinde eskisi kadar belirtmemektedirler.
- VDK sonrasında, nitelikli inceleme taleplerinin gönderilmediğini, hatta gönderilmemesi gereken tahakkuku kesinleşen vergi konularına ya da Anayasa Mahkemesinde karara bağlanan konulara dair inceleme talepleri gönderilebilmektedir.
- Vergi incelemesi yapılacak mükellef ve vergi konularının tespit işlemlerinde, saha deneyimi daha fazla olan vergi müfettişlerinden yeterince faydalanılmamaktadır. Bu durum, vergi incelemesine sevk edilen vergi konularının isabetliliğini etkileyebilmektedir.
- VDK sonrasında, B (C ve Ç dahil) denetim gruplarındaki vergi müfettişleri eskisi gibi incelenecek mükellef, konu ve sektör seçiminde yer almamaktadır. Vergi incelemesi yapılacak konuların merkezi olarak tespit edilmesi, vergi inceleme tespitlerinin belirli kural ve usule bağlanmasını sağlayarak standartların geliştirilmesine yardımcı olurken diğer taraftan da vergi müfettişlerinin -VDK

öncesindeki gibi- incelenecek mükelleflerin tespitinde katkı sağlama esnekliğini ortadan kaldırmaktadır.

- Eski merkezi denetim elamanlarında oluşan küskünlüklerden dolayı onların birikim ve tecrübelerinden yeterince yararlanılmaması ve onların yeterince işlere katılmaması vergi incelemelerine olumsuz yansıyabilmektedir.

3.3.3. Risk analiz Modeli (RAM)

Katılımcılardan 4 vergi mükellefi, 11 muhasebe meslek mensubu ve 16 vergi müfettişinden elde edilen veriler kapsamında “Risk analiz Modeli (RAM)” adlı alt temaya ulaşılmıştır. Bu temaya yönelik olarak;

Muh. (YMM) 10, risk analizinden çok anlamsız sonuçların çıkabildiğini, bu durumun, müfettişlerin iş yükünü gereksiz olarak artırmanın yanında, mükelleflerde yılgınlığa neden olduğu ve denetime olan saygınlığı azalttığı değerlendirmesinde bulunmuştur. Muh. (YMM) 11’in risk analizi kaynaklı yapılan işlemlere yönelik olarak, “Devlet kendi yapıyor, kendi oynuyor şu anda” şeklinde ifade etmiştir.

Muh. (SMMM) 2, yapılan hizmet ve mal teslim bedellerinin tahakkuku ile tahsilatı arasındaki zaman farklılığından dolayı (işlemlerin belgelendirilmesi tahsilata göre ayarlanmasından dolayı) KDV beyanlarına yönelik tespitlerin gerçek ekonomik faaliyetleri yakalayamadığı için firmaların incelemelere alınabildiğini aktarmıştır. Bazı muhasebe meslek mensupları¹⁵⁷ da, temel alınan verilerin ve kriterlerin, hem mevzuatla sürekli uyumu yönünden hem de piyasa şartlarını tam kavrayamadığından gerçekleştirilen risk analizlerinin isabetli olmadığı değerlendirmesinde bulunmuştur.

Benzer olarak, Muh. (YMM) 5 de, risk analizi ekibinde 4-5 yıllık saha tecrübesine sahip müfettişlerin bulunduğu, yeterli tecrübeye sahip olmamalarından dolayı sistemin “verimsiz iş üreten” bir mekanizmaya dönüştüğünü ifade etmiştir. Ayrıca, risk analiz çalışmalarına göre yapılan vergi incelemelerinin isabetsizliğine ilişkin şu değerlendirmede bulunmuştur:

“Bilgisayar, teknoloji, teknolojik gelişim falan filan iyi hoş ama fazlası da zarar. Öyle olmaya başladı bence. Şimdi risk analizinde diyor ki 85 tane parametreyi işte aldık da koyduk da falan... , ...Gönderdikleri hiçbir mükellefe kuruş tarhiyat yapamadım. Çünkü o hani bilgisayar, teknoloji, şu, bu eyvallah ama kâğıt üzerinden aldığı bilgiyle bu iş de olmuyor yani. Yani hepsi boş çıktı” (Görüşme: Muh. (YMM) 5).

¹⁵⁷Muhasebe meslek mensubu (YMM) 3 ve (YMM) 9.

Muh. (YMM) 9 da, mükellefin kafasının karışmaması, inceleme elamanın boşa zaman harcamaması için risk analizi çalışmalarında bilanço okuma kabiliyetine sahip kişilerin bulunması gerektiğini vurgulamıştır. Muh. (YMM) 9'un bu değerlendirmesi, Muh. (YMM) 5'in yeterli saha tecrübesi olmayan vergi müfettişlerinin görev aldığı risk analiz çalışmalarının sonuçlarına yönelik değerlendirmesini desteklemektedir.

Muh. (YMM) 7, risk analiz modeli ile birlikte vergi müfettişlerinin [A denetim grup başkanlıkları olarak] sahte belge incelemesinden kurtularak incelemelerin reel incelemeye doğru kaydığını, risk analiz modelinin sistemsel hataları beraberinde getirmekle birlikte büyük kolaylıklar sağladığını ifade etmiştir. Sistemsel hatalara örnek olarak, “BA-BS formları kapsamında mükelleflerden birisinin yapılan işlemleri eksik göstermesi halinde diğer mükellefin sahte fatura düzenleyicisi konumuna düşebildiğini, bu durumunda KDV iade işlemlerinin gecikmesine neden olduğunu belirtmiştir.

Muhasebe meslek mensuplarının risk analizi sonucundaki vergi incelemelerine ilişkin görüşleri, risk analizine dayalı işlemlerin vergi incelemelerinin etkinliğini artırıcı katkısının yeterli olmadığı yönündedir.

Muh. (SMMM) 6 ise, zamana ve tüketim eğilimine ayak uydurabilecek yazılım alt yapısının kurulması ile risk analizlerinin daha verimli olacağı şeklinde ileriye yönelik bir değerlendirmede bulunmuştur.

Vergi müfettişi 15, risk analizi şubesinde¹⁵⁸ 20'si müfettiş olmak üzere 60 civarında personelin bulunduğunu, şube içerisinde proje ekibi (görüş ve öneri raporlarını okuyan, özel araştırma ve çalışmalar yapan grup), sahte belge ekibi, istatistik ve yazılım ekibi, analiz ekibi (revizyon çalışmalarında riskli konulara bakan, incelemeye karar veren, sonuç üreten), dış kaynak veri analiz ekibi (GİB'den, Emniyet Genel Müdürlüğünden, Ticaret Bakanlığından, Sanayi Bakanlığından v.b. gelen veriler üzerine çalışan), özlük ve evrak ekibi, e-ticaret ekibi, gönüllü uyum ekibi şeklinde bir yapılanmanın olduğunu, Risk Analiz Sistemi'nde (RAS), sektörlerin 142 grupta toparlandığını, bu 142 grubun alt grupları ile birlikte 2000 civarında alt kategoriye ulaştığını, şu anda firmaların hem büyüklük (dört kademede) hem de sektörler olarak ayrıldığını, ortalamadan sapan firmalara daha çok puan verilerek daha riskli olarak algılandığını, 44 kriter çerçevesinde 601 senaryo çalıştırılmakta olduğunu, istisna ve muafiyetlere yönelik 20-30 civarında,

¹⁵⁸Risk Analizi Şube Müdürlüğü, 2017 yılı içerisinde VDK organizasyon yapısında gerçekleştirilen değişiklik ile “Elektronik Denetim Uygulamaları Şube Müdürlüğü” bünyesinde faaliyetlerine devam etmektedir.

transfer fiyatlandırmasına yönelik 20-30 civarında, satış işlerine dair 20-30 civarında, 100 kadar sahte belge kullanımı üzerine senaryo olduğunu, net matrah farkı senaryosu, Kurumlar vergisi kanunu 5.1.ç, 5.1.e, 5.1.a senaryoları olduğunu, RAS üzerinden giden görevlendirme yazılarını detaylı olarak göndermeye çalıştıklarını, bankalardan gelen verilerin aynı formatta ve bilgilerin tam olmadığını aktarmıştır.

Vergi müfettişi 17, risk analizinde yararlanılan kaynakların gerçeği yansıtmaması halinde yapılan analizlerin gerçek durumu kavrayabilmesinin sınırlı olacağını, bankalardan gelen verilerin tekilliği ve doğruluğu sağlandıktan sonra risk analizinden çıkan sonucun da düzeleceğini, özel sektörü ve ekonomiyi kavrayabilmenin kendilerine bağlı olduğunu ifade etmiştir.

Bazı vergi müfettişleri¹⁵⁹, incelenen mükellef, konu, sektör ve olayların belirlenmesi aşamasındaki risk analizlerinde “nitelikli insan faktörüne” daha fazla yer verilmesi gerektiği görüşü, bazı muhasebe meslek mensuplarının¹⁶⁰ dikkat çektiği, “risk analiz çalışmalarında tecrübe eksikliği” değerlendirmesi ile örtüşmektedir. Bazı vergi müfettişleri¹⁶¹, Türkiye’deki bilançoların sağlıklı olmadığını, sağlıklı olmayan bilançolar üzerinden yapılan risk analizlerinden verimli sonuçlar alınamayabileceğini düşünmektedir. Vergi müfettişi 12, isabetsiz bir risk değerlendirmesi sonucunda zincirleme olarak başka mükelleflerin haksız yere incelenebilmesi gibi olumsuz neticelerinin olabildiğini aktarmıştır.

Vergi müfettişi 2 ise, “risk analiz sisteminin en önemli katkısının sahte belge çöplüğünü temizlemek olduğunu” ayrıca, kendi kendine iş üreten bir mekanizma gibi görünse de, efektif iş üretildiğini ve gerçek sorunların tespit edilebilir hale geldiğini ifade etmiştir.

Bazı vergi müfettişleri¹⁶², parasal hareketler bazlı yapılan incelemeler başta olmak üzere bazı risk analiz sisteminden yararlanılarak yapılan vergi incelemelerinde kabul raporlarının (vergi tarhiyatını gerektirecek bir duruma rastlanılmayan) çıkabildiğini aktarmıştır. Ayrıca, Risk Analiz Modelinden (RAM) yararlanılarak yapılan incelemelerin bazen gerçek ekonomiyi tam kavrayamadığını belirtmiştir.

Vergi müfettişi 3, risk analiz sisteminin zaman ve verimlilik açısından vergi müfettişleri için büyük kolaylıklar sağladığını ve sahte belge incelemelerinin daha güncel

¹⁵⁹Vergi müfettişi 4, 11 ve 14.

¹⁶⁰Muhasebe meslek mensubu (YMM) 3, (YMM) 5 ve (YMM) 9.

¹⁶¹Vergi müfettişi 6 ve 14.

¹⁶²Vergi müfettişi 1, 4, 5, 11, 13 ve 17.

takip edilebildiğini, bazı vergi müfettişleri¹⁶³ de, risk analiz modelinin yararlı olduğunu ve daha efektif hale getirilmesi için geliştirilmesi gereken yönlerinin bulunduğunu ifade etmiştir.

Vergi müfettişi 4, risk analiz sisteminin vergi müfettişini incelemelerde nokta tespitli incelemelere yönlendirdiğini, risk analizlerinin %80 oranında isabetli olduğunu paylaşmıştır. Bazı vergi müfettişleri¹⁶⁴, risk analizi kaynaklı incelemelerde de müfettişlerin yazılı talepleri halinde bu taleplerinin dikkate alınabildiğini aktarmıştır.

Araştırmanın bulgularına göre, risk analiz programının müfettişlere incelenecek mükellef ve konuların tespitinde büyük kolaylıklar sağlayabildiği, bununla birlikte kendisinden beklenen verimli ve isabetli sonuçların elde edilerek vergi incelemelerinin etkinliğine katkı sağlayabilmesi için geliştirilmeye açık yönlerinin bulunduğunu göstermektedir. Tabi, risk analiz modelinden beklenen sonuçlara tam ulaşabilmek için bilanço kalemleri ve banka verileri gibi modelin üzerinde çalıştığı verilerin tamlığı ve doğruluğunun sağlanmasının öncelikli ve zorunlu olduğu ortaya çıkmaktadır.

Araştırmadan elde edilen veriler ışığında risk analiz modeli (RAM) alt temasına ilişkin şu tespitler yapılmıştır:

- Risk Analizi Modelinin (RAM), sisteme aktarılan verilerin (beyannamelere başta olmak üzere) gerçekliği ve piyasa şartlarını tam kavrayamamasından dolayı verimsiz ve isabetsiz iş üretebilmektedir. Bu durum, vergi incelemelerde etkinlik kaybına, mükelleflerde yılgınlığa ve denetime olan saygınlığın azalmasına neden olabilmektedir.
- Risk analizi çalışmalarında bilanço okuma kabiliyetine sahip deneyimli kişilerden yeterince faydalanılmamaktadır.
- Risk analizlerine göre, BA-BS formları kapsamında mükelleflerden birisinin yapılan işlemleri eksik göstermesi halinde diğer mükellefin sahte fatura düzenleyicisi konumuna düşebilmektedir.
- Bankalardan gelen verilerin aynı formatta olmaması ve eksik bilgileri içerebilmesi, risk analizlerini güçleştirebilmektedir.

¹⁶³Vergi müfettişi 1, 6, 7, 10 ve 17.

¹⁶⁴Vergi müfettişi 7 ve 8.

3.3.4. Vergi tekniği raporu (VTR), sahte belge ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanımı (SBK – MİYB)

Katılımcılardan 4 vergi mükellefi, 11 muhasebe meslek mensubu ve 16 vergi müfettişinden elde edilen veriler çerçevesinde “Vergi tekniği raporu (VTR), sahte belge ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanımı (SBK – MİYB)” adlı alt temaya ulaşılmıştır. Sahte fatura düzenleyicileri ve kullanıcıları temasına yönelik olarak;

Vergi mükellefi 1, sahte fatura düzenleyicilerinin “peynir ekmek gibi bu işi yaptıklarını, karşılığında ceza almadıklarını, gerçek mal alış-satışında bulunan dürüst mükelleflerin incelemeye alınarak cezalandırıldıklarını” belirtmiştir.

Vergi mükellefi 3, ticari faaliyette bulundukları bir firmanın sahte fatura kullanmasından dolayı kendisi gibi o firma ile alış-verişi olan birçok firmanın sahte fatura kullanmış gibi bir konuma düşürülmelerini eleştirirken, vergi mükellefi 4 de, ticari faaliyette bulundukları şirketin mal ve hizmet alış-satışına ilişkin gerekli bildirim yapmamasından dolayı kendilerinin bu durumdan sorumlu tutulmasından rahatsız olduklarını ifade etmiştir.

Vergi mükellefi 5 ise, naylon fatura düzenleyicisi olan firmaya ve Devlete yönelik olarak şu değerlendirmede bulunmuştur:

“Adam Settaroğlu olarak dükkânı açmış, Mettaroğlu olarak tabelasını takmış, kestiği fatura Musluoğlu ya da Settaroğlu üzerinden. Birisi, Devlette faal gözüken, birisi naylon fatura düzenleyen. Adam düzenini öyle bir kurmuş ki yani inan, bazen Devlet baş edemiyor. Yani Devlet kendi baş edemediğini tutup öbür vatandaşa yıkıyor. Bu da, hak, adalet değil” (Görüşme: Mük. 5)¹⁶⁵.

Vergi mükellefleri¹⁶⁶, sahte belge kullanan veya eksik bildirimde bulunan diğer mükelleflerin fiillerinden dolayı zincirleme olarak kendilerinin ticari işlemlerinin gerçek mahiyetinin ispatından sorumlu tutulmaları durumunu, diğer mükelleflerin usulsüzlüklerinden dolayı kendilerinin zımnen cezalandırılmaları olarak algılamaktadır. Ayrıca, sahte belge düzenleyicilerinin piyasada iş yapmaya devam edebilmelerinden Devleti sorumlu tutmaktadırlar.

Muh.(YMM) 3, “Padişahın fermanı gibi müfettişlerin VTR’ye dayanarak herkesi sahte belge kullanıcısı ilan etmesinin yanlış olduğunu”, ayrıca yeterli ve detaylı inceleme yapmadan sağlam dayanakları olmadan mükellefin bütün alış ve satışlarının tamamı

¹⁶⁵Bilimsel etik gereği gerçek olmayan isimler kullanılmıştır.

¹⁶⁶Vergi mükellefi 1, 3, 4 ve 5.

sahtedir, hatta bundan sonraki işlemlerde [gelecek işlemlere atıfla] sahtedir şeklinde kötü uygulamaların zaman zaman olabildiğini ve bunların sonucunda mükellefin özel esaslara alınarak cezalandırıldığını aktarmıştır. Muh. (YMM) 3, inceleme elamanlarını, ellerindeki inceleme yetkisini gereği gibi kullanamadıkları için eleştirmektedir. Muh. (SMMM) 2, VTR’ye dayanılarak yapılan sonraki vergi incelemelerinde müfettişlerin inisiyatif alamamasına ilişkin olarak şu değerlendirmede bulunmuştur:

“İşte depocusundan bilmem kimine kadar teslim edeni, alanı, nakliye fişi, faturası, her şeyi olduğu halde, satın almanın gerçek olduğu anlaşıldığı halde, ödemeler bankadan yapıldığı halde, kusura bakmayın ben size inandım, kani oldum ama sizin mal alımı yaptığınız bu firma VTR ile düzenleyici olarak rapor yediği için ben direkt size de kullanıcılık yazmak zorundayım. Bunları [KDV tutarlarını] da reddetmek zorundayım diyor. Orada her ne kadar söylene de işte ispat önemlidir, önemlidir diye, ispat edici bütün evraklarımızı verip de tespit ettiğimiz halde, yine rapor yedik, yine ceza yedik, yine bizi koda aldılar” (Görüşme: Muh. (SMMM) 2).

Bazı muhasebe meslek mensupları¹⁶⁷ da, vergi tekniği raporuna (VTR’ye) konu kişinin ticari ilişkide bulunduğu kimselerin zaman zaman bazı vakalarda kamu kurumlarının, benzin istasyonlarının ve enerji dağıtım firmalarının bile- BA-BS formlarından hareketle zincirleme olarak sahte belge düzenleyicisi veya kullanıcısı durumuna düşebildiğini, bu durumda mükelleflerin haksız yere cezai yaptırımlar ile karşılaşabildiklerini, sonrasında mükellefin bu durumu mahkemeye taşımak zorunda kaldığını ifade etmiştir. Bu muhasebe meslek mensuplarının kamu kurumlarının ve enerji dağıtım firmalarının sahte belge düzenleyicisi veya kullanıcısı olabildiği görüşü, Muh. (YMM) 3’ün “müfettişlerin VTR’ye dayanarak herkesi sahte belge kullanıcısı ilan etmesinin yanlış olduğu” görüşü ile örtüşmektedir.

Muh. (YMM) 5, yukarıda görüş bildiren muhasebe meslek mensuplarının aksine VTR’ler de yanılma oranın %3-5 gibi bir oranda olduğunu aktarırken, Muh. (YMM) 7 de, bilgi alt yapısının gelişmesi ile daha sağlam delillerle yazılmaya başlanılan vergi tekniği raporlarına güvenin arttığını ifade etmiştir.

Bazı vergi müfettişleri¹⁶⁸, sahte belge düzenleyicilerine ulaşma ve düzenleme fiilinin ispatı konusunda vergi tekniği raporlarında sıkıntıların bulunduğunu ifade etmiştir. Bazı vergi müfettişleri¹⁶⁹ mükelleflere ulaşabildikleri müddetçe vergi tekniği raporlarında güzel sonuçların ortaya çıkarıldığını, mükelleflere ulaşılamayan durumlarda

¹⁶⁷Gelirler kontrolörü kökenli muhasebe meslek mensubu (YMM) 10, SMMM kökenli Muhasebe meslek mensubu (YMM) 11, Muhasebe meslek mensubu (SMMM) 2 ve (SMMM) 4.

¹⁶⁸Vergi müfettişi 1, 14 ve 17.

¹⁶⁹Vergi müfettişi 5, 6 ve 9.

harici karineler ile incelemelerin yapıldığını aktarmıştır. Vergi müfettişi 2, bu durumu şu şekilde ifade etmiştir:

“Vergi tekniği raporu yazılırken bir müfettiş mükellefe ulaşamadıysa asıl sıkıntı o raporlarda zaten. Ulaşılamayan bir mükellefin yapabileceğiniz tek şey tarh dosyasına üçüncü bilgilerinden o raporu sonuçlandırmak. Zaten bu adama ulaşamadıysanız bu bilgilerin size doğru gelme ihtimalide düşük. Yani doğrudan kastım düzgün bir şekilde olması beklenilemez. Çünkü adam zaten kaçmış, terk etmiş gerçekten sizin karşınızda durabilecek bir adam olsaydı, kaçıp terk etmezdi. Bu bilerek ya da bilmeyerek ister istemez o VTR’nin sahte belge düzenlendiği yönünde sonuçlanıyor. Asıl sıkıntı çektiğimiz raporlar bunlar, yoksa genelde defter üzerinden yapılan incelemeler çok yüksek oranda isabetli çıkıyor” (**Görüşme: Müf. 2**).

Bazı vergi müfettişleri¹⁷⁰ sahte belge incelemelerinde tespitin yapılması, sahte belge düzenleme ve kullanmanın önüne geçmek için vergi denetim yollarından yoklama faaliyetlerinin önemini belirtmiştir.

Bazı vergi müfettişleri¹⁷¹, müteselsil sorumluluk çerçevesinde sahte belge düzenleyici bir firmanın iş yaptığı diğer firmaların kullanıcı durumuna düşebildiğini belirtmiştir. Vergi müfettişi 6, silsile şeklinde sahte belge düzenleyici ve kullanıcısı durumuna düşen firmalara ve bu soruna ilişkin olarak şu değerlendirmede bulunmuştur:

“Vergi tekniği raporunu yazdığınız zaman işte diyorsunuz ki bu adam sahte belge düzenleyicisi diyorsunuz ve dedikten sonra da bunun ne kadar kullanıcısı varsa listeliyorsunuz. 20 ayrı şirketi incelediğiniz zaman da binlerce kullanıcı çıkıyor. Binlerce kullanıcıyla uğraşıyorsunuz ve sistem kitlenmeye başlıyor. Çünkü sistemi çökertiyor sahte belge. Elinde binlerce elemanı bununla uğraştırmış oluyorsun. Değişik sektörlerde inceleme yapma imkânınız kalmıyor. Bunun ayrı bir şekilde ele alınması gerektiğini düşünüyorum. Planlama yapacaksın ama elindeki yedi bin kişiyi sahte belge kullanırmakla uğraştırırsan e o zaman zaten [farklı alanlarda denetim] yapma şansım yok” (**Görüşme. Müf. 6**).

Bazı vergi müfettişleri¹⁷², KDV mahsup sistemi içerisinde ödenecek bir KDV’nin oluşması halinde mükelleflerin bu tutarı ödememek veya maliyetleri kâğıt üzerinde artırmak suretiyle vergilendirilmeye esas matrah tutarını azaltmak için sahte belge kullandıklarını belirtmiştir. Vergi müfettişi 9, bu durumu şu şekilde açıklamıştır:

“Yani ben bu [sahte] faturayı kullanırsam diyor: Bir kere vergim düşük çıkacak, daha az vergi ödeyeceğim, rekabetten geri kalmayacağım, o verdiğim paraya mal alacağım, rekabete gireceğim, [Bir ihtimal] İncelenme riskim var. Ama incelenmeme durumum da var. Muhtemelen incelendiğim takdirde de diyor.[Sahte belgeyi] Bilerek [kullandı şeklinde] yazıp da savcılığa verilme durum çok yüksek değil diyor. Bunların hepsini düşündüğümde, bir de uzlaşma denen bir müessese var zaten diyor. Yani denetimin daha şey [etkisiz] hale gelmesi.

¹⁷⁰Vergi müfettişi 2, 5, 6 ve 7.

¹⁷¹Vergi müfettişi 1, 3 ve 7.

¹⁷²Vergi müfettişi 3, 7 ve 8.

Şimdi mükellef bunların hepsini değerlendirdiğinde sahte faturayı o an için kullanmak daha cazip hale geliyor onun için” (**Görüşme. Müf. 9**).

Vergi müfettişi 3, sahte belgeleri muhasebeleştirilen muhasebe meslek mensuplarına ilişkin olarak, “muhasebe meslek odalarının meslektaşlarını koruma içgüdüğü ile gerekli disiplin cezalarını işletmemeleri durumunun sahte belge düzenleme ve kullanımını azaltılmasına engel olduğunu” belirtmiştir.

Bazı vergi müfettişleri¹⁷³, sahte belge düzenleyicileri ve kullanıcıları için öngörülen ve tatbik edilen müeyyidelerin yeterli olmadığını, kişinin cezasını çektikten sonra başka (genelde de başka birisi adına kurulan) bir şirket üzerinden sahte belge düzenlemeye devam edebildiğini, vergi tekniği raporu yazmanın sorunu çözmediğini belirtmiştir. Vergi müfettişi 3 de, sahte belge düzenleme ve kullanımı müeyyidelerin yeterli olmamasının nedeni olarak, “ekonomik suça ekonomik cezaların kabul edilmemesini ve siyasetler tarafından vatandaşın sıkılmak istenmemesini” aktarmıştır.

Vergi müfettişi 15, mükellef bilgi raporunun geliştirilmesi ile sahte belge incelemelerinin daha sağlıklı hale getirilmeye çalışıldığını, doğru tespitler yapabilmek için bankalardan gelen verilerin yeknesaklığının ve tam doğruluğunun sağlanmaya çalışıldığını paylaşmıştır. Vergi müfettişi 12, sahte belge incelemelerinde büyük firmaların bile kullanıcı olarak kabul edilip incelemeye sevk edilebildiğine dikkati çekmektedir. Vergi müfettişi 15 ise sahte belge inceleme raporlarının şablon olarak hazır olduğunu, sahte belge kullanımının VTR’ye bağlanmaya çalışıldığını eleştirmektedir. Bazı vergi müfettişleri¹⁷⁴, sahte belge incelemeleri kaynaklı davaların mahkemeler tarafından usul yönünden bozulabildiğini, bu hususta vergi idaresinin gerekli düzeltmeleri yapmayarak kendi uygulamalarına devam ettiğini ve sahte belge incelemelerinin mükelleflerin vergi iade işlemlerinin gecikmesine neden olabildiğini aktarmıştır. Vergi müfettişi 13, sahte belge incelemesi kaynaklı idare aleyhine çıkan mahkeme kararlarının azaltılabilmesi için sahte belge incelemelerine yönelik hazırlanan alt mevzuata müfettişler ve rapor değerlendirme komisyonları tarafından dikkat edilmesi gerektiğine değinmiştir.

Vergi müfettişi 10, sahte belge raporlarının paylaşımı konusuna yönelik şu değerlendirmede bulunmuştur:

“Bu raporların sahte belge kullanıcılarına verilmemesi, savunma hakkını zedeleyip zedelediği konusunda tartışma yaratırken, Maliye Bakanlığı bu konuda yaptığı

¹⁷³Vergi müfettişi 2, 6, 7, 8 ve 9.

¹⁷⁴Vergi müfettişi 8 ve 17.

düzenlemelerle bu sorunu gidermeye çalışmaktadır. Sorun bir taraftan mükellefin hakkının korunması ve mağdur olmamasının sağlanması, diğer taraftan ise Devletin ve vergisini düzenli olarak ödeyen mükelleflerin haklarının korunması ilkelerini dikkate alarak çözülmek durumundadır. Bu da hem idari, hem de mevzuat düzenlemelerini gerektirecektir” **(Görüşme: MÜF. 10).**

Vergi müfettişlerinin, sahte belge incelemelerini “şablon raporlar” üzerinden hazırlaması, bütün tespitlerin sağlam karinelere dayandırma yönünde bazen yeterli çalışma yapmaması bazen de teknik olarak yapamaması nedeniyle kamu kurumlarının ya da enerji dağıtım firmalarının bile sahte belge düzenleyicisi/kullanıcısı olduğuna hükmedilmesi “raporların güvenilirliğini” olumsuz yönde etkilediği ortaya çıkmaktadır. Bu yüzden vergi müfettişi 10’un bahsettiği, VTR’lerin mükelleflere verilmeme sebebi sadece diğer mükelleflerin vergi mahremiyetinin korunmaya çalışılmasıdır.

Muhasebe meslek mensuplarının ve vergi mükelleflerinin, bazı mükelleflerin zincirleme olarak sahte belge kullanıcısı şeklide değerlendirilerek cezai işlem yapılması eleştirisine, bazı vergi müfettişleri de katılmaktadır. Sahte belge incelemelerinde, vergi incelemelerinin detaylı ve sağlam karinelere dayandırılarak yapılmasının her zaman mümkün olmaması en çok sıkıntı çekilen noktalardan birisi olduğu söylenebilir. Sahte belge düzenlemeyi ve kullanımını meslek edinen kişilerin başka firma adı altında faaliyetlerine devam edebilmesi ve bunun diğer mükellefler tarafından izlenmesi, başta vergi uyumunu olmak üzere, bu fiile ilişkin yaptırımların gücünü ve vergi idaresine olan güveni olumsuz etkilediği ortaya çıkmaktadır. Piyasadaki sahte belge kullanım talebinin kaynağının öncelikle olarak tespit edilmesi, bu talebin engellenmesi/azaltılması için gerekli ve yeterli önlemlerin ilgili bütün paydaşları kapsayacak şekilde alınması ihtiyacı ortaya çıkmaktadır.

Araştırmadan elde edilen veriler ışığında vergi tekniği raporu (VTR), sahte belge ile muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ve kullanımı (SBK – MİYB) alt temasına ilişkin şu tespitler yapılmıştır:

- Sahada, sahte fatura düzenleyicilerinin yeterince cezalandırılmadıkları ve devletin onlar ile yeterince mücadele edemediği düşünülmektedir. Dürüst mükelleflerin zincirleme olarak kullanıcı kabul edilmesi ve incelenmeye alınması cezalandırılma olarak algılanmaktadır.

- Vergi mükellefleri, ticari faaliyette bulundukları firmaların mal ve hizmet alış-satışına ilişkin gerekli bildirim zamanında veya hiç yapmamasından dolayı kendilerinin bu durumdan sorumlu tutulmasından rahatsızlık duymaktadırlar.
- Sahte belge incelemeleri, mükelleflerin vergi iade işlemlerinin gecikmesine neden olabilmektedir.
- Sahte belge düzenleme ve kullanımı yaptırımlarının yeterli olmamasının nedeni olarak ekonomik suçta ekonomik cezaların uygulanmaması ve siyasetler tarafından vatandaşın denetimler yoluyla sıkılmak istenmemesi ifade edilmektedir.
- Sahte belge kullanım talebinin nedenlerinden birisi, mükelleflerin ödenecek KDV'yi azaltmak veya tamamen ortadan kaldırma istekleridir. Bu nedenle gerçeğe aykırı belge ve fatura kullanılabilmektedir.
- Sahte belge kullanımının devamını sağlayan nedenlerin arasında sahte belge kullanılması halinde vergi mükellefi ve sorumluları açısından uzlaşma ve vergi affı gibi öngörülen cezayı hafifleten yada kaldıran alternatif çözüm yollarının olmasıdır.
- Sahte belge kullanımının en önemli ayaklarından birisi de muhasebe meslek mensuplarıdır. Muhasebe meslek odalarının meslektaşlarını koruma içgüdüğü ile gerekli disiplin cezalarını uygulamamaları, sahte belge düzenleme ve kullanımını engelleme çalışmalarını olumsuz etkilemektedir.
- Sahte belge düzenlemeyi ve kullanmayı adet haline getiren kişilerin bu fiillerinin engellenememesi, diğer mükelleflerin vergi uyumunu ve vergi idaresine olan güveni çok olumsuz etkilemektedir.
- VTR'ler ile bazen kamu kurumları, benzin istasyonları ve enerji dağıtım firmalarının zincirleme olarak sahte belge düzenleyicisi veya kullanıcısı olduğu yönünde işlemler yapılabilmektedir. Bu durumların yargıya taşınması halinde sadece vergi idaresi nezdinde davalar kaybedilmemekte, aynı zamanda vergi inceleme raporlarının güvenilirliği ve etkinliği de olumsuz etkilenebilmektedir.
- Mükelleflere ulaşılamayan durumlarda harici karineler (genellikle elektronik veri kaynaklarından ve sistemler üzerinden erişilebilen veriler) ile vergi incelemeleri yapılarak vergi tekniği raporları tanzim edilebilmektedir.
- Mahkemeler tarafından sahte belge incelemesi raporu kaynaklı davaların usul yönünden bozulmasının süreklilik kazanmaya başlaması halinde usuldeki

hataların tespit edilmesi ve bunların düzeltilmesine yönelik çalışmalar yapılmamaktadır.

- İsaletliliği tartışılır olan vergi tekniği raporlarının vergi mükellefleri ile paylaşılması, vergi mükelleflerinin savunma hakkının ihlal edilmesine neden olabilmektedir.

3.3.5. Vergi inceleme süresi ve zamanaşımı süresi

Katılımcılardan 7 vergi mükellefi, 11 muhasebe meslek mensubu ve 13 vergi müfettişinin değerlendirmelerine göre “Vergi inceleme süresi ve zamanaşımı süresi” adlı alt temaya ulaşılmıştır. Bu tema hakkında;

Bazı vergi mükellefleri¹⁷⁵, beş yıllık zamanaşımı süresinin dolmasına yakın vergi incelemesinin yapılmasından rahatsız olduklarını, beş yıl önceki faaliyetlerine ilişkin bazı durumları hatırlayamadıklarını, zaman zaman ispat edemedikleri durumların bile olabildiğini, incelemelerin son iki-üç yıl da olması gerektiğini ve hatalı işlemlerin düzeltilmesine fırsat verilebilmesi için zamanaşımı süresinin sonunun beklenilmemesi gerektiğini belirtmiştir. Vergi mükellefi 8 ise, diğer mükelleflerden farklı olarak kasıtlı davranan mükellefler için beş yıllık zamanaşımı süresi sınırlamasının olmaması gerektiğini, bununla birlikte hata yapan mükelleflere kasten hukuka aykırı eylemler yapmış gibi davranılmaması gerektiğini aktarmıştır.

Vergi mükellefi 1, incelemelerin çok önceki yıllarda yapılması halinde mükellef açısından ortaya çıkan gecikme faizi yükümlülüğünün hakkaniyete aykırı olduğunu düşünmektedir. Vergi mükellefleri¹⁷⁶, takdir komisyonuna sevk işlemi ile zamanaşımı süresinin uzatılması halinde kanun hükmünün ne anlamı olduğunu sorgulamaktadır.

Ayakkabı mağazaları zinciri sahibi olan vergi mükellefi 6, evraklarının müfettişte uzun bir süre kalmasının sıkıntılara neden olabildiğini ve kurumsal firmaların her işleminin kayıt altında olmasından dolayı çok sık denetlenmesine gerek olmadığını aktarmıştır. Özellikle de, incelemelerde görevli müfettişlerin birkaç defa değiştirilmesi yüzünden her yeni gelen müfettişe aynı konuları izah etmekten yorulduklarını ve sonucunda çok zaman kaybettiklerini belirtmiştir.

¹⁷⁵Vergi mükellefi 1, 2, 3, 4 ve 5.

¹⁷⁶Vergi mükellefi 3 ve 8.

Bazı muhasebe meslek mensupları¹⁷⁷ beş yıl öncesine ilişkin vergi incelemelerinin yapılmasının çeşitli sıkıntılar doğurduğunu, mükellefe ulaşmanın ve mükellefin olayları hatırlamasının da zorlaştığını, incelemelerde hataların olabildiğini ve son üç yılın incelenmesinin daha makul olduğunu düşünmektedirler.

Bazı muhasebe meslek mensupları¹⁷⁸, beş yıl öncesine yönelik olarak yapılan incelemelerin hata ve yanlışlıkların düzeltilmesine katkısının/etkisinin az olduğunu ve mevzuatın da değişebildiğini aktarmıştır. Eski merkezi denetim kökenli bazı muhasebe meslek mensupları¹⁷⁹, son beş yıla ait vergi incelemelerinin genellikle vergi denetmenleri tarafından sahte belge incelemelerine yönelik olarak yapıldığını ve merkezi denetim elamanlarının genellikle son birkaç yılı denetlediklerini ifade etmiştir. Muhasebe meslek mensupları¹⁸⁰, beş yıl geriye dönük olarak yapılan incelemelerin vergi inceleme raporlarının niteliğini etkilediğini belirtmiştir.

Bazı muhasebe meslek mensupları¹⁸¹, beş yıl öncesine dönük yapılan incelemelerde mükellef için büyük tutarlarda gecikme faizinin de tahakkuk etmesine neden olabildiğini özellikle belirtmektedirler. Muh. (SMMM) 1, zamanaşımına uğramak üzere olan incelemelerin yapılmasını, “Maliye Bakanlığının acizliği” olarak ifade etmiştir.

Muh. (SMMM) 2, zamanaşımı süresinin bitimine yakın yapılan incelemelerin mahkemelere taşınması halinde genellikle mükellef lehine sonuçlandığını belirtmiştir.

Vergi müfettişleri¹⁸², 4-5 yıl öncesi dönemlere ait vergi incelemelerinin yapılmasının sorunlara neden olduğunu, mükellef ve muhasebecilerin yapılan işleri hatırlamakta zorlandıklarını, sağlıklı verilere ulaşmanın güçleştiğini, bu yüzden incelemelerde son 3 yılın altına inilmemesi gerektiğini ifade etmiştir. Mükellefin son beş yıllık döneminin incelendiğinde mükellefin kaldıramayacağı vergi borcu ve cezası tutarları ile karşılaşabildiğini, bunun vergi tahsilatının azalmasına neden olabildiğini belirtmiştir. Vergi müfettişi 17’de bu değerlendirmelere ek olarak vergi mevzuatındaki sık gerçekleşen değişikliklerden dolayı çok eski dönemlerde yapılan incelemelerde mevzuat farklılıklarından (tebliğ değişiklikleri) dolayı bazı sıkıntıların olabildiğini aktarmıştır.

¹⁷⁷Muhasebe meslek mensubu (SMMM) 1, (SMMM) 4, (YMM) 5 ve (YMM) 7.

¹⁷⁸Muhasebe meslek mensubu (YMM) 5 ve (YMM) 7.

¹⁷⁹Hesap uzmanı kökenli muhasebe meslek mensubu (YMM) 9 ve Gelirler kontrolörü kökenli muhasebe meslek mensubu (YMM) 10.

¹⁸⁰Muhasebe meslek mensubu (YMM) 5, (YMM) 7, (YMM) 9 ve (YMM) 10.

¹⁸¹Muhasebe meslek mensubu (YMM) 3, (SMMM) 4, (YMM) 10 ve (YMM) 11.

¹⁸²Vergi müfettişi 2, 5, 6, 7, 8, 12, 13 ve 17.

Vergi müfettişi 12, zaman aşımı süresinin bitimine yakın incelemelerin yapılması durumunu “kurumsal tembellik” olarak nitelemektedir.

Vergi denetmeni kökenli vergi müfettişi 1, inceleme sürelerine ilişkin Şu değerlendirmede bulunmuştur:

“Mesela biz Őeyle karŐılaŐıyoruz sahte fatura incelemelerinde mükellef bir Şekilde faaliyet mükellefiyet tesis etmiş. Sahte fatura düzenleyen ŐahıŐlar 100 milyon liralık faturayı kesmiŐ, sonra kaybolmuŐ gitmiŐ. Ben geriye dönük 3 sene sonra bu adamın nerede olduğunu bulmaya çalışıyorum. Bu adamın fatura düzenlediği insanlara gitmeye çalışıyorum, bunlara hesap sormaya çalışıyorum. Ha bu efektif mi, bu değil. Özellikle sahte fatura incelemelerinde geriye gitmek efektif değil” (**Görüşme: M f. 1**).

Vergi müfettişi 4” n, “5 yıl öncesi işlemlerin incelenmesi halinde, sahte belge düzenleyen kişilerin yakalanmasının geç kaldığını bu yüzden incelemelerin son bir iki yılda yapılması gerektiğini ifade etmiştir.

Vergi müfettişi 9, son bir yılın incelemesi neticesinde daha fazla mükellefin incelenebileceğini, cezaların caydırıcılığının artacağını ve son 5 yıla yönelik incelemelerin mahkemelerde aleyhe sonuçlanma durumunun da azalacağını düşünmektedir.

Vergi müfettişi 14, inceleme süresinin kanunen kısıtlanmasına yönelik olarak transfer fiyatlandırması incelemelerinde yazışmaların ve gerekli bilgiye eriŐimin çok zaman alabildiğini bu yüzden bu incelemelerde bir yıllık sürenin kısa olduğunu, ABD’de transfer fiyatlandırması incelemelerindeki sürenin üst sınırının 36 ay olduğunu aktarmıştır. Vergi müfettişi 17 de, bu konu hakkında, kanunla getirilen inceleme süresinin alt mevzuatlarda belirlenmesi gerektiğini, mevcut kanuni s relerin özellikle transfer fiyatlandırması incelemelerinde sınırlayıcı olduğunu, vergi kayıp ve kacağının tespitinde müfettişlerin incelemelerini zorlaŐtıracaęını aktarmıştır.

Vergi müfettişi 12, büyük mükelleflerin vergi incelemelerinde zaman sınırlamasının getirilmesinin incelemelerin kalitesini düŐürebildięini eklemiştir. Vergi müfettişi 10 da, zamanaşımının 3 yıl olarak belirlenmesinin uzun yıllara sari işlerde sıkıntılara neden olabileceğini ifade etmiştir.

Vergi müfettişi 2, diğer müfettişlerden farklı olarak, “zamanaşımı süresinin olmaması gerektiğini ve tespit edilen durumun ispatlanabildiği müddetçe mükelleften tahsil edilebilmesi gerektiğini” aktarmıştır. Bununla birlikte zaman zaman mükelleflerin bir an önce incelemelerin bitirilmesini talep ettiklerini, bu durumun özellikle KDV iadesi

işlemlerinde daha hayati olduğunu, bu yüzden inceleme sürelerinin belirli bir süreyle sınırlı olmasının gerektiğini ve iade inceleme süresinin olmasının mükellefi rahatlatacağını ifade etmiştir.

Vergi müfettişi 2'nin belirttiği, tahakkuk/tarh zamanaşımı süresi ile vergi inceleme süresinin ayırt edilmesi önemli bir noktadır. Zamanaşımının sonuna doğru vergi incelemelerinin yapılması, bazı mükellef ve muhasebe meslek mensupları tarafından inceleme süresi ile zaman aşımı süresinin aynı olduğu düşünülebilmektedir. Vergi incelemelerinde, incelenen dönemlerin son beş yıla kadar genişletilmesi, özellikle sahte belge incelemelerinde olmak üzere vergi incelemelerinde doğru ve güvenilir tespitleri yapmayı zorlaştırmakta olduğu söylenebilir. Bu durum vergi inceleme raporlarını ve raporların sonuçlarını doğrudan etkileyebilmektedir. Öncelikle vergi mükellefleri nezdinde incelemelerin etkinliği sorgulanmaktadır. Ayrıca vergi inceleme raporların mahkemelerde dava konusu yapılması genel olarak raporların (özellikle sahte belge düzenleyicisi ve kullanıcıya yönelik inceleme raporlarının) güvenilirliğine ve sağlamlığına yönelik olumsuz bakış açılarının gelişmesine neden olabilmektedir.

Araştırmanın bulgularına göre vergi mükellefleri ve muhasebe meslek mensuplarının beş yıl önceki fiillerinin (fiiller unutulacak kadar gecikmeli olarak yapılması halinde) sorgulanması, vergi incelemelerinden beklenen etkinliği ve denetimlerin caydırıcılığına olumsuz yansımaktadır. Bu yüzden vergi incelemelerinin yönlendirici ve düzeltici amacı tam olarak gerçekleştirilemediği görülmektedir. Vergi mükellefleri açısından ortaya çıkan gecikme faizi başta olmak üzere vergi cezaları, Anayasanın 73. Maddesinde belirtilen mali güce göre ödeme ilkesinden saparak mükellefin mali gücünün üzerinde bir tutara ulaşabilmektedir. Vergi mükellefleri açısından incelemelerin zamanında yapılmaması hakkaniyete aykırı bir duruma neden olabilmektedir.

Araştırmanın bulgularına göre kanuni düzenlemeyle bütün vergi incelemeleri konuları için “tek inceleme süre sınırının getirilmesi” vergi incelemelerini olumsuz yönde etkileyebilmektedir. Transfer fiyatlandırması gibi daha uzun inceleme süresi gerektiren özellikli vergi inceleme konuları açısından inceleme süre sınırı, bazı olumsuzluklara neden olabilmektedir. Vergi inceleme süresindeki mevzuat kaynaklı sınırlılık, uluslararası firmalar ve yabancı firmalar başta olmak üzere yurt dışı faaliyetleri, iştiraki ve ortaklığı olan bütün firmaların, Devlet eliyle vergi incelemelerinin yeterli ve etkin bir şekilde yapılmamasına neden olabilmektedir.

Araştırmadan elde edilen veriler ışığında vergi inceleme süresi ve zamanaşımı süresi alt temasına ilişkin şu tespitler yapılmıştır:

- Mükelleflerin hatalı işlemlerinin düzeltilmesine fırsat verilebilmesi için vergi incelemelerinin zamanaşımı süresinin sonuna kadar beklenilmemesi gerekmektedir.
- Zamanaşımı süresinin sonuna doğru vergi incelemelerinin yapılması, özellikle sahte belge düzenleyen kişilerin tespitlerin gecikmesine veya tespit edilememesine ve müeyyidelerin etkisizliğine neden olabilmektedir.
- Zamanaşımı süresinin sonuna doğru yapılan vergi incelemeleri, mükelleflerin gecikme faizi yükümlülüğünü artırmakta ve toplamda mükellefin mal varlığı ile karşılayamayacağı vergi borcu ve cezası tutarlarıyla karşılaşabilmesine neden olabilmektedir.
- Vergi tarhiyat tutar ve cezalarının mükellefin mali gücünün üzerine çıkması, vergi tahsilat oranlarını düşürebilmektedir.
- Takdir komisyonuna sevk işlemi ile zamanaşımı süresinin uzatılması, kanun hükmünün geçersiz kılınması anlamına gelmekte ve vergi mükelleflerinin Devlete güvenini olumsuz etkilemektedir.
- Vergi incelemelerinin, zamanaşımının sonuna bırakılması, mükelleflere ulaşmayı ve mükelleflerin yaptıkları işlemleri hatırlamamalarından dolayı vergi incelemelerinin düzeltici fonksiyonunun yerine getirilmesini zorlaştırabilmektedir.
- Zamanaşımının süresinin sonuna doğru yapılması, vergi inceleme raporlarının kalitesini ve isabetliliğini olumsuz etkileyebilmektedir.
- Uzun yıllara sari büyük yatırımlarda zamanaşımının beş yıl olarak belirlenmesi, yetersiz kalabilmektedir.
- Sahada, zamanaşımına uğramak üzere olan konulara ilişkin incelemelerin yapılmasını, Maliye Bakanlığının “acizliği ve kurumsal tembelliği” olarak nitelendirilmektedir.
- Tam inceleme süresinin kanunla bir yıl olarak belirlenmesi ve ek inceleme süresindeki üst sınır uygulaması; büyük ölçekli mükellef incelemelerinin, uluslararası firmalar ile yabancı firmalar başta olmak üzere yurt dışı faaliyetleri, iştiraki ve ortaklığı olan bütün firma incelemelerinin, transfer fiyatlandırması gibi

özellikli vergi incelemelerinin sağlıklı ve yeterli bir şekilde gerçekleştirmesine engel olabilmektedir.

3.4. Vergi İncelemelerinin Yansımalarına İlişkin Bulgular

Araştırmanın birinci sorusuna verilen cevaplardan tespit edilen bulgular “Vergi İncelemelerinin Yansımaları ve alt temaları” başlığı altında gruplandırılmıştır. Vergi incelemelerinin yansımalarına yönelik bulgunun alt temaları, bu alt temalara ilişkin kaynak ve referans değerleri, aşağıdaki Çizelge 3.5.’de yer almaktadır.

Çizelge 3.5. Vergi İncelemelerinin Yansımaları ve alt temaları, bu alt temaların kaynak ve referans değerleri

No.	Alt Temalar	Kaynak	Referans
3.4.1.	Vergi incelemeleri sonucundaki vergi cezalarının uygulanabilirliği ve caydırıcılığı	35	77
3.4.2.	Vergi incelemelerinde adaletin tesisi	19	34
3.4.3.	Vergi incelemesinin psikolojik etkisi	21	66
3.4.4.	Vergi incelemesinin itibar etkisi	20	29
3.4.5.	Vergi incelemesinin ticarete etkisi	11	27
3.4.6.	Vergi incelemelerinde ispatın mükellefe yüklenilmesi	8	19
3.4.7.	Mükelleflerin incelenme sıklığı	4	6
3.4.8.	Vergi incelemelerinin ve ihtilaflarının maliyetleri	5	8
3.4.9.	Vergi incelemeleri uygulama pratiği (iletişim)	5	9
3.4.10.	Vergi incelemelerinde çok başlılığın mükellef ve muhasebe meslek mensuplarına yansımaları	4	7

Katılımcılar, “Vergi İncelemelerinin Yansımaları” bulgusunun/temasının birinci alt teması olan “Vergi incelemeleri sonucundaki vergi cezalarının uygulanabilirliği ve caydırıcılığı” bulgusuna ilişkin 77 kodlanan veriler 35 kaynaktan elde edilmiştir. “Vergi incelemelerinde adaletin tesisi” başlıklı ikinci alt temaya yönelik olarak katılımcılar, 19 kaynak üzerinde, 34 defa görüş bildirmiştir. “Vergi incelemesinin psikolojik etkisi” bulgusuna ilişkin olarak 66 kodlama işlemi 21 kaynak üzerinden gerçekleştirilmiştir. “Vergi incelemesinin itibar etkisi” bulgusuna yönelik 29 kodlama işlemi 20 kaynak üzerinden elde edilmiştir. “Vergi incelemesinin ticarete etkisi” için ise 11 kaynaktan, 27 kodlama yapılmıştır. Bu alt başlıklar bağlamındaki bulgular ve yorumları sırasıyla aktarılmaktadır.

3.4.1. Vergi incelemeleri sonucundaki vergi cezaların uygulanabilirliği ve caydırıcılığı

Katılımcılardan 5 vergi mükellefi, 8 muhasebe meslek mensubu ve 14 vergi müfettişinden elde edilen veriler ışığında “Vergi incelemeleri sonucundaki vergi cezaların uygulanabilirliği ve caydırıcılığı” alt temasına ulaşılmıştır. Bu temaya yönelik olarak;

Vergi mükellefi 1, kötü niyetli mükelleflerin içi boşaltılmış firmalar üzerinden usulsüzlüklerine devam ettikleri için vergi cezalarının mükellefleri caydırmadığını ifade etmiştir. Kötü niyetli mükellefleri engellemek için çok ağır yaptırımların olmasının zorunlu olduğunu ve koşulları oluştuğunda bu şahısların mal varlığına gidilebilmesi gerektiğini belirtmiştir. Vergi mükellefi 2 de, beş yıl önceki dönemin incelenmesi neticesinde ortaya çıkan vergi cezalarını ödemenin çok zor olduğunu aktarmıştır. Bu duruma ilişkin şu değerlendirmeyi aktarmıştır:

“Bir adama ceza yazarken bu ödenir mi ödenmez mi? Bunun bir hesabını yapsanıza, rakam var orada, ağızdan telaffuz diyorsun. Ama hiç öyle bir para gördün mü hayatında? Adama ceza yazarken 600 milyar lira, bir trilyon ceza. Allaha kork. Yani böyle bir şey olabilir mi? Ödeyebileceği, makul bir şey olacak [tutar] adama yaz. Eğer suçu varsa, üç beş yüz lira ceza [yaz] tamam bedelini ödeyelim, Ama ödeyemeyeceği bir parayı yazdığın zaman adama da zarar, Devlete de zarar, ödeyemeyecek, adam nasıl ödeyecek?” (Görüşme: Mük. 2).

Vergi mükellefi 2, bu değerlendirmesi ile mükelleflerin suçu varsa suçunun gerektiği kadar ceza yazılması gerektiğini ve ödeyemeyeceği bir cezanın yazılmaması gerektiğini belirtmektedir. Vergi mükellefi 4 de, kesilen vergi cezalarına yönelik olarak, “Devlet, kılıç ile doğruyor, kılıçla bir anda kesmek yerine bıçakla doğrasa daha iyi olur, ayrıca zabıta gibi cezalandırmak üzere denetim yapılmamalı” şeklinde görüş bildirmiştir.

Vergi mükellefi 6, “sahada denetim yapılmadığı için ticaret erbabının denetimlerden korkmadığını ve denetimlerin bir ağırlığının olmadığını” ifade etmiştir.

Bazı muhasebe meslek mensupları¹⁸³, vergi incelemeleri neticesinde ortaya çıkan vergi cezalarının, mali güce göre vergi ödeme ilkesini aşan tutarlara ulaşabildiğini aktarmıştır. Bu durumu muhasebe meslek mensubu (YMM) 3 şu şekilde izah etmektedir:

“Akaryakıt istasyonunda adam %18 lira KDV’yi alıyor. Sonra %5 kar koyuyor üzerine ortalama %5-6 kar koyuyor. Bununla %18’e satıyor. Günün birinde [inceleme elamanı]

¹⁸³Muhasebe meslek mensubu (YMM) 3, (SMMM) 8, (YMM) 10 ve (YMM) 11.

geliyor. Bu senin akaryakıt aldığın firma var ya o sahte dedirttiriyor %18 istiyor ondan. Bunun karı ne kadardır? %5 brüt karı %5'tir. Ne kadar istedi? %18 istedi. Bir kat da ceza. %36. Bir kat da faiz olduğunu düşün. İşte katlayarak gidiyor. O zaman adam etmediği karı ödeyemez yani. Mükelleflere siz, Devlet olarak diyorsunuz ki karı, ben hesaplarım diyorsunuz. Yani gerçek geliri. Mükellef de yani psikolojik bir şey bu. O zaman daha fazlasını gizlemeye gayret ediyor yani anlatabildim mi? Bütün hikâye burada” (**Görüşme: Muh. (YMM) 3**).

Bazı muhasebe meslek mensupları¹⁸⁴, vergi hatalarının erken tespit edilmesi halinde hataların düzeltilebilir ve mükellefin karşılaşacağı vergi cezasının da daha ödenebilir olacağını belirtmiştir.

Muhasebe meslek mensubu (YMM) 7, vergi incelemelerinin etkinliğine, cezaların uygulanabilirliğine ve caydırıcılığına yönelik olarak şu değerlendirmede bulunmuştur;

“Vergi denetim kurulu kurmak denetim gücünü kendiliğinden arttırmıyor. Kurul kurulduktan sonra arkasından denetim gücünün de artırılması gerekiyor. Gün geçtikçe müfettişlerin yerinde yaptıkları incelemelerle vergi denetim kurulunun yetkinliğini, etkinliğini arttırmış olacaklar... ,Sahte fatura düzenlemeden dolayı en ağır cezadan rapor yazmışız. Ekonomik suçların cezaları ekonomik olur deniyor ama zaten adamın kendi üzerine bir şeyi yok. Ben nasıl uygulayayım bu ekonomik cezayı? Bu adam ceza almalı ki bir başkaları bu fiili işlemin. Dolayısıyla hani biraz çözüm şeyden geçiyor sistemi değiştirmeden geçiyor bu anlamda. Dolayısıyla yani sistemden kastım o. Yani kanunun öngördüğü cezanın uygulandığını mükelleflerin bilmesi olaya farklı caydırıcılık katacaktır. (**Görüşme: Muh. (YMM) 7**).

Vergi müfettişi 2 de, bazı muhasebe meslek mensuplarının¹⁸⁵ özellikle belirttiği, “çok eski yıllarda yapılan incelemeler neticesinde mükellefin mali açıdan kaldıramayacağı tutarda vergi cezaları ile karşılaşabildiği” değerlendirmesini tekrar ifade etmiştir.

Bazı vergi müfettişleri¹⁸⁶, mali yapılandırma kanunlarında mükellefler tarafından matrah artırımı yapılması halinde vergi incelemesinin yapılmayacağına ilişkin düzenlemelerin vergi incelemelerinin caydırıcılığını azaltmakta olduğunu aktarmıştır.

Bazı vergi müfettişleri¹⁸⁷, mevzuatta olan hapis cezalarının uygulanmaması ve ekonomik suça ekonomik ceza yaklaşımından dolayı vergi incelemelerinin yaptırım gücünün kavrattırılmadığını, genellikle şirketlerin herhangi bir mal varlığı olmayan gariban kimseler adına kurdurulduğunu, bu yüzden etkili bir ceza uygulamanın mümkün olmayabildiğini belirtmiştir. Vergi müfettişlerinin bu husustaki görüşünü, Muh. (YMM) 7'nin, “ekonomik suça ekonomik ceza uygulanmasının bazı mükelleflerin hukuka aykırı

¹⁸⁴Muhasebe meslek mensubu (SMMM) 4 ve (YMM) 5.

¹⁸⁵Muhasebe meslek mensubu (YMM) 3, (SMMM) 8, (YMM) 10 ve (YMM) 11.

¹⁸⁶Vergi müfettişi 1, 2 ve 12.

¹⁸⁷Vergi müfettişi 3 ve 6.

fiillerini azaltacak yada engelleyecek şekilde etki yapmasına mani olduğu” görüşü teyit etmektedir.

Bazı vergi müfettişleri¹⁸⁸, sahte belge kullanımı incelemelerinde tebliğler ile vergi müfettişlerine, mükelleflerin “sahte belgeleri sehven kullandığı” yönünde kanaat kullanılabilme imkânı verilmesi sonucunda vergi incelemelerinin caydırıcılığının azaldığını aktarmıştır.

Vergi müfettişi 7, mükellef gözüyle incelenme ihtimallerine ve sonuçlarına ilişkin şu değerlendirmeyi aktarmıştır:

“Mükellef sahte faturayı kullandığında belki şunu düşünüyor: ilk başta, ben bu faturayı kullanırsam diyor, bir kere vergim düşük çıkacak, daha az vergi ödeyeceğim, rekabetten geri kalmayacağım, o verdiğim paraya mal alacağım, rekabete gireceğim, incelenme riskim var. Ama incelenmeme durumum da var. Eee şimdi, incelendiğim takdirde bilerek kulland denilip savcılığa verilme durumu var, bilmeden kulland deme durumu var. İki, genel oranlara baktığımız zaman da bilmeden kullanıldı şeklinde rapor daha çok yazılıyor. Şimdi mükellef bunların hepsini değerlendirdiğinde; sahte faturayı o an için kullanmak daha cazip hale geliyor. Onun için, evet ben diyor inceleneceğim mi acaba diyor veyahut muhtemelen incelendiğim takdirde de diyor bilerek yazıp da diyor savcılığa verilme durumum çok yüksek değil diyor, bunların hepsini düşündüğümde bir de uzlaşma denen bir müessese zaten var diyor” **(Görüşme: Müf. 7).**

Vergi müfettişi 17, mükelleflerin yukarıdan birilerine çok rahatlıkla ulaşarak incelemeler konusunda yetkilileri etki altında bırakabildiklerini, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı olarak yapılanma sonrasında büyük mükelleflerin vergi incelemelerinden korkmamaya başladıklarını aktarmıştır. Bu yüzden vergi incelemelerinin büyük mükellefleri de korkutacak nitelikte olması gerektiğini vurgulamıştır.

Vergi müfettişi 10, vergi müfettiş sayısının artırılması sonucunda vergi incelemelerinin artacağı ve dolayısıyla vergi kayıp kaçığının azalacağını beklenilmesinin isabetli bir değerlendirme olmadığını, esas olarak vergi incelemelerinin sayısının değil incelemelerin niteliğinin ve etkinliğinin artırılması gerektiğini vurgulamıştır. Ayrıca vergi cezalarının artırılmasının yeterli bir çözüm olmadığını da eklemiştir.

Muhasebe meslek mensubu (YMM) 3’ün, “vergi incelemelerinde, vergi inceleme elamanının fiili karın çok üzerinde bir kar hesaplayarak rapor düzenlemesi halinde mükelleflerin gelirlerini gizleme yönünde hareket ettiklerine dair görüşü, Vergi müfettişi 16’nın, “[gerçek ekonomik durumları kavrayabilen] eski vergi incelemeleri kalmadığı

¹⁸⁸Vergi müfettişi 4 ve 6.

için mükellefin vergi vermeme şeklinde hareket ettiği” şeklindeki görüşü ile örtüşmektedir.

Araştırmanın bulguları, vergi incelemeleri sonucunda dürüst olmayan mükelleflere uygulanan vergi cezalarının yeterince etkili olamamasında “ekonomik suça ekonomik ceza yaklaşımının” etkili olduğunu göstermektedir. Dürüst olmayan mükellefler, üzerinde mal varlığı olmayan kişiler adına kurdukları şirketler üzerinden faaliyetlerine devam edebilmesi, vergi incelemeleri, kuraldışı davranışlara tek başına engel olamayabileceği söylenebilir. Vergi incelemelerinin etkinliğinin artırılabilmesi için başka değişiklikler ile dürüst olmayan mükelleflerin başka kişiler üzerine kurulan şirketler üzerinden faaliyetlerinin engellenmesi için gerekli idari ve mevzuat düzenlemesine ihtiyaç vardır.

Yine araştırmanın bulgularına göre, çok eski dönemlerde yapılan vergi incelemelerinde yanlış tespitler sonucunda ortaya çıkan tarhiyat tutarlarının bazen mükellefin mal varlığının değeri üzerinde bir düzeyde ceza tutarlarının ortaya çıkabildiğini göstermektedir. Mükelleflerin mal varlıklarıyla ödeyemeyeceği ceza tutarlarının oluşması vergi cezalarının uygulanabilirliğini azaltmakta ve dolayısıyla kendisinden beklenen etkiyi gösterememesine neden olmaktadır. Bu şekildeki etkin, zamanında ve yeterli olmayan vergi incelemeleri sonucunda mükelleflerin altından kalkamayacağı yükümlülüklerin tahakkuku, vergi incelemelerinin etkinliğini azalttığı söylenebilir.

Vergi incelemelerinin hataları erkenden tespit edilmesini sağlayacak şekilde cari yıla yakın dönemlerde yapılmaması, vergi cezalarının caydırıcılığını olumsuz etkilemektedir. Mükelleflerin incelenme ihtimalinin düşüklüğü, hapis cezası gibi bazı müeyyidelerin neredeyse hiç uygulanmaması, uygulanan müeyyidelerin sınırlılığı, bazı inceleme raporlarında vergi cezalarının mükellefin ödeyemeyeceği tutarlara ulaşması sonucunda mükelleflerin incelenmeme ihtimali ile incelenmesi halinde karşılaşılabileceği cezaların uygulanabilirliği arasında bir karşılaştırma yaparak davranışını belirlediği söylenebilir. Vergi idaresinin, mükelleflerin bu rasyonel davranış biçimine engel olacak şekilde bir karşı tedbir geliştirmesi gerekmektedir.

Araştırmadan elde edilen veriler ışığında vergi incelemeleri sonucundaki vergi cezaların uygulanabilirliği ve caydırıcılığı alt temasına ilişkin şu tespitler yapılmıştır:

- Ekonomik suça ekonomik ceza yaklaşımından dolayı vergi incelemelerinin yaptırım gücü mükellefe tam kavrattırılamamaktadır. Bu yaklaşım, bazı vergi

mükelleflerin hukuka aykırı fiillerini engelleme ve azaltma açısından yeterli etkiye sahip olmayabilmektedir.

- Kötü niyetli mükellefler, mal varlığı olmayan kişiler adına kurdurdukları firmalar üzerinden işlemlerine devam edebilmektedir. Vergi cezaları bu şekilde hareket eden mükellefler üzerinde etkili olamayabilmektedir.
- Vergi hatalarının erken tespit edilememesi vergi incelemelerinin rehberlik ve eğitim fonksiyonunun tam olarak yerine getirilmesini engelleyebilmektedir.
- Vergi incelemeleri neticesinde ortaya çıkan vergi cezalarının, mali güce göre vergi ödeme ilkesini aşan tutarlara ulaşması, vergi cezalarının caydırıcılığını ortadan kaldırmaktadır. Ayrıca bu durum, vergi cezalarını da ödenebilir bir tutar olmaktan uzaklaşabilmekte ve vergi mükelleflerini, gerçek gelirini gizlemeye yöneltebilmektedir.
- Sahte belge kullanımı incelemelerinde alt mevzuat ile müfettişlere mükelleflerin “sahte belgeleri sehven kullandığı” yönünde kanaat kullanmasına imkân verilmesi vergi incelemelerinin etkinliğini ve caydırıcılığını azalabilmektedir.

3.4.2. Vergi incelemelerinde adaletin tesisi

Görüşmeye katılan 7 vergi mükellefi, 6 muhasebe meslek mensubu ve 4 vergi müfettişinin değerlendirmelerine göre “Vergi incelemelerinde adaletin tesisi” alt temasına ulaşılmıştır. Bu temaya kapsamında;

Vergi mükellefleri¹⁸⁹, idarenin kötü niyetli mükellefler ile düzgün çalışan mükellefler arasında ayırım yap(a)mamasını eleştirmekte ve bu yüzden düzgün çalışan mükelleflere haksızlık yapıldığını belirtmektedir. Bu vergi mükelleflerinin görüşlerini, vergi mükellefi 5’in aşağıda yer alan değerlendirmesi teyit etmektedir:

“Haksız olduğumda, beni ta mahkemeye, savcılığa gönderiyorsan haklı olduğum yerde de, o zaman beni bırakman lazım, [vergi inceleme elamanları] adaletten şaşmamaları [gerekiyor]. Beni kollasınlar demiyorum ya da bizim gibileri kollasınlar demiyorum. Doğru nerdeyse orada olsunlar istiyorum. Naylon faturadan örnek vereyim, firmamda naylon fatura kullandıysam ben suçluyum abi, beni savunmasın ama ben kullanmadıysam ve her şeyi de, bilgi belge halinde önüne de koyduysam benim de yanımda olsun” (Görüşme: Mük. 5).

¹⁸⁹Vergi mükellefi 2, 6 ve 8.

Ayrıca vergi mükellefi 5, vergi incelemelerinde devletin yakaladığı mükellef üzerinden alacağını tahsil etmekte olduğunu ve kötü niyetli mükelleflerin kaçıp kurtulduğunu, bu yüzden adaletin tesis edilmediğini dile getirmiştir.

Vergi mükellefi 1'in "sahtekâra göre elbise dikilmemeli. Hırsıza göre kriterler düzenlenmemeli. İyi ile kötü aynı kefeye konmamalı veya herkese hırsız muamelesi yapılarak kurallar konulmamalı" şeklindeki görüşü, kasıtlı davranan mükellefler ile hata eden mükellefler arasındaki farkın gözetilerek vergi incelemelerinde adaletin tesisinin gerektiğini ortaya koymaktadır.

Muhasebe meslek mensubu (YMM) 3, vergi kayıp ve kakağında hata ile kastı ayırmak gerektiğini ifade etmiştir. Bunu, şu örnekle izah etmiştir:

"Bugün vergi mükellefi olmayan birisi olsa. Hiç vergi mükellefiyeti tesis ettirmese, defter tasdik ettirmese, fatura bastırmasa, bilmem ne yaptırmasa ama ticaret yapsa. İnceleme elemanı da bunu bulsa. Ne lazım gelir vergi ziyayı lazım olur. Ama savcılığa suç duyurusu olmaz bunda. Bir mükellef de şöyle olsa: diyelim ki işte her şeyi beyan etse. İradesi dışında defterlerin de birini kaybetse. 1-İbraz etmemekten dolayı savcılığa suç duyurusunda bulunur. 2- KDV indirimlerinin hepsini reddedebilir. 3- vergi ziyaından ceza keser. Bunlar uygulanıyor mu? Var bunlar. Şimdi sizin vicdanınıza soruyorum? Kayıt dışı olan mı daha suçludur? Yoksa kayıt içi olup da, ötekiler var defterin sadece bir tanesini kaybetmesi mi suçtur vicdanlarda? Şimdi maalesef kanun bu şekilde. Maalesef bundan dolayı yargılanan insanlar var" (Görüşme: Muh. (YMM) 3).

Ayrıca, Muh. (YMM) 3, şirketler hakkında, vergi idaresi tarafından verilen "resen terkin" kararının diğer mükelleflere bildirilmediğini ve resen terkin kararı verilen şirketler ile ticari ilişkide bulunan diğer mükelleflerin yaptıkları işlemlerden dolayı cezalandırıldığını ifade etmiştir. Resen terkin kararı verilen firmaların ya ticaretinin engellenmesi ya tüzel kişiliğinin sonlandırılması ya da diğer mükelleflere bildirilmesi gerektiğini aktarmıştır. Ek olarak, adalette ve mali sistemde zafiyet gösterilmemesi gerektiğini, aksi halde toplumda ciddi sıkıntılara neden olabileceğini vurgulamaktadır.

Muh. (SMMM) 4'ün, "vergi incelemelerinde hatalı işlemler ile kasıtlı işlemlerin adaletin tesisi açısından birbirinden ayrılarak müeyyidelerin ona göre tesis ettirilmesi gerektiği" görüşü, Muh. (YMM) 3'ün görüşlerini teyit etmektedir.

Muh. (YMM) 11 de, "50 kişi çalıştıran bir mükellefin kayıtlarında tespit edilen bir naylon faturadan dolayı en ağır şekilde cezalandırıldığını belirtmiştir.

Vergi müfettişi 16, incelemelerde adaletin herkes için gerekli olduğunu, bu yüzden adaleti, Greenwich'e benzetmektedir. Vergi müfettişi 6 da, vergi incelemelerindeki

adaletin önemini vurgulamak ve adaletin tesis edilememesi durumunda nelerin olabileceğine yönelik şu değerlendirmede bulunmuştur:

“...Sen kayıt dışıyla uğraşacağına, kayıt içine girmiş vergi vermek isteyen adamların gırtlığına çökersen, herhalde bu doğru bir şey olmaz. Bu sefer ne yapar? İnsanlar adaletini kendisi tesis etmeye başlar. Biz [vergi müfettişleri olarak] burada adaletsiz iş yapıyor muyuz? Acaba, öyle bakmak gerekiyor. Çünkü adalet yoksa düzen yoktur. Düzen olmayan bir yerde de huzur olmuyor zaten”(Görüşme: Müf. 6).

Bazı vergi müfettişleri¹⁹⁰ de, kayıt altında çalışmayan mükellefleri incelemeyerek sadece kayıt altındaki mükelleflerin incelenmesi halinde, “vergilemede adaletin tesis edilemeyeceğini” değerlendirmektedir (Görüşme Sonrası Günlük, 20.02.2017).

Vergi mükellefleri ve muhasebe meslek mensuplarında, hata ile kasıt arasındaki ayrıma dikkat edilmediği için dürüst ve dürüst olmayan vergi mükelleflerinin arasındaki farkın gözetilmediği, uygulamalarda dürüst olmayan mükelleflerin yeterince cezalandırılmamalarından dolayı vergi incelemelerinde adaletin tesis edilmediği düşüncesi bulunmaktadır. Vergi müfettişleri de, vergi incelemelerinde adaletin tesis edilemediği bir toplum içerisinde sıkıntıların ve huzursuzlukların kaçınılmaz olacağından vergi incelemelerinde adil davranmanın önemini vurgulamaktadır.

Araştırmadan elde edilen veriler ışığında vergi incelemelerinde adaletin tesisi alt temasına ilişkin şu tespitler yapılmıştır:

- Sahada, hem kanunların tasarımı açısından hem de uygulamalar açısından kötü niyetli mükellefler ile düzgün çalışan mükellefler (hatalı ve kasıtlı fiil) arasında ayırım yapılmadığı, bu yüzden düzgün çalışan mükelleflere haksızlık yapılabildiği ve adaletin tesis edilemediği algısı bulunmaktadır.
- Vergi idaresinin şirketler hakkındaki “resen terkin” kararını diğer mükelleflere bildirmemesinden dolayı bu firmalar ile ticari ilişkide bulunan diğer mükellefler cezalandırılabilmektedir.
- Kayıt dışı çalışanların incelememesi sadece kayıt altındaki mükelleflerin incelenmesi halinde, vergilemede adaletin tesisi mümkün görünmemektedir.
- Vergilemede adalet tesis edilemediğinde toplumsal sorunlar (insanların kendi adaletini sağlamaya çalışması gibi) ortaya çıkabilir.

¹⁹⁰Vergi müfettişi 6 ve 8.

3.4.3. Vergi incelemelerinin psikolojik etkisi

Görüşmeye katılanlardan 8 vergi mükellefi, 7 muhasebe meslek mensubu ve 1 vergi müfettişinden elde edilen veriler sonucunda “Vergi incelemelerinin psikolojik etkisi” alt temasına ulaşılmıştır. Bu temaya yönelik olarak;

Vergi mükellefi 1, “vergi mükellefi, devlete vergi veren, yumurtlayan ve katma değer sağlayan birisi olarak görülmeli..., ...Kamu kurumlarında, sanki devletin inceleme memuruna, kendini firmalardan çok üstünde görme egosu aşılanıyor” şeklindeki ifadesi mükellefin psikolojisini yansıtmaktadır. Vergi mükellefi 2 de, kendi firmasını inceleyen bir müfettişe karşı hissettiklerini şu cümleler ile izah etmiştir:

“Vergi müfettişleriyle görüşemiyoruz ki. Yani yüz kere gittik bir kere bulamadık onu orada. Kendi kafasına göre rapor inceledi, bastı bize cezayı. Ondan sonra cezalarla uğraştık. Bunlarla uğraşmak zor ya. İnsanı var ya nefret ettiriyorlar, yani iş yapamıyorsun memlekette o duruma getiriyorlar” (**Görüşme: Mük. 1**).

Vergi incelemelerinin mükelleflerin psikolojilerine yansımaya yönelik olarak, vergi mükellefi 3, incelenen mükelleflerde mutlaka bir eksikliğin tespit edileceği düşüncesinin bulunduğunu, vergi mükellefi 4, “kendi işlemlerinden emin olsalar bile vergi incelemelerinin tedirgin edici olduğunu”, vergi mükellefi 5, “vergi müfettişini duyunca tüylerinin diken diken olduğunu, kesinlikle duymak istemediğini, vergi incelemesi esnasında uykularının kaçtığını ve bu dönemlerde streslerinin ailesine yansıdığını”, vergi mükellefi 6, “kendilerinin namuslu bir firma olduklarını vergi incelemelerinin uzun sürmesi yüzünden inceleme devam ederken oldukça tedirgin olduklarını”, vergi mükellefi 7 de, “incelemelerin uykularını kaçırdığını ve kendilerini çok yordüğünü” ifade etmiştir.

Vergi mükellefi 8, vergi müfettişlerini sürekli üçüncü bir göz olarak yanlarında hissettiklerini, işlemlerini psikoloji içerisinde yaptıklarını belirtmiştir. Vergi müfettişlerinin mükelleflere, devleti dolandıran, vergisi kaçırın kimse gözüyle baktıklarını, aslında mükellefler arasında kasıtlı hareket edenler ile hata edenlerin ayırt edilmesi gerektiğini aktarmıştır. Vergi mükellefi 8 ayrıca, kesilen vergi cezaları ve bunlara gösterdiği tepkilere ilişkin değerlendirmeleri şu şekildedir:

“Vergi cezalarına razı geliyorsunuz ödüyorsunuz çıkan rakam eğer çok zorunuza giden bir rakam değilse ödüyorsunuz; ama devletinize de lanet okuyorsunuz bu sefer de yani. Bu sefer diyorsunuz ki benden şunu haksız biri aldı ya ben de o zaman şurada ona haksızlık yapayım diyorsunuz. O size bir haksızlık yapıyorsa siz de ona on haksızlık yapıyorsunuz yani.

Kinlendiriyorsunuz insanları. Mükellefi, siz kinlendirirseniz otomatikman ne oluyor? Kayıt dışılığına yönlendiriliyorsunuz” (**Görüşme: Mük. 8**).

Bazı muhasebe meslek mensupları, vergi incelemeleri esnasında mükellefin strese girdiğini¹⁹¹ müfettişlerin ticari hayattan kopuk bir şekilde vergici gözüyle inceleme yaptıklarını¹⁹², mühür bende şeklinde yaklaşım sergilediklerini¹⁹³ ve incelemelerin çok eski yıllara yönelik yapılması halinde mükellefin işlemleri hatırlamakta zorlandığı için çok daha fazla strese girdiğini¹⁹⁴ ifade etmiştir.

Bu bulguya yönelik olarak vergi müfettişlerinden sadece vergi müfettişi 1, mükelleflerin incelemeler esnasında korktuklarını ve strese girdiklerini belirtmiştir. Mükelleflerin, vergi müfettiş sayılarının artması sonucunda incelenme ihtimalinin arttığının farkında olduklarını paylaşmıştır.

Vergi mükellefleri ve muhasebe meslek mensupları vergi incelemelerini “tedirgin edici, stres kaynağı, yorucu ve suçlayıcı” gibi kavramları ile ifade etmektedir. Burada dikkat edilmesi gereken nokta, mükelleflerin haksızlığa uğradıklarını düşündükleri anda idareye ve vergi müfettişlerine karşı duygularının “kin ve nefret” şekline dönüşebildiğini ifade etmeleridir. Dolayısıyla vergi mükelleflerinin haksızlığa uğradıklarını düşünmeleri, onları kuraldışı hareket etmeye yönlendirmekte ve vergi uyumundan uzaklaştırmakta olduğu söylenebilir.

Araştırmadan elde edilen veriler ışığında vergi incelemelerinin psikolojik etkisi alt temasına ilişkin şu tespitler yapılmıştır:

- Vergi incelemeleri, sahada “tedirgin edici, stres kaynağı, yorucu, suçlayıcı v.b.” şekillerde hissedilmektedir. Ayrıca dürüst mükellefler kendilerine vergi idaresi ve vergi müfettişleri tarafından “dolandırıcı, sahtekâr ve hırsız” gibi algıya neden olacak yaklaşımlardan son derece rahatsız oldukları görülmektedir.
- Vergi mükellefleri, haksızlığa maruz kaldıkları algıları ve idareye karşı hissettikleri kötü duyguları sonucunda tahakkuk eden cezalarını ödeseler bile dürüst olmayan mükelleflerin yaptıkları gibi kuraldışı hareket etmeye, kayıt dışı çalışmaya yönlenebilmekte ve vergi uyumundan uzaklaşabilmektedir.

¹⁹¹Muhasebe meslek mensubu (SMMM) 1, (SMMM) 2, (SMMM) 4 ve (SMMM) 6.

¹⁹²Muhasebe meslek mensubu(SMMM) 1 ve (SMMM) 2.

¹⁹³Muhasebe meslek mensubu (SMMM) 2.

¹⁹⁴Muhasebe meslek mensubu (YMM) 5.

3.4.4. Vergi incelemesinin itibar etkisi

Araştırma kapsamında 5 vergi mükellefi, 7 muhasebe meslek mensubu ve 2 vergi müfettişinin değerlendirmeleri ışığında “Vergi incelemesinin itibar etkisi” alt temasına ulaşılmıştır. Bu temaya ilişkin olarak;

Vergi mükellefi 1, kendisini incelemeye gelen vergi müfettişlerin yeterli bilgisinin olmadığını, incelenen olaya hâkimiyetlerinin bulunmadığını ve kendilerini beğenmişliklerinin fazla olduğunu ifade etmiştir. Vergi mükellefi 5 de, müfettişin yapması gereken işleri (mükellefin ticari faaliyette bulunduğu ve sahte belge düzenleyicisi olduğu düşünülen firmanın nerede olduğuna dair tespitler, belge temini v.s.) mükelleflere yaptırmalarından rahatsız olduklarını ifade etmiştir.

Vergi mükellefi 6, “vergi denetimlerinin merdiven altı firmaları da kapsayacak şekilde tam anlamıyla yapılmadığını” belirtmiştir. Ayrıca, sahada denetim yapılmadığı için ticaret erbabının denetimlerden korkmadığını ve denetimlerin ağırlığının eskisi gibi olmadığını ifade etmiştir.

Vergi mükellefi 7 de, yapılan hatalı ve eksik incelemelerden dolayı avukat tutup mahkemeye giderek derdini anlatmak zorunda kalmasından rahatsız olduğunu ifade etmiştir. Benzer şekilde Muh. (SMMM) 1 de, vergi müfettişlerinin yaptıkları incelemelerde bazı belgeleri delil olarak kabul etmediğini, bunun nedeni olarak ta “vergi müfettişlerinin ticari hayattan uzak olmalarına” bağlamaktadır. Buradaki ihtilafı vergi mahkemesine götürerek davayı kazandıklarını aktarmıştır.

Vergi mükellefi 7 ve Muh. (SMMM) 1’in görüşlerinden incelemelerdeki hatalardan ve eksikliklerden dolayı kendilerinin dava aşamalarında katlanmak zorunda oldukları zaman ve parasal maliyetlerin vergi incelemelerinin mükellef üzerindeki itibar etkisini zedelediği söylenebilir.

Bazı vergi müfettişlerin incelemeler esnasında, müfettişlerin yapması gereken işleri mükellefe yaptırtmaları, ticari hayatı kavrayamadıklarına dair mükelleflere verdikleri görüntü, mükelleflerce müfettişlerin yeterli bilgi ve beceriye sahip olmadıkları düşüncesi, mükelleflerin kendilerini müfettişlere açıklamaya çalışmalarına rağmen açıklamaya müsaade edilmeyen konularda yargı aşamasında haklı çıkmaları ve sahada denetimlerin etkisizliğinden dolayı mükelleflerin incelemelerden korkmadığı algısı “vergi incelemelerinin itibar etkisi” bulgusunun önemini göstermektedir.

Muh. (YMM) 10, vergi müfettişlerinin sahte belge kullanımı incelemelerinde noter makbuzlarını da kabul etmediklerini dolayısıyla vergi iadelerinin yapılmadığını, bu gibi

durumlardan dolayı sahada Maliye Bakanlığının imajının zedelendiğini, vergi müfettişinin itibarının azaldığını ve incelenen kişilerin vergi müfettişine saygı duymadığını ifade etmiştir.

Muh. (YMM) 3 de, elektrik dağıtım firmalarının sahte belge düzenleyicisi yada kullanıcısı yönündeki tespitlerden dolayı hazırlanan inceleme raporlarının sağlam mesnetlere dayanmaması halinde vergi idaresinin ve vergi inceleme raporlarının öneminin kalmadığını belirtmiştir. Ayrıca vergi müfettişlerinin mesleğe kabulünde objektif alım kriterleri yerine referansların veya kayırmacılığın etkin olmaya başlaması sonucunda müfettişlerin bağımsızlık ve objektifliğinde bazı zafiyetlere ve saygınlık yitirici durumlara neden olabildiğini, bu durumun ise daha sonraki dönemlerde mükelleflerin müfettişe etki edebilecek birilerine ulaşmaya çalışabildiklerini aktarmıştır. Mükellefte müfettişlere etki edebilecek birilerini bulma şeklinde oluşan bu algı sonucunda mükellefin bakış açısının“... Ona göre bir bedel öderim. Az bir bedelle, işte bu raporu yazdırırım...” şeklinde olabildiğini ve “bu tarz beklentilerin oluşmasının idareyi zafiyete uğrattığını” paylaşmıştır.

Muh. (YMM) 5 de, “VDK kapsamındaki eğitimler esnasında verilen hava ile müfettişlerde çok fazla bir özgüven patlamasının yaşandığını”, bunun sonucunda sahada denetim yaparken “yüz milyon ciro yapan firma sahiplerine” vergi müfettişlerinin yanlış davranışlar sergileyebildiğini, bu şekildeki “yaklaşımların kurum kimliğine ve itibarına zarar verebildiğini” belirtmiştir.

Muhasebe meslek mensupları ve vergi mükelleflerinin paylaşımlarına göre, vergi müfettişlerinin incelemelerdeki bariz hatalarının varlığı ve sıklığı, inceleme raporların dayanaklarının (ispat kısmının) bazen yeterli olmayışı, incelenen kişilerin inceleme konusuna ilişkin itirazlarını mahkemelere taşımaları ve bu süreç katlandıkları para ve zaman kayıpları, müfettişlerin incelenen kişilere karşı yanlış yaklaşımları, vergi incelemelerinin bütün firmaları kapsayacak şekilde genele yaygınlaştıramaması ve vergi müfettişlerine birileri üzerinden etki edilebileceği algısının sahada oluşması, vergi müfettişlerinin ve vergi incelemelerinin itibarını, saygınlığını, etkinliğini ve caydırıcılığını çok olumsuz etkilediği görülmektedir.

Vergi incelemelerinin itibar etkisine ilişkin olarak, vergi müfettişi 17, “karmaşık işlerde ve hassas denetimlerde daha kıdemli müfettişlerin koordinatörlüğünde inceleme yapılmasının bir zorunluluk olduğunu, boyutu ve karmaşıklığı artan işlerde yapılan incelemenin kaliteli ve korkutucu olacak şekilde yapılması” gerektiğini artarmıştır.

Vergi incelemelerinin etkinliğine dikkat çeken vergi müfettişi 17, eski kurullardaki denetim kültürü ve birikiminin VDK'nın mevcut yapısına aktarılamadığı için incelemelerin etkinliğini hissettirmesi açısından bir boşluğun olduğunu beyan etmiştir. Bu yüzden kritik vergi incelemelerini yürütebilecek ve incelemelerin etkinliğini hissettirebilecek müfettişler tarafından incelemelerin takibinin ve yönlendirmesinin yapılmasının önemini vurgulamaktadır.

Araştırmadan elde edilen veriler ışığında vergi incelemesinin itibar etkisi alt temasına ilişkin şu tespitler yapılmıştır:

- Vergi inceleme raporlarının dayanaklarının yeterli olmaması ve raporlarda hataların varlığı, vergi müfettişlerin ve yaptıkları işlerin etkinliği ile itibarını olumsuz yönde etkilemektedir.
- Vergi müfettişlerinin, ticari hayatı kavrayamadıklarına dair mükelleflere verdikleri imaj, mükelleflerce müfettişlerin yeterli bilgi ve beceriye sahip olmadıkları düşüncesi, mükelleflerin inceleme sırasındaki itirazlarına ilişkin olarak yargı aşamasında haklı çıkmaları, mükelleflerdeki denetimlerin genele yaygınlaştırılamaması algısı ve vergi müfettişlerine birileri üzerinden etki edilebileceği algısı vergi müfettişlerin ve incelemelerin saygınlığını (itibarını) ve korkutuculuğunu olumsuz etkilemektedir.
- Vergi müfettişlerindeki özgüvenin yanlış verilmesi incelenen kişilere yanlış ve gereksiz davranış sergilemelerine neden olabilmektedir.
- Vergi incelemelerinin etkinliğini sağlama açısından, boyutu ve karmaşıklığı artan vergi incelemelerinde yapılan denetimin kaliteli, dikkatli ve korkutucu olacak şekilde yapılması ihtiyacı bulunmaktadır.

3.4.5. Vergi incelemesinin ticarete etkisi

Katılımcılardan 5 vergi mükellefi, 4 muhasebe meslek mensubu ve 1 vergi müfettişinden elde edilen verilerden “Vergi incelemesinin ticarete etkisi” alt temasına ulaşılmıştır. Bu temaya yönelik olarak;

Vergi mükellefi 2, kontör satım işinde 2 milyon TL civarında ciro yaparken, geçirdiği vergi incelemeleri neticesinde ticari itibarının bu durumdan etkilendiğini, kendisini “mimlenmiş olarak hissettiğini”, bu yüzden farklı bir sektörde ticari faaliyete başladığını aktarmıştır. Aynı şekilde, vergi mükellefi 5 de, büyük bir boya firmasının

Rüzgârlı'da faaliyet gösteren bir bayisiyken, ticari ilişkide bulunduğu başka bir firmanın sahte belge düzenleyicisi olarak incelenmesi sonrasında kendisinin de birden fazla inceleme geçirdiğini, sahte belge kullanmış konuma düşmesinden dolayı buradaki iş yerini kapatmak zorunda kaldığını ve farklı alanlarda ticari faaliyet göstermeye başladığını aktarmıştır. Benzer olarak inşaat ve enerji sektöründe faaliyet gösteren vergi mükellefi 8 de, vergi incelemeleri esnasında, vergi müfettişinin müşterileri ile görüşmesinin bile kendi ticari faaliyetlerinin daralmasına ve firmanın ticari güvenilirliğine olumsuz etkide bulunduğunu aktarmıştır.

Bazı muhasebe meslek mensupları¹⁹⁵, özellikle çok geriye yönelik yapılan vergi incelemelerinde, ortaya çıkan vergi asıl ve ceza tutarlarının mükelleflerin ticari hayatını bitirebildiğini aktarmıştır. Muhasebe meslek mensubu (YMM) 3 de, denetimler neticesinde peş peşe yüksek miktarda vergi borcu ve cezası çıkan bir mükellefinin, vergilerini az da olsa ödeme gayretinde olmasına rağmen vergi incelemesi raporları sonrasında vergi dairesinin haciz ve takip işlemleri neticesinde ticari faaliyette bulunamaz hale geldiğini aktarmıştır. Bu mükellefin, ticaretini devam ettirebilmek için yeni bir şirket kurup, işlerini bu firma üzerinden takip etmeye başladığını ve önceki firmadan kaynaklı yükümlülüklerini de yerine getirmeyeceğini kendisine aktardığını paylaşmıştır. Muh. (YMM) 3, bu vakaya ilişkin şu değerlendirmeyi yapmıştır:

“Şimdi bu dramatik bir durum, sonuçtur. Siz burada sistem olarak mükellefe borcunu ödemek gayreti içerisinde olan senden kaçmayan, senin aradığında, bulduğun ve vergisini az çok ödemeye çalışan mükellefi korumuyorsun. Uygulama olarak da korumuyorsun. Cezalandırıyorsun. Mevzuat olarak da korumuyorsun. Vergi incelemeleri bu şekilde.”
(Görüşme: Muh. (YMM) 3).

Muhasebe meslek mensubu (YMM) 7, vergi incelemesine alınan mükellefin, KDV iadesi gibi işlemlerinin durduğu, inceleme sürecinde bazen basit rakam hataları mükellefi sahte belge düzenleyicisi haline getirdiği, bunun da haksız yere yüksek tutarda vergi cezası tahakkuk ettirilmesine neden olduğu ve mükelleflerin itibarını etkilediğini aktarmıştır.

Araştırmanın bulguları, vergi incelemelerinin tahakkuk eden vergi ceza tutarlarının yüksekliği, mükelleflerin ticari itibarlarına olumsuz etkilerinin olduğunu göstermektedir. Vergi idaresinin borçlarını ödeme gayretinde olan mükelleflere yanlış yaklaşımı sebebiyle mükelleflerin farklı sektörde faaliyet göstermeye başladığını, zaman zaman

¹⁹⁵Muhasebe meslek mensubu (YMM) 5 ve (YMM) 11.

şirketin yerinin bile değiştirme ihtiyacı ve farklı şirket üzerinden faaliyetlerini sürdürmeye çalıştıkları şeklinde, vergi incelemelerinin mükelleflerin ticaretini saptırıcı ve yön değiştirici şeklinde etkileyebildiğini göstermektedir.

Araştırmadan elde edilen veriler ışığında vergi incelemesinin ticarete etkisi alt temasına ilişkin şu tespitler yapılmıştır:

- Vergi incelemeleri neticesinde, bazı mükelleflerin ticari itibarları ve iş hacmi etkilenmektedir. Bazen mükellefler ticaret yapamaz hale gelmekte, iş yerini ve iş kolunu (ticari faaliyet konusunun) değiştirmek zorunda kalabilmektedir.
- Vergi incelemeleri neticesinde tahakkuk eden vergi borç miktarının yüksekliği ve vergi idaresinin mükellefe yanlış yaklaşımları (vergi tahsilatını gerçekleştirmeye çalışırken mükellefin ticaret yapmasını engelleyecek şekilde haciz ve takip işlemleri yapması), borcunu ödeme gayretinde olan mükelleflerin faaliyetlerini başka şirketler üzerinden takip etmeye başlamalarına ve önceki şirketten kaynaklı olan vergi borçlarını ödememeye yöneltebilmektedir.

3.4.6. Vergi incelemelerinde ispatın mükellefe yüklenilmesi

Katılımcılardan 5 vergi mükellefinin değerlendirmelerine göre “Vergi incelemelerinde ispatın mükellefe yüklenilmesi” alt temasına ulaşılmıştır. Bu tema hakkında;

Vergi mükellefleri¹⁹⁶, ticari faaliyette bulundukları diğer mükelleflerin kendilerine ait bildirimleri vermemeleri veya gerçeği tam olarak yansıtacak şekilde yapmamalarından dolayı kendilerinin sorumlu tutulmasından ve bunun ispatını yapmak zorunda bırakılmalarından rahatsız olduklarını ifade etmişlerdir. Bu vergi mükellefleri, bildirimde bulunmayan mükelleflerden dolayı kendilerinin cezalandırıldıklarını, mükelleflerin sadece kendi firmalarında mesul tutulmalarını ve iş yaptıkları diğer mükelleflerden sorumluluk yüklenilmemesi gerektiğini belirtmişlerdir.

Vergi mükellefi 4, karşı firmanın eksik bildirimlerinden dolayı kendilerinin vergi idaresi tarafından yüklü miktarda matrah artırımında bulunmaya yönlendirildiklerini belirtmiştir.

¹⁹⁶Vergi mükellefi 1, 3, 4, 5 ve 8.

Araştırmanın bulgularına göre özellikle bazı vergi incelemelerinde, incelenen mükelleflerin BA-BS bildirimi kaynaklı eksikliklerinden dolayı zincirleme etkiyle kendi firmalarının incelenmeye alınması, yaptıkları ticari faaliyetin gerçekliğini ispat etmek zorunda bırakılmaları, ticari faaliyette bulundukları firmaların kayıtlarından, bildirimlerinden ve belge düzeninden zımnen kendilerinin sorumlu tutulmaları, vergi incelemelerinin etkinliğini olumsuz etkilediğini göstermektedir. Ayrıca ticari faaliyet (işlem) gerçek olmakla birlikte, mal ve hizmet teslimlerinin tahakkuku (faturanın düzenlenme tarihi) ile alacağın tahsilat zamanı farklılığından ya da başka nedenlerden dolayı bazı firmalar, bazı aylarda KDV ödemesinin çıkmaması için eksik yada gerçeğe aykırı bildirimde bulunabilmektedirler. Bildirimlerini eksik yada gerçeğe aykırı yapan firmalar kaynaklı olarak başka firmaların incelenmeye alınması halinde veya incelemeye konu firmaların KDV iade işlemleri nedeniyle ilgili diğer firmalar vergi incelemesine dahil edilebilmektedir. Bu durumda incelemeye esas şirketlerin işlemlerine yönelik işlem ve bildirimlerin ispatı, müfettişlerce incelemeye dahil edilen mükellefe yüklenilebilmektedir. Bu durumda, bildirim ve ödeme sorumluluklarını/yükümlülüklerini yerine getiren dürüst mükellefler, incelemeye esas olan firmaların bildirimlerinin ispat yükü mükellefler tarafından cezalandırılma olarak düşünülmektedir. Aslında burada sorunun asıl nedeni, müfettişlerin kendi araştırma ve inceleme yükümlülüğünde olan işlemleri, incelemeye dahil edilen mükelleflere yaptırmalarından kaynaklandığı söylenebilir.

Araştırmadan elde edilen veriler ışığında vergi incelemelerinde ispatın mükellefe yüklenilmesi alt temasına ilişkin şu tespit yapılmıştır:

- Mükelleflerin ticari faaliyette bulundukları diğer mükelleflerin kendilerine ait bildirimleri yapmamalarından veya gerçeği tam olarak yansıtacak şekilde yapmamalarından dolayı kendilerinin bu bildirimlerden sorumlu tutulmaları ve bildirimlerin ispatını yapmak zorunda bırakılmaları, mükellefler tarafından cezalandırılma olarak algılanmaktadır. Bu durum, mükelleflerin vergiye uyumlarını ve vergi incelemelerinin etkinliğini olumsuz etkilemektedir.

3.4.7. Mükelleflerin incelenme sıklığı

Görüşme yapılan 1 vergi mükellefi, 2 muhasebe meslek mensubu ve 1 vergi müfettişinden elde edilen verilere göre “Mükelleflerin incelenme sıklığı” adlı alt temaya ulaşılmıştır. Ulaşılan bu temaya ilişkin olarak;

Vergi mükellefi 5, kendisinin 2009 yılında incelemeye alındıktan sonra takip eden 2010 ve 2011 yıllarında da incelenmeye alındığını ifade etmiştir. Vergi mükellefi 5’in bu değerlendirmesini, Muhasebe meslek mensubu (SMMM) 4’ün “bir defa incelenen firmanın benzer fiilleri tekrar işlediği düşüncesi ile ilerleyen yıllarda tekrar tekrar incelendiği” görüşü ile mutabıktır.

Muhasebe meslek mensubu (SMMM) 2, dört büyük muhasebe firmasının baktığı firmaların denetlenme sıklığı daha az olduğu için hizmet bedellerinin yüksek olmasına rağmen bazı mükelleflerin büyük muhasebe firmalarından hizmet almaya devam ettiğini aktarmıştır.

Vergi müfettişi 3, mükelleflerin iş yerinde olarak sürekli denetime tabi tutulmaları gerektiğini ifade etmiştir.

Araştırmadan elde edilen veriler ışığında mükelleflerin incelenme sıklığı alt temasına ilişkin şu tespitler yapılmıştır:

- İncelenmeye alınan bir mükellefin takip eden yıllarda da inceleneceği algısı bulunmaktadır. Bu durum incelemeye konu olan mükellef ve muhasebe meslek mensuplarını olumsuz etkilemektedir, ilgili kişiler, matrah artırımları ile vergi incelemelerinden kurtulma gayreti içine girebilmektedir.
- Sahada, dört büyük muhasebe firmasının baktığı işletmelerin denetlenme sıklığı daha az olduğu düşüncesi bulunmaktadır. Bu durumda, dört büyük muhasebe firmasının diğer müşavirlik ve denetim firmalarına göre haksız bir avantaj sağladığı söylenebilir.

3.4.8. Vergi incelemelerinin ve ihtilaflarının maliyetleri

Katılımcılardan 2 vergi mükellefi, 2 muhasebe meslek mensubu ve 1 vergi müfettişinden elde edilen verilerden “Vergi incelemelerinin ve ihtilaflarının maliyetleri” adlı alt temaya ulaşılmıştır. Bu temaya yönelik olarak;

Vergi mükellefi 2 ve 3, vergi incelemelerinde ortaya çıkan ihtilaf nedeniyle kendilerinin bu durumu dava ettiklerini, avukat ücreti ve yeminli mali müşavir ücretine katlanmak zorunda olduklarını, ayrıca bu süreçte birçok sıkıntı çektiklerini belirtmiştir.

Muh. (SMMM) 4, vergi incelemelerinin kendileri ve mükellefler açısından en başta zaman alıcı bir süreç olduğunu ifade etmiştir. Vergi incelemeleri sonrasında mahkemelerde dava edilmesi halinde, dava sürecinden kaynaklanan maliyetlerin olduğunu, davanın aleyhe sonuçlanması halinde de mükelleflerin gecikme zammı ile karşılaştıklarını aktarmıştır.

Muh. (YMM) 7, Maliye Bakanlığının KDV uygulama tebliğinde yer alan “net alan” konusundaki Danıştay kararlarını, zamanında uygulamaya başlamamasından dolayı 2014 yılından 2016 yılının aralık ayına kadar birçok mükellefin vergi iadesi kaybının olduğunu belirtmiştir. Ayrıca Maliye Bakanlığının yargı kararlarının uygulamamasından dolayı bu süreçte, vergilemenin temel ilkelerinden belirlilik ilkesinin zarar gördüğünü beyan etmiştir.

Vergi müfettişi 12, mahkemede bir vergi inceleme raporu düşürülmesi halinde, vergi idaresi ile mükellef açısından doğrudan ve dolaylı inceleme maliyeti, avukat ile mali müşavir ücreti, mahkemelerin iş yüklerinin artması gibi maliyetlere neden olduğunu ifade etmiştir.

Araştırmadan elde edilen veriler ışığında vergi incelemelerinin ve ihtilaflarının maliyetleri alt temasına ilişkin şu tespitler yapılmıştır:

- Vergi ihtilaflarının inceleme esnasında yada sonrasında idari çözüm yolları ile çözülememesi halinde, vergi iadelerin gecikmesine, vergi incelemelerinin bütün paydaşları açısından zaman, parasal ve itibar kayıpları gibi bir çok maliyete neden olabilmektedir.
- Maliye Bakanlığının yargı kararlarını (KDV uygulama tebliğinde yer alan “net alan” konusundaki Danıştay kararları gibi) uygulamamasından dolayı vergilemenin temel ilkelerinden belirlilik ilkesi zedelenebilmektedir.

3.4.9. Vergi incelemelerinin uygulama pratiği (iletişim)

Görüşme yapılan 2 vergi mükellefinden ve 3 muhasebe meslek mensubundan elde edilen veriler çerçevesinde “Vergi incelemelerinin uygulama pratiği (iletişim)” adlı alt temaya ulaşılmıştır. Bu temaya ilişkin olarak;

Vergi mükellefi 2, vergi incelemesi neticesinde kendisinin savcılığa gönderilmesine yönelik olarak, “kafadan dolma bilgi ve belgeye dayanmadan rapor yazıldığını” düşünmektedir.

Vergi mükellefi 3 de, işlemlere ilişkin belge ve evraklarını vergi müfettişine ibraz etmesine rağmen müfettişin kendisini dinlemediğini ve ibraz ettiği belgelere itibar etmediğini aktarmıştır. Vergi mükellefi 3, sadece küçük işletmelerin sürekli denetim altında olduğunu ve büyük firmaların denetlenmediğini düşünmektedir. Vergi mükellefi 6 ise, sürekli büyük işletmelerin denetlendiğini düşünmektedir.

Muh. (YMM) 11, vergi müfettişlerinin incelemeler esnasında, Devletin gücünü kullanarak, “ben böyle düşünüyorum, sen git ne yaparsan yap” şeklinde yaklaştığını aktarmıştır. Muh. (YMM) 10 da, vergi müfettişlerinin incelemelerde, sadece devletin tarafından olaya bakmak yerine, hakkaniyetin tesis edilebilmesi için mükellef açısından da olaylara bakabilmesi gerektiğini belirtmiştir. “Ülkede istihdam ve üretim olmazsa vergiyi ödeyecek kimselerinde olmayacağını” ifade etmiştir.

Araştırmadan elde edilen veriler ışığında vergi incelemelerinin uygulama pratiği (iletişim) alt temasına ilişkin şu tespitler yapılmıştır:

- Vergi incelemeleri ve sonuçları mükellefler tarafından tam anlaşılmayınca, mükellefler kendilerinin belgeye dayalı olmayan karineler ile mahkemeye sevk edildiğini düşünebilmektedir. Bu durum paydaşlar arasındaki iletişimin önemi ortaya çıkarmaktadır.
- Vergi müfettişlerinin “ben böyle düşünüyorum, sen git ne yaparsan yap” şeklinde yaklaşımları vergi incelemelerine olan güveni ve müfettiş ile mükellef arasındaki iletişimi olumsuz etkilemektedir.

3.4.10. Vergi incelemelerinde çok başlılığın mükellef ve muhasebe meslek mensuplarına yansımaları

Katılımcılardan 2 muhasebe meslek mensubundan ve 1 vergi müfettişinden elde edilen verilerden “Vergi incelemelerinde çok başlılığın mükellef ve muhasebe meslek mensuplarına yansımaları” adlı alt temaya ulaşılmıştır. Bu tema hakkında;

Muh. (SMMM) 6, VDK öncesinde, mükellef ve muhasebecilerin incelemeye gelecek kişinin gelirler kontrolörü, hesap uzmanı veya vergi denetmeni olmasına göre incelemelerde neler ile karşılaşabileceklerini tahmin ettiklerini aktarmıştır. VDK’nın

kurulması ile “mesleki çeteleşmenin” ortadan kalktığını beyan etmiştir. Muh. (YMM) 5, eksi merkezi denetim elamanları arasındaki çekişmeden defter ve belgeleri incelenen mükelleflerin olumsuz etkilendiğini belirtmiştir.

Vergi müfettişi 15, eskiden şirketlerin hesap uzmanı, maliye müfettişi ve gelirler kontrolörü gibi farklı denetim birimlerinden kişileri bünyelerinde istihdam ederek denetim kökenli bu kişilerin denetim birimleri ve bakanlık ile olan ilişkilerinden faydalanmaya çalıştıklarını aktarmıştır. Şu anda da mükelleflerin çok sayıda vergi müfettişini bünyelerinde bulundurmaya çalıştıklarını ifade etmiştir. Eskiden bazı denetim elamanlarının mükellefleri, kendi mesleki kökeninden olan yeminli mali müşavirlere yöneltebildiğini belirtmiştir. Şu anda da, mükelleflerin daha çok vergi müfettişini bünyelerinde istihdam etmeye çalıştıklarını ifade etmiştir.

Araştırmadan elde edilen veriler ışığında bu temaya ilişkin şu tespitler yapılmıştır:

- VDK’nın kurulması ile eski denetim birimleri mensupları arasındaki “mesleki çeteleşme” ortadan kalkmıştır.
- Mükellefler, eskiden farklı denetim birimlerinden yapılan mükerrer incelemelerden ve bu incelemelerin sebep olduğu olumsuz etkilerden kurtulmuştur.
- Bazı şirketler, eskiden olduğu gibi şu anda da bünyelerinde vergi müfettişi istihdam etmeye çalışmaktadırlar.

3.5. Vergi İncelemelerinde Paydaşların (Tarafların) Birbirleri Hakkındaki Algıları

Araştırmanın birinci sorusuna yönelik olarak verilen cevaplardan tespit edilen bulgular, “Vergi İncelemelerinde Paydaşların (Tarafların) Birbirleri Hakkındaki Algıları ve alt temaları” şeklinde gruplandırılmıştır.

Vergi incelemelerinde paydaşların (tarafların) birbirleri hakkındaki algılarına ilişkin bulgunun alt temaları, bu alt temalara ilişkin kaynak ve referans değerleri, aşağıdaki Çizelge 3.6.’da yer almaktadır.

Çizelge 3.6. Vergi incelemelerinde paydaşların (tarafların) birbirleri hakkındaki algıları temasının alt temaları, bu alt temaların kaynak ve referans değerleri

No.	Alt Temalar	Kaynak	Referans
3.5.1.	Vergi bilinci	22	48
3.5.2.	Mükellef bilgi ve bilinç düzeyi	12	26
3.5.3.	Vergi müfettişi kavramı	7	11
3.5.4.	Vergi müfettişlerinin kalitesi - niteliği	28	56
3.5.5.	Vergi müfettişlerinin yaklaşımları	6	17
3.5.6.	Vergi müfettişlerinin mükellefleri değerlendirmesi	13	24
3.5.7.	Vergi müfettişlerinin birbiri hakkındaki değerlendirmeleri	5	8

Katılımcılar, “Vergi incelemelerinde paydaşların (tarafların) birbirleri hakkındaki algıları” bulgusunun/temasının birinci alt teması olan “Vergi bilinci” bulgusuna ilişkin veriler, 22 kaynaktan üzerinden 48 kodlama işleminden elde edilmiştir. “Mükellef bilgi ve bilinç düzeyi” başlıklı ikinci alt temaya yönelik olarak katılımcılar, 12 kaynak üzerinde 26 görüş bildirmiştir. “Vergi müfettişlerinin kalitesi - niteliği” bulgusuna ilişkin olarak 56 kodlama işlemi 28 kaynak üzerinden gerçekleştirilmiştir. “Vergi müfettişlerinin mükellefleri değerlendirmesi” bulgusuna yönelik 24 kodlama işlemi 13 kaynak üzerinden elde edilmiştir. Bu alt temalar bağlamındaki bulgular sırasıyla aktarılmaktadır.

3.5.1. Vergi bilinci

Görüşme yapılan 2 vergi mükellefi, 7 muhasebe meslek mensubu ve 10 vergi müfettişinden elde edilen veriler çerçevesinde “Vergi bilinci” adlı alt temaya ulaşılmıştır. Bu temaya ilişkin olarak:

İnşaat ve enerji alanında faaliyet gösteren vergi mükellefi 8, Devletin, herhangi bir külfete katlanmadan ve bir riske girmeden firmasının elde ettiği kazançlara ortak olduğunu düşünmektedir.

Bilişim sektöründe faaliyet gösteren firma sahibi vergi mükellefi 4, mükelleflerin ödedikleri vergiler ile hangi harcamaların gerçekleştirildiğinin biraz farkında olabilmeleri halinde bilinçlerinin gelişeceğini ve hesap sormaya başlayacaklarını belirtmiştir. Vergi vermenin bir kültür olduğunu, bir bölgede mükelleflerin yarısının vergi vermemesi halinde orada vergi vermemesi kültürünün yaygınlaşmakta olduğunu aktarmıştır.

Vergi mükellefi 8, devleti kendi kazancına ortak sayarken, vergi mükellefi 4, devletin aldığı vergiler ile mükellefin güvenliği başta olmak üzere birçok kamusal hizmeti kendisi için sunmakta olduğunun bilincinde ve hizmetleri gerçekleştirirken hesap vermek zorunda olduğunun farkındadır. Bu yüzden, vergi mükellefi 4, vergi mükellefi 8’den daha geniş bir bakış açısıyla mükelleflerin vergi bilincinin gelişip gelişmemesinin kök nedeni hakkında değerlendirmede bulunmuştur.

Muh. (SMMM) 1, mükellefin vergi bilincine yönelik şu değerlendirmede bulunmuştur:

“[Mükelleften] Şöyle sorular geliyor ne kadar vergi ödemem lazım? Yani ne kadar saçma bir soru ne kadar kazanırsan o kadar ödeme lazım normalde bunun cevabı. Kimse vergi ödemek istemiyor çoğu mükellefte çünkü verginin doğru yere harcandığını düşünmüyor. Ayrıca, kendisinin gerçek kişi olarak şirketten ayrı bir kişiliği olduğunu ve vergi mükellefi olduğunu bilmiyor. Devlet, bugün yüzde elli herkese ortak [diyor]. Şimdi adam vergi bilinci olmadığı için ben o kadar uğraşıyorum diyor yarısını devlete vermek istemiyorum [diyor]. Yüzde 50’ye çıkınca iş başkalaşır yani o zaman işte bu çift kayıt dediğimiz gayri resmi işlemler işte fatura kesmeyeyim, almayayım Fatura almazsam ne olur? Kesmezsem ne olur? Onlar doğuyor” (Görüşme: Muh. (SMMM) 1).

Muh. (YMM) 3, “mükellefler açısından bir kere, temel olarak vergi ödemek kast ve niyetiyle hareket eden kişileri koruyucu bir sistem geliştirmek gerektiği” görüşü ile vergisini düzenli ödemeye çalışan mükellefleri gözetten ve koruyan bir sistemin geliştirilmesi görüşü, vergi bilinci bulgusunun başka bir yönüne dikkat çekmektedir.

Muh. (YMM) 7, vergi bilincinin ilkökul eğitimi ile birlikte başlaması gereken bir durum olduğunu ifade etmiştir. Muh. (YMM) 7’in görüşüne benzer olarak, bazı vergi müfettişleri¹⁹⁷ toplumdaki mevcut vergi bilinci düzeyinin farkında olarak vergi ödev ve sorumluluğunun ilkökul eğitimi ile birlikte topluma kazandırılması gerektiğini belirtmiştir.

Bazı vergi müfettişleri, vergi bilincine yönelik olarak; mükelleflerden bir kısmının vergi vermeme ya da daha az verme yönünde hareket ettiğini¹⁹⁸, mükelleflerin özellikle dolaylı vergiler konusunda ödediği verginin farkında olmadığını ve “vergi uyumsuzluğu” içerisinde bulunduğunu¹⁹⁹, ödediği verginin nerede kullanıldığının farkında olmadığını²⁰⁰, vergi vermenin bir vatandaşlık sorumluluğu ve görevi olduğunun

¹⁹⁷Vergi müfettişi 2, 9, 13 ve 17.

¹⁹⁸Vergi müfettişi 1.

¹⁹⁹Vergi müfettişi 14.

²⁰⁰Vergi müfettişi 4 ve 17.

bilincinde olmadıklarını²⁰¹, mükellefin en ufak bir vergi çıktığında onu sıfırlamaya çalışan bir zihniyete sahip olduğunu²⁰² ve mükelleflerin tahsil ettiği KDV tutarlarını bile kendilerinin zannederek bunu Devlete ödememek için türlü türü yollara başvuracak bir yaklaşıma sahip olduklarını²⁰³ aktarmıştır.

Araştırmadan elde edilen veriler ışığında vergi bilinci alt temasına ilişkin şu tespitler yapılmıştır:

- Vergi mükellefleri, Devletin aldığı vergiler ile firmalarının karına herhangi bir riske girmeden ortak olduğunu düşünmektedirler.
- Bazı vergi mükellefleri, elde ettikleri kar, irat ve gelir üzerinden vergi ödemek zorunda olduğu bilincine sahip değildir.
- Vergi mükellefleri, ödenen vergilerin hangi kamusal mal ve hizmetlerin üretimi ile finansmanında kullanıldığının yeterince farkında değildir.
- Vergi mükellefleri vergi sorumlusu sıfatıyla tahsil ettikleri ve Devlete ödemek zorunda oldukları KDV tutarlarını, kendi kazançlarının bir kısmı olarak düşünüp bu vergiyi ödememek veya ödenecek miktarı azaltmak için değişik yollara başvurabilmektedir.
- Bir mahalde/çevrede mükellefler arasında vergi vermeme veya ödenmesi gereken vergiyi azaltma davranışının bulunması halinde, bu durumun bulaşıcı bir hastalık veya virüs gibi o muhitte bulunan diğer mükellefler arasında da yaygınlaşabilmektedir.
- Vergi bilincinin ilkökul eğitiminden itibaren topluma kazandırılması ihtiyacı bulunmaktadır.

3.5.2. Mükellef bilgi ve farkındalık düzeyi

Katılımcılardan 3 vergi mükellefi, 4 muhasebe meslek mensubu ve 2 vergi müfettişinden elde edilen verilerden “Mükellef bilgi ve farkındalık düzeyi” adlı alt temaya ulaşılmıştır. Bu temaya yönelik olarak;

Vergi mükellefi 1, ticaret kanununda belirtilen limited şirket ve anonim şirket gibi şirket türlerini farklı bir kişilik olarak saymadığını, şirketi kuran kişi ile şirket tüzel

²⁰¹Vergi müfettişi 6 ve 7.

²⁰²Vergi müfettişi 3 ve 7.

²⁰³Vergi müfettişi 7.

kişiliğinin aynı kişilik olduğunu düşünmektedir. Benzer olarak vergi mükellefi 3 de, şirketlerinin bir aile şirketi olduğu için şirket tüzel kişiliği ile kendilerini tek bir kişilik olarak gördüklerini ifade etmiştir. Vergi mükellefi 4, şirketin elde ettiği kazanç üzerinden ödenen kurumlar vergisi sonrası ortaklara dağıtılan net kişisel kazançları dağıtırken ve harcamalarını gerçekleştirirken tekrar vergilendirilmesini kabullenmek istememektedir.

Bazı muhasebe meslek mensupları, vergi mükelleflerinin, fatura alma-verme, bunların kayıtları, beyannameler gibi temel konular başta olmak üzere vergi mevzuatına ilişkin iş ve işlemler hakkında yeterli bilgisinin olmadığını²⁰⁴, kişilerin şirketlerine ait gelirlerin doğrudan kendilerine ait olduğu düşüncesinin Türkiye’de yaygın olduğunu ve bu yüzden kişisel harcamalarını firma üzerinden istediği gibi gerçekleştirebildiklerini²⁰⁵ belirtmiştir. Bu konu hakkında görüş bildiren vergi müfettişleri²⁰⁶ de, mükelleflerin vergi konularda yeterli bilgiye sahip olmadığını aktarmıştır.

Araştırmadan elde edilen veriler ışığında mükellef bilgi ve farkındalık düzeyi alt temasına ilişkin şu tespitler yapılmıştır:

- Vergi mükellefleri sahip oldukları veya ortağı oldukları firmaların tüzel kişiliklerini, kendi gerçek kişiliklerinden ayrı görmemektedir.
- Mükelleflerin kendi kişilikleri ile şirket tüzel kişiliklerini bir gördükleri veya görmek istedikleri için şirket ile kendi kişiliklerinin elde ettiği gelirlerin farklı olarak ayrı ayrı vergilendirilmesini kabullenmek istememektedir.
- Ayrıca elde ettikleri gelirler (gelir ve kurumlar gelirleri) üzerinden ayrı vergilendirmenin dışında, elde edilen bu gelirlerin harcama yapılırken de ayrıyeten vergilendirilmesini eleştirmektedirler. Bu durumun kök nedeni olarak gelir ve kurumlar vergisinin hesaplanmasında harcama tutarlarının çok sınırlı bir şekilde indirim konusu olması veya hiç indirim konusu olmaması söylenebilir.
- Bir yönüyle “basiretli bir ticaret adamı” gibi davranması gereken vergi mükelleflerinin vergi ve vergiye ilişkin işlemler (belge düzenleme ve alma, kayıt düzeni, bildirimde bulunma v.b. işlemler) hakkında en temel bilgilerinin yeterli seviyede olmadığı söylenebilir.

²⁰⁴Muhasebe meslek mensubu (SMMM) 1 ve (SMMM) 4.

²⁰⁵Muhasebe meslek mensubu (SMMM) 8.

²⁰⁶Vergi müfettişi 4 ve 5.

3.5.3. Vergi müfettişi kavramı

Araştırmaya katılanlardan 3 vergi mükellefi, 3 muhasebe meslek mensubu ve 1 vergi müfettişinden elde edilen verilere göre ‘‘Vergi müfettişi kavramı’’ adlı alt temaya ulaşılmıştır. Bu tema hakkında;

Bazı vergi mükellefleri, ‘‘vergi müfettişleri sistemini bana sorsalar kaldırın bunu, hiÇbir Şey olmaz bunlarla. Gittim orada oturuyor altı yedi kişi. HiÇbir Şey yaptıkları yok’’ Őeklinde²⁰⁷, ‘‘herkes oturduŐu yerde [ofisinde]  alıŐıyor. Bütün firmalar g rd Ő m kadarıyla onlara hizmet ediyor, aman getir, aman götür ayaŐına, el pençe! Ne yapacak? AŐzından ne karar çıkacak bekle. Her Şeyi ayaŐına istiyorlar. Kimse gelip burayı incelemiyor’’ Őeklinde²⁰⁸ ve ‘‘biz ticaretimizi yaparken vergi müfettişlerini üçüncü bir göz olarak görüyoruz. Yani yanımızda olmayan ama her an yanımızda bitecekmiŐ biri gibi’’ Őeklinde²⁰⁹ görüş belirtmiştir.

Bazı muhasebe meslek mensupları, müfettişlerin yarısının çok iyi, dörtte birinin kötü, geri kalanın ise geliŐtirilebilir olduŐunu²¹⁰, vergi müfettiş sayısının 8-9 bin kişiye ulaŐtıŐı için merkezi denetim elamanlarının eskiden g rd Ő  itibarın kalmadıŐını²¹¹, 2 bin civarında müfettişin meslekten ihraç edildiŐi için mesleŐini saygınlıŐının kalmadıŐını²¹² aktarmıştır. Vergi müfettişi 15 de, modern dünyanın burnu havada denetim elamanı istemediŐini paylaşmıştır.

Araştırmadan elde edilen veriler ıŐıŐında vergi müfettişi kavramı alt temasına ilişkin Şu tespitler yapılmıştır:

- Mükellef ve muhasebe meslek mensupları, kendi tecrübelerine ve bilgilerine göre vergi müfettişi kavramını çok farklı Şekillerde algılamaktadır. Vergi müfettişlerinin mükelleflere olan yaklaşımlarından pek hoŐlanılmamaktadır. İŞ yapmadıkları düşünülmektedir.
- Vergi m fettiŐliŐi mesleŐinin itibar ve saygınlıŐı, VDK öncesine göre oldukça azalmış durumdadır. Bunda vergi müfettiş sayılarının 9 binleri bulması etkilidir.

²⁰⁷Vergi mükellefi 2.

²⁰⁸Vergi mükellefi 3.

²⁰⁹Vergi mükellefi 8.

²¹⁰Muhasebe meslek mensubu (SMMM) 8.

²¹¹Muhasebe meslek mensubu (YMM) 9.

²¹²Muhasebe meslek mensubu (YMM) 10.

3.5.4. Vergi müfettişlerinin niteliği

Katılımcılardan, 10 muhasebe meslek mensubu, 10 vergi müfettişi ve 2 adet vergi mükellefinden elde edilen verilerden yararlanılarak ‘‘Vergi müfettişinin niteliği’’ adlı alt temaya ulaşılmıştır. Bu tema hakkında:

Vergi mükellefi 2, ‘‘vergi müfettişlerinin işlerine hâkim olmadıklarını’’ ifade ederken vergi mükellefi 8, ‘‘müfettişlerin sayılarının kontrolsüz bir şekilde bir anda artmasından dolayı VDK’nın müfettişleri kontrol edemediğini ve VDK’nın kapasitesinin üstünde işe alımların müfettişlerin kalitesini olumsuz etkilediğini aktarmıştır.

Bazı muhasebe meslek mensupları, ‘‘vergi müfettişlerinin ticari hayattan kopuk bir şekilde mevzuat yönünden yetiştirildikleri’’²¹³, ‘‘VDK sonrası müfettiş sayısının artması ile kalitenin düştüğü’’²¹⁴, ‘‘2000 sonrası vergi denetmeni alımlarında çok kaliteli ve kapasiteli belli sayıda vergi denetmeninin olmakla birlikte bir kısmının kapasitesinin çok iyi olmadığı’’²¹⁵, ‘‘eski bir hesap uzmanının çok farklı bir perspektife sahip olarak olayları yorumlayabildiği’’²¹⁶ ve ‘‘yeniler çok kendine güveniyor, daha kibirli daha ukala oluyor. Müfettişler yaşlandıkça tecrübe kazandıkça daha anlayışlı oluyorlar, daha bilgili oluyorlar ve daha iyi analiz ediyorlar’’²¹⁷ şeklinde görüş paylaşmıştır.

Muh. (YMM) 3, VDK çatısı altında farklı eğitim ve donanımlara sahip kişilerin bir araya toplandığını ve bazı müfettişlerin hem etik değerler hem de bilgi birikimi açısından olgunlaşmamış olduklarını aktarmıştır. Bu yüzden müfettişlerin çok iyi yetiştirilmesi ve kendilerine verilen yetki ile sorumlulukları taşıyıp taşıyamadığının ölçülmesi gerektiğini belirtmiştir.

Muh. (YMM) 10, VDK öncesinde sayının az olmasının kaliteyi beraberinde getirdiğini ve VDK sonrasında müfettiş sayısının artması sonucunda incelemelerin kalitesinin artmadığını aktarmıştır. VDK  ncesi ve sonrası döneme ilişkin şu şekilde değerlendirmede bulunmuştur:

‘‘Eskisi gibi böyle hukuksal anlamda tartışabileceğimiz arkadaşlar [vergi müfettişi] kalmadı. Bu iş bana böyle geldi. Böyle olacak şeklinde [yaklaşımlar var] çok da hukuksal tartışmaya girmeden bir an önce incelemeyi kapatmak, konuyu bitirmek hususunda hareket ediliyor. Hukuksal anlamda yaklaşmak yerine ben bunu istiyorum. şöyle böyle yoksa şöyle olur gibi tehdit vari yaklaştığın zaman bir süre sonra bu imaja zarar veriyor. Yani eskiyle yenin en büyük farkı burada, yani mükellefle vergi müfettişi arasındaki ilişki seviyesinde var iki eski

²¹³Muhasebe meslek mensubu (SMMM) 1 ve (SMMM) 2.

²¹⁴Muhasebe meslek mensubu (YMM) 9 ve (YMM) 11.

²¹⁵Muhasebe meslek mensubu (YMM) 5.

²¹⁶Muhasebe meslek mensubu (SMMM) 6.

²¹⁷Muhasebe meslek mensubu (SMMM) 8.

kişilerin merkezi denetim elemanları veya diğer denetim elemanlarının olayları yaklaşımı çok daha hukuksal çok daha mükellefi ikna edici yöneydi” (**Görüşme: Muh. (YMM) 10**).

Muh. (YMM) 10’un değerlendirmesinden vergi müfettişlerinin olaylara yaklaşımı, mükellef ile iletişimi, yaptığı incelemeyi savunabilmesi veya savun(a)maması vergi müfettişlerinin kalitesini yansıtan durumlar olduğu söylenebilir.

A denetim grup başkanlıklarında görevli bazı vergi müfettişleri²¹⁸, “yardımcılık sürecindeki mesleki eğitimlerinin eskiye [VDK öncesi döneme] göre daha sistematik ve nitelikli olmasından dolayı vergi müfettişlerinin kalitesinin artmakta olduğunu” aktarmıştır.

Hesap uzmanı kökenli vergi müfettişi 10, A grubundaki müfettişlerin %10’unun çok iyi olduğunu, B grubundaki müfettişlerin ise %90’ının çok iyi olduğunu, çalıştığı denetim grup başkanlığında da bazılarının yeterli seviyede olmadığını aktarmıştır. A denetim grubundaki müfettişler ile B denetim grubundaki müfettişler arasında temel farklardan birisinin motivasyon farklılığı olduğunu düşünmektedir. Bir hesap uzmanının, muavinlik döneminde 18 saatlik yoğun çalışma temposunda, bir ödüle ulaşmak (hesap uzmanı olabilmek, camiaya katılabilmek) için var gücüyle çalıştığını aktarmıştır. Buradan denetim elemanları arasındaki motivasyon farklılıklarının, onların niteliğine etki eden en temel unsurlardan biri olduğu ortaya çıkmaktadır.

Vergi müfettişi 10, A denetim grubundaki müfettişlerin bir kısmı ile yeterlilik sonrası B grubuna geçen müfettişlerin mevzuat bilgisi yönünden çok iyi olduklarını bununla birlikte inceleme yetkinliği açısından belli bir noktaya gelmeleri için hem çalışmaya hem de zamana ihtiyaçları olduğunu düşünmektedir. Kendi ifadesiyle “incelemeyi bilmek ile mevzuatı bilmenin farklı” durumlar olduğunu aktarmıştır.

Vergi müfettişi 11, “A denetim gruplarında çalışan müfettişler ile B denetim grubunda çalışan müfettişler arasında fonksiyon ve yapı farkı bulunmakta olduğunu, bu yüzden bütün müfettişlerin aynı kalitede olmadığını ifade etmiştir.

Vergi müfettişi 6, vergi müfettişlerinin “güvenilir insan olmak zorunda olduğunu, kişilerin ırkına, rengine, inancına bakmaksızın herkese eşit şekilde davranabilmesi gerektiğini vurgulamıştır. Vergi müfettişi 13 de, müfettişlerin çok önemli yetkiler ile donatılmasından dolayı müfettişlerin hakkaniyete uygun incelemeler yapmakla sorumlu olduklarını belirtmiştir.

²¹⁸Vergi müfettişi 4 ve 5.

Vergi müfettişlerinin motivasyon farklılığının, çalışma disiplinine ve incelemelerinde nitelikli olmalarına doğrudan etki eden bir faktör olduğu söylenebilir. (A) denetim grubu müfettişlerinin yetişme sürecindeki eğitimlerinin profesyonelce ve sistematik olarak takip edilmeye ve verilmeye başlanmıştır. VDK'nın, müfettişlerin yetişme sürecindeki çalışmalarının sonuçlarının ilerleyen yıllarda daha net bir şekilde ortaya çıkacağı söylenebilir.

Eski merkezi denetim elamanları tarafından A denetim grubu müfettişlerinin mevzuat bilgilerinin çok iyi olduğunun ifade edilmesi, bütün müfettişlerin tek çatı altında entegrasyonu ve birbirlerine olan yaklaşım açısından oldukça önemlidir. Mevzuat konusunda ciddi bir birikime ulaşmış A denetim grubu müfettişlerinin inceleme yetkinliklerini daha üst bir seviyeye çıkartmaları ve vergi incelemelerinin etkinliğine daha fazla katkı yapmaları söylenebilir. Ayrıca, 10 bin civarında vergi müfettişinin bulunduğu bu büyük yapı (VDK) içerisinde, vergi müfettişlerine mesleki etiğin, değerlerin, ilkelerin, kriterlerin ve diğer donanımların kazandırılması mesleki saygınlığın artırılması, hakkaniyete uygun hareket edebilmenin geliştirilmesi, vergi incelemelerinin nitelik ve etkinliğinin daha da fazlalaştırılması ve VDK'nın misyonunu gerçekleştirebilme açılarından önem arz etmektedir.

Araştırmadan elde edilen veriler ışığında vergi müfettişinin niteliği alt temasına ilişkin şu tespitler yapılmıştır:

- Vergi müfettiş sayısının çok kısa bir sürede artırılmasından dolayı VDK, yetişme sürecinde müfettişleri etkin takip ve kontrol edememiştir. Yetiştirme kapasitesinin üstünde işe alımların yapılması müfettişlerin kalitesini olumsuz etkilemiştir.
- VDK sonrasında vergi müfettiş sayısının kısa bir sürede 10 bin civarına ulaşması sonucunda vergi incelemelerinde nicel olarak bir artış sağlanmakla birlikte incelemelerin niteliğinde ve etkinliğinde aynı oranda bir artışa neden olmadığı söylenebilir.
- VDK sonrası dönemde vergi müfettişleri incelemelerde tek yönlü hareket ederek (iletişimden kaçınarak) mükellef ve meslek mensuplarına yeterli izah ve rehberlik yap(a)mamaktadır. VDK sonrasında vergi müfettişleri ile hukuksal konularda müzakere yapılmaz hale gelmiştir.
- Bazı vergi müfettişlerin mesleki ve etik değerler, ilkeler, kriterler ile bilgi birikiminin daha üst bir seviyeye taşınması gerekmektedir.

- Vergi inceleme elemanlarının kalitesini ve çalışma disiplini belirleyen faktörlerin başında, eski merkezi denetim elamanları ile eski vergi denetmenlerindeki motivasyon farklılığı yer almaktadır.
- A denetim grup başkanlıklarındaki vergi müfettişleri mevzuat anlamında donanımlı olmakla birlikte, vergi inceleme yetkinliği açısından ve ticari hayattaki gerçeklikleri kavrama açısından gelişmeye açık yönleri bulunmaktadır.

3.5.5. Vergi müfettişlerinin yaklaşımları

Araştırmaya katılanlardan 2 muhasebe meslek mensubu, 2 vergi müfettişi ve 2 vergi mükellefinden elde edilen veriler çerçevesinde “Vergi müfettişlerinin yaklaşımları” adlı alt temaya ulaşılmıştır. Vergi müfettişlerinin yaklaşımlarına ilişkin olarak;

Vergi mükellefi 2, ödedikleri vergilerden vergi müfettişleri maaş almalarına rağmen kendilerine tepeden baktıklarını ve çok şüpheli yaklaştıklarını aktarmıştır. Vergi mükellefi 3, vergi mükellefi 2’nin aksine kendisini inceleyen müfettişlerin kendilerine karşı gayet iyi bir yaklaşım sergilediklerini belirtmiştir. Vergi mükellefi 7 de, “vergi müfettişinin kendi lisanlarından anlamadığını, dünyadan, ticaretten kopuk ve aşırı devletçi” olduklarını ifade etmiştir.

Muhasebe meslek mensubu (SMMM) 4, vergi müfettişlerinin “seni inceleyeceğim, buranın tek söz sahibiyim gibi bir yaklaşım içinde olmadıklarını” belirtmiştir. Benzer olarak muhasebe meslek mensubu (SMMM) 8 de, “kendilerinin vergi incelemesine ilişkin açıklamalarının tecrübeli müfettişler tarafından daha yumuşak bir şekilde karşılandığını ve tecrübesiz müfettişlerin daha çekingen davrandıklarını” paylaşmıştır.

Vergi müfettişi 3, eski merkezi denetim elamanlarının büyük mükelleflere karşı yaklaşımı konusunda daha donanımlı olduklarını ve denetim silahını düzgün kullanmayı bilmenin çok önemli olduğunu beyan etmiştir.

Vergi müfettişi 17, eski taşra denetim elamanı kökenli vergi müfettişlerinin sahada vergi dairesi çalışanlarına karşı yanlış davranışlarının olabildiğini, bu yüzden bir kısmı hakkında soruşturma yapıldığını aktarmıştır. Eski merkezi denetim elamanları olarak saha denetimlerinde vergi dairesi çalışanlarının kendilerine yaklaşımlarının eskisi gibi olduğunu da eklemiştir.

Her bir vergi müfettişinin yaklaşım ve iletişim becerisinin birbirinden farklı olduğu için katılımcıların, birbirinden çok farklı değerlendirmelerde bulunduğu görülmektedir. Genel olarak, tecrübesi daha az olan müfettişlerin daha çekingen, tartışmaya girmeyen ve

biraz daha mesafeli yaklaşım sergilerken, daha kıdemli müfettişlerin daha olgun, esnek bir bakış açısı ve daha anlayışlı bir tavır sergiledikleri söylenebilir.

Araştırmadan elde edilen veriler ışığında vergi müfettişlerinin yaklaşımları alt temasına ilişkin şu tespitler yapılmıştır:

- Vergi müfettişlerinin meslekleri gereği bir olayın kök nedenini araştırmaya yönelik sergiledikleri şüpheli yaklaşım, muhasebe meslek mensupları ve mükellefler üzerinde tedirgin edici bir etkiye dönüşebilmektedir. Bunun yanında bazı vergi müfettişlerinin incelemelerde mükelleflere yaklaşımları “yukarıdan bakan” ve “devletçi bakış açısı” şeklinde algılanmakta ve eleştirilmektedir.
- Eski merkezi denetim elemanı ile eski taşra denetim elamanı kökenli vergi müfettişlerinin mükelleflere ve muhasebe meslek mensuplarına yaklaşımı arasında farklılıklar bulunabilmektedir.
- Vergi müfettişlerinin incelenen kişilere yaklaşımını belirleyen faktörler arasında sahip oldukları donanım, mesleki tecrübe ve hizmet yılı yer almaktadır.
- VDK sonrasında bazı eski vergi denetim kökenli vergi müfettişleri ile vergi dairesi personeli arasında iletişim ve yaklaşım yanlışlıklarının olabildiği örnekler bulunmaktadır.

3.5.6. Vergi müfettişlerinin mükellefleri değerlendirmesi

Vergi müfettişi katılımcı grubundaki 13 vergi müfettişinden elde edilen veriler ışığında “Vergi müfettişlerinin mükellefleri değerlendirmesi” adlı alt tema elde edilmiştir. Bu bağlamda;

Vergi müfettişi 1, incelemeler esnasında hile yapan mükellef ile hata yapan mükellefin davranışlarından, yaklaşımlarından ayırt edilebildiğini ve hile yapan mükelleflerin sesinin biraz daha gür çıktığını belirtmiştir.

Vergi müfettişi 11, bazı mükelleflerin çok uyanık olduklarını, onlara karşı çok dikkatli davranılması gerektiğini aktarmıştır. Ayrıca mükelleflerin, vergiyi düşünmediklerini kendi işletmelerini düşündüklerini, bunun içinde iyi mali danışman arayışı içinde bulundukların ifade etmiştir.

Vergi müfettişi 13, büyük ölçekli işletme sahiplerinin yaklaşımı ve sahip oldukları özgüvene yönelik şu açıklamada bulunmuştur:

“Büyük ölçekliler [mükellefler] profesyonel, onlar daha donanımlı bir şekilde ekipleriyle birlikte karşınıza geliyorlar ve burası sadece müfettişin alanı değil şeklinde hareket ediyorlar. Ayrıca iyi bir iletişim kurulduğu takdirde de teşekkür ediyorlar” (Görüşme: Mük. 13).

Bazı vergi müfettişleri mükellefler hakkında; “mükelleflerin işletme ölçekleri küçüldükçe mevzuata yönelik sıkıntıların ve eksikliklerin daha fazla olduğunu”²¹⁹, “Dünyada yeni eğilimde, mükellef kavramının müşteri kavramına dönüşmeye başladığını”²²⁰, “incelemeye giren mükellefin korku içerisine girdiği için sağlıklı düşünemediğini ve vergiye ilişkin bilgilerinin yeterli olmadığını”²²¹, “büyük ölçekli mükelleflerin daha bilinçli olduklarını”²²² ve “mükelleflere maliye denilince görüşmelere korkarak geldiğini, mükelleflerin milyon liralık ciro yapmasına rağmen vergi konusunda yeterli bilgisinin olmadığını”²²³ paylaşmıştır.

Vergi müfettişi 7 de, mükelleflerin memleketlerine göre gösterdikleri farklılıkları şu şekilde aktarmıştır.

“Mükellefin psikolojik yapısıyla ilgili, mükellef aslında bambaşka bir şey, mükellef yapısı Türkiye de coğrafik özelliklere göre bölgelere göre bile farklılaşabiliyor. İstanbul mükellefi çok profesyoneldir. Mesela sahtecisi de çok sağlam sahtecidir. İyi de iyidir hani kötüsü de profesyonel olarak iyidir yani. Mesela Konya’nın mükellefi saygılıdır, çok diyaloga açıktır Mesela Karadeniz’in mükellefi zordur. Trabzonlu bir mükellefle başka bir tonda konuştuğunuzda o çok bambaşka konuşur. Mesela bir Egeye, Afyon’a denetime gidersiniz insanı uysaldır. Biraz daha ne dersiniz deyin mükellef tamam der he der. Yapacaksa da he der, yapmayacaksa da he der... , ...Karşımdaki bir insan, tüzel kişilik bile olsa, Yani o anki ruh hali, psikolojik hali, coğrafi bölgesinin verdiği psikolojik hal denetimi etkiliyor” (Görüşme: Muf. 7).

Vergi mükelleflerin yaklaşımlarının, davranışlarının ve kalibresinin, firmalarının ölçeği ile doğru orantılı olarak değiştiği söylenebilir. Büyük ölçekli firma sahibi mükellefler, daha özgüvenli bir şekilde ve “mükellefiyetinin bilincinde” olarak müfettiş ile daha seviyeli bir iletişim kurabilmektedir. Küçük ölçekli mükellefin yaklaşımlarının müfettişe karşı daha mütevazı ve itiraz etmeyen bir şekilde olduğu görülmektedir. Aslında mükelleflerin gösterdikleri bu davranış tarzı, devlete olan yaklaşımlarından kaynaklamakta olduğunu söyleyebilir.

Ayrıca hileli ve kasıtlı davranış sergileyen vergi mükelleflerin, “yavuz hırsız ev sahibini bastırır” şeklinde olabildiklerini ortaya çıkmaktadır. Coğrafi bölgelerin vergi

²¹⁹Vergi müfettişi 14.

²²⁰Vergi müfettişi 8 ve 15.

²²¹Vergi müfettişi 2.

²²²Vergi müfettişi 3 ve 9.

²²³Vergi müfettişi 5.

mükelleflerin yaklaşımını, bakış açısını ve tepkilerini belirleyen temel faktörlerden birisi olduğu söylenebilir.

Araştırmadan elde edilen veriler ışığında vergi müfettişlerin mükellefleri değerlendirmesi alt temasına ilişkin şu tespitler yapılmıştır:

- Büyük ölçekli vergi mükellefleri, mükellefiyetlerinin bilincinde oldukları ve yeterli özgüvene sahip oldukları için hem kendi alanlarının hem de müfettişlerin alanlarının farkındadır. Diğer küçük ölçekli vergi mükellefleri ise incelemelerde savunma psikolojisi içerisinde hareket etmekte ve maliye idaresinden çekinmektedir. Ayrıca, genellikle küçük ölçekli vergi mükellefi, idareyi sorgulamadan uyum gösterme yönünde davranmaktadır.
- Mükelleflerin işletme ölçeği büyüdükçe ve kurumsallık düzeyi arttıkça mükellefin vergi işlemleri ve uygulamaları hakkındaki bilgi düzeyi artmaktadır.
- Coğrafi bölgeler, vergi mükelleflerin vergiye ilişkin olumlu ve olumsuz davranışlarını şekillendirmede etkilidir.
- Vergi mükelleflerinde vergiye ilişkin sorumluluk ve görevler ile ödemek zorunda olduğu vergiyi düşünmekten ziyade şirketinin geleceğini düşünme ve planlama daha baskın bir davranıştır.

3.5.7. Vergi müfettişlerinin birbirleri hakkındaki değerlendirmeleri

Vergi müfettişlerinin birbirleri hakkındaki değerlendirmeleri teması hakkındaki bulgular, veri toplama araçlarından gözlem, görüşme öncesi ve sonrası günlükler ile araştırma ana günlüğünde yer alan değerlendirmelerden aktarılmıştır. VDK öncesi dört denetim birimi arasındaki çekişme ve rekabet, VDK sonrası müfettişlerin bazı davranışlarını belirlemektedir. VDK sonrasında eski merkezi denetim elamanları aynı denetim gruplarında (B, C ve Ç) çalışması ile birlikte aralarındaki iletişim ve birbirlerine karşı yaklaşım VDK öncesine göre oldukça iyi bir noktaya ulaşmıştır.

Eski vergi denetmeni kökeni vergi müfettişleri ile eski merkezi denetim elamanları, ortak proje, iş vesaire ortamlarda çalışması sonucunda aradaki rekabet, çekişmeler ve iletişim bozuklukları daha makul bir seviyeye çekilmiştir. Bununla birlikte hem bazı vergi denetmeni kökenli vergi müfettişlerinde hem de bazı eski merkezi denetim elemanlarında, birbirilerine karşı gösterdikleri hareketlerde, olayları algılamada ve yorumlamada önyargılı ve tepkisel davranabilmektedir.

Araştırmacının gözlem (katılımcı olmayan) ve vergi müfettişlerinden elde ettiği bilgilere göre; Maliye müfettişi kökenli vergi müfettişlerinin dört denetim birimi ile çalışmaya karşı tepkilerini ve işlerin gelişmelerini profesyonelce yürüttüğü ve takip ettiği (etmek zorunda kaldığı) söylenebilir.

Hesap uzmanı kökenli vergi müfettişleri içerisinde, iletişime açık ve diğer müfettişleri de kabullenen müfettiş daha az sayıda bulunduğu söylenebilir. ayrıca VDK kurulurken birçok hesap uzmanı tek unvan ve tek çatı altında birleşmeye tepki olarak kuruldan ayrılmıştır. Hesap uzmanlarının küstürülmesi ve onların bu duruma tepki olarak kuruldan ayrılmaları neticesinde yetişmiş, donanımlı, etkin inceleme kabiliyetine sahip nitelikli insan kaynağı denetim gücü içerisinde muhafaza edilememiştir.

Gelirler kontrolörleri kökenli vergi müfettişlerinin ise tek unvan altında birleşme konusunda daha makul ve ihtiyatlı davranıldığı söyleyebilir. Ayrıca, diğer merkezi denetim elemanlarına göre vergi denetmeni kökenli vergi müfettişlerini daha kabullenmiş görülmektedirler. VDK sonrası vergi müfettişlerinin eğitimi, VDK yapısı içerisinde görev alma gibi konularda etkin rol aldıkları görülmektedir.

Vergi denetmen kökenli vergi müfettişlerinin bir kısmı, VDK yönetimi tarafından yapılan işlemlere karşı tepkisel ve önyargılı davranabilmektedir. Azımsanmayacak sayıdaki vergi denetmen kökenli vergi müfettişleri de tepkisel davranışları bir kenara bırakıp ortaya çıkan motivasyon ile birlikte nitelikli işler yapmaya ve VDK'ya katkı sağlamaya çalışmaktadır.

VDK sonrası mesleğe kabul edilen vergi müfettiş yardımcıları ise kendilerini eski denetim birimlerinden hiçbirisine ait görmemektedir. Kendilerini VDK'nın ilk vergi müfettişleri olarak mesleğe hangi denetim grup (A veya B denetim grup) başkanlığında başladılarsa oranın kültürü içerisinde VDK sonrası yeni denetim kültürünün ilk örneklerini oluşturmaktadır.

VDK'nın eski dört denetim biriminin kültürü üzerine yeni alınan müfettişler ile birlikte yeni bir denetim kültürü oluşturması için uzun bir zamana, güçlü bir iş barışına, ortamına, önyargılardan uzak sürekli gayret ve çalışmaya bağlı olduğunu söyleyebilir.

VDK sonrasında aynı yarışma sınavlarında başarılı olan vergi müfettiş yardımcıları, başarı yüzdelerine göre A veya B denetim grup başkanlıklarında görevlendirilmektedir. Bu noktada, aynı sınav ile mesleğe başlayan kişiler arasında psikolojik olarak ilk ayrılık başlamaktadır. Daha sonra, A ve B denetim grup başkanlıklarındaki bu müfettişler, aynı sınavla işe girdikleri diğer arkadaşlarına karşı

farklı tepkiler içerisinde olabilmektedir. 3 yıllık yeterlilik süreci sonrasında sınavlarda başarılı olup A denetim grup başkanlıklarından B denetim grup başkanlıklarına geçen vergi müfettişleri, B denetim grubunda bazen kabul görmeme davranışları ile karşılaşabilmektedir.

Vergi denetmeni kökenli vergi müfettişi 13, eski merkez denetim elamanlarının tepkisel davranışlarına yönelik olarak “kendimi eski merkezi denetim elemanlarının yerine koyuyorum, ben onların yerinde olsaydım, benzer tepkileri bende verirdim” şeklinde verilen tepkileri olağan karşılamaktadır. Hesap uzmanı kökenli vergi müfettişi 10 da, “A grubundaki müfettişlerin %10’unun çok iyi olduğu, B grubundaki müfettişlerin ise %90’ının çok iyi olduğu” şeklinde değerlendirmede bulunmuştur.

Araştırmadan elde edilen veriler ışığında vergi müfettişlerinin birbirleri hakkındaki değerlendirmeleri alt temasına ilişkin şu tespitler yapılmıştır:

- VDK öncesinde dört farklı denetim birimi bulunmaktaydı. Şu anda aynı unvan ve özlük haklarına sahip vergi müfettişleri arasındaki ayrım, eski merkezi denetim elamanları B (C ve Ç denetim grupları da B denetim grubu olarak görülmekte) denetim grubu olarak bir tarafta, eski vergi denetmenleri ise A denetim grubu olarak diğer tarafta yer almaktadır.
- Eski merkezi denetim elamanı ve eski vergi denetmeni kökenli vergi müfettişleri arasındaki sürtüşmeler, önyargılı davranışlar, birbirlerine olumsuz bakış açıları bağlamında VDK öncesine kıyasla gelişme ve iyileşmeler elde edilmekle birlikte müfettişler arasında zimmen çekişmeler, sürtüşmeler daha düşük seviyede ve kapalı kapılar ardında devam etmektedir.
- Eski merkezi denetim elemanları ile eski vergi denetmenleri arasındaki çatışma, rekabet ve diğer durumlar, VDK sonrasında da denetim elamanlarının birbirlerine olan yaklaşımlarını etkilemektedir. Bu durum, VDK içi çalışma ortamına, huzuruna ve barışına olumsuz yansıyabilmektedir.
- VDK öncesi dönemden kalma denetim elamanları arasındaki rekabet ve sürtüşmelerin dışında mevcut A ve B denetim grup başkanlıklarına göre farklı performans puanlamalarının olması, mesleğe yeni alınan vergi müfettiş yardımcılarının farklı eğitimlere tabi tutulmaları, aynı sınavda işe girmelerine rağmen farklı denetim gruplarında ayrıştırılmaları, VDK yönetiminde ve maliye idaresinde eski merkezi denetim elamanlarının baskın olması gibi durumlar eski

merkezi denetim elemanları ile eski vergi denetmenlerinin entegrasyonunu, yeni ve güçlü bir denetim kültürü oluşturmalarını olumsuz etkilemektedir.

3.6. Vergi İncelemelerini Etkileyen Unsurlar

Araştırma sorularından ikincisi “Vergi incelemelerinden beklenen sonucun tam olarak ortaya çıkartılamamasına etki eden durumlar nelerdir?” sorusudur. Bu sorunun cevabı kapsamında elde edilen bulgular, “Vergi İncelemelerini Etkileyen Unsurlar ve alt temaları” şeklinde gruplandırılmıştır. Vergi incelemelerini etkileyen unsurlar ilişkin bulgunun alt temaları, bu alt temalara ilişkin kaynak ve referans değerleri, Çizelge 3.7.’de yer almaktadır.

Çizelge 3.7. Vergi incelemelerini etkileyen unsurlar temasının alt temaları, bu alt temaların kaynak ve referans değerleri

No.	Alt Temalar	Kaynak	Referans
3.6.1.	Vergi sistemi ve mevzuatı	42	118
3.6.2.	Muhasebe meslek mensupları	15	16
3.6.2.1.	Yeminli mali müşavirler	42	92
3.6.2.2.	Serbest muhasebeci mali müşavirler	39	80
3.6.3.	Vergi müfettişlerinin bağımsızlık ve objektifliği	13	24
3.6.4.	Bilgi teknolojileri	35	57
3.6.5.	Uzlaşmanın yansımaları	38	94
3.6.6.	Vergi afları (mali yapılandırmalar)	49	129
3.6.7.	Takdir komisyonuna sevk işlemleri	23	33
3.6.8.	Vergi yargısı	43	95
3.6.9.	Vergi idaresi ile iletişim	10	19
3.6.10.	Vergi oranları	9	15

Katılımcılar, “Vergi incelemelerini etkileyen unsurlar” temasının birinci alt teması olan “Vergi sistemi ve mevzuatı” bulgusuna ilişkin kodlanan veriler 42 kaynak üzerinde 118 kodlama işlemi üzerinden elde edilmiştir. “Vergi müfettişlerinin bağımsızlık ve

objektifliği” başlıklı alt temaya y6nelik olarak katılımcılar, 13 kaynak 6zerinde 24 defa g6r6ř bildirmiştir. “Uzlaşmanın yansımaları” bulgusuna ilişkin olarak 94 kodlama işlemi 38 kaynak 6zerinden ger6ekleştirilmiştir. “Vergi afları (mali yapılandırılmalar)” bulgusuna y6nelik 129 kodlama işlemi 49 kaynak 6zerinden elde edilmiştir. “Vergi yargısı” i6in ise 43 kaynakta 95 kodlama yapılmıştır. Bu alt başlıklar bağlamındaki bulgular ve yorumları sırasıyla aktarılmaktadır.

3.6.1. Vergi sistemi ve mevzuatı

G6r6şmeye katılan 6 vergi m6kellefinden, 9 muhasebe meslek mensubundan ve 15 vergi m6fettişinden elde edilen veriler 6zerinden “Vergi sistemi ve mevzuatı” alt temasına ulaşılmıştır. Bu alt tema hakkında;

Vergi m6kellefi 1, vergiye ilişkin d6zenlemeler masa başında yapılırken genelde bir6ok unsurunun eksik kaldığını, d6zenlemelerde genellikle kuraldışı y6nde hareket eden m6kelleflere g6re 6alışmalar yapıldığından kurallara uyma y6n6nde hareket eden m6kelleflerin sıkıntılar yaşayabildiğini aktarmıştır. Bazı vergi m6kellefleri²²⁴, 6zellikle KDV indirim sisteminde, ticaret yaptığı m6kelleflerin kendi sorumluluklarını yerine getirmemelerinden dolayı diğer m6kelleflerin etkilenmesini eleştirmektedir.

Vergi m6kellefi 2, g6t6r6 vergilemenin yaygınlaştırılması gerektiğini paylaşmıştır. Diğer vergi m6kellefleri²²⁵, ticari faaliyetlerinde tahsilatı 6ok ge6 yapmalarına rağmen KDV’yi peşin olarak her ay d6zenli 6demek zorunda olduklarını, tahsil edemediği KDV’nin 6denmesi y6k6ne katlanmak zorunda olduğunu aktarmıştır.

Vergi m6kellefi 7, vergi mevzuatının karmaşıklığından muztarip olduklarını ve sadeleştirilmesi gerektiğini ifade etmiştir. Hangi durumda ne yapacaklarını bilemediklerini, 6zelgelerin (muktezaların) farklı şeyler s6ylediğini, YMM’nin farklı şekilde s6ylediğini ve vergi dairelerinin farklı şekilde uygulamalarının olduğunu ifade etmiştir.

Bazı muhasebe meslek mensupları, vergi kanunlarının uygulanmasına y6nelik 6ıkarılan tebliğ, sirk6ler, mukteza gibi ikincil d6zenlemeler ile alt vergi mevzuatının s6rekli değişen, 6ok karmaşık ve kabarık (6ok sayıdaki KDV tebliğlerin tek tebliğe birleştirilerek 1000 sayfalık bir toplama ulaşması gibi) bir yapıya d6n6řt6đ6n6, bu durumun vergi idaresi ile m6kellef arasında uyumazlıkların artmasına ve sonucunda

²²⁴Vergi m6kellefi 1 ve 4.

²²⁵Vergi m6kellefi 3 ve 4.

mahkemelerin iş yükünün fazlalaşmasına neden olduğunu²²⁶, vergi maliyetinin ve vergi yükünün yüksek olmasının mükellefi, ödeyeceği vergiyi azaltmanın yollarına (fatura düzenlememe, fazla fatura ibraz etme gibi gerçek geliri gizleme faaliyetlere) yöneltebildiğini²²⁷, belge düzenindeki prosedürlerin (izinli matbaa dışında başka bir matbaada fatura bastırılmaması, belli şekli zorunluluklara boğulması gibi) vergi işlemlerini zorlaştırdığını²²⁸, Türkiye’deki vergi oranlarının diğer ülkelere göre yüksek olmadığını bununla birlikte dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payının yüksekliğinin kayıt dışı faaliyetler ile birlikte başka sorunlara neden olduğunu²²⁹, vergisini düzenli ödemeye çalışan mükellefleri koruyan bir sistemin tasarlanıp uygulanamadığını ve vergisini ödemeyen mükelleflerin cezalandırılmadığını, bu yüzden mükelleflerin kendi tedbirlerini alarak çift kayıt işlemlerine ve kayıt dışı faaliyetlere yönelebildiği²³⁰, götürü şeklinde vergilemenin olmaması, mükellefin bütün gelir ve giderlerini beyan edebilmesi gerektiğini²³¹, bütün giderlerin kanunen kabul edilmesi halinde sahte belge kullanımının da önüne geçilebileceğini²³², 6111 ve 6736 sayılı kanunlar hazırlanırken yoruma açık noktaların bırakılması ve buraların mükellefin aleyhine sonuçlanacak şekilde uygulanması sonucunda vergi kanunlarının belirliliğinin ve dolayısıyla devletin güvenilirliğinin olumsuz etkilendiğini²³³ aktarmıştır.

Bazı vergi müfettişleri²³⁴, vergi uygulamalarının ekonomi politikasının bir aracı (teşvikler, istisna ve muafiyet düzenlemeleri v.b.) olarak aşırı kullanılmasının vergi sistemi ve mevzuatı üzerinde teknik olarak zorluğa sebep olduğunu, zaman zaman mevzuatın içinden çıkılmaz bir hal alabildiğini, vergi mevzuatının “yamalı bir bohça” şekline dönüştüğünü, ikincil mevzuatların çok sık aralıklar ile değiştiğini ve Maliye Bakanlığının ikincil mevzuat ile kendi uygulamalarını yönetir bir hale geldiğini aktarmıştır. Bunun sonucunda vergi müfettişlerinin incelemeler esnasında eski ve yeni birçok vergi mevzuatıyla çalışmak zorunda kaldığını, vergi mevzuatının bu hali ile uluslararası mevzuata uyumu da olumsuz etkilemekte olduğunu, vergi mevzuatında ve ikincil mevzuat düzenlemelerinde sadeliğinin sağlanması gerektiğini ifade etmiştir.

²²⁶Muhasebe meslek mensubu (SMMM) 1, (YMM) 5 ve (SMMM) 6.

²²⁷Muhasebe meslek mensubu (SMMM) 1 ve (SMMM) 4.

²²⁸Muhasebe meslek mensubu (SMMM) 1 ve (SMMM) 6.

²²⁹Muhasebe meslek mensubu (YMM) 7 ve (YMM) 10.

²³⁰Muhasebe meslek mensubu (YMM) 3.

²³¹Muhasebe meslek mensubu (SMMM) 6 ve (YMM) 11.

²³²Muhasebe meslek mensubu (SMMM) 6, (SMMM) 8 ve (YMM) 11.

²³³Muhasebe meslek mensubu (YMM) 11.

²³⁴Vergi müfettişi 1, 3, 4, 7, 9, 10, 13 ve 17.

Vergi müfettişi 13 de, vergi mevzuatı basitlik ve sadelikten uzaklaŐtıkça mükellefin yeminli mali müşavirlere ve avukatlara ihtiyaç duymaya başladığını aktarmıştır. Vergi müfettişi 13’ n bu görüşüne göre, mevzuattaki karıŐıklığın başka meslek mensuplarının çalışma alanını geniŐletmektedir.

Vergi müfettişi 14 ise, vergi mevzuatının basitleŐtirilmesinden ziyade vergi mevzuatının gerçek dünyayı, ekonomik faaliyetleri kavramasının daha önemli olduğunu düşünmektedir. Vergi müfettişi 6 da, organize vergi suçlarının tespitinde yargı, emniyet ve vergi m fettiŐilerinin çok iyi bir koordinasyonu ve çalışması sonucunda başarı oranının artabileceğini belirtmiŐtır.

Vergi müfettişi 2 de, vergi cezaları arasındaki orantısızlığa dikkat çekmektedir. Bu duruma ilişkin Şu değerlendirmeyi beyan etmiŐtır.

“Siz defter d zenlemediniz, hiçbir yer a madınız gittiniz bir Şey satıyorsunuz hiçbir mükellefiyet tesis ettirmediniz. Sattınız onuncu yılına geldiniz. Őans eseri maliye sizi yakaladı. Sizin tek cezanız bulabilirlerse bir matrah vergi ve vergi cezası. Usulsüzlük cezası. Ama siz baŐladınız mükellefiyeti bildirdiniz defterleri tasdik ettirdiniz sonra da bir yerde kaybettiniz bir tane defterinizi. Bunun cezası hapis cezası. Siz bütün faturalarınızı düzenlediniz bir tane faturayı elma yerine armut sattınız bunun cezası hapis cezası. Hiç fatura düzenlemeden milyar liralık satış yaptınız vergi cezası. Burada bir  arpıklık var en başında  arpıklık var” (**Görüşme: M f. 2**).

Bazı vergi m fettiŐilerine²³⁵ göre, bütün gelir unsurları üzerinden tam bir vergilendirmenin gerçekleŐtirilememesi, vergilemenin dolaylı vergiler vasıtasıyla harcamalar üzerinde yoėunlaŐmasına neden olmaktadır. Vergilemenin (esasında vergi gelirlerinin) dolaylı vergiler ağırlıklı bir yapıda olmasının vergi sistemini olumsuz yönde etkilemektedir. Vergi müfettişi 14, dolaylı vergilere yönelik olarak Şu değerlendirmeyi paylaşmıştır:

“Bu dolaylı vergiler, vergi uyuŐmasına yol a tğı için mükelleflerde, mükellef de zaten ödediği verginin bilinçli olarak farkında olmadığı için ve bu süreç devam ettiği için ve kimse de bundan Őik yet i olmadığı için açıkçası bir reform ihtiya ı da olduğunu düşünmüyorum. Sonuçta idare dolaylı vergiler yoluyla kendini finanse edebiliyor, vergi toplayabiliyor. İdarenin bundan vazgeçip beyana dayalı vergileri, vergi toplamaya ya da toplanan vergiler içerisinde bunun payını arttırmaya zorunda kalmasına yol açacak bir durum olursa ancak o zaman böyle bir süreç işler. Çünkü zorunda olmadan en son aŐamaya gelmeden hiçbir zaman bürokrasi mekanizması tam çalıŐmaz” (**Görüşme: M f. 14**).

²³⁵Vergi müfettişi 1, 11, 12 ve 14.

Bazı vergi müfettişleri²³⁶, KDV indirim sisteminin uygulamada, birbiriyle iş yapan mükelleflere zincirleme olarak takip sorumluluğu yüklemekte olduğunu, KDV sisteminin daha basitleştirilerek indirim mekanizmasının revize edilmesi gerektiğini aktarmıştır. KDV indirim sisteminin mevcut haliyle, vergi mükelleflerini vergi kaçırmaya/sahte belge düzenlemeye veya kullanmaya teşvik edici bir yapıda olduğunu, bu yüzden “sahte belge bataklığı” besler nitelikte olduğunu paylaşmıştır.

Araştırmadan elde edilen veriler ışığında vergi sistemi ve mevzuatı alt temasına ilişkin şu tespitler yapılmıştır:

- Vergiye ilişkin yasal düzenlemelerin kuralları ihlal edebilecek mükelleflere göre tasarlanması, uyum içerisindeki mükellefleri zor duruma düşürebilecek kısıtlamaları içerebilmektedir.
- Vergisini düzenli ödemeye çalışan mükellefleri gözetin ve teşvik eden bir sistemin tasarlanması ihtiyacı bulunmaktadır.
- Vergi uygulamalarının ekonomi politikasının bir aracı (teşvikler, istisna ve muafiyet düzenlemeleri v.b.) olarak aşırı kullanılması vergi sistemi üzerindeki karmaşıklık ve teknik zorluğu artırmaktadır. Bu tür düzenlemelerin sıklığı vergi sistemini ve mevzuatını içinden çıkılması zor bir noktaya götürmektedir.
- Maliye Bakanlığının vergisel işlemlere ilişkin olarak ikincil mevzuat ile kendi uygulamalarını yönetir bir durumdadır. Vergi kanunlarının uygulanmasına yönelik çıkarılan tebliğ, sirküler, mukteza gibi ikincil düzenlemeler, vergi mevzuatını çok karmaşık ve kabarık bir hale dönüştürmüştür.
- Vergi mevzuatının karmaşıklığının ve kabarıklığının artmasının yanı sıra farklı dönemlere ait farklı uygulamaları içeren vergisel düzenlemelerin mer’i olması vergi incelemelerini olumsuz etkilemektedir.
- Vergi mevzuatının basitlik ve sadelikten uzaklaşması, muktezalar ile vergi dairesi uygulamalarındaki farklılık oluşması sonucunda vergi mükellefleri, yeminli mali müşavirlere ve avukatlara daha fazla ihtiyaç duymaktadır.
- 6111 ve 6736 sayılı kanunlarda yoruma açık hükümlerin varlığı, vergi kanunlarının belirliliği ve devletin güvenilirliğini olumsuz etkilemektedir.

²³⁶Vergi müfettişi 3 ve 8.

- Dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payının yüksekliği, gelir ve kurumlar vergisi açısından gider olarak kabul edilmeyen giderlerin varlığı ve bunun sonucunda efektif vergi yükünün fazla hissedilmesi, bürokratik prosedürlerin fazlalığı, vergi mükelleflerini gerçek gelirlerini gizlemeye veya hukuka aykırı hareket etmelerine neden olabilmektedir. Vergi mükelleflerinin uyumunu artırmak için vergi sistemi ve mevzuatında iyileştirme ve düzeltme ihtiyacı bulunmaktadır.
- Vergi mükelleflerinin ticari faaliyetlerinde tahsilatı aynı ay içerisinde yapmamlarına rağmen KDV'yi peşin olarak her ay düzenli ödemek zorunda olmaları, tahsil edemediği KDV'nin yüküne katlanmaları, bazı mükellefleri kuraldışı hareket etmeye (ödeyeceği vergiyi azaltmanın yollarına başvurmaya) yönlendirebilmektedir.
- KDV indirim sisteminin uygulamada, birbiriyle iş yapan mükelleflere zincirleme şekilde takip sorumluluğu yüklemekte olması mükelleflere -vergi kanunlarında olmayan sorumlulukları- yükleyebilmektedir.
- KDV sisteminin daha basitleştirilerek indirim mekanizmasının daha hızlı işler hale getirilmesi ihtiyacı bulunmaktadır.

3.6.2. Muhasebe meslek mensupları

Katılımcılardan 6 vergi müfettişi, 4 muhasebe meslek mensubu ve 4 vergi mükellefinden elde edilen verilere göre “Vergi incelemelerini etkileyen unsurlar” ana teması kapsamında “Muhasebe meslek mensupları” alt teması elde edilmiştir. Bu temaya ilişkin olarak;

Vergi mükellefi 5, “kendi bünyesindeki muhasebe elamanı, SMMM ve YMM olarak üç ayrı muhasebe meslek mensubuna para ödediğini, bunlara rağmen firmasının vergi cezası ödemesi halinde kendisine bunlara bu kadar parayı niye ödüyorum diye” sorduğunu aktarmıştır.

Vergi mükellefi 8, ücret akdiyle kendisine bağlı olan muhasebe meslek mensupları hakkında şu değerlendirmede bulunmuştur:

“[Muhasebe meslek mensuplarının] Vergi toplamaya hiçbir katkısı yoktur. Müşavirlerin de yoktur, yeminlilerin de yoktur. Para veren emir verir. Devlet müşavirlerin ücretini kendisi vermediği sürece müşavirlerin mükelleflerin haklarını birinci öncelikle korumak zorundadır” (Görüşme: Mük. 8).

Muhasebe meslek mensubu (YMM) 11, Maliye Bakanlığının muhasebe meslek mensuplarının yapabileceği iş hacmi, buna ilişkin bazı standartların belirlenmesi ve ücret tarifelerinin uygulanmasına yönelik düzenlemelerin yapılması gerektiğini paylaşmıştır. Muhasebe meslek mensubu (YMM) 9 da, muhasebe odalarının ve Maliye Bakanlığının muhasebe meslek mensuplarını başıboş bıraktığını ve sistemin öylesine gittiğini ifade etmiştir.

Vergi müfettişi 11, mali müşavirinin yanlış yönlendirmesi ve sonrasında hatalı vergi inceleme neticesinde bir mükellefin hakkında 2008 yılında 1,5 Milyon TL tutarında tarhiyatın yapıldığını aktarmıştır.

Vergi müfettişi 14, büyük ölçekli firma sahibi mükelleflerin kendi bünyelerindeki danışman kadrolarından dolayı vergi mevzuatına yönelik çok bariz hatalar yapmadıklarını, genellikle yoruma açık noktalarda hata yapabildiklerini belirtmiştir.

Araştırmadan elde edilen veriler ışığında muhasebe meslek mensupları alt temasına ilişkin şu tespitler yapılmıştır:

- Muhasebe meslek mensupları ile vergi mükellefleri arasındaki ücret bağı olduğu müddetçe muhasebe meslek mensuplarının vergi toplanmasına yönelik katkılarının sınırlı olacağı görülmektedir.
- Maliye Bakanlığının muhasebe meslek mensuplarının çalışma koşullarına, yapabileceği iş miktarına ve sürekli mesleki gelişimin sağlanmasına yönelik standartların belirlenmesi gerekmektedir. Ayrıca, muhasebe meslek mensuplarının ücret tarifelerinin mevcut piyasa koşullarında uygulanabilir olmasına yönelik düzenlemeye ihtiyaç vardır.

3.6.2.1. Yeminli mali müşavirler

“Vergi incelemelerini etkileyen unsurlar” ana teması kapsamında, görüşmeye katılanlardan 16 vergi müfettişi, 11 muhasebe meslek mensubu ve 6 vergi mükellefinden elde edilen çerçevesinde “Yeminli mali müşavirler” alt temasına ulaşılmıştır. Bu tema bağlamında;

Vergi mükellefi 1, yeminli mali müşavirlerinin yazdıkları KDV iadesi tasdik raporlarına zaman zaman vergi idaresi tarafından güvenilmediğini paylaşmıştır. Vergi mükellefi 2, vergi uyumsuzluğundan dolayı yeminli mali müşavirden yardım aldıklarını,

YMM ücretlerinin makul seviyelerde olması halinde yeminli mali müşavir ile sürekli çalışmak isteyeceklerini ifade etmiştir.

Vergi mükellefi 4, firması büyüdükçe karşılaşılabileceği risklerin artmasından ve devletin yanlış yapan ile art niyetli hareket eden mükellefi birbirinden ayırt etmemesinden dolayı yeminli mali müşavir ile çalışmaya başladıklarını beyan etmiştir. Vergi mükellefi 5, çalışmakta olduğu denetim kökenli yeminli mali müşavirin yanlış bir talepte bulunmaları halinde ilgili YMM'nin "ben yokum demesini" takdir etmektedir.

Vergi mükellefi 8, yeminli mali müşavirleri, "devletin ücretsiz işçilerine" benzetmektedir. Ayrıca yeminli mali müşavirlerin toplanmasına yardımcı oldukları vergi gelirleri ile neden oldukları vergi kayıp tutarlarının analiz edilmesi gerektiğini ifade etmiştir.

Bazı muhasebe meslek mensupları²³⁷, denetim kökenli YMM'lerin, sahada iş bağlamaya çalışma aşamasında ve uzlaşma komisyonlarında eski denetim elamanı olmanın avantajını pazarlayarak haksız rekabete neden olduklarını ifade etmiştir. Muh. (SMMM) 6, vergi inceleme elamanının kendi denetim birimi kökenli olan bir YMM'nin mükellefini incelerken daha rahat davranabildiğini aktarmıştır.

Muh. (SMMM) 6, denetim elamanlarının tek çatı altında birleşmesi sonucunda, "yeminli mali müşavirlik piyasasında çeteleşme faaliyetlerinin" bittiğini ve bütün YMM'ler için fırsat eşitliğinin sağlandığını, ayrıca daha önceden denetim kökenli YMM'lerin vergi idaresi tarafından pek incelenmediğini aktarmıştır. Muh. (YMM) 7'nin "Devlette artık eskisi gibi nüfuz kullanma çok yok. Yani dışardan yeminliye iş paslamak vesaire eskisi kadar değil. Piyasada artık herkes kendi çalıştığı kadar mükellefini buluyor" şeklindeki görüşü, Muh. (SMMM) 6'nın "çeteleşme faaliyetlerinin bittiğine" dair görüşünü teyit etmektedir.

Muh. (YMM) 7, SMMM mesleğinden gelen bazı YMM'lerin daha önceden takip ettikleri muhasebe defterlerini, YMM'iken başka SMMM'lerin adı altında takip etmelerini, "mutfakta yemeği yapan sensin, sonra yemeği tadan sensin, böyle olunca kendi yaptığın yemeği bağımsız olarak nasıl değerlendirip rapor düzenleyeceksin?" benzetmesi ile eleştirmektedir.

Muh. (YMM) 11, bazı yeminli mali müşavirlerin hukuka uygun olmayan işlem yapabildiğini, vergi mükelleflerini rahatsız etmeden YMM'lerin incelenmesi halinde bu

²³⁷Muhasebe meslek mensubu (SMMM) 2 ve (YMM) 11.

usulsüzlüklerin tespit edilebileceğini ve YMM'lere yönelik böyle bir denetimin vergi uygulamalarına büyük katkı sağlayacağını paylaşmıştır.

Bazı muhasebe meslek mensupları²³⁸, denetim elemanı kökenli YMM'lerin işlerinde titiz çalıştıklarını ve riske girmediklerini, mükellefi yönlendirmede, SMMM kökenli YMM'lere göre daha cesur olabildiklerini, aynı şekilde mükelleflerin usule aykırı isteklerine karşı muhasebe mesleğinden gelenlere göre daha dik durabildiklerini ifade etmiştir. Ayrıca denetim elemanı kökenli YMM'lerin vergi mükelleflerini vergi görev ve sorumluluklarının yerine getirme konusunda disipline ederek sisteme büyük katkı sağladıklarını aktarmıştır. Muh. (YMM) 5, vergi kaçırma ve vergiden kaçınma fiilini vergi mükelleflerinin değil, muhasebe meslek mensuplarının yapabileceğini/yaptırabileceğini belirtmiştir.

Bazı vergi müfettişleri²³⁹, genelde serbest muhasebeci mali müşavir kökenli yeminli mali müşavirlerin hiç görmedikleri fabrikalar için tasdik raporları düzenleyerek milyarlarca liralık KDV-ÖTV kaybına neden olabildiklerini, denetim elemanı kökenli YMM'lerin ise “yoğurdu üfleyerek yediklerini” aktarmıştır.

Bazı vergi müfettişleri²⁴⁰, işini iyi yapan denetim kökenli yeminli mali müşavirlerin vergi incelemelerini kolaylaştırdığını paylaşmıştır.

Bazı vergi müfettişlerine²⁴¹ göre yeminli mali müşavirler, müşavirlik ve danışmanlık hizmetini ücret karşılığında yapmalarından dolayı mükellefi kaybetme (para kazanamama) riskiyle karşı karşıya bulunmaktadır. Bu durum, YMM'lerin mesleklerini icra ederken bağımsızlık ve objektifliklerini bazen korumada zorlanmalarına neden olabilmektedir. Vergi müfettişi 6, yeminli mali müşavirlerin bağımsızlıklarının sağlanması ve kendilerinden beklenen faydanın ortaya çıkartılabilmesi için vergi idaresinin vergi mükellefleri ile yeminli mali müşavirler arasındaki ücret ilişkine yönelik bir düzenleme yapması gerektiğini düşünmektedir.

Vergi müfettişi 6'nın ilk yıllarda yeminli mali müşavirlerin tasdiklediği defterler incelenmezken şu anda vergi incelemelerinde yeminli mali müşavirlik sistemine güvenin azaldığı ifade etmiştir. Muh. (SMMM) 1'in, bazı yeminli mali müşavirlerin firmalara uğramadan ve mizan görmeden tam tasdik raporu düzenlediği görüşü, vergi müfettişi 6'nın aktardığı “YMM'lere olan güven kaybı” değerlendirmesini teyit etmektedir. Vergi

²³⁸Muhasebe meslek mensubu (SMMM) 2, (SMMM) 8, (YMM) 3 ve (YMM) 9.

²³⁹Vergi müfettişi 1, 7 ve 13.

²⁴⁰Vergi müfettişi 2, 7 ve 14.

²⁴¹Vergi müfettişi 1 ve 13.

müfettişi 6'nın bu görüşü, vergi müfettişi 15'in yeminli mali müşavirlerin "aklama noktası" haline geldiği görüşü ile örtüşmektedir. Ayrıca vergi müfettişi 17'nin, yeminli mali müşavirlerin büyük kısmında, birbirine benzer raporların düzenlendiği ve yapılan tasdikin bir anlamının olmadığı görüşü, vergi müfettişi 6'nın "YMM'lerin raporlarına güveninin azaldığı" ve vergi müfettişi 15'in de "YMM'lerin aklama noktası haline geldiği" değerlendirmelerini teyit etmektedir.

Araştırmadan elde edilen veriler ışığında yeminli mali müşavirler alt temasına ilişkin şu tespitler yapılmıştır:

- Yeminli mali müşavirlerinin düzenledikleri KDV iadesi tasdik raporlarına güven azalmıştır. Bir "aklama noktası" olarak görülmektedir.
- Sahada, denetim kökenli yeminli mali müşavirler, devletteki tecrübelerini kullanarak haksız rekabete neden olabilmektedir.
- Yeminli mali müşavirlerin vergi mükellefleri arasında bulunan ücret akdi ile hizmet vermeleri onların bağımsızlık ve objektifliklerini bazen olumsuz etkileyebilmektedir. Bu yüzden mükellefler ile YMM'ler arasındaki ücret bağına ilişkin düzenleme ihtiyacı bulunmaktadır.
- Vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesine yönelik YMM'lerin sorumluluk ve müeyyidelerin gözden geçirilmesi gerekmektedir.
- Muhasebe mesleğinden gelen bazı YMM'lerin daha önceden takip ettikleri defterleri başkalarının ismi üzerinden tutmaya devam edebilmeleri sistem içerisindeki kontrol mekanizması eksikliğini göstermektedir.
- Bazı YMM'lerin yeterli inceleme ve gözlem yapmadan düzenledikleri raporları sonucunda devletin KDV-ÖTV kaybına neden olabilmektedir.
- VDK çatısı altında tek unvanda bütün denetim elamanlarının birleştirilmesi sonucunda sahada "çeteleşme ve iş paslama" olarak ifade edilen sorun kalmamıştır.
- Tek tek mükelleflerin incelenmesinin yanında, yeminli mali müşavirlerin de yaptıkları işlem ve düzenledikleri raporların denetlenmesi, hata ile eksiklerin düzeltilmesine ve vergi toplanmasına katkı sağlayabilir.

3.6.2.2. Serbest muhasebeci mali müşavirler

7 vergi mükellefi, 11 muhasebe meslek mensubu ve 11 vergi müfettişinden elde edilen veriler ışığında “Serbest muhasebeci ve mali müşavirler” alt temasına ulaşılmıştır. Bu temaya yönelik olarak;

Bazı vergi mükellefleri²⁴² sahada bazı muhasebecilerin gerekli bildirimleri zaman zaman yapmamalarından veya geciktirmelerinden dolayı mükelleflerin ceza alabildiklerini aktarmıştır. Vergi mükellefi 4, firması orta ölçekli iken, finansman, muhasebe ve vergi işlemlerinin tek birimden takip edildiğini, firmanın ölçeği büyüdükçe vergisel hataların yapılmaması için bu işlemlerin ayrı birimler tarafından takip edilmeye başlandığını belirtmiştir.

Vergi mükellefi 5, muhasebecisinin, incelemeler esnasında olayları müfettişlere daha iyi izah ettiğini ve incelemeleri kolaylaştırdıklarını paylaşmıştır. Bu değerlendirmeyi teyit eder şekilde Muhasebe meslek mensubu (YMM) 3 de, mesleğini iyi bilen, tatbik eden ve defterlerini düzgün tutan bir SMMM’nin vergi denetimlerinin etkinlik ve verimliliğine büyük katkı sağlamakta olduğunu ve incelemeleri kolaylaştırdığını beyan etmiştir.

Muh. (SMMM) 1, mükellef ile Maliye Bakanlığı arasında bulunduklarını, ücretlerini mükelleften alan ancak bir yönüyle maliyenin personeli gibi çalıştıklarını ifade etmiştir. Kendi mesleklerinin en temel sorunlarından birisinin hizmetleri karşılığında mükelleflerden tahsilat yapamamalarını göstermektedir.

Küçük ölçekli iş hacmine sahip Muh. (SMMM) 4, ayın ilk yarısında fatura ve belge peşinde koştuklarının, ikinci yarısında ise bunları işleyerek beyannameleri yetiştirmeye çalıştıklarını, firmalarda fiili gözetim ve kontrol yapmadıklarını ve mükellefin beyan ettiği belge ve faturalara göre işlemleri yaptıklarını anlatmıştır. Muh. (YMM) 10, SMMM’lere ayın neredeyse 30 gününde bildirim ve beyanname verme yükümlülüklerinin bulunduğunu ve mevcut iş yükünün altında ezildikleri ifade etmiştir.

Muh. (YMM) 11, SMMM’lerin rekabetten dolayı ücret tarifesinin altında fiyatlara iş yaptıklarını, kendi maliyetlerini karşılayabilmek için düşük ücrete daha fazla iş yapmak zorunda olduklarını ve işleri yetiştirebilmek için istihdam ettikleri personellerini takip edemediklerini, bu durumların sonucunda işlemlerde hata ve eksiklerin olabildiğini aktarmıştır. Muh. (YMM) 11’ bu görüşlerini, Muh. (YMM) 9’un, “şu anda SMMM’lerin

²⁴²Vergi mükellefi 1, 3 ve 6.

fiyat tarifesinin oldukça altında defter tuttuklarını, bu durumun yapılan işlerin kalitesini düşürdüğü” görüşü desteklemektedir. Muh. (YMM) 11, Maliye Bakanlığının ve meslek odalarının SMMM’lerin fiyat tarifesine yönelik önlem alması gerektiğini düşünmektedir.

Muh. (SMMM) 2, mükellefin algısında “en iyi muhasebecinin en az vergi ödeten ve incelemeye takılmayacak şekilde beyanda bulunan” olduğunu ifade etmiştir. Böyle bir ortamda muhasebecilerin işlerini düzgün yapmaları halinde mükelleflerin defterlerini başka birilerine götürebildiklerini belirtmiştir. Türkiye’de, muhasebecilerin büyük çoğunluğunun “KDV mali müşavirliği” yaptıkları değerlendirmesinde bulunmuştur. Muh. (YMM) 5’in “Türkiye’deki SMMM’lerin sadece serbest muhasebecilik yaptıkları, mali müşavirlik yapmadıkları” şeklindeki görüşü ile Muh. (SMMM) 2’nin SMMM’ler için “KDV mali müşavirliği” şeklindeki değerlendirmesi örtüşmektedir. Ayrıca Muh. (SMMM) 2’nin “en iyi muhasebecinin en az vergi ödeten mali müşavir” görüşü, Muh. (YMM) 7’nin “Mali müşavirin iyisi, az vergi verdiren mali müşavirdir derler. Hiç hoş değil ama öyle söyleniyor” şeklindeki görüşünü teyit etmektedir.

Muh. (SMMM) 8, usulsüzlüklere yönelik taleplerin genelde mükellef tarafından geldiğini aktarmıştır. Benzer olarak, Muh. (SMMM) 6’nın Avukatın, doktorun, müşavirin, müteahhidin herkesin vergi kaçırma uzmanı olduğu şeklinde eleştirerek şu değerlendirmeyi paylaşmıştır:

“Siz işçinin maaşını iki bin lira gösterip, dört bin lira adama para verirsiniz.. Şimdi adam şöyle bir şey çıkıyor kâğıt üzerinde dört milyon TL karlılık var işletmede. Müşavir bunu götürüyor patronun önüne, yönetim kurulunun önüne koyuyor ve diyor ki: “ya siz kafayı mı yediniz? Biz bu kadar para kazanmadık, gidin şunu düzeltin gelin.” diyor. O da diyor ki “efendim doğru kazanmadınız ama ortada şu anda bir milyon lira var ya evet aradaki üç milyonu sen SGK’dan kazandın, vergiden kazandın şuradan buradan. Onu da götürdün diyor gayri resmi giderlerine verdin. “Haa” diyor o zaman” (**Görüşme: Muh. (SMMM) 6**).

Bazı vergi müfettişleri, yeni SMMM’lerin bilgi düzeylerinin daha iyi olduğu için vergi incelemelerini daha kolaylaştıracaklarını²⁴³, SMMM sayısının mevcut ihtiyacı karşılamadığını²⁴⁴, “Türkiye’deki kayıt dışı ekonomi ve vergi kaçağı dikkate alındığında SMMM’lerin olması gereken düzeyin gerisinde olduğunu²⁴⁵, mükelleflerin ilk kısıtlayacakları şeylerin başında mali müşavir ödemelerinin olduğunu²⁴⁶, muhasebe meslek mensuplarının müşteri kaygısı taşımalarından dolayı muhasebeciler ile

²⁴³Vergi müfettişi 14.

²⁴⁴Vergi müfettişi 17.

²⁴⁵Vergi müfettişi 3, 8 ve 10.

²⁴⁶Vergi müfettişi 3.

mükellefler arasındaki parasal bağın koparılması gerektiğini²⁴⁷, muhasebe meslek mensupları için sorumluluk raporları yazılmasına rağmen muhasebe odaları tarafından gerekli müeyyidelerin tam işletilmediğini²⁴⁸, muhasebecilerin mükellefle vergi dairesi arasında kalan bir günah keçisi olduğunu, mükelleflerden alacaklarını tahsil etmekte zorlandıklarını, SMMM’lerin TÜRMOB bünyesinde yeterince temsil edilmediklerini²⁴⁹, bazı muhasebecilerin mükellefleri “sizin cezanızı sildireceğim” şeklinde etkileyemeye çalıştıklarını²⁵⁰ ve muhasebe meslek mensuplarının “trafo” gibi görevi görerek devletin yükünü hafiflettiklerini²⁵¹ ifade etmişlerdir.

Vergi müfettişi 1, muhasebe meslek mensuplarını “her türlü hukuksuzluğu işleyip, ondan sonra bir pişmanlık duymadan piyasa böyle işliyor diyen bir bakış açıları var. Hani aldıkları yetki ve sorumluluk tamamen hukuki olmasına rağmen hukuktan uzak bir meslek grubu olarak görüyorum” şeklinde değerlendirmiştir.

Araştırmadan elde edilen veriler ışığında “Vergi incelemelerini etkileyen unsurlar” ana teması bağlamında “Serbest muhasebeci mali müşavirler” alt temasına ilişkin şu tespitler yapılmıştır:

- Serbest muhasebeci mali müşavirlerin iş yükleri (bildirim ve beyanname verme yükümlülükleri v.b.) fazla olduğu ve kapasitelerinin üzerinde mükellefin muhasebe işlemlerini daha takip ettikleri için yaptıkları işlerin niteliği bu durumlardan olumsuz etkilenebilmektedir. Bu yüzden zaman zaman mükellefler cezaya maruz kalabilmektedir.
- Sahada, “en iyi muhasebecinin en az vergi ödeten ve incelemeye takılmayacak şekilde beyanda bulunan” olduğunu algısı bulunmaktadır.
- Vergi mükellefleri gelir ve kazançlarını gizlenmeye yönelik serbest muhasebeci mali müşavirlerden talepleri olabilmektedir. Bazı mükellefler (doktor, avukat, mali müşavir gibi), hukuk dışı davranışlarından dolayı “vergi kaçırma uzmanı” olarak isimlendirilmektedir.
- Sahada, serbest muhasebeci mali müşavirlerin birçoğunun “KDV mali müşavirliği” yaptığı düşünülmektedir.

²⁴⁷Vergi müfettişi 1, 8 ve 11.

²⁴⁸Vergi müfettişi 1 ve 3.

²⁴⁹Vergi müfettişi 6.

²⁵⁰Vergi müfettişi 5.

²⁵¹Vergi müfettişi 7.

- SMMM’lerin bilgi düzeylerine, donanım ve işlerine olan özverilerine göre doğru orantılı olarak vergi incelemeleri kolaylaşabilmektedir.
- Vergi müfettişleri tarafından muhasebe meslek mensupları için “sorumluluk raporları” yazılmasına rağmen muhasebe odaları tarafından kendi meslektaşlarını koruma saikinden dolayı gerekli yaptırımlar tam işletilmemektedir.
- SMMM’lerin Devlet ile mükellefler arasındaki “trafo (köprü)” görevi yapmaktadır. SMMM’lerin bağımsızlıklarının, objektifliklerinin güçlendirilmesi ve vergilerin daha iyi toplanabilmesi için mükellefler ile aralarındaki ücret bağına ve belirlenen ücret tarifesinin uygulanmasına yönelik düzenleme ihtiyacı bulunmaktadır.

3.6.3. Vergi müfettişlerinin bağımsızlık ve objektifliği

Katılımcılardan 4 muhasebe meslek mensubu ve 7 vergi müfettişinden elde edilen verilerden“ Vergi müfettişlerinin bağımsızlık ve objektifliği” alt temasına ulaşılmıştır. Bu temaya hakkında;

Muh. (YMM) 3, vergi müfettişinin inceleme yaparken başta vergi kanunlarına, mesleki ve etik ilkelere tabi olduğunu ve incelemelerde hazine yada mükellef yanlısı şeklinde hareket edilmesine dair bir hükmün olmadığını aktarmıştır. Muh. (YMM) 3, bu değerlendirmesi ile müfettişin mevzuat ve ilkeler çerçevesinde objektif bir şekilde inceleme yapması gerektiğini vurgulamaktadır. Etik değerlere tabi olunması halinde bir mesleğin saygınlık kazanabileceği anlaşılmaktadır.

Muh. (YMM) 7, vergi dairesi başkanınca daha önceden eski vergi denetmenlerine zaman zaman farklı emirler verilerek olumsuz yönde yönlendirmelerin olabildiğini aktarmıştır. Bu yüzden eski taşra denetim elamanlarının VDK bünyesine alınarak Maliye Bakanına doğrudan bağlanması, “vergi müfettişlerinin bağımsızlıklarını perçinlediğini” ifade etmiştir.

Hesap uzmanı kökenli muhasebe meslek mensubu (YMM) 9, kurul zamanındayken, görevlendirildikleri bir incelemenin kendi akraba yada tanıdıklarına ait olması halinde, bu durumu başkanlığa bildirerek inceleme görevini almadıklarını aktarmıştır. Muh. (YMM) 9, böyle aktarmakla birlikte, eski Gelir İdaresi Başkanlarından birisi, ünlü bir holding hakkında yapılan inceleme neticesindeki vergi cezaları için eski meslektaşı olan holding yönetim kurulu üyesine “çekirdek parasına hallederiz ustaz” şeklindeki ses kayıtları, bütün kamuoyu tarafından bilinen bir durumdur. (Görüşme

Sonrası Günlük, 09.02.2017). Bu durumlar, müfettişlerin objektif ve bağımsızlığının sorgulanmasına neden olmaktadır.

Vergi müfettişi 6, vergi müfettişlerinin “güvenilir insan olmak zorunda olduğunu, kişilerin ırkına, rengine ve inancına bakmaksızın herkese aynı şekilde davranabilmesi gerektiğini vurgulamıştır.

Vergi müfettişi 8, denetimin ve denetim elemanlarının denetim dışı amaçlar ile kullanımını engellemek için müfettişlerin bağımsızlığının tesis edilmesinin gerektiğini ve vergi denetim standartlarına herkesin uyması gerektiğini aktarmıştır.

Görüşmeler esnasında, bir vergi müfettişi raporunu, RDK’ya (Rapor değerlendirme Komisyonu) sunmadan önce komisyon üyesi müfettişin görüşünü aldıktan sonra resmi olarak raporunu teslim etmek istiyor. RDK üyesi ise “bu durumun ne kadar etik olduğu eleştirerek bu talebi, diğer komisyon üyesine aktarmıştır. (Görüşme Sonrası Günlük, 21.12.2016). Vergi inceleme raporlarının, rapor değerlendirme komisyon üyelerine göre şekillenebildiği söylenebilir. Dolayısıyla vergi müfettişinin bağımsızlığı açısından oldukça düşündürücüdür.

Vergi müfettişi 12, müfettişlerin bağımsızlık ve objektifliği temasına ilişkin olarak şu şekilde değerlendirme de bulunmuştur:

“Aslında,[vergi incelemelerinde] amaç, kayıt dışının önüne geçmek, adaleti sağlamak, şeklinde 5-6 tane şey sayılabilir. Herkesin malumu şeyler. Bakıyorsunuz Türkiye’de inceleme oranı %3 %4 civarında ülkede. Bunu yaparken hani biz kimi inceleyeceğiz sorusu çok önemli. Bu sorunun da objektif karar bağlanması çok önemli. 2011 sonrasında siyasi düşünce direkt etki sahibi oldu VDK’yla. Altında 10.000 tane müfettişi olan ve kendisiyle alakalı düşünce dünyasıyla veya her şeyiyle emir komuta altına giren bürokratlar görevin başına getirildi. Öncesinde, çok öncesinde veya yakın zamanda 2000 yılı öncesinde, bir kurul başkanına bir bakan veya başka bir siyasi, evirerek çevirerek bunu böyle yap şunu şöyle yap derdi, sınırlı derdi. Birçoğunda ters teperdi mesela. Şeyde giriş mülakatlarında mesleki girişlerde siyasi vekil, bakan aradığında kurul başkanı o ismi almazmış sırf o aradı diye. Bu şekilde özgür durumdayken düşünün. Eleman bile aldırılmıyorken [bakan, siyasi vekil v.s.] nasıl ona iş yaptırma şeyi versin. Bu da önemli yani devletle hükümet arasındaki çizgi yok oldu. Bürokrat ve siyasi arasındaki çizgi de yok oldu” (Görüşme: Müf. 12).

Vergi müfettişi 12’nin değerlendirmelerine göre, VDK öncesinde bakan veya milletvekilleri tarafından aranmasının, vergi denetim elamanı adayının mesleğe kabul edilmemesine neden olabilirken, VDK sonrası dönemde, yönlendirme ve etkiye açık kişilerin VDK yönetimine getirildiğini aktarmaktadır. Bu durumda, vergi denetim elemanlarının eski bağımsızlıklarının kalmadığı söylenebilir.

Vergi müfettişi 16, “VDK’nın şu anda vergi denetmeninden daha aşağıda bir vergi denetçisi seviyesinde olduğunu ve kendisinin iki kişinin imzasına bağlı olduğundan ne

denilirse onu yapmakta olduğunu” ifade etmiştir. Bu yüzden vergi müfettişlerinin kimseye karşı bağımsız olamadıklarını paylaşmıştır. Kurula dışardan müdahale yapılabildiği için kurul içerisinde ve dışarısında, müfettişlerin itibarının azaldığını ve saygınlığını yitirdiğini düşünmektedir.

Vergi müfettişi 17, eskiden önemli mükelleflerin yetkili kişilere ulaşabildiğini, şu anda ise orta yada ortaya yakın ölçekteki mükelleflerin bile “yukarıdaki insanlara ulaşarak, müfettiş bana eziyet etti v.s. şeklinde olayları farklı aksettirebildiklerini” paylaşmıştır.

Eski maliye müfettişi Cahit KAYRA’nın “38 Kuşağı” kitabında kendisi şöyle bir duruma aktarmaktadır: Mali müşavir olarak çalıştığı dönemde zamanın Maliye Bakanı tarafından merkezi denetim birimlerine incelenmesi yönünde talimat verildiği, sonrasında o zamanki MTK, HUK ve GKDB’nin görev dışı bahanesiyle kendisini incelemeyeceklerini belirtmiş. Sonrasında defterdarlık bünyesindeki vergi kontrol memurlarınca kendisinin incelendiği ve düşük bir tutar üzerinden kendisine ceza kesildiğini aktarmaktadır (Araştırma Günlüğü s.54).

Cahit KAYRA’nın aktardığı hatıraları ile vergi müfettişi 12’nin aktardığı bilgilere göre, eski merkezi denetim birimleri çok eski dönemlerde, bağlı oldukları Maliye Bakanına bile, mevzuatta yeri olmayan bir durum karşısında, bağımsızlık ve objektifliklerini koruyabilirken, bazı vergi müfettişlerinin²⁵² yukarıda aktardığı durumlar, VDK kurulduktan sonraki dönemde vergi müfettişlerinin öncesine göre bağımsızlık ve objektifliğinin oldukça zayıfladığını hatta kalmadığını göstermektedir.

Araştırmadan elde edilen veriler ışığında vergi müfettişlerinin bağımsızlık ve objektifliği alt temasına ilişkin şu tespitler yapılmıştır:

- Denetimin, denetim dışı amaçlar ile kullanımını engellemek için müfettişlerin bağımsızlığının düzenlemeler ile kuvvetlendirilmesi gerekmektedir.
- VDK öncesinde bakan veya milletvekilleri tarafından kurulların aranması, vergi denetim elamanı adayının mesleğe kabul edilmemesine neden olabilirken, VDK sonrası dönemde müfettişler yönlendirme ve etkiye açık hale gelmiştir.

²⁵²Vergi müfettişi 12, 16 ve 17.

- VDK sonrasında, bütün mükellefler yönetimdeki kişilere ulaşarak, müfettişleri etkilemeye çalışabilmektedir. Bu durum etkin ve bağımsız vergi incelemesini zorlaştırmaktadır.
- VDK'nın kurum olarak eski merkezi kurullar ve vergi denetmenleri bürosundan daha geride bir seviyede “vergi denetçilerinin” bulunduğu bir kuruma dönüşmüştür.

3.6.4. Bilgi teknolojileri (BT)

Görüşmeler kapsamında 8 muhasebe meslek mensubu, 15 vergi müfettişi ve 3 vergi mükellefinden elde edilen veriler üzerinden “Bilgi teknolojileri” alt temasına ulaşılmıştır. Bu tema hakkında;

Bilgi teknolojileri alanında firma sahibi vergi mükellefi 4, kendi firmasına ait ticari bilgilerinin (sadece Maliye Bakanlığında olması gereken bilgilerin) rakip firmalar tarafından bilindiğini ve zaman zaman bu durumu zimmen bir şantaj unsuruna dönüştürebildiklerini, bu yüzden veri tabanındaki bilgilerin bilgi güvenliği açısından risk altında olduğunu ve bilgi güvenliğinin gözden kaçırılmaması gereken bir durum olduğunu vurgulamıştır.

Muh. (YMM) 10, vergi müfettişlerinin çok azının iyi derecede excel kullanabildiğini düşünmektedir. Ayrıca, denetim programlarının incelemelerde çok sınırlı olarak kullanıldığını, birçok müfettişin veri ambarında kullanılan programların çalışma mantığı ve işleyişini bilgi sahibi olmadığını düşünmektedir. Muh. (YMM) 11 de, bilgisayarı çok iyi kullanan müfettişlerin çok başarılı olduğunu aktarmıştır.

Muh. (YMM) 5, son teknolojik yatırımlar ile sahte belge kullanımı nedeniyle KDV kayıp kaçağının oldukça aşağılara çekildiğini düşünürken, maliye müfettişi kökenli muhasebe meslek mensubu (YMM) 3, VDK dijital alt yapısının tam olarak oluşmadığı ve Avrupa ülkelerinin gerisinde olduğu değerlendirmesinde bulunmuştur.

Muh. (SMMM) 8, vergi müfettişlerinin muhasebe programlarına hâkim olmadıklarını ve bir inceleme anında vergi müfettişine kendisinin yardımcı olduğunu paylaşmıştır. Bu görüşü destekler bir şekilde, Muh. (SMMM) 6, müfettişlerin firmaların kullandıkları muhasebe programlarına hakim olmaları halinde daha sağlıklı ve verimli incelemeler yapabileceğini ifade etmiştir. Vergi müfettişlerinin, bilgisayar kullanmanın ötesinde esas olarak yazılım kullanma, veri üretme, veriyi değerlendirebilme, ölçebilme ve okuyabilme becerisinin kazandırılması gerektiğini belirtmiştir.

Bazı vergi m fettiřleri²⁵³, müfettişler arasında teknoloji kullanım eksikliğinin olduğunu, bilgisayar destekli denetim programı eğitimlerinin sistematik olmasa da verildiğini, bu eğitimlerin yüzde yüz profesyonel şekilde olmadığını ve özel denetim firmalarının bu hususta daha donanımlı olduklarını aktarmıştır.

Vergi müfettişi 6, bilgi teknolojileri konusunda kamu sektörünün özel sektörü geriden takip ettiğine dair şunları ifade etmiştir:

“ zel sektör bu konularda çok daha ileri bir aşamada, ben denetimlerde çok rastladım yani öyle sistemler geliştirmişler ki adamlar mesela yıllar öncesinde, bir kafeteryada mesela adam çıkan bir çayın hesabını bile çıkarabilecek sistemleri kurmuş yani kayıp kaçak olmasın diye, ben gittiğimde şaşıp kalırdım çünkü bunu dışarıdan [yurt dışından] alıp geliyor” **(Görüşme: M f. 6).**

Bazı vergi m fettiřleri²⁵⁴ de, eski müfettişlerin teknolojiye uyum konusunda biraz daha geriden geldiklerini ve yeni nesillerin teknolojiyi daha rahat kullanabildiklerini ifade etmiştir.

Vergi müfettişi 8, bilgi teknolojileri kullanımına yönelik şu değerlendirmeyi aktarmıştır:

“şuan itibariyle çok yoğun bir şekilde elektronik denetim uygulamaları kullanılmıyor. Onların alt yapısı kısmen oluşturuldu. Muhtemelen birkaç yıl içerisinde belki 3-5-6 yıl içerisinde bu tarz uygulamalara yavaş yavaş girişilecek, hali hazırda çok ciddi bir bilgi sistemi, bilişim sistemi kullanılmış değil bu zamana kadar. Yani bizim kullandığımız sistem kendi bilişim sistemimize raporların tek elden yönetilmesi, onların istatistiki olarak oluşturabilmek amacıyla raporların sistemsel olarak değerlendirilmesinden ibaret kalmış durumda” **(Görüşme: M f. 8).**

Vergi müfettişi 11, teknolojik gelişmelere paralel olarak VDK’nın bilgisayar destekli denetim konusunda ciddi çaba sarf ettiğini paylaşmıştır. Vergi müfettişi 13, “evrakları yani klasik sistemde teker teker faturaları alayım, onların dökümünü yapayım, daha sonra satışlarını aynı şekilde mal cinsine göre ayırt edeyim ve dönem sonu stok kaydi envanter yapayım” gibi işlemlerin artık bilgisayar programları vasıtasıyla yapılması gerektiğini aktarmıştır.

Vergi müfettişi 14, ofis programlarının dışında, bazı database programlarını kullandıklarını, bazı denetim programlarının satın alınarak öğretilmeye çalışıldığını, müfettişlerin çoğunun bu programları kullanarak denetim yapabildiklerini düşünmediğini

²⁵³Vergi müfettişi 1, 3, 4, 5 ve 8.

²⁵⁴Vergi müfettişi 6, 7 ve 9.

belirtmiştir. Özel firmaların kullandıkları SAP gibi denetim programları ile muhasebe programlarını iyi kullanmanın ve çözebilmenin incelemelere faydalı olacağını paylaşmıştır.

Vergi müfettişi 1, bilgi teknoloji kullanımındaki bir sınırlılığa örnek olarak, “firma incelemelerinde “imaj (bilgisayardaki verilerin kopyalanması)” alımının ancak aramalı incelemelerde yapılabilmesini” aktarmıştır. Sermaye Piyasası Kurulunun yetkilerinde olduğu gibi vergi müfettişlerinin “imaj alabilme yetkisi” ile donatılması sonucunda vergi incelemelerin etkinliğine, vergi kayıp ve kaçığı ile etkin mücadeleye büyük katkı sağlayacağı söylenebilir.

Vergi müfettişi 4, inceleme için gereken bazı bilgilerin kullandıkları veri tabanlarında güncel olmadığını ve mükelleflerin hangi bankalarda hesaplarının olduğu bilgisine bir sistem üzerinden ulaşamadığını aktarmıştır. Ayrıca, banka hesap bilgilerine ulaşmak için birçok banka ile yazışmak zorunda olmaları, yazışmaların incelemeleri geciktirmesi, ulaşılan bilgi tam ve doğru olmaması gibi durumların, incelemelerin etkinliğine ve verimliliğine olumsuz yansıyabildiğini belirtmiştir.

Vergi müfettişi 4’ün belirttiği konularda bazı sıkıntılar olmakla birlikte bunları aşmaya yönelik çalışmalar devam etmektedir. Bu konuda, vergi müfettişi 15, müfettişlerin incelemeler esnasındaki ihtiyaçlarını karşılamak, zaman ve insan kaynağını daha verimli kullanabilmek için “Mükellef Bilgi Raporunu (MBR)” geliştirdiklerini, hizmet içi eğitimleri verdiklerini ve müfettişlerin kullanımına VDK-BİS üzerinden sunduklarını aktarmıştır. Ayrıca, vergi müfettişi 15, e-defter uygulamasına 60 bin civarında mükellefin geçtiğini ve e-defter üzerinden mükellefler henüz incelenmeye başlanmadığını aktarmıştır.

Vergi müfettişi 14 ve 15, 2011 sonrasında tarhiyat ve matrah farkının tespitinde bilgi teknolojilerine yönelik alt yapı yatırımlarının büyük katkısının olduğu değerlendirmesinde bulunmuşlardır.

Vergi müfettişi 17, Maliye Bakanlığı ve Gelir İdaresi Başkanlığının Türkiye’nin en büyük verisine sahip olduğunu, VDK tarafından risk temelli denetimler için çalışmaların yapıldığını aktarmıştır. Bankaların bazı verileri (müşterilerini korumak için) paylaşmak istemediklerini, her bir bankanın verileri farklı formatlarda Maliye Bakanlığına verdiği için bunların risk analiz modeline entegre edilmesinde bazı sıkıntıların olabildiğini ifade etmiştir. Vergi müfettişlerinin bilgi teknolojilerinden yararlanarak daha nitelikli ve verimli denetim yapmanın mümkün olması için çalışılmakta olduğu görülmektedir.

Firmalar, vergi idaresine sundukları bilanço ve gelir tablolarında, bütün gelir ve gider durumlarını tam aksettirmeyebilirken, kredi kullanabilmek için bankalara, kayıtlı ve kayıtlı olmayan işlemleri başta olmak üzere, bütün gelir, gider durumları ile nakit dengelerine yönelik daha şeffaf ve dürüst hareket edebilmektedir. Daha net bilgi paylaşımında bulunabilmektedir (Araştırma Günlüğü, s. 27). Bu yüzden, bilançolarında zarar gözükmese rağmen borçlanabilen şirketlerin incelenmesi faydalı olabilir. Eğer bankalar, kredileri usulsüz kullanımlarıyla firmaların gerçek ekonomik durumlarının bilanço ve gelir tablolarına aktarılmadığı söylenebilir. Bu gibi incelemelerde tespitlerin başarılı olabilmesi için vergi müfettişlerinin bilgi teknolojileri kullanımı yönünde hem daha donanımlı olmaları hem de bir takım yetkiler ile donatılması gerekmektedir.

Araştırmadan elde edilen veriler ışığında bilgi teknolojileri alt temasına ilişkin şu tespitler yapılmıştır:

- Rakip firmalarda, diğer firmaların bilgilerinin olması yada yasadışı güç odaklarının etkileriyle veri tabanındaki diğer şirketlere ait bilgilere erişilebilir olması, bilgi güvenliği açısından ciddi bir risk oluşturmaktadır.
- Veri ambarında kullanılan programların mantığı ve işleyişi hakkında müfettişlerin bilgi sahibi olması, vergi incelemeleri açısından faydalı olabilir.
- Vergi müfettişleri, piyasada firmalar tarafından kullanılan muhasebe programlarını çok iyi derecede bilmemektedirler.
- Vergi incelemelerinde etkinlik ve verimlilik artışına yardımcı olabilecek ve özel firmaların kullandıkları bilgisayarlı denetim programları vergi müfettişleri tarafından profesyonel olarak kullanılmamaktadır.
- İncelenen firmalar ait bilgisayarların “imaj alımı (bilgisayardaki verilerin kopyalanması)” ancak aramalı incelemelerde mahkeme kararı ile yapılabilmektedir.
- Vergi müfettişlerinin denetimde faydalanmaları için yazılım kullanma, veri üretme, veriyi değerlendirebilme, ölçebilme ve okuyabilme becerisinin kazandırılması ihtiyacı bulunmaktadır.
- Bazı müfettişlerin teknolojiye uyumu ve etkin kullanımı konusunda gelişmeye açık yönleri bulunmaktadır.
- Bilgi teknolojileri konusunda kamu sektörünü (VDK) özel sektörü geriden takip etmektedir.

- Müfettişlerin inceleme faaliyetlerinde kullandıkları veri tabanlarındaki bazı bilgiler güncel değildir. Ayrıca mükelleflerin hangi bankalarda hesaplarının olduğu bilgisine bir sistem üzerinden ulaşılamamaktadır. Bu durumlar, incelemelerin etkinliğini ve verimliliğini olumsuz etkileyebilmektedir.
- Saha çalışmasının yapıldığı zaman itibariyle e-defter uygulamasına 60 bin civarında mükellef geçmiştir. Oysa uygulamaya geçmesi zorunlu olan birçok mükellefin henüz uygulamaya geçmemiştir. Ayrıca, e-defter uygulamasına geçilen birkaç yıl olmasına rağmen mükellefler hakkında vergi incelenmelerine başlanılmamıştır.

3.6.5. Uzlaşmanın yansımaları

Katılımcılardan 9 muhasebe meslek mensubu, 14 vergi müfettişinden ve 7 vergi mükellefinden elde edilen verilerden ‘‘Uzlaşmanın yansımaları’’ alt temasına ulaşılmıştır. Bu temaya yönelik olarak;

Bazı vergi mkellefleri²⁵⁵, kendilerini haklı gördükleri durumlarda uzlaşma komisyonlarının teklifini kabul etmeyip, olayı mahkeme taşıdıklarını ve davayı kazandıklarını aktarmıştır. Vergi mükellefi 1 de, uzlaşma esnasında memurların dosyayı incelemediklerini fark ettiğini, anlaşamadıkları için raporu mahkemeye götürdüklerini, mahkemeyi kazansa da hem kendilerinin hem vergi idaresinin uğraştığını ve boş yere meşgul olduklarını aktarmıştır.

Vergi mükellefi 2, uzlaşma komisyonunda, ‘‘ya vergi cezasının %75’ini sileriz yada itiraz edip mahkemeye gidersin’’ şeklinde kendilerine seçenek sunulduğunu aktarmıştır. Uygulamada görülen böyle bir yaklaşımın, teknik olarak bir uzlaşma olmadığını, uzlaşma müessesinin mantığına ve kendisinden beklenen fonksiyonuna aykırı bir durum olduğu söylenebilir.

Muh. (SMMM) 1, uzlaşma müessesinin mantığına aykırı olarak gelişen uzlaşma uygulamalarına yönelik olarak şu değerlendirmeyi paylaşmıştır:

‘‘Birçok vergi ihtilafında vergi mahkemesine gitmesini engelliyor. Mükellef de biliyor ki bir vergiyi eksik ödediği zaman bu tespit edildiği zaman bu vergi aslını ve gecikmesini ödeyeceğini ancak ceza konusunda uzlaşabileceğini anlaşabileceğini biliyor. Eksik ödeyen için tabii ki bir yaptırım gecikmesini ve biraz ceza demiş oluyor. Hiç olmasa ya da uzlaşılmaması durumu daha kötü’’ (Görüşme: Muh. (SMMM) 1).

²⁵⁵Vergi mükellefi 3, 6, 7 ve 8.

Bazı muhasebe meslek mensupları²⁵⁶, uzlaşmalarda standart uygulamalar ile mükellefler arasında nisbi adaletin sağlandığını ve bazı yanlış uygulamaların önüne geçilmeye çalışıldığını düşünmektedir.

Bazı muhasebe meslek mensupları²⁵⁷, beş yıl öncesine kadar olan vergi incelemelerinde ortaya çıkan vergi aslı ve fer'i (ceza ve gecikme zammı) borç tutarının mükellefin mali gücünün üzerinde bir tutara ulaşabildiğinden uzlaşma komisyonlarında vergisel ihtilafların önüne geçilebildiği ve mükellef hakkındaki hatalı raporların düzeltilmesine imkân verdiği için uzlaşma müessesine ihtiyaç olduğunu düşünmektedir.

Bazı muhasebe meslek mensupları²⁵⁸, vergi inceleme raporlarının hatalı olduğu durumlarda, ihtilaf konusunun uzlaşmalarda çözülememesinden dolayı olayı mahkemeye taşıdıklarını ve davayı kazandıklarını aktarmıştır.

Bazı muhasebe meslek mensupları²⁵⁹, Maliye Bakanlığının son zamanlardaki uygulamaları ile uzlaşmalarda mükellefin savunmasında haklı ya da haksız olmasına bakılmaksızın vergi aslı ile birlikte vergi cezalarının %20'sinin alınması uygulamasının uzlaşmanın esnekliğini kaldırdığını, bu durumun uzlaşmanın ruhuna aykırı olduğunu ve teknik anlamda uzlaşmanın vaki olmadığını belirtmiştir. Son zamanlarda, uzlaşma müessesesi uygulamasına yönelik bu durumlar genellenebilir bir noktaya ulaşmakla birlikte, Muh. (YMM) 5, bazı durumlarda mükelleflerin komisyonlara etkileyebilecek birilerine ulaşarak, uzlaşma sonuçlarının mükellef lehine olacak şekilde standartlaşan uygulamaların dışına çıkılan örneklerin olabildiğini aktarmıştır.

Muh. (YMM) 5, uzlaşmaların esnekliğini kaybetmesi neticesinde anlaşma sağlanamadığı için bazı incelemelerin dava edildiğini ve davanın kazanıldığını paylaşmıştır. Muh. (YMM) 9, mahkemelere giden vergi dosyalarının büyük kısmında idare aleyhine kararların çıkmasının temelinde, genellikle uzlaşmanın gerçekleştirilemediği ve mahkemelerde idare aleyhine karar çıkabilecek türden dosyaların olduğunu düşünmektedir.

Muh. (SMMM) 8, bazı mükellefler açısından uzlaşma müessesinin varlığının vergi kaçırmayı, vergi borcunun ödememeyi teşvik edici olduğunu ve vergi incelemelerinin caydırıcılığını ortadan kaldıran bir uygulama olduğunu düşünmektedir.

Vergi müfettişi 1, uzlaşmaya dair şu değerlendirmeyi yapmıştır:

²⁵⁶Muhasebe meslek mensubu (YMM) 7 ve (YMM) 9.

²⁵⁷Muhasebe meslek mensubu (SMMM) 1 ve (YMM) 10.

²⁵⁸Muhasebe meslek mensubu (YMM) 3 ve (YMM) 11.

²⁵⁹Muhasebe meslek mensubu (SMMM) 1, (YMM) 5, (SMMM) 8, (YMM) 9, (YMM) 10 ve (YMM) 11.

“Tamamen objektifte değil sübjektifte değil. Hani gayri resmi standartlar var. Teamüller var. Aksine işlem yapmak biraz zor. Yaparsanız hesabı vermek durumunda kalırsınız. Ama yine bu sübjektifliğe engel değil, özel dosyalarda bir şeyler olabilir mi, olabilir” (**Görüşme: Müf. 1**).

Vergi müfettişi 5, eskiden uzlaşma komisyonlarının her yönüyle benzer dosyalarda farklı kararlar alabildiğini, bazı vakalarda mükelleflerin, mükellefiyetlerini başka illere taşıma yönünde hareket edebildiğini ifade etmiştir. Vergi müfettişi 12, Maliye Bakanının suiistimalleri engellemek için uzlaşmada bazı uygulamaları tek tip hale getirdiğini ifade etmiştir. Vergi müfettişi 9, uzlaşmalarda gelişen uygulamaların standartlaşmasının uzlaşmanın mantığına aykırı olduğunu ve bu durumun uzlaşmanın varlığının sorgulanır hale getirdiğini ifade etmiştir.

Vergi müfettişi 6, merkezi uzlaşma komisyonlarında rahatsızlık verici durumların olabildiğini, bu yüzden daha şeffaf hareket edilmesi gerektiğini düşünmektedir. Vergi müfettişi 14, uluslararası uygulamalarda da, uzlaşma müessesinin var olduğunu, merkezi uzlaşma komisyonları ile küçük boyuttaki uzlaşma komisyonları arasında farklılaşmalara gidilmesi gerektiğini paylaşmıştır.

Vergi müfettişi 7, “devletin saygınlığı gereği uzlaşma kriterlerinin net olması ve verginin aslı konularında taviz verilmemesi” gerektiğini ifade etmiştir. Benzer bir şekilde, vergi müfettişi 2 de, uzlaşmanın verginin aslına yönelik olmaması gerektiğini ancak cezalarına yönelik uzlaşmanın olabileceğini düşünmektedir.

Bazı vergi müfettişleri²⁶⁰, uzlaşmalardaki “standart uygulamalar sonucunda yeminli mali müşavir ve muhasebecilere gereksiz rol verilmesinin önlendiğini” belirtmiştir. Bazı vergi müfettişleri de²⁶¹, uzlaşmalarda, müfettiş raporlarının hukukiliğine ve isabetliliğine dikkat edildiğini, mahkemeye gitmesi halinde farklı bir sonucun beklenmediği durumlarda verginin aslı ve fer’ileri üzerinde fazla oynama yapılmadığını aktarmıştır.

Vergi müfettişi 12, vergi idaresinin, uzlaşmada, vergi aslı ve cezasında bazı indirimler yapsa da, vergi aslını ve gecikme faizini uğraşmadan peşin tahsilatına odaklandığını ifade etmiştir. Bu durumu, Vergi müfettişi 3’ün, mahkeme süreçlerinin çok uzun olabildiği için pratik bir çözüm olarak uzlaşma müessesinin muhafaza edilmesinde yarar olduğu görüşünü teyit etmektedir.

²⁶⁰Vergi müfettişi 13 ve 17.

²⁶¹Vergi müfettişi 3, 6 ve 17.

Bazı vergi m fettiřleri²⁶², uzlaşma müessesesi ile müfettişin raporunu oluşturmak için harcadığı emeğin bir anda boşa çıktığını ve vergi cezalarının etkisinin azaldığını belirtmiştir. Bununla birlikte uzlaşma müessesinin mantalitesine ters gelişen uygulama şekilleri, ayrıca isabetli olmayan uzlaşma örnekleri, ahbap  avuş ilişkileri ile sonuçlarına etki edilebilen/yönlendirilebilen uzlaşma örnekleri olmakla birlikte vergi incelemesi süreci ile mahkeme süreci arasında bir süzgeç vazifesi görmeye devam ettiği anlaşılmaktadır.

Araştırmadan elde edilen veriler ışığında uzlaşmanın yansımaları alt temasına ilişkin şu tespitler yapılmıştır:

- şu anda, uzlaşma müessesinin kendi tabiatına aykırı bir şekilde icra edilmesinden dolayı teknik anlamda uzlaşma vaki olmamaktadır (komisyonun teklifini tek yönlü olarak ya kabul ya ret şeklinde dayatması sonucunda m kellef  teklifin kabul edilmemesi). Bu durum, uzlaşmanın varlığını sorgulanır hale getirmektedir. Genel olarak tekdüze hale gelen uzlaşma uygulamalarına göre vergi cezalarının çoğu silinmektedir.
- Vergi mükellefleri arasında adaletin sağlanması ve bazı yanlış uygulamaların önüne geçilmesi amacıyla uzlaşma uygulamalarının standartlaşması, uzlaşma müessesinin kendisinden beklenen fonksiyonu yerine getirmesini engelleyebilmektedir.
- Bazı vergi müfettişleri, uzlaşmalardaki standart uygulamalar ile yeminli mali müşavir ve serbest muhasebeci mali müşavirlere gereksiz rol verilmesinin  nlendiğini düşünmektedir.
- Uzlaşma müessesesi, standart uygulamalara geçiş sonucunda esnekliğini kaybetmesinden dolayı mükellef ile idare arasında çözüm üretilmemesinden dolayı vergi inceleme sonuçları dava konusu yapılabilmektedir. Bu durum, vergi incelemelerinin etkinliğini zayıflatmakta ve mahkemelerin iş yükünü artırmaktadır.
- Bazı mükellefler açısından uzlaşma müessesesi, inceleme sonrasında bir kurtuluş noktası olarak görülmesinden dolayı vergi işlemlerinde usulsüzlük yapmayı, vergi kaçırmayı ve vergi borcunu ödememeyi teşvik edici olabilmektedir.

²⁶²Vergi müfettişi 4 ve 8.

- Devletin saygınlığı ve güvenilirliği gereği uzlaşma kriterlerinin bütün vergi mükellefleri için açık (belirli) olması, kişisel ilişkilerden etkilenmemesi, ayrıca inceleme raporlarında hesap ve tespit hatası yok ise verginin aslında indirim yapılmaması gerekmektedir.
- Uzlaşma müessesesi, uygulama sonuçlarından dolayı vergi cezalarının caydırıcılığını ve etkinliğini olumsuz etkileyebilmektedir.

3.6.6. Vergi afları (mali yapılandırmalar)

7 vergi mükellefinden, 11 muhasebe meslek mensubundan ve 14 vergi müfettişinden elde edilen verilerden yararlanılarak “Vergi afları (mali yapılandırmalar)” alt temasına ulaşılmıştır. Vergi afları bulgusuna ilişkin olarak;

Vergi mükellefi 1, matrah artırımının yapılmasının, devletin esnafıyla barışmasının, işi bozulan firmaların gözetilmesinin güzel uygulamalar olduğunu, ancak mükelleflerin geçmişlerine bakılarak dürüst mükelleflerin kanuni düzenlemelerden yararlandırılması gerektiğini aktarmıştır.

Bazı vergi mükellefleri²⁶³, 6736 sayılı kanundan yararlanarak hem mahkeme sürecinden kurtulduğunu, hem de matrah artırımında bulunduğu dönemler için kendisine “incelenmeme garantisini” aldığını, kafalarının rahat olduğunu ve vergi affının kendilerini müfettişlerden kurtardığını ifade etmiştir. Vergi mükellefi 7, mali yapılandırmalar ile kendilerini “sigorta ettirdiklerini ve inceleme ile meşgul olmak istemediklerini” ifade etmiştir.

Vergi mükellefi 4 ise, matrah artırımını için kendilerinin vergi dairesi tarafından üstü kapalı tehdit edildiğini, çevresindeki birçok kişinin vergi dairesi ve vergi müfettişleri ile uğraşmamak için matrah artırımında bulunduğunu ifade ederek vergi aflarına yönelik şu değerlendirmede bulunmuştur:

“Her seçim döneminde işte referandumda bir af gelecek diye insanlar bunu Devletle [ihale] işi yoksa yapmıyor. Birçok firma trafik cezasını ödemiyor yani. Ödemiyorlar, nasılsa diyor: Bir gün af gelecek. İki yılda üç yılda bir af geliyor diyor, niye ödeyeyim diyor. Şimdi böyle olunca ben işte resmen enayi durumuna düşüyorum bir, pahalı durumuna geliyorum iki, yani öbürüne uygulanan indirim bana niye düzenli [bir mükellef] olduğum halde uygulanmıyor?” (Görüşme: Mük. 4).

²⁶³Vergi mükellefi 2 ve 3.

Vergi mükellefi 4'ün insanların nasıl olsa tekrar yakın zamanda vergi affı çıkar beklentisi ile bırakın vergileri, trafik cezalarını bile ödememeye yöneltme durumu ve ödemesi halinde kendisini “enayi” olarak gördüğü değerlendirmesini, vergi mükellefi 6'ın “Ne vergimi ne sigortamı şey geciktirmedim. Ama karşımdaki adam yatırmadı, yatırmadı, yatırmadı, en son affa girdi, hatta benden daha karlı çıktı. Biz, orada yani affedersin aptal yerine salak yerine konduk” şeklindeki görüşü teyit etmektedir.

Ayrıca, vergi mükellefi 3'ün, “afların mükelleflerin görev ve sorumluluklarını yerine getirmemeye yönelttiğini, vergi affı düzenlemeleri ile incelenmeyecekleri dönemlerin hesabını yaptıkları” şeklindeki görüşü ve vergi mükellefi 8'in, “mali yapılandırmanın kayıt dışılığı tetiklediğini, beyanname vermeyenleri mükâfatlandığını, beyanname verenleri cezalandırdığı ve sistemin içerisinde olanları cezalandırdığı” şeklindeki görüşü vergi mükellefi 4 ve 6'ın değerlendirmeleri ile örtüşmektedir. Genel olarak, vergi afları, görev ve sorumluluklarını zamanında yerine getiren mükelleflerin vergi uyumunu olumsuz etkilediği söylenebilir.

Bazı muhasebe meslek mensupları²⁶⁴, vergi afları (matrah artırımı ile vergi inceleme dışı bırakılması uygulaması) ile kayıt dışı ekonominin teşvik edildiğini ve vergi afların kayıt dışı işlemlerin (vergi kaçırma fiilinin) artmasına ve yaygınlaşmasına neden olduğu şeklinde görüş bildirmiştir. Bu durumu, Muh. (YMM) 3, şu şekilde izah etmiştir:

“Hep kötü niyetli mükellefi yararlandıracak şekilde uygulanıyor. Algı o yönde oluyor. Kayıt dışı ekonomiyi sen onunla teşvik ediyorsun demektir. 2.5 yılda da bir af getirirseniz, matrah artırımı getirirseniz, O zaman vergi mükellefi tedbirini alır” **(Görüşme: Muh. (YMM) 3).**

Vergi aflarının, bazı mükellefleri kayıt dışı kalma yönünde tedbir almaya yöneltmesi ve ilerleyen zaman dilimlerinde karşılıklı etkileşim sonucunda bütün mükellefleri bu yönde hareket etmeye sevk etmesi, devletin vergi alma kapasite ve kabiliyetini olumsuz etkileyebilecek bir riske sahip olduğu söylenebilir. Muh. (SMMM) 6'ın aşağıdaki görüşü, bu durumu teyit etmektedir:

“Devlet, vergileri toplayamaz hale geldiği için sık aralıklar ile af kanunları çıkarmaktadır. İşletmeden 100 lira para çekecekti, zaten %20 kurumlar ve %11 stopaj ödeyecekken, af kanunundan sonra % 3 ödedi. Adam şuan çiftetelli oynuyor. Kar etti para kazandı. Mükellef memnun. Üç kağıt yapan mükellef kurtuldu inceleme riski gitti memnun. Devlet parasını aldı memnun. Herkes memnun yani. Ama hiçbir şeyi olmayan kişi de bir şey yapamadı” **(Görüşme: Muh. (SMMM) 6).**

²⁶⁴Muhasebe meslek mensubu (SMMM) 1, (SMMM) 2, (YMM) 3, (SMMM) 4, (SMMM) 6, (SMMM) 8, (YMM) 10 ve (YMM) 11.

Bazı muhasebe meslek mensupları²⁶⁵ da, vergi afları ile mükelleflerin vergi bilincinin olumsuz etkilendiğini, vergi ödememe ve kurallara uymama yönünde teşvik edildiği, mükelleflerin “nasıl olsa bir af çıkar ondan yararlanırsınız” şeklinde tepki verdikleri şeklinde görüş bildirmiştir. Bu durumu, Muh. (YMM) 11, şu şekilde ifade etmiştir:

“Her 5 yılda 1 de af çıkıyor, riski de göze alıyorsunuz, gözünüz de çok kara bir şeysiniz, tüccarsınız; ne diyorsunuz "zarar göster kardeşim" muhasebecinize, “zarar göster kardeşim nasıl olsa 5 yıl sonra af çıkıyor hiç olmazsa kar gösterirsen karın %20'sini ödüyorum, zarar gösterirsen asgarisini ödüyorum, bu işten kurtuluyorum” vergi affı ile “adama gerçek muhasebe yap, karı-zararı çıkart” demiyorsunuz. “Zarar göster kardeşim” diyorsunuz” (Görüşme: Muh. (YMM) 11).

Muh. (YMM) 11’in gerçek durumları yansıtmayacak şekilde yapılan muhasebe işlemleri değerlendirmesini, Muh. (YMM) 7’in, “vergi aflarından dolayı şuan mükelleflerin beyanlarıyla olması gereken beyanlar arasında ciddi anlamda farklılıkların bulunduğu” görüşü desteklemektedir.

Bazı muhasebe meslek mensupları, vergi afları ile muhasebe meslek mensuplarının yaptıkları işin değerinin azaldığı, meslek mensuplarının itibarının zedelendiği ve meslekten soğumalarına neden olduğu²⁶⁶, vergi dairesi veya VDK denetim grup başkanlıkları tarafından mükelleflerin aranarak bazı yıllara ait inceleme işlemlerinin bulunduğunu ve incelemelerin yapılmaması için matrah artırımının üstü kapalı tehdit yoluyla yönlendirildiği²⁶⁷, vergi aflarının vergi adaletini bozduğunu, “kredi çekerek, çek kırdırarak ödemelerini zamanında yapmaya çalışan düzgün mükelleflerin vergi afları nedeniyle haksızlığa uğradığını, düzgün mükelleflerin matrah artırımında bulunmadığı için yine onların incelenmeye tabi tutulduğu, vergi afları ve uygulamaları ile kötü mükelleflerin düzgün mükellefe göre avantajlı hale getirildiği²⁶⁸ ve vergi afları ile idarenin inceleme iş yükünün azaldığı²⁶⁹ şeklinde görüşlerini ifade etmiştir.

Muh. (SMMM) 1, vergi afları kapsamında matrah artırımı işlemini ve vergi inceleme yapılmama durumunu, mükelleflerin yabancı ortaklarına anlatamadıklarını ve yabancı ortakların “biz zamanında vergimizi ödemedik mi? Ne saçma bir uygulama” şeklinde tepki verdiklerini aktarmıştır. Bu durum, vergi aflarının olumsuz sonuçlarının

²⁶⁵Muhasebe meslek mensubu (SMMM) 1, (SMMM) 4, (YMM) 9, (YMM) 10 ve (YMM) 11.

²⁶⁶Muhasebe meslek mensubu (SMMM) 1, (YMM) 9, (YMM) 10 ve (YMM) 11.

²⁶⁷Muhasebe meslek mensubu (SMMM) 1 ve (SMMM) 2.

²⁶⁸Muhasebe meslek mensubu (SMMM) 1, (YMM) 3, (YMM) 5, (YMM) 9 ve (YMM) 10.

²⁶⁹Muhasebe meslek mensubu (YMM) 5.

sadece yurt içini değil, yabancı yatırımcı ve Türkiye'nin yurtdışındaki imajına olumsuz tesirleri olabileceğini göstermektedir.

Bazı muhasebe meslek mensuplarının²⁷⁰, “af kapsamında yapılan matrah artırımları, vergicilik sisteminin dibine konulan dinamitler” şeklindeki benzetmesi vergi aflarının vergi sistemine yönelik verdiği zararların büyüklüğünü yansıtmaktadır.

Bazı vergi müfettişleri, vergi aflarının, vergi inceleme gücünü kıran ve azaltan bir uygulama olduğunu²⁷¹, ayrıca bazı mükelleflerin matrah artırımını yapmaları halinde vergi incelemesi yapılmayacağı uygulaması ile kayıt dışı faaliyetlerde bulunanların korunduğunu, vergi afları nedeniyle kayıt dışı işlemlerin kavranmadığını, diğer taraftan düzgün mükelleflerin ise matrah artırımından faydalanmadığı için risk analizi üzerinden tekrar incelemeye sevk edilme ihtimalinin bulunduğunu, matrah artırımını ile mükelleflerin kendilerini “sigorta ettirdiklerini, böylece kayıt dışı işlemlerini örtüklerini”²⁷² belirtmiştir.

Vergi müfettişi 10'un, vergi aflarının vergi incelemesinin rehberlik ve eğitim fonksiyonuna yönelik şu değerlendirmeyi paylaşmıştır:

“Vergi incelemelerinin en önemli sonuçlarından birisi de gelecekteki hatalı mükellef davranışlarını daha ortaya çıkmadan düzeltmesi, mükellefi bilgilendirip eğiterek yasalara uygun davranmaya yönlendirmesidir. Ancak çok sık çıkarılan vergi afları dikkate alındığında bu etkinin ortaya çıktığını ifade edebilmek güç görünmektedir” (**Görüşme: Müf. 10**).

Vergi müfettişi 10, vergi aflarının sık çıkarılması halinde kendisinden beklenen amacın gerçekleştirilemeyeceğini belirtmektedir. Bazı vergi müfettişlerinin²⁷³ vergi aflarının vergi inceleme gücünü azalttığı yönündeki görüşü vergi müfettişinin değerlendirmesi ile örtüşmektedir.

Vergi müfettişi 14, bu bulgu hakkında; “kayıt dışını baştan önlemeye yönelik bir amaç, politika varsa zaten vergi afları da olmayacaktır. Sistem bir şekilde açıklara [kayıt dışına] yol açıyorsa yani iki üç senede bir vergi affı olmaya devam edecektir” şeklinde değerlendirmede bulunmuştur.

²⁷⁰Muhasebe meslek mensubu (SMMM) 8 ve (YMM) 10.

²⁷¹Vergi müfettişi 1 ve 10.

²⁷²Vergi müfettişi 1 ve 3.

²⁷³Vergi müfettişi 1, 3 ve 10.

Bazı vergi müfettişleri²⁷⁴, af kanunları ile “matrah artırımında bulun, sonrasında incelemenden yırt” algısının mükellefe verildiğini, bu durumun ise vergilemede adaleti ve güveni bozduğunu ifade etmiştir. Vergi müfettişi 2 de, bu durumu şu şekilde aktarmıştır:

“En son 6736 sayılı kanun çıktı. [Sahte belge] düzenleyici bir firmanın hakkında tespit yoksa bir inceleme elemanı tarafından [Sahte belge]düzenleme incelemesi bile yapamıyorsunuz. Hatta bırakın vergi incelemesini, sahte belge düzenlemiş bir adam masraf artımında bulunduyse ve ödemediyse onu ödemek zorunda değil, ödemediyse onu, onun hakkında inceleme yapamıyorsunuz. Bence bu yasamanın yargı alanına girdiğini de gösteriyor”(Görüşme: Müf. 2).

Bazı vergi müfettişleri²⁷⁵, vergi afları ile ödevlerini ve sorumluluklarını zamanında yerine getirmeyen mükelleflere imkânlar sağlanırken zamanında yükümlülüklerini yerine getirmiş olan dürüst mükelleflerin cezalandırıldığını belirtmiştir. Vergi müfettişlerinin bu değerlendirmesi, vergi müfettişi 11’in ifade ettiği vergi aflarından dolayı vergilemede adaletin bozulduğu görüşü ile örtüşmektedir.

Ayrıca, bazı vergi müfettişleri²⁷⁶, “vergi affı şeklindeki düzenlemelerin, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu olumsuz etkilediğini, yaraladığını ve mükellefleri vergi ödememeye yönelttiğini” ifade etmiştir.

Vergi aflarının mükellefler nezdinde zamanında ödev ve yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükellefler için ödül, sorumluluklarını ve ödevlerini zamanında yerine getiren mükellefler için ceza olarak görülmesi, başta vergilemede adaletin bozulmasına, vergi uyumsuzluğu gibi başka sorunlara neden olmaktadır.

Vergi müfettişi 2, “vergi aflarının çıkarılmasındaki en büyük argümanın, tahsilat oranlarının düşmesi olduğunu, mükellefler için mali yapılandırma çıkmazsa ödeyemez ve yaşayamaz algısının” yaygınlaştırıldığını belirtmiştir.

Vergi müfettişi 5, sık aralıklar ile çıkarılan vergi afları sonucunda, mükelleflerde nasıl olsa 2-3 yılda bir stok affının, kasa affının ve vergi affının geleceği beklentisinin yerleşmesine neden olduğunu paylaşmıştır. Ayrıca mali yapılandırmalar ile matrah artırımı kaynaklı durumları birbirinden ayırmak gerektiğini belirtmiştir. Benzer olarak, vergi müfettişi 8 de, mükellefler açısından vergi affı beklentilerinin süreklilik haline gelmesi sonucunda bu durumdan vergi tahsilatlarının olumsuz etkileneceğini ifade etmiştir.

²⁷⁴Vergi müfettişi 6 ve 11.

²⁷⁵Vergi müfettişi 3, 12 ve 13.

²⁷⁶Vergi müfettişi 2, 5, 8, 12 ve 13.

Vergi m fettiŖi 17, diğ r m fettiŖilerden farklı bir bakıŖ açısı ile vergi aflarına yönelik olarak; vergi incelemesinin bir propaganda iŖi olduğunu, mükelleflerin bir kısmının önce incelendiğini, belli sektörlere odaklanılarak incelemelerin duyurulmasının gerekleŖtirildiėini, sonrasında vergi afları kapsamında getirilen matrah artırımını yoluyla da incelenmeyen mükelleflerin kendiliğinden bildirimlerde bulunmasının sağlandığını ve bu sürecin iyi yönetilmesi halinde vergi aflarının faydalı olabileceğini aktarmıŖtır. “İncelemeyeceği mükellefleri de af ile temizlerim yaklaŖımının” doğru olmadığını belirtmekle birlikte pratikte iŖe yarayıp yaramadığına bakmak gerektiğini ifade etmiŖtir. Ayrıca sektörler üzerinde, elektronik denetim gücü sağlanana ve e-denetim için bütün standardizasyon oturana kadar bir dönem daha vergi af uygulamaların devam edebileceğini d Ŗ nmektedir.

Vergi m fettiŖi 17’nin, vergi afları yoluyla incelenmeyen mükelleflerin matrah artırımına yöneltilmesi yaklaŖımı, vergi aflarının neden olduğu olumsuz sonuçlardan dolayı sorgulanması gereken bir durumdur. VDK’nın, bütün mükellefleri periyodik olarak incelemeyeceğinin farkında olduğu söylenebilir. Bununla birlikte “vergi incelemesinin yapılmayacağı garantisi” ile kısa vadede matrah artırımını yoluyla vergi tahsilatını artıma yaklaŖımı tartıŖılması gereken bir konudur. Ayrıca, vergi aflarının, vergi tahakkuk tutarları ve tahsilat tutarlarına bakılarak baŖarı düzeyi ayrıca değerlendirilmesi gereken bir baŖka konu olarak karŖımıza çıktığı söylenebilir.

AraŖtırmadan elde edilen veriler ıŖıėında vergi afları (mali yapılandırımlar) alt temasına iliŖkin Ŗu tespitler yapılmıŖtır:

- Vergi afları (mali yapılandırımlar), dürüst mükellefleri cezalandıran, dürüst olmayan mükellefleri de  d llandiren bir politika aracı olarak algılanmaktadır.
- Vergi afları (mali yapılandırımlar) ve özellikle vergi mükelleflerinin matrah artırımında bulunması durumunda ilgili dönemlerde vergi incelemesi yapılmayacağı uygulaması, birçok olumsuzluklara neden olabilmektedir;
 - Vergi afları ile kayıt dıŖı ekonomi teŖvik edilmektedir.
 - Kayıt dıŖı faaliyetleri olan mükellefler hem vergi incelemelerinden kurtulmakta hem de rakiplerine karŖı haksız rekabete neden olabilmektedir.
 - Dürüst mükellefler, matrah artırımında bulunmadıkları için incelenme riski ile karŖı karŖıya kalmaktadır.

- Mükellefler açısından “matrah artırımı yaparak incelenme riskine karşı işlemlerini sigorta ettirme” davranışı kökleşmekte ve yaygınlaşmaktadır.
- Görev ve sorumluluklarını zamanında yerine getiren mükelleflerin vergi uyumunu olumsuz etkileyebilmektedir.
- Özellikle dürüst olmayan mükelleflerin “nasıl olsa bir af çıkar ondan yararlanırsınız” şeklinde hareket etmesine neden olmaktadır.
- Mükelleflerin gelecek dönemlerde beklenen vergi afları kapsamında matrah artırımı yapabilmek için gerçek mali durumunu yansıtmayan muhasebe kayıtlarının tutulması yaygınlaşabilmektedir.
- Mükelleflerin gerçek mali durumu gizlemeye çalışması, kayıt düzeninin ve muhasebe kayıtlarının güvenilirliğinin bozulmasına neden olmaktadır.
- Vergi afları, vergi adaletinin bozulmasına neden olmaktadır.
- Vergi afları ve matrah artırımı uygulaması, yabancı yatırımcının nezdindeki ve Türkiye’nin yurtdışındaki imajını olumsuz etkilemektedir.
- Vergi afları, müfettişlerin iş yükünü azaltmakla birlikte, esasında vergi incelemelerinin etkinliğini, korkutuculuğunu ve caydırıcılığını azaltan bir uygulamaya dönüşebilmektedir.
- Vergi afları, vergi incelemelerinin düzeltme, eğitim ve rehberlik fonksiyonlarının işlerliğini olumsuz etkilemektedir.
- Sık çıkarılan vergi afları, mükelleflerde “2-3 yılda bir stok affının, kasa affının ve vergi affının geleceği beklentisinin” yerleşmesine neden olmaktadır.
- Muhasebe meslek mensuplarının mükellef nezdindeki mesleki saygınlarını olumsuz etkilemekte ve mesleklerinden soğumalarına neden olabilmektedir.
- Vergi idaresi tarafından mükellefler vergi incelemesi yapılacağı tehdidiyle matrah artırımına yönlendirilmektedir. Bu yaklaşım sonucunda vergi idaresi kendi eliyle vergi tahsilatını artırabilmek için vergi incelemelerinin etkinliğinin azalmasına sebep olabilmektedir.
- Vergi afları kapsamında matrah artırımlarının yapılması halinde vergi incelemelerinin yapılmayacağına dair hüküm ve uygulamalar, vergi sisteminin dibine konulan en büyük dinamit olarak görülmektedir.
- Mükellefler tarafından idarenin “kayıt dışı faaliyetleri” önlemeye yönelik samimiyetinin, politika ve uygulamalarının sorgulanıyor olması, vergi aflarının (mali yapılandırmaların) belirli aralıklar ile olacağı beklentisini artırmaktadır.

- Kamuoyunda, vergi aflarına psikolojik hazırlık olarak tahsilat oranlarının düşüklüğü, mükellefin birikmiş borçlarını ödeyemez ve yaşayamaz algısı işlenmektedir.
- Vergi afları sonrası tahakkuk ve tahsilat miktarları ile oranlarına bakılarak vergi aflarının başarı düzeyi ayrıca değerlendirilmesi gerekmektedir.

3.6.7. Takdir komisyonlarına sevk işlemleri

3 vergi mükellefi, 8 muhasebe meslek mensubu ve 9 vergi müfettişinden elde edilen verilerden “Takdir komisyonlarına sevk işlemleri” alt temasına ulaşılmıştır. Bu tema kapsamında;

Vergi mükellefi 1, “beş yıllık sürenin sonuna kadar beklendikten sonra son günlerde takdir komisyonuna sevk işleminin yapılmasının yanlış olduğunu” ifade etmiştir. Bazı vergi mükellefleri²⁷⁷ de, takdir komisyonuna sevk işlemi ile zamanaşımı süresinin uzatılması halinde kanun hükmünün ne anlamı olduğunu sorgulamaktadır.

Bazı muhasebe meslek mensupları, Maliye Bakanlığının itibarına en çok zarar veren müesseselerden birisinin takdir komisyonları işlemleri olduğu ve komisyonun ruh haline göre kazanç üfürmesinde bulunduğu²⁷⁸, devletin acizliği²⁷⁹, takdir komisyonunun KDV indirimlerini ret yetkisinin olmadığını, düzenlenen done raporu ile kanunu dolaşarak sadece süreyi uzatmak olduğu²⁸⁰, sorunun asıl kaynağının, vergi incelemelerinin son ana bırakılması²⁸¹ ve takdire sevk işleminin tamamen kaldırılması gerektiği²⁸² şeklinde değerlendirmede bulunmuşlardır.

Muh. (YMM) 7, “bir vergiyi ortadan kaldırmayacağım diye” hukukun zorlanmasının idareyi haklı yapmayacağını, yetiş(e)meyecek vergi incelemelerinin zamanaşımına uğradığını kabullenilmesi gerektiğini, takdir komisyonları işlemlerinin vergi iade işlemlerini geciktirmesinin haksızlığa neden olduğunu ve takdir komisyonlarına sevk işlemlerinde vergi inceleme elemanlarının “hukuka bağlılığını yitirdiklerini” ifade etmiştir.

Bu tema hakkında; bazı vergi müfettişleri, incelemeleri yetiştiremedikleri için mecburen takdir komisyonuna sevk işlemlerini yaptıklarını, bu işlemi hukuka uygun

²⁷⁷Vergi mükellefi 3 ve 8.

²⁷⁸Muhasebe meslek mensubu (SMMM) 2 ve (YMM) 10.

²⁷⁹Muhasebe meslek mensubu (YMM) 11.

²⁸⁰Muhasebe meslek mensubu (YMM) 3.

²⁸¹Muhasebe meslek mensubu (SMMM) 4.

²⁸²Muhasebe meslek mensubu (YMM) 5.

bulmamakla birlikte kendileri açısından sevk işlemlerinin “korunma müessesesi” haline geldiğini²⁸³, müfettişlerin işin hilesine kaçtıklarını²⁸⁴, vergi müfettişleri için bir kaçış rampası olduğunu²⁸⁵ ve takdir komisyonlarının müfettiş raporlarını onaylayan bir makam olarak düşünüldüğünden mahkemeler tarafından iptal kararlarının verildiğini²⁸⁶ paylaşmışlardır.

Araştırmadan elde edilen veriler ışığında takdir komisyonlarına sevk işlemleri alt temasına ilişkin şu tespitler yapılmıştır:

- Takdir komisyonuna sevk işlemleri ile zamanaşımı süresinin uzatılmasının, Maliye Bakanlığı ile vergi müfettişlerinin güvenilirliğini ve itibarını olumsuz etkilemektedir.
- Zamanaşımına uğramak üzere olan inceleme konularının takdir komisyonlarına sevk edilmesiyle vergi müfettişlerinin “hukuka bağlılığını yitirdikleri” düşünülmektedir.
- Vergi müfettişleri, zamanaşımı süresinin dolmak üzere olan incelemeler açısından takdir komisyonlarına sevk işlemlerini “korunma müessesesi” ve “kaçış rampası olarak” görmektedir.
- Sahada, takdir komisyonlarına sevk işlemleri “maliyenin acizliği ve kurumsal tembelliği” olarak algılanmaktadır.
- Takdir komisyonlarına sevk işlemleri, vergi iade işlemleri süresinin uzatılmasına neden olabilmektedir.

3.6.8. Vergi yargısı

6 vergi mükellefinden, 10 muhasebe meslek mensubundan ve 15 vergi müfettişinden elde edilen veriler bağlamında “Vergi yargısı” alt teması tespit edilmiştir. Vergi yargısı temasına ilişkin olarak;

Vergi mükellefi 2, “mahkemelerin genelde mükelleften yana olduklarını ve müfettişlere kalsa kendilerini idam edeceklerini” aktarmıştır. Vergi mükellefi 3 ve 4,, mahkeme süreçlerinin çok uzun sürebildiğini, ticari hayata ilişkin davaların çok daha kısa sürelerde neticelenmesi gerektiğini vurgulamıştır. Vergi mükellefi 8 de, vergi mahkemeleri ile üst mahkemelerin, hatta Danıştay daire başkanlıklarının bile benzer

²⁸³Vergi müfettişi 1, 3, 4, 6 ve 7.

²⁸⁴Vergi müfettişi 5.

²⁸⁵Vergi müfettişi 7.

²⁸⁶Vergi müfettişi 9.

dosyalarda birbirinden farklı kararlar verebildiklerini ve mükelleflerin dava dosyalarının gittiği dava daire başkanlığına göre muhtemel kararları beklediklerini ifade etmiştir.

Bazı muhasebe meslek mensupları²⁸⁷ hâkimlerin vergi mevzuatına vergi müfettişleri kadar hâkim olmadıklarını, mahkemelerin iş yükünden dolayı dava dosyalarının detaylı bir şekilde okunmadığını ve birçok mahkeme kararında birbirinden kopyalanmış cümlelerin kullanıldığını aktarmıştır. Bazı muhasebe meslek mensupları²⁸⁸ da, vergi mahkemelerinin, bazen Danıştay içerisinde bile ilgili dairelerin benzer konularda farklı kararlar verebildiğini, bu yüzden mükelleflerin dosyanın gittiği mahkeme yada Danıştay dairesine göre sonucu kestirmeye çalıştıklarını paylaşmıştır.

Bazı muhasebe meslek mensupları²⁸⁹, vergi davalarının temyiz aşaması da dahil olmak üzere çok uzun sürelerde sonuçlandığını belirtmiştir.

Muh. (YMM) 11, günümüzde mahkemelerin çok doğru çalıştığına inanmadığını, vergi yargısında insanların bir şekilde hâkimler ile irtibata geçerek kararları etkileyebildiğini düşünmektedir. Muh. (YMM) 3 de, mahkemelerin yapılan işlemlerin hukuka uygunluğunu denetlemesi gerekirken zaman zaman idarenin yerine geçerek vergi asıl ve cezalarının tamamının terkin edilmesi yönünde kararlar verebildiğini belirtmiştir.

Muh. (YMM) 9, Danıştay'ın Yargıtay gibi içtihat geliştirme ve gerçekleştirme yönünde başarı sağlayamadığını, düşmemesi gereken nitelikte olan birçok inceleme raporunun mahkemelerde düşebildiğini, bununla birlikte mahkemeye intikal eden raporların çoğunun düşebilecek raporlar olduğunu aktarmıştır.

Bazı muhasebe meslek mensupları²⁹⁰, içtihadı birleştirme kararı olmadıkça hiçbir yargı kararını, vergi idaresinin dikkate almadığını, Maliye Bakanlığının süreklilik kazanan konularda yargı ile iddialaşmayı bırakması gerektiğini ifade etmiştir.

Bazı vergi müfettişleri²⁹¹, idare tarafından müstakar kararlara dikkat edildiğini belirtmiştir. Bazı vergi müfettişleri²⁹², vergi kanunlarına göre yazdıkları raporlara, hâkim ve savcıların hukuki yönden baktığı için farklı sonuçların ortaya çıkabildiğini ve hâkimlerin genelde mükellef lehine hareket edebildiklerini paylaşmıştır.

Vergi müfettişi 14, Danıştay'ın bazen vergi mahkemesi ya da idarenin yerine geçerek bazı kararlar verebildiğini, bazen de idarenin Danıştay'ın verdiği kararların

²⁸⁷Muhasebe meslek mensubu (SMMM) 1 ve (YMM) 5.

²⁸⁸Muhasebe meslek mensubu (YMM) 5, (YMM) 9 ve (YMM) 10.

²⁸⁹Muhasebe meslek mensubu (SMMM) 8 ve (YMM) 9.

²⁹⁰Muhasebe meslek mensubu (YMM) 5 ve (YMM) 10.

²⁹¹Vergi müfettişi 2, 7 ve 9.

²⁹²Vergi müfettişi 2 ve 7.

uygulanmaması yönünden ısrarcı olabildiğini, bu durumlarda idarenin kanun ve diğer düzenlemeler ile müstakar hale gelen yargı kararları ve usul yönünden aleyhe hüküm verilen mahkeme kararları arasında hızlı bir şekilde uyum faaliyetinin yapılması ihtiyacını belirtmiştir. Çünkü mevzuat ve yargı kararları arasında uyum sağlan(a)madığı müddetçe vergi müfettişlerinin aynı şekilde rapor tanzim etmeye devam edeceklerini eklemiştir. Ayrıca, vergi müfettişlerinin belli bir seviyede hukuk bilgisinin olması gerektiğini, bu durumun bile bazı sorunları kendiliğinden ortadan kaldıracılabileceğini düşünmektedir. Bazı vergi müfettişleri²⁹³, bazı inceleme raporlarının ispat hukuku yönünden eksiklikleri olmasından dolayı mahkemeler tarafından idare aleyhine kararlar verildiğini paylaşmıştır.

Vergi müfettişi 17, yargı mercileri ile VDK arasında koordinasyonun olması gerektiğini, bunun ihtilaflı noktalarda iyileşmeleri hızlandıracağını ifade etmiştir. Bu durum teyit eder şekilde, vergi müfettişi 2 de, çalıştığı ildeki grup başkanının cumhuriyet başsavcısı ile görüşerek yapılan suç duyuruları ve raporlarda uyumlulaştırmaların gerçekleştirildiğini ve bunun sonucunda işlemlerin daha sağlıklı sonuçlandırıldığını belirtmiştir.

Bazı vergi müfettişleri²⁹⁴, vergi hâkimlerinin vergi mevzuatına hâkim olmadıklarını, hâkimler tarafından kimi zaman inceleme raporlarının sağlıklı bir şekilde okunmadığını ve mesnetleri sağlam raporların bile düştüğünü gördüklerini, bu yüzden maliyeden ziyade vergi yargısı ayağının düzeltilmesi gerektiğini ifade etmiştir. Bu duruma örnek olarak, vergi müfettişi 1, dinlenilme talebinde bulunduğu bir vergi davasında eğer kendisinin orada olmaması halinde davanın kaybedilme ihtimalinin çok yüksek olduğunu ve hazine avukatlarının davaları savunabilecek durumda olmadıklarını aktarmıştır. Bazı vergi müfettişleri²⁹⁵, inceleme raporlarının mahkeme sonuçlarına ilişkin geri dönüşlerin ve takibin yapılmadığını ve vergi müfettişlerinin kendilerinin özveri göstermesi halinde raporlarının yargı sürecini takip ettiğini ifade etmiştir.

Vergi müfettişi 10 ise, uzun mahkeme süreçlerinin vergi incelemesinin etkinliğini azalttığını ifade etmiştir. Ayrıca, yargı ayağında hâkimlerin mevzuatı bildiklerini ancak dosyaları yeterince incelememeleri yüzünden sıkıntılar ile karşılaşabildiklerini aktarmıştır.

²⁹³Vergi müfettişi 5 ve 12.

²⁹⁴Vergi müfettişi 1, 4, 6, 8 ve 10.

²⁹⁵Vergi müfettişi 2, 7, 9 ve 14.

Araştırmadan elde edilen veriler ışığında vergi yargısı alt temasına ilişkin şu tespitler yapılmıştır:

- Danıştay'ın Yargıtay gibi içtihat geliştirme yönünde başarı sağlayamaması, vergi yargısında farklı kararların çıkmasına neden olabilmektedir.
- Vergi mahkemeleri ile üst mahkemelerin, hatta Danıştay daire başkanlıklarının bile benzer dosyalarda birbirinden farklı kararlar verebilmektedir.
- İçtihadı birleştirme kararı olmadıkça hiçbir yargı kararını, vergi idaresi uygulamayabilmektedir. Kimi zaman süreklilik arz etmeye başlayan yargı kararlarının idare tarafından uygulamaması, mahkemeler ile idare arasında ihtilaflar daha uzun süre devam edebilmektedir. Bu durumdan vergi mükellefleri başta olmak üzere bütün ilgili taraflar etkilenmektedir.
- Hâkimlerin vergi mevzuatına vergi müfettişleri kadar hâkim olmadıkları ve mahkemelerin iş yükünden dolayı dava dosyalarının detaylı bir şekilde okunmadığı düşünülmektedir. Mahkemeler tarafından yeterli incelenme yapılmaması halinde, usul ve esaslar yönünden sağlam olan inceleme raporları aleyhine kararlar alınabilmektedir.
- Mahkemeler, hukuka uygunluk denetiminin dışına çıkarak zaman zaman idarenin yerine geçerek vergi asıl ve cezalarının tamamını terkin edilmesi yönünde kararlar verebilmektedir.
- Vergi davalarının temyiz aşaması dahil çok uzun sürelerde sonuçlanabilmektedir. Bu durum, vergi incelemelerin işlevlerinin yerine getirilmesi ile etkinliğini olumsuz etkileyebilmektedir.
- Vergi incelemelerine dair ihtilaflı olan konuların düzeltilmesi ve inceleme raporlarının iyileştirilmesi için yargı mercileri ile VDK arasında ortak çalışmaların yapılması ihtiyacı bulunmaktadır.
- Vergi müfettişi, denetim raporunu düzenledikten sonraki süreçlerde özel bir takip gayreti yoksa düzenlenen rapor ve sonrası işlemler arasında bir kopukluk bulunmaktadır.
- İnceleme raporlarında usul yönünden yapılan hataların azaltılması ve inceleme raporlarının niteliğinin artırılması için mahkemeye konu olan vergi incelemelerinin VDK tarafından takip edilerek ilgili vergi müfettişlerine mahkeme sonuçları hakkında geri bildirimlerin yapılması ihtiyacı bulunmaktadır.

Geri bildirimlerden istenilen faydaların ortaya çıkarılabilmesi için sistemli ve düzenli bir şekilde yapılması gerekmektedir.

3.6.9. Vergi idaresi ile iletişim

Araştırma kapsamında 2 muhasebe meslek mensubu, 5 vergi müfettişi ve 1 vergi mükellefinden elde edilen verilerden “Vergi idaresi ile iletişim” alt temasına ulaşılmıştır. Bu temaya ilişkin olarak;

Vergi mükellefi 1, ihracat yapmaktan korkar hale geldiğini, 2011 yılından vergi iadelerinin işlenmemesinden dolayı vergi dairesi müdürü ile tartışma yaşadıklarını, firma olarak elinde yetki olan müdürlerden, amirlerden ve şeflerden bıktıklarını, kendilerine sahtekâr gözüyle bakılmasından sıkıldıklarını, vergi idaresi çalışanlarından mükâfat beklemediklerini ve dertlerini vergi idaresine anlatamadıklarını beyan etmiştir.

Muh. (SMMM) 1, bir mükellef olarak maliye ile mükellefin diyalogunun kopuk olduğunu ifade etmiştir. Muh. (YMM) 7, Gelir İdaresi Başkanlığında sirküler-mukteza havuzu kurulmadan önce her ildeki vergi dairesi başkanlığı farklı görüşler verebildiği durumların olduğunu paylaşmıştır.

Vergi müfettişi 2, mükellef ile daha iç içe olunabileceğini ve bunu vergi dairesinin yapması gerektiğini aktarmıştır. Vergi müfettişi 5 ise, maliyenin önce kendi personeli ile barışık olması gerektiğini belirtmiştir.

Katılımcıların tamamı, vergi idaresinin kendileri ile sağlıklı iletişim kurmamasından rahatsız olduklarını ifade etmektedirler. İletişim, hem bireyler arasında hem de birey-kurumlar arasında zorunlu ve çok faydalı bir araçtır. IRS (Amerikan Gelir İdaresi) ile Gelir İdaresi Başkanlığının internet siteleri bile karşılaştırıldığında, IRS’in internet sitesini daha kullanıcı dostu olduğu söylenebilir. Güler yüzlü insanlar, kullanıcıyı karşılamaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığının paydaşları ile olan iletişiminin iyileştirilmesi ve bu iyileştirmenin internet sayfası dahil bütün servislerine yansıtılması, vergi uygulamalarına ve mükelleflerin vergi uyumuna katkı sağlayabilir.

Araştırmadan elde edilen veriler ışığında Vergi idaresi ile iletişim alt temasına ilişkin şu tespitler yapılmıştır:

- Vergi inceleme elamanlarının ve diğer vergi personelinin mükelleflere yapıcı olmayan ve suçlayıcı olan yaklaşımları, mükelleflerin vergiye uyumunu olumsuz etkilemektedir.

- Vergi idaresinin internet sitelerinin bile kullanıcı dostu olup olmaması, mükelleflere bakış açısını yansıttığı söylenebilir.

3.6.10. Vergi oranları

Görüşmeye katılanlardan 3 muhasebe meslek mensubu, 3 vergi müfettişi ve 2 vergi mükellefinden elde edilen verilerden ulaşılan “Vergi oranları” alt teması hakkında;

Bazı muhasebe meslek mensupları²⁹⁶, toplam vergi yükünün mükellef açısından fazla olduğunu aktarmıştır. Muh. (YMM) 3 de, mali kar ile ticari kar arasındaki açık çok fazla olmasından dolayı vergi yükünün yüksek olduğunu ve psikolojik olarak daha fazla hissedildiğini belirtmiştir.

Vergi müfettişi 3, vergi oranı çok yüksek olursa vatandaşın ister istemez işlemleri gizlemeye çalıştığını ve KDV oranlarından dolayı kişilerin ödenecek vergiyi azaltma yönündeki hareket ettiklerini aktarmıştır. Vergi müfettişi 9, vergi oranlarının yüksek olduğunu ve vergi oranlarının artırılmasıyla daha fazla vergi toplanamayacağını ifade ederken vergi müfettişi 7 ise vergi oranlarının çok yüksek olmadığını belirtmiştir.

Araştırmadan elde edilen veriler ışığında vergi oranları alt temasına ilişkin şu tespit yapılmıştır:

- Mali kar ile ticari kar arasındaki farkın fazla olmasından dolayı efektif vergi yükünün yüksek olması, vergi oranlarının yüksek algılanmasına/hissedilmesine neden olabilmektedir.

3.7. Katılımcıların Çözüm Önerilerine İlişkin Bulgular

Araştırmanın üçüncüsü sorusu, “Vergi incelemelerinden beklenen sonuçları gerçekleştirmek için neler yapılmalı?” sorusudur. Bu soruya verilen cevaplardan elde edilen bulgular “Katılımcıların Çözüm Önerileri” başlığı altında toplanmıştır. Katılımcıların çözüm önerileri bulgusuna yönelik kaynak ve referans değerleri, aşağıdaki Çizelge 3.8.’de yer almaktadır.

²⁹⁶Muhasebe meslek mensubu 1 ve 5.

Çizelge 3.8. Katılımcıların Çözüm önerileri temasının kaynak ve referans değerleri

No.	Temalar	Kaynak	Referans
3.7.1.	Katılımcıların çözüm önerileri	41	132

“Katılımcıların çözüm önerileri” başlıklı bulguya yönelik veriler, 41 kaynak üzerinden 132 kodlama işlemi yapılmıştır.

3.7.1. Katılımcıların çözüm önerileri

Katılımcılardan 5 vergi mükellefi, 10 muhasebe meslek mensubu ve 14 vergi müfettişinden elde edilen verilerden “Katılımcıların çözüm önerileri” temasına ulaşılmıştır. Araştırmadan elde edilen veriler ışığında bu bulguya yönelik olarak şu öneriler tespit edilmiştir;

Bazı vergi müfettişleri²⁹⁷, vergi incelemelerinin eğitim ve rehberlik işlevi ile incelemelerin etkinliğine yönelik olarak, vergi incelemelerinin cari yıl denetimlerine kaydırılması halinde, gerçekleştirilecek vergi incelemelerinin mükellefleri doğru beyanlara yönlendirmesi ve muhasebe kayıtlarındaki hataların ve eksikliklerin azaltılması yönünde daha etkin olabileceğini aktarmıştır. Muhasebe meslek mensubu (YMM) 11 de, cari yıl içindeki denetimlere geçilmesinin gerekliliğini ifade etmiştir.

Muhasebe meslek mensubu (YMM) 7, vergi incelemelerinden beklenen etkinliğin gerçekleştirilebilmesi için özellikle incelemeler dışındaki vergi incelemelerinin son 3 yılı kapsar şekilde yapılabilmesini önermektedir. Bu duruma benzer olarak, bazı vergi müfettişleri²⁹⁸ de, vergi incelemelerinin kural olarak son 3 yıllık dönem şeklinde belirlenmesini ve zamanaşımı süresinin ise inceleme süresinden bağımsız olarak belirlenmesi gerektiğini belirtmiştir. Vergi müfettişi 4 de, inceleme süresinin son 3 yıla indirilmesi halinde sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımı ile daha etkin mücadele edilebileceğini savunmaktadır.

Vergi mükellefi 2, vergi incelemesinin ve cezalarının caydırıcılığının gerçekleştirilebilmesi için hataların düzeltilmesine fırsat verilmesi ve mükelleflerin zamanaşımı süresinin dolması beklenilmeden cari yılda incelenmesini önermektedir.

²⁹⁷Vergi müfettişi 6, 14 ve 17.

²⁹⁸Vergi müfettişi 6, 10 ve 13.

Ayrıca mükelleflerin takip eden yılda da tekrar incelenmesi durumunda hataların düzeltilmesine imkan verileceğini düşünmektedir.

Muh. (YMM) 3, vergi incelemelerinin ve cezalarının caydırıcılığına yönelik olarak sistemsal bir ödül ve ceza mekanizmasının oluşturulmasını şu şekilde ifade etmektedir:

“Siz sistem olarak, idare olarak mükellefleri, bir kere hatalı olanları, hatalı olup da vergi ödemeyen vergi kaçırmanları ayırmanız lazım. Vergisini ödeyenleri gerçekten koruyucu bir sistem getirmeniz lazım. Ötekilerini de cezalandırmanız lazım. Yani orada, şey yapmamanız gerekir. Caydırıcı yani vergi kaçırmanın caydırıcılığını koymanız gerekiyor sistem olarak... , ...İyi niyetli olan mükellefler var. Bunların sayısını artırmanız lazım. Vergi ödemesini ve beyanını adet haline getirdikçe bu mükellefleri onurlandırdıkça onların sayısını artırmış olursunuz. Bu bakımdan biraz daha şey gerekir yani hem mevzuat açısından hem şey [sistem] açısından çok yönlü bir çalışma gerekir. Kayıt dışı olanını cezalandıran, ötekini ödüllendiren bir sistem getirmeniz lazım ki matrah artırımına da ihtiyaç olmasın” (Görüşme: Muh. (YMM) 3).

Vergi müfettişi 7, mükellefe verilebilecek en büyük cezalardan birisinin vergi iadelerin reddedilmesi olduğunu aktarmıştır. Ayrıca vergi müfettişi 2, kanunen ticareti yasak olan (kadın ve organ ticareti, insan kaçakçılığı gibi) işlemlerin tespit edildiğinde vergilendirilmesi yerine bu faaliyetler esnasındaki bütün varlık, demirbaş, araç v.s’nin müsadere edilmesi halinde yasa dışı faaliyetlere kalıcı çözümlerin getirilebileceğini düşünmektedir.

Vergi müfettişi 14, tam ve kısmi vergi inceleme sürelerinin kanunla sınırlandırılması yerine vergi inceleme konularına göre yönetmelikler ile belirlenmesini önermektedir. Böylece özellikle uluslararası firmaların transfer fiyatlandırması incelemeleri gibi özellikli vergi incelemelerindeki kanuni süre kısıtı kaynaklı olumsuzlukların giderilebileceğini paylaşmıştır.

Vergi müfettişi 17, müfettişlerin vergi incelemelerinde bilgi teknolojilerinden (denetim yazılımları başta olmak üzere muhasebe programları ve diğer BT araçlarından) yararlanılmasının en üst seviyeye çıkarılmasını ifade etmiştir. Vergi denetmeni kökenli muhasebe meslek mensubu (YMM) 7’de, vergi müfettişlerinin incelemelerde bilgi teknolojilerinden daha fazla yararlanmasını önermektedir.

Vergi müfettişi 1, çift kayıt işlemlerinin tespitine çözüm olarak, SPK uzmanlarının kendi denetimlerinde yaptıkları gibi vergi incelemelerinde mahkeme kararına gerek kalmadan firmaların bilgisayar imajlarının alınabilmesini (dosyaların kopyalamasını) önermektedir.

Vergi müfettişi 11, “idarenin kayıt dışı ekonomik faaliyetlere göz yummaktan vazgeçerek nereden buldun yasasının” getirilmesi halinde çift kayıt işlemlerinin engellenebileceğini düşünmektedir. Bu  neri, muhasebe meslek mensubu (YMM) 9’un, vergi incelemelerinin etkinliğine yönelik olarak, mevzuat değişikliği ile “nereden buldun” sorusunun mükelleflere y neltilebilmesi değerlendirmesi ile örtüşmektedir. Vergi müfettişi 5 de, kayıt dışı ekonomi ile mücadelede, özellikle riskli firmaların yoklama faaliyetlerinin sıklas tırılması ve periyodik olarak gerçekleŐtirilmesinin önemini vurgulamıştır. Vergi müfettişi 7 de, mükellefleri, kayıt içine alabilmek için mali yükümlülüklerin hafifletilmesini, mevzuatın ve sistemsel yükümlülüklerin sadeleŐtirilmesini önermektedir.

Vergi mükellefi 4, vergi incelemelerinin denetim dışı amaçlar ile kullanılmasının önüne geçmek için “müfettiş alımlarının belli tip insanlar yerine heterojen bir Şeklide herkese fırsat eşitliği tanınarak alımların gerçekleştirilmesini, böylece bir takım suiiistimallerin engellenebileceğini” düşünmektedir. Maliye müfettişi kökenli muhasebe meslek mensubu (YMM) 3 ise, VDK’nın denetim dışı amaçlar ile denetim yapanları, kendiliğinden kurul dışına çıkaracak Şekilde mekanizmalar ile donatılması gerektiğini vurgulamaktadır. Vergi denetmeni kökenli muhasebe meslek mensubu (YMM) 5 de, siyasilerden veya başka g   odaklarından gelecek baskıya karşı durabilen kişilerin vergi inceleme makamlarında olmasının önemini ifade etmiştir. Vergi müfettişi 6 da, vergi incelemelerinin tarafsızca yapılmasını sağlayacak Şekilde bir inceleme sisteminin kurulmasının gerektiğini belirtmiştir.

Katılımcıların görüşlerine göre, denetim dışı amaçlar ile denetimin önüne geçebilmek için, vergi müfettişlerin tarafsız ve baskı unsurlarına karşı bağımsız hareket edebilecek Şekilde incelemelerin yapılmasını sağlayacak bir mekanizmanın oluşturulması, mesleğe kabullerde baŐarının ölçüt olması ve diğer yönlendirmelerin engellenmesi gerektiğini ifade etmektedir. Aynı Şekilde, vergi müfettişlerinden başka amaçlar ile denetim yapanların da kurul (VDK) bünyesinden çıkarılmasını sağlayacak durumların tasarlanmasını ve uygulanmasını düşünmektedirler.

Tek başlılık ve birleşme kaynaklı olumsuzlukların giderilmesi konusunda; hesap uzmanı kökenli Muh. (YMM) 9, vergi incelemesi ile kamu teftiŐinin ayıran bir organizasyonun yeniden yapılmasını, vergi incelemelerinde eski hesap uzmanlarının denetim kültürünün egemen kılınmasını ve kamu teftiŐinde de eski maliye müfettişlerinin denetim kültürünün etkin kılınmasını önermektedir.

Maliye müfettişi kökenli Muh. (YMM) 3, VDK tasarlanırken, “vergi incelemelerinin dışında örgütlü suçların mali açıdan incelenmesi (kara para aklama suçları, değişik vergi suçları gibi) konusunda bir boşluğun olduğunu, bu alanın denetimsiz bırakılmaması için mali açıdan inceleme için ayrı bir kurulun tasarlanması gerektiğini beyan etmektedir.

Gelirler kontrolörü kökenli vergi müfettişi 12 de, VDK’nın vergi inceleme kısmının, GİB bünyesinde olması gerektiğini önermektedir. Bazı vergi müfettişleri²⁹⁹,

29 A denetim grup başkanlıklarının bazı illerde olmasına ihtiyaç olmamasından dolayı bu denetim grup başkanlıklarının sayı ve görev yerlerinin gözden geçirilmesini önermektedir. Ayrıca, denetim grup başkanlıkları harf ayrımına (A, B, C ve Ç olarak) son verilmesini paylaşmıştır.

Tek başlılık ve birleşme bulgusuna yönelik çözüm önerileri, denetim elamanlarının kökenlerine göre farklılık göstermektedir. Eski merkezi denetim elamanları kökenli katılımcılar, eski kurullarının yeniden ihya edilmesini önerirken eski vergi denetmeni kökenli katılımcıların mevcut yapıdaki harf ayrımının sonlandırılarak tam bir birleşmenin gerçekleştirilmesini önermektedir.

Vergi müfettişi 7, VDK’nın başına dışardan teknokrat bir kişinin getirilmesi durumunda eski kurul düzenlerinin sürdürülmesine yönelik çalışmaların önüne geçileceğini, VDK’nın daha ileri bir noktaya gelebileceğini, bu şekilde ihtiyaç olan değişimin gerçekleşebileceğini ifade etmiştir. Vergi müfettişi 14 ise, mevcut kurul yapısında, vergi incelemelerinin etkinliğinin sağlanabilmesi için inceleme konuları ve türleri bazında uzmanlaşmaya gidilmesini ve bu konuya ilişkin gerekli mevzuat değişikliğinin yapılmasını önermektedir.

VDK sonrası A denetim grup başkanlığındaki müfettiş yardımcılarının aldığı eğitime yönelik olarak, hesap uzmanı kökenli vergi müfettişi 10, müfettişlerin eğitiminde, “aşırı eğitim (over education)” durumunun olduğunu, bunun yerine “kısa ve etkili (compact)” eğitimlerin verilmesi gerektiğini önermektedir. Vergi müfettişi 5, refakat süreçlerinin eskisi gibi yeterli olmamasından dolayı, refakat eğitimlerinin artırılması gerektiğini düşünmektedir. Vergi müfettişi 11 de, vergi incelemelerinde yeterli donanıma sahip olmayan müfettişlere inceleme yaptırılmamasını önermektedir.

²⁹⁹Vergi denetmen kökenli vergi müfettişi 4, 6, 7 ve 8.

Vergi mükellefi 1, sahte belge düzenlenmesi ve kullanımı sorununun asıl kaynağının sistemin kendi içerisinde olduğunu, mükellefler ile vergi sorumlularının zincirleme olarak birbirinden sorumlu tutulmalarından vazgeçilerek her mükellefin kendi fiilinden ve alış-verişinden mesul tutulmasını önermektedir. Bu sorunun çözümüne yönelik olarak vergi müfettişi 3 de, mevcut KDV sisteminin yeni baştan tasarlanması, KDV oranlarının daha küçük oranlara çekilmesi ve her mükellefin kendi ticaretinden (yaptığı alışverişin %3, 'ü, 5'i, ve 8'i gibi oranda vergi ödemesini) sorumlu olacağı ABD'de olan satış vergisi benzeri bir sisteme geçilmesi gerektiğini önermektedir. Vergi müfettişi 1 de, KDV sistemi kaynaklı olumsuzluklara yönelik olarak, bütün mükelleflere vergi sorumlusu olarak "veznedar" görevinin verilmemesi gerektiğini ifade etmiştir.

Muh. (SMMM) 6, bütün mükelleflerin gerçek anlamda vergi mükellefiyetlerinin tesisi, bütün giderlerinin beyan edilmesi ve kanunen gider olarak kabul edilmesi halinde, sahte belge kullanımı başta olmak üzere, kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin ve çift kayıt işlemlerinin önlenebileceğini düşünmektedir.

Muh. (YMM) 3, sahte belge kullanımı ve düzenlemesi ile etkin mücadele edebilmek için vergi idaresinin re'sen terkin kararı verdiği mükellefleri diğer mükelleflere açıklamasını ve re'sen terkin kararı verilen mükelleflerin ticari faaliyetlerinin engellemesini önermektedir.

Vergi müfettişi 6, sahte belge organizasyonları ve organize kaçakçılık gibi özellikli vergi incelemeleri faaliyetlerinde, emniyet bünyesindeki mali polisin, yargı makamlarının ve VDK'nın eş güdümünün çok daha iyi olması gerektiğini aktarmıştır. Vergi müfettişi 2 de, vergi incelemelerinin etkinliğine yönelik olarak, mali polisin IRS uygulamasında olduğu gibi VDK bünyesinde istihdam edilmesini önermektedir.

Vergi mükellefi 8, enerji sektöründe faaliyet gösterecek kişilere izin verilmesi ve enerji şirket ortaklık yapılarının EPDK'nın izni olmadan değiştirilememesi uygulamasında olduğu gibi sahte belge kullanan veya düzenleyen kişilerin yeni mükellefiyet tesis ettirmelerinin bazı kurallara ve izinlere bağlanması önerisinde bulunmuştur. Bu sorunun çözümüne yönelik olarak bazı vergi müfettişleri³⁰⁰ de, sahte belge kullanım ve düzenlemesini önüne geçilebilmesi için kişilerin hem kendi isimleri üzerinden hem de başka kişiler üzerinden bir daha o işi icra edemeyecek şekilde bir müeyyide ile cezalandırılmasını önermektedir. Muh. (YMM) 7 de, sahte belge kullanımı

³⁰⁰Vergi müfettişi 2, 6, 7, 8 ve 9.

veya düzenleme fiillerinin engellenebilmesi için hürriyeti bağlayıcı cezaların uygulanmasını önermektedir.

Muh. (YMM) 10, sahte belge kullanımının azaltılması ve belgesiz harcamaların muhasebeleştirilmesi için belirlenecek bir hesap altında “belgesiz gider kaydının” yapılabilmesini önermektedir.

Muh. (YMM) 3, vergi müfettişleri incelemeler sırasında, efektif vergi yükünü artırmayacak şekilde mükellefin mali gücüne göre bir vergi matrahının belirlenmesini tavsiye etmektedir.

Muh. (SMMM) 1, mükellefin bilgi ve bilinç (farkındalık) düzeyine katkı sağlamak için ticari faaliyete yeni başlayan mükelleflere temel eğitim verilmesini önermektedir.

Muh. (SMMM) 6, vergi incelemelerinin SMMM ve YMM’lere teminat karşılığında devredildiğinde daha fazla vergi toplanabileceğini savunmaktadır. Ayrıca vergi müfettişlerinin vergi incelemelerinde motivasyonlarının artırılması için yaptıkları vergi incelemeleri neticesinde vergi tarhiyat ve tahsilat tutarlarına bağlı olarak “prim” benzeri bir ödül mekanizmasının uygulanmasını önermektedir.

Muh. (YMM) 9, vergi tahsilatının artırılması ve vergi incelemelerin etkinliğine katkı sağlamak için muhasebe meslek mensupları ile mükellefler arasındaki ücret bağına yönelik alternatif mekanizmaların üretilmesini önermektedir. Vergi idaresinin “ücret konusunda” köprü vazifesi görmesi halinde, bu durumun vergi tahakkuk miktarlarına katkı yapacağını düşünmektedir. Mükelleflerin beyannameleri esnasında ücretin belirli kısmını ödememeleri halinde beyannamelerin verilmemesini ve beyannamesi verilmeyen mükelleflerinde öncelikli olarak incelenmeye alınmasının sağlanması durumunda muhasebe meslek mensuplarının bağımsızlıklarına dolayısıyla yapılan işlere ve işlemlere olumlu katkı yapabileceğini savunmaktadır.

Muh. (YMM) 3, uzlaşma müessesinin iyileştirilmesine yönelik olarak, mevcut uygulama şeklinde “vergi cezasının bu kadarını, öde ya da dava et yaklaşımından” vazgeçilerek mükellefe peşin ödeme yada taksitle ödeme imkanlarının sunulabilmesi ve peşin ödemenin taksitli ödemeye göre daha cazip olması (faiz indirimi ile birlikte) şeklinde uygulanmasını önermiştir. Ödeme şartına bağlanarak, vergi aslının ödeme tutarına göre, vergi cezalarında ödeme tutarlarının farklılaştırılmasının faydalı olacağını düşünmektedir. Ayrıca kanuni düzenleme yapılarak bu uygulamaya süreklilik getirtilmesini de eklemiştir. Pişmanlık ve indirim müessesinin de yeni oluşturulacak uzlaşma müessesine dahil edilebileceğini ifade etmiştir.

Bazı Muhasebe meslek mensupları³⁰¹, vergi afları yerine 6183 sayılı kanunda yer alan hükümlere (taksitlendirme ve tecil v.b. işlemlere) işlerlik kazandırılarak vergi tahsilatının artırılmasını ve mükelleflerin vergi uyumunu teşvik edecek avantajların sunulmasını önermektedir. Bazı vergi mükellefleri³⁰² de, vergi affı (mali yapılandırma) kanunlarına ihtiyaç duyulmaması için vergi ödemelerinin en başta teşvikini sağlamak için SGK prim ödemelerinde uygulanan %5’lik peşin indirim benzeri uygulamaların yaygınlaştırılması gerektiğini düşünmektedir. Ayrıca, kurumlar vergisinde mükellefin ödeme geçmişine göre vergi oranlarında ekstra indirim şeklindeki uygulamaya işlerlik kazandırılarak diğer vergi türleri içinde benzer uygulamaların yapılmasını önermektedir.

Muh. (YMM) 9 da, 6183 sayılı kanunda yer alan “mal kaçırmaya yönelik” tedbirlerin uygulamasına işlerlik kazandırılmasını önermiştir.

Vergi mükellefi 4, konutlarda m2 göre uygulanan KDV oranlarının % 1 ve 18 yerine, birbirine daha yakın oranlarının belirlenmesinin mükellefi suiistimale yöneltmeyeceğini belirtmiştir.

Muh. (YMM) 3, takdir komisyonuna sevk işlemleri kaynaklı ihtilafların önlenmesine yönelik olarak 3 ay gibi makul bir süre kala incelemelerin yapılmaması sonucunda o ihtilafın önlenebileceğini belirtmiştir. Ayrıca zamanaşımına 3 ay kala yapılan incelemeler sonucunda ortaya çıkan durumda, mükellefi uzlaşmaya yöneltecek tedbirlerin alınarak dava edilme durumunun azaltılabileceğini ifade etmiştir.

Vergi müfettişi 13, risk analiz modeli çalışmaları sonucunda ortaya çıkan tespit ve incelemelerden gerekli dönüşlerin sürekli yapılmasının sağlanarak risk analiz modelindeki rasyoların ve verilerin tekrar gözden geçirilmesinin yapılmasını önermiştir.

Vergi yargısında aleyhe sonuçlanan inceleme raporları konusunda, vergi müfettişi 5, usulden kaybedilen inceleme rapor konularının tekrar incelemeye sevk edilmesini önermiştir. Bazı vergi müfettişleri³⁰³ de, inceleme raporlarının usulden bozulduğu noktalara yönelik geri dönüşlerin müfettişlere “aylık bülten ya da e-posta aracılığıyla” yapılarak aynı hataların tekrarının engellenmesini ve bazı konularda vergi idaresinin vergi yargısı ile inatlaşmaktan vazgeçmesini önermiştir. Bu görüşü teyit eder şekilde, bazı muhasebe meslek mensupları³⁰⁴ da, istikrar kazanan yargı kararlarına rağmen Maliye

³⁰¹Muhasebe meslek mensubu (SMMM) 1, (YMM) 3 ve (YMM) 5.

³⁰²Vergi mükellefi 4 ve 8.

³⁰³Vergi müfettişi 5, 7, 8 ve 14.

³⁰⁴Muhasebe meslek mensubu (YMM) 5 ve (YMM) 7.

Bakanlığının bazı uygulamalarda aksi yönde hareket etmeye devam etmeyi bırakmasını önermiştir.

Bazı vergi müfettişleri³⁰⁵ vergi hâkimlerinin vergi mevzuatı yönündeki eksikliklerinin giderilmesi için vergi müfettişlerinin vergi hâkimi olmalarının sağlanmasını önerirken bazı muhasebe meslek mensupları³⁰⁶ da, vergi inceleme raporlarına olumsuz yansımından dolayı vergi müfettişi kökenli kamu görevlilerinin Danıştay'a üye olarak seçilme imkânının ortadan kaldırılmasını önermektedir.

Vergi müfettişi 14, vergi müfettişlerinin hukuk nosyonunun biraz daha artırılmasının bazı raporların usulden bozulmasının engelleyeceğini ve bazı iyileşmelerin sağlanabileceğini ifade etmiştir.

Muh. (YMM) 3'e göre, mahkeme sürelerinin ve kararların sonuçlanmasının uzunluğu, vergi incelemelerinin ve cezalarının caydırıcılığını olumsuz etkilemektedir. Bu yüzden vergi davalarının daha kısa sürede sonuçlanmasını sağlayacak değişiklik ve düzenlemelerin yapılmasını önermiştir.

Müfettiş raporlarının RDK'lar tarafından denetlenmesi konusunda, vergi mükellefi 1, rapor değerlendirme komisyonlarının başka denetim gruplarında görevli müfettişlerden oluşacak şekilde teşekkül ettirilmesi önerisinde bulunmuştur.

Bazı muhasebe meslek mensupları³⁰⁷, vergi müfettişlerinin düzenledikleri raporların yargı sürecinde kaybedilmesi halinde ortaya çıkan sonuçlarına göre sorumlu olmalarını sağlayacak bir sistemin getirilmesini önermektedir. Vergi mükellefi 8 de, muhasebe meslek mensuplarının bu görüşüne benzer olarak, vergi müfettişlerinin raporlarından sorumlu olmalarını önermektedir.

³⁰⁵Vergi müfettişi 9.

³⁰⁶Muhasebe meslek mensubu (YMM) 9.

³⁰⁷Muhasebe meslek mensubu (YMM) 9 ve (YMM) 11.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

4. SONUÇ VE ÖNERİLER

Bu bölümde araştırma sürecinde elde edilen veriler ışığında ortaya çıkartılan bulgular (sorunlar) ile uygulamaya ve ileride yapılacak araştırmalara yönelik öneriler sunulmuştur.

Bu durum çalışmasında, vergi müfettişleri, muhasebe meslek mensupları ve vergi mükelleflerinin görüşleri bağlamında Türkiye’deki vergi incelemelerinde karşılaşılan sorunlar ve bunların çözümüne yönelik çözüm önerilerinin incelenmesi amaçlanmıştır. Bu konuda derinlemesine bilgi edinilmesi amacıyla araştırma, nitel araştırma yöntemi ile gerçekleştirilmiştir. Bu araştırma, durum çalışması (case study) şeklinde desenlenmiştir. Araştırma verileri, esas olarak 8 vergi mükellefi, 11 muhasebe meslek mensubu (YMM ve SMMM) ve 17 vergi müfettişi ile yapılan yarı yapılandırılmış görüşmeler sonucunda elde edilmiştir. Bu görüşmeler, yüz yüze, e-posta ve telefon şeklinde gerçekleştirilmiştir. Veri çeşitlemesi (data triangulation) kapsamında “görüşme” veri toplama aracına ek olarak “belge incelemesi, araştırmacı günlüğü, katılımcı olmayan gözlem, görüşme öncesi ve sonrası günlükler” kullanılmıştır. Araştırma verilerinin analizi, tümevarım analizi yoluyla bilgisayar destekli nitel veri analizi programlarından NVivo 11 Pro yardımı ile yapılmıştır. Katılımcıların vergi incelemesi konusu hakkındaki görüşleri doğrultusunda elde edilen araştırma verilerine göre temel bulgular ve alt bulgulara ulaşılmıştır. Araştırma verileri ışığında elde edilen bulgular özet olarak aşağıya aktarılmıştır:

Araştırma bulguları, Türkiye’deki vergi incelemeleri ile vergi incelemelerinin etkinliği ve caydırıcılığı, birçok durumdan ve/veya etkenden doğrudan ve dolaylı olarak etkilendiğini göstermektedir.

Araştırma bulgularına göre, en başta vergi mevzuatında sürekli yapılan değişiklikler nedeniyle vergi sistemi ve mevzuatı çok karmaşık bir hal almıştır. Bunun yanı sıra belge düzeninin hala oturtulamaması nedeniyle mükelleflerin gelir ve giderleri tam olarak kavranamamaktadır. Araştırma sonuçlarına göre, belge düzeninin oturtulamamasının nedenlerinden birisi, belge alma ve verme konusunda vergi mükelleflerinin yeterli vergi bilinci ve bilgi düzeyine sahip olmamasıdır. Ayrıca mevzuattan kaynaklı olarak bazı gider ve harcamaların kanunen kabul edilmeyen giderler olarak belirtilmesi ve indirilebilecek giderlerde katı kanuni sınırlamaların bulunması da

belge düzeninin yerleştirilememesinin nedenlerinden olduğu tespit edilmiştir. Mükelleflerin harcama ve giderlerinin kabul edilmemesine yönelik kısıtlamalar, mükellefler nezdindeki vergi adaleti algısını olumsuz etkilediği için mükelleflerin hukuka aykırı hareket etmelerine neden olabilmektedir. Bu durum, mükelleflerin gerçek gelirlerini gizlemeye ve muhasebe işlemlerinde “çift kayıt işlemlerinin” yaygınlaşmasına neden olabilmektedir.

Tabi burada, araştırma bulgularından yola çıkarak şunu belirtmek gerekmektedir: Çift kayıt işlemlerinin varlığının diğer nedenleri arasında, son dönemlerdeki vergi affı (mali yapılandırma) kanunları ile yapılan düzenlemeler de sayılabilir. Bu düzenlemelerde mükelleflerin matrah artırımını sağlamak için belirli yıllarda “vergi incelemesinin yapılmayacağı” hükümleri yer almaktadır. Vergi mükellefleri de kendilerini “vergi incelemelerine karşı sigorta ettirmek” için matrah artımında bulunmaktadır. Bu artırıma kaynak teşkil etmesi için gerçek gelir ve karlarını gizledikleri çift kayıt işlemlerine yönelmektedir. Vergi mükellefleri, çift kayıt işlemlerini yürütebilmek amacıyla teknolojik imkânlardan da oldukça fazla yararlanmakta ve bunun için ayrı bilgisayar programları kullanmaktadır. Araştırma bulgularına göre, büyük ölçekli mükellefler bile, hem kayıt dışı harcamalarını finanse edebilmek hem de ticari kar ile mali kar arasındaki farktan kaynaklı “efektif vergi yükünü” azaltmak için çift kayıt işlemlerine yönelebilmektedir. Bu durum, belge düzeninin tam yerleştirilememesine neden olmasının yanında vergi incelemelerini zorlaştırmaktadır. Çünkü çift kayıt işlemlerinin olağan vergi incelemeleri ile tam olarak tespit edilmesi oldukça güçtür. Firma içerisinden bir ihbar yada bilgi sızıntısı olması halinde çift kayıt işlemlerinin tespiti daha kolay gerçekleştirilebilmektedir.

Araştırma sonuçlarına göre, vergi incelemelerinin etkinliği ve caydırıcılığını etkileyen diğer bir durum ise kayıt dışı ekonomidir. Kayıt dışı ekonomi, birçok durumdan etkilenen ve aynı zamanda birçok olumsuzluğa da etkisi olan bir faktördür. Vergi incelemeleri bağlamında, kayıt dışı ekonomi, mükellefler arasında “haksız rekabete” neden olmaktadır. Vergi incelemelerinin büyük çoğunluğu da kayıt altındaki mükelleflere yönelik olarak gerçekleştirildiği için bu yönüyle kayıt altında olmayan mükellefler ödüllendirilirken, kayıt altında olan mükellefler bir nevi cezalandırılmaktadır. Bu durum, mükelleflerin kendilerini “mağdur” gibi hissetmelerine neden olmaktadır. Bunun yanı sıra kayıtlı mükelleflerin yerine getirmek zorunda oldukları vergisel yükümlülüklerin de etkisiyle mükellefler, farkında olunmadan kayıt dışı ekonomiye yöneltilmektedir. Kayıt

dışı ekonomi, -sepetteki çürük bir ürünün diğer ürünleri de çürüttüğü gibi veya kötü paranın iyi parayı kovduğu gibi- var olan kayıt dışı faaliyetlerin yaygınlaşmasına neden olmaktadır. O ortamda (lokasyonda) bulunan dürüst mükellefler haksız rekabet ile karşı karşıya kaldıkları için orada barınamaktadırlar. Kayıt dışılığın fazla olduğu mükellef sayılarındaki (özellikle inşaat ve tarım sektörü ile avukat, müşavir ve doktor v.b. mükellef gruplarında) artış ve kayıt dışı faaliyet gösteren kişilere yönelik caydırıcı önlemlerin alınmaması, diğer dürüst mükellefler tarafından vergi adaletinin sorgulanmasına ve devlete olan güvenin azalmasına neden olmaktadır. Ayrıca Cumhuriyet döneminin tamamı baz alınırsa 34 ayda bir gerçekleştirilen ve son 10 yıl baz alındığında da yaklaşık 1,5 yılda bir çıkarılmaya başlanılan vergi affı kanunlarının uygulamalarıyla vergi mükellefleri kayıt dışı ekonomik faaliyette bulunma konusunda ciddi olarak teşvik edilmektedir.

Vergi tahsilatını artırmak gayesi ile olağanlaşan vergi affı (mali yapılandırma) uygulamaları, bir yönüyle kayıt dışılığı zımnen teşvik ederken diğer taraftan da vergi incelemelerini olumsuz etkilemektedir. Vergi müfettişlerinin sahada önemli emek ve zaman harcayarak gerçekleştirdikleri çalışmalar sonucunda ortaya çıkarılan vergi inceleme raporlarının caydırıcılığı ve öngörülen vergi cezalarının yaptırım gücü ve korkutuculuğu, mükellef ve muhasebe meslek mensupları nezdinde hissedilmeyebilmektedir.

Araştırmanın diğer sonuçlarına göre vergi mükellefleri “nasıl olsa af çıkar” beklentisi ve yaklaşımından dolayı vergi incelemelerinden ve uygulanabilecek vergi cezalarından korkmamaktadır. Sık aralıklar ile çıkarılan vergi afları, diğer yönüyle de vergi müfettişlerinin mesleklerine ve yaptıkları işlere yönelik duydukları saygıyı olumsuz etkilemektedir. Vergi afları kaynaklı ortaya çıkan bu durum, vergi müfettişlerinin çalışma saikini ve motivasyonunu azaltabilmektedir. Vergi cezalarının da etkinliğini olumsuz etkileyebilmektedir.

Araştırma bulgularına göre rant peşinde olanlar veya yasal olmayan güç odakları tarafından denetimin (vergi incelemesinin) denetim dışı amaçlar ile bir silah ve tehdit aracı olarak kullanılması da, vergi incelemelerinin hakkaniyete ve objektif kriterlere göre yapılıp yapılmadığının sorgulanmasına neden olmaktadır. Bunun sonucunda en başta vergi mükelleflerinin adalete ve devlete olan güveni azalmaktadır. Ayrıca vergi incelemelerinin etkinliği ve caydırıcılığı sorgulanmaktadır. Denetimin denetim dışı amaçlar ile kullanılması ve yaygın hale gelmesi, bu durumdan kaçınmak için vergi

mükelleflerinin başka arayışlara yönelmesine neden olabilmektedir. Vergi incelemelerinin objektif kural ve kriterlere uyulmadan yapılması, başka hataların ve sorunların ortaya çıkmasına neden olabilmektedir.

Araştırmanın diğer bir sonucuna göre, 2011 yılında eski merkezi denetim birimleri ile eski vergi denetmenlerinin VDK çatısı altında birleştirilmesi, vergi denetim birimleri arasında süregelen koordinasyonsuzluğu ortadan kaldırmakla birlikte kurumsal başka sorunlara neden olmuştur. Bütün denetim elamanlarının VDK çatısı altında birleştirilmesi denetim elemanları tarafından henüz içselleştirilememiştir. Eski merkezi denetim birimleri ile eski vergi denetmenleri arasında bir “ötekileştirme” hala devam etmektedir. Eski merkezi denetim elamanlarının (MTK, HUK, GKDB), vergi denetmenleri ile aynı unvan ve özlük haklarına sahip olması veya bir tutulması, eski merkezi denetim elamanlarında küskünlüğe ve motivasyon kaybına neden olmuştur. Denetim elamanları bir anda tek çatı altında birleştirilirken, eski denetim birimlerinin vergi inceleme konusundaki kurumsal birikimi, deneyimi ve vergi inceleme metodolojisi, yeni oluşturulan VDK bünyesine aktarılamamıştır. Bu durumun vergi incelemelerinin etkinliğini ve yaptırım gücünü son derece olumsuz etkilediği tespit edilmiştir. Yeni oluşturulan VDK’nın ortaya çıkan bu kaybı, telafi edebilmesi için ciddi bir emeğe, özveriye ve en önemlisi zamana ihtiyacı olduğu görülmektedir.

Diğer bir araştırma sonucuna göre, bu süreç içerisinde yeni müfettiş alımlarının bir anda ve oldukça fazla sayıda olması dolayısıyla bu kişilerin yeterince eğitilememesi (teorik bilgi yüklemesi yapılmakla birlikte özellikle vergi inceleme becerisinin kazandırılmaması), ayrıca refakat sisteminin (ustat-müavin uygulamalı yetişme usulünün) teknik olarak işletilememesi ve eski kurumsal birikimin yeni alınan vergi müfettiş yardımcılara aktarılamamasının yanı sıra vergi aflarının, uzlaşma müessesesinde uygulamaların sıradanlaşması/standartlaşması (uzlaşma müessesinin tabiatına ve ruhuna aykırı olarak), vergi incelemelerinin çeşitli nedenlerle gevşetilmesi gibi durumların da etkisi sonucunda şu anda sahada vergi incelemelerinin etkinliği zayıflamıştır.

VDK 2018 faaliyet raporuna göre, 2018 yılı sonu itibariyle 8.262 vergi müfettişinin %91,2’si Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıklarında, %7,3’ü Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıklarında, %0,6’sı Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlıklarında, %0,9’u Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlıklarında görev yapmaktadır. VDK’nın insan

kaynağının %90'ı küçük ve orta ölçekli mükelleflerin incelenmesinden sorumludur. Ayrıca, 2018 yılı sonu itibariyle, aktif iş gücünün yaklaşık %70'ini, yetkili vergi müfettiş yardımcıları ile deneyimi az vergi müfettişleri oluşturmaktadır. Son yıllarda VDK faaliyet raporlarında büyük ölçekli mükelleflerin incelenme oranları paylaşılmamaktadır. 2018 yılı itibariyle vergi mükelleflerinin incelenme oranı %1,63'tür. VDK sonrası vergi müfettiş sayısının sekiz binlerin üzerine ulaşması ile birlikte büyük ölçekli mükelleflerin incelenmesi ile özellikle vergi incelemelerini yapacak vergi müfettiş sayısı oldukça yetersiz bir durumdadır.

Araştırmanı sonuçlarına göre, VDK sonrasında vergi incelemeleri, katılımcıların kendi ifadesi ile “fabrikasyon denetimlere” dönüşmüştür. Özellikle de uluslararası firmalar başta olmak üzere lobi faaliyetleri güçlü olan diğer firmalar üzerinde vergi incelemelerinin etkinliği sorgulanmaktadır ve oldukça azaldığı sahada görülmektedir. Hâlbuki vergiler, devletin en temel gelir kaynağıdır. Son dönemlerdeki hatalı ve eksik düzenlemelerden ve uygulamalardan dolayı devlet, bu en temel gelir kaynağında kayıplar yaşamaktadır.

Araştırma sonuçlarına göre, bütün denetim elamanlarının tek çatı altında birleştirilmesi, -zamanla- eski vergi denetmenleri dahil bütün denetim elamanlarının “mesleki aidiyet duygusunun” zarar görmesine neden olmuştur. VDK bünyesinde eski bütün denetim elemanlarının birleştirilmesi neticesinde “mesleki içselleştirme” henüz gerçekleştirilememiştir.

Ayrıca eski vergi denetmenlerinin VDK bünyesine alınması sonucunda, vergi gelirlerinin toplanmasında sorumlu birim olan Gelir İdaresi Başkanlığının taşra denetim birimleri ortadan kalkmıştır. ABD, Almanya ile Fransa uygulamalarında denetim birimleri ulusal, bölgesel ve yerel düzeyde ve İngiltere’de merkez ve yerel düzeyde firma ölçeklerine göre kademeleştirilmiştir. Türkiye uygulamasında ise 2011 yılında firma ölçeklerine göre bir farklılaştırma yapılmakla birlikte denetim birimleri tek çatıda merkezileştirilerek bölge ve taşra kademeleştirilmesi ortadan kaldırılmıştır. VDK öncesinde denetim birimleri arasındaki çekişme, sürtüşme, bürokratik güç mücadelelerinin önüne geçilmesi, buna göre gerekli revizelerin yapılması istenirken yerinde ve zamanında yapılması gereken taşra denetim ihtiyacı gözden kaçırılmıştır.

Araştırma bulgularından yola çıkılarak tespit edilen VDK sonrası yapılan temel hatalardan birisi de, çok sayıda vergi müfettiş yardımcısının bir anda işe alınması olmuştur. Yeni alımlarda liyakata yeteri kadar önem verilmemiştir. VDK bünyesinde,

müfettişlerin kontrol ve gözetimi yeterince yapılamamaktadır. Bu süreçte, verilen teorik eğitimlerde VDK öncesine göre bir takım gelişmeler sağlansa da refakat sisteminin (ustat-müavin şeklinde uygulamalı yetiştirme usulünün) işletilememesi nedeniyle denetim kültürü, mesleki ve etik değerler yeni müfettişlere yeterince aktarılamamaktadır. Vergi müfettiş yardımcılarında eğitimler neticesinde mevzuat bilgisinin çok iyi bir şekilde yüklenilmesi tek başına yeterli olmamaktadır. Ayrıca vergi müfettişlerine etkin ve verimli inceleme becerisinin kazandırılarak nitelikli vergi inceleme kapasitesinin artırılması ihtiyacı bulunmaktadır.

Günümüz dünyasında vergi incelemelerinin rehberlik ve eğitim fonksiyonu en ön plana geçmektedir. Örneğin İngiltere uygulamasında vergi gelirlerinin yönetim ve denetiminden sorumlu idare olan HMRC, mükellef yerine müşteri odaklı bir yönetim anlayışına geçmiştir. Türkiye’de ise vergi incelemeleri, hala geleneksel denetim yaklaşım çerçevesinde geçerli olan bir “cezalandırma aracı” olma özelliği ön planda ve ağırlıktadır.

Araştırma sonuçlarına göre, vergi mevzuatına yönelik sık aralıklar ile yapılan değişiklikler, eklemeler ve son yıllarda vergi muafiyet ve istisnalarının kapsamlarının genişletilmesi vergi mevzuatını daha da karmaşık hale getirmektedir. Bu durum, vergi incelemelerinin rehberlik ve eğitim fonksiyonuna olan ihtiyacı daha da artırmaktadır.

VDK’nın oluşturulması ile ihtiyaç olan performans değerlendirme sistemi getirilmekle birlikte düzenlemeler, uygulamalar, değerlendirme kriterleri bağlamında düzeltilmesi ve iyileştirilmesi gereken noktaları olduğu tespit edilmiştir. Performans uygulaması, özellikle A grubu denetim başkanlıklarındaki vergi müfettiş ve yardımcılarını için belirleyiciliği bulunmaktadır. Diğer denetim grup başkanlıklarında (vergi müfettiş yardımcılarını hariç) performans uygulamasının bir etkinliği görülmemektedir. Performans uygulaması, müfettişler üzerinde (özellikle vergi müfettiş yardımcılarını açısından) hedef tutturma baskısına neden olabilmektedir. Performans uygulamasında vergi müfettişlerinin ve incelemelerin kalitesini artırıcı bir ödül/teşvik sistemi bulunmamaktadır.

Araştırmanın diğeri bir bulgusuna göre, vergi inceleme sürelerinin kanunen sınırlandırılması, vergi incelemelerinin etkinliğini olumsuz etkilemektedir. Mükellefleri uzun süreler ile incelemelere maruz kalmaması için kanunen getirilen bu kısıtlama, uygulamada transfer fiyatlandırma incelemeleri, uluslararası firmaların incelemeleri başta olmak üzere, özellikli ve karmaşık mahiyette olan vergi incelemelerinin istenilen

seviyede yapılamamasına neden olmaktadır ve kötü niyetli mükellefleri koruma kalkanına dönüşebilmektedir.

Bütün dünyada incelenecek vergi mükelleflerinin seçiminde risk analiz sistemleri ve yazılımları kullanılmaktadır. VDK bünyesindeki risk analiz sistemi gelişmeye devam etmektedir. Bununla birlikte, risk analiz sisteminin başarısı, değerlendirmelerde ve risk belirlenmesinde yararlanılan veri kaynaklarındaki verilerin doğruluğuna, tamlığına ve değerlendirme kapsamında çalışan insan kaynağının denetim kapasite ve becerisine bağlıdır. Risk değerlendirmesinin isabetliliğini belirleyen unsurlarda eksiklik yada hata olması halinde risk analiz sistemi kendi kendine gereksiz iş üretir bir duruma dönüşebilmektedir.

VDK'nın oluşturulması ile getirilen RDK uygulaması da ihtiyaç olan bir uygulamadır. Bununla birlikte, 2018 yılında RDK'lar tarafından günlük değerlendirilen rapor sayısı 3,84 olduğu düşünüldüğünde ve aktif iş gücünün %70'i mesleki tecrübesi az olan vergi müfettişlerinden oluştuğu göz önüne alındığında vergi inceleme raporlarının niteliğinin artırılması ve dolayısıyla da vergi incelemelerinin etkinliği bakımından RDK'ların oldukça büyük bir sorumluluğu bulunmaktadır.

Araştırma sonuçlarına göre mahkemelerde, vergi idaresi aleyhine karar verilen dosyalar (başta aleyhe kararların çok olduğu sahte ve yanıltıcı belge kullanımına yönelik inceleme dosyalar) kapsamındaki inceleme raporlarına yönelik sistematik bir değerlendirme mekanizması bulunmamaktadır.

Vergi incelemeleri neticesinde önerilen ceza tutarları, bazen Anayasanın 73. maddesinde belirtilen mali gücün üzerine çıkabilmektedir. Vergi cezalarında yer alan “kat uygulamaları” neticesinde kimi araştırmalara³⁰⁸ göre uygulanan vergi ceza tutarları toplamda 13 kata kadar çıkabilmektedir. Bu durum mükellefin mal varlığını elinden çıkarsa bile ödeyemeyeceği ceza tutarları ile karşı karşıya kalmasına neden olabilmektedir.

Uygulanan vergi cezaları tutarları, mükelleflerin ödeyemeyeceği durumlara ulaşması ile birlikte vergi ve cezaları tahsil edilemez bir noktaya geldiği tespit edilmiştir. Ayrıca vergi tarhiyatlarının gerçek olmayan ve olamayacak şekilde sonuçlara ulaşması ile devletin gerçekte var olmayan alacakları kağıt üzerinde artarken diğer etkenler ile

³⁰⁸ Karakoç, Y. (2019). “Vergi Ceza Hukukunun Genel Bir Değerlendirmesi” başlıklı sunulan bildiri. 34. Uluslararası Maliye Sempozyumu. (24-27 Nisan 2019, Antalya – Türkiye).

birlikte vergi tahsilatlarının azalması, politika belirleyicileri vergi aflarına yönlendirebilmektedir. Vergi affı uygulamaları mükellefleri matrah artırımına teşvik etmekte, vergi idaresinin böylece toplayamadığı vergiyi toplama konusunda imkan oluşturmaktadır. Ancak, matrah artırımını sağlamak için belirli vergi türlerinde ve dönemlerinde “idarenin denetim yetkisinin ortadan kaldırılması” başka olumsuzluklara neden olmaktadır. Bu düzenlemeler, bir taraftan vergi incelemelerinin etkinliği ve caydırıcılığını ortadan kaldırmakta, diğer taraftan da vergi mükelleflerinin kayıt dışı faaliyetlerinin artmasına neden olmaktadır. Yapılan yanlış ve hatalı uygulamalar, helezonik bir etkiyle bu durumu bir sarmala/kısır döngüye dönüştürmektedir. Vergi mevzuatında yapılan sık değişiklikler -özellikle de vergisel teşvikler kaynaklı mevzuat değişiklikleri ile- vergi sistemini ve vergi incelemelerini içinden çıkılması zor bir duruma sokmakta ve her geçen gün yapılan hataların neden olduğu sorunların çözümü zorlaşmaktadır.

Araştırma sonuçlarına göre muhasebe meslek mensuplarının ücret akdi kapsamında mükelleflere olan bağımlılığı, zaman zaman işlerini mevzuata uygun bir şekilde yapmamalarına neden olabilmektedir. Mesleki odaların, kendi meslektaşlarına karşı denetim mekanizmasını sağlıklı işletmemesi durumu, kuraldışı davranışların artmasına ve piyasada “en iyi muhasebecinin az vergi ödeten olduğu” algısının yaygınlaşmasına neden olmaktadır. Ayrıca yeminli mali müşavirlerin düzenlediği raporların güvenilirliği ve objektifliği, hem idare hem de ilgili bütün paydaşlar tarafından zaman zaman sorgulanabilmektedir. Bu durumlar, devletin vergi gelirlerini tam ve doğru olarak toplayamamasına neden olmanın yanında vergi müfettişlerinin incelemelerini de zorlaştırabilmekte ve vergi incelemelerinin etkinliğini olumsuz etkileyebilmektedir.

Araştırma bulgularına göre, vergi müfettişlerinin ve VDK’nın objektif ve bağımsızlığının korunamaması, VDK’yı denileni yapan bir kurum haline getirmiştir. Bu durum mükelleflere adil ve tarafsız bir şekilde inceleme yapılmasını engelleyebilmektedir. Vergi adaletinin zarar görmemesi gerekmektedir. VDK öncesi denetim birimlerine yaptıkları hatalardan ve revize gereken durumlardan dolayı bürokratik oligarşi eleştirisi yapılmaktaydı. Şu anda VDK’nın bağımsızlık ve objektifliği korunamadığı için kendisinin beklenen görevleri, tarafsız, adil ve hakkaniyete uygun bir şekilde yapamaz hale gelmiştir.

Yapılan durum çalışması araştırması sonucunda bulgulardan yola çıkılarak tespit edilen sorunlara yönelik sahadan elde edilen ve geliştirilen çözüm önerileri şu şekilde sıralanabilir:

- Vergi incelemelerini etkileyen birçok faktör ve etken bulunmaktadır. Örneğin sadece kayıt dışı ekonomiye yönelik tedbirler alınarak vergi incelemelerinden beklenen amaç gerçekleştirilemeyebilir. Bu yüzden, vergi incelemelerinin etkinliğini ve caydırıcılığını azaltan bütün sorunların azaltılmasına ve ortadan kaldırılmasına yönelik olarak çok kapsamlı/boyutlu çatı bir “Vergi İncelemeleri Eylem Planının” oluşturulması ve uygulamaya geçirilmesi gerekmektedir. VDK’nın başkanlığında ve koordinatörlüğünde ilgili bütün birimlerin (GİB, ilgili bakanlık ve kurumlar, yargı mercileri başta olmak üzere) etkin ve özverili katılımın sağlandığı uzun soluklu bir çalışmaya ihtiyaç vardır.
- Çatı eylem planı oluşturulduktan sonra vergi sistemi ve mevzuatındaki karmaşıklığı azaltmaya yönelik sistemin basitleştirilmesi ve sadeleştirilmesi çalışmalarına başlanmalıdır. Vergi sistemi ve mevzuatındaki değişiklikleri zorlaştıracak bazı kuralların (nitelikli çoğunluğun aranması gibi) oluşturulmasının faydalı olacağı düşünülmektedir. Gerekirse anayasal kurallar hayata geçirilmelidir.
- Mükelleflerin vergi bilinci ve bilgi düzeyinin artırılması faaliyetlerinden önce, kişilerde vergi adaleti ve devlete güven duygusunun yerleştirilerek kökleşmesi sağlanmalıdır.
- Kanunen kabul edilmeyen giderlerdeki sınırlamaların revize edilerek, beyan usulünün ve kapsamının yaygınlaştırılması gerekmektedir. Bu durum belge düzeninin oturmasına, çift kayıt işlemlerinin dolayısıyla bir yönüyle kayıt dışı ekonominin azaltılmasına katkı sağlayacağı düşünülmektedir.
- Ekonomi açısından engellenmesi kolay olmayan, mükellefler arasında haksız rekabete, kayıt dışı ekonominin artmasına neden olan, “dürüst mükellefleri cezalandıran, dürüst olmayan mükellefleri teşvik eden bütün uygulamalardan” vazgeçilmelidir.
- Çift kayıt işlemlerinin azaltılabilmesi için vergi mükelleflerinin “efektif vergi yükü” azaltılmalı, vergi affı uygulamalarında matrah artımını sağlamak için geliştirilen “vergi incelemelerinin yapılmayacağı uygulamasına” derhal son

verilmeli ve bunun kanunen uygulanamayacağına dair bir düzenleme (kural) getirilmelidir.

- Vergi mükellefleri ve toplumda yerleşen “nasıl olsa af çıkar” beklentisinin önüne geçmek için vergi aflarına (mali yapılandırmalara) ilişkin düzenlemelerin çıkarılabilmesi koşulları zorlaştırılmalıdır.
- Çift kayıt işlemlerinin azaltılması ve vergi kurallarının ihlalini azaltmak için “ihbar ve kırmızı hat uygulamaları” yaygınlaştırılmalıdır. Teşvik sistemi, ihbarları (ihlal bildirimlerini) daha cazip hale getirecek şekilde geliştirilmelidir. İhbar ve kırmızı hat uygulaması, vatandaşlar arasında kendiliğinden bir kontrol mekanizmasının gelişmesine fayda sağlayacaktır.
- Vergi incelemesinin denetim dışı amaçlar ile kullanılmasının önüne geçilmesi için öncelikle vergi müfettişleri ve VDK’nın bağımsızlığı ve objektifliğini sağlayacak uygulamalar hayata geçirilmelidir.
- Vergi incelemelerinin objektif kural ve kriterlere bağlı olarak gerçekleştirilmesi için şeffaflık sağlanmalı ve hesap verilebilirlik geliştirilmelidir. Üst denetim otoritesi belirlenerek (Sayıştay ve DDK ayrı olarak veya ortaklaşa bir şekilde) VDK’nın yaptığı işlemlerin kontrolü ve gözetimi yapılmalı, VDK’nın etkinliği kamuoyuyla paylaşılmalıdır.
- Refakat sisteminin (ustat-müavin uygulamalı yetişme usulünün) teknik olarak işletilememesi nedeniyle ortaya çıkan eksikliklerin giderilmesi için aktif ve etkin hizmet için eğitimler verilmeli, tecrübeli vergi müfettişlerinin koordinatörlüğünde (ekip başkanı olarak) vergi müfettişlerinin vergi inceleme beceri ve kapasitesi daha fazla artırılmalıdır.
- VDK açısından büyük ölçekli mükelleflerin vergi incelemeleri ile özellikli vergi incelemeleri öncelikli konular olmalıdır. Etkin, korkutucu ve caydırıcı vergi incelemelerini gerçekleştirebilmek için vergi müfettişlerinin nitelik artışı artarak devam ettirilmelidir.
- Ayrıca vergi inceleme raporlarında nitelik artışının artarak devam etmesini sağlamak için RDK uygulaması geliştirilerek bir üst seviyeye çıkarılmalıdır. RDK üyeleri de inceledikleri raporlardaki isabetsizliklerden sorumlu olmalı ve bu konuda uygulamalar kağıt üzerinde kalmamalıdır.

- Vergi müfettişlerinin mesleki aidiyet duygusunun geliştirilmesi için manevi iş tatmini duygusunun geliştirilmesine yönelik çalışmalar yapılmalı, bunun yanında kıdem ve niteliklerine göre özlük haklarında iyileştirmeler gerçekleştirilmelidir.
- Gelir İdaresi Başkanlığının taşra denetim birimi yeniden oluşturulmalıdır.
- Vergi müfettiş yardımcısı alımlarının çok sayıda ve bir anda olması yerine VDK'nın mesleki kuralları, etik değerleri kazandırma ve yetiştirme kapasitesine göre belirli bir yüzdenin üzerinde olmamasına yönelik düzenlemeler tesis edilmelidir.
- Performans değerlendirme sistemi nitelikli işlerin çıkarılmasını sağlayacak ve iş barışını güçlendirecek şekilde revize edilmelidir. Ayrıca vergi müfettişlerine yönelik teşvik/ödül sistemi performans uygulamasına kazandırılmalıdır.
- Tam ve sınırlı vergi incelemelerine yönelik kanuni düzenleme revize edilmelidir. Özellikle transfer fiyatlandırma incelemeleri, uluslararası firmaların incelemeleri başta olmak üzere, özellikli ve karmaşık mahiyette olan vergi incelemelerinin yapılabilmesi için vergi müfettişlerine yeterli ve gerekli süreler tanınmalıdır.
- Risk analiz sisteminin geliştirilerek, isabetsiz işler üretmesini engellemek için öncelikle risk analiz modelinde baz alınan verilerin gerçek faaliyetleri yansıtacak şekilde tamlığı ve doğruluğu konusunda gerekli alt yapı çalışmaları yapılmalıdır. Aksi halde vergi incelemelerinin etkinliğini ve vergi müfettişlerinin saygınlığını azaltan kendi kendine verimsiz iş üreten bir mekanizmaya dönüşme tehlikesi bulunmaktadır.
- Mahkemelerde vergi idaresi aleyhine karar verilen dosyalara yönelik sistematik bir değerlendirme mekanizması tesis edilerek ilgili vergi müfettişleri başta olmak üzere bütün vergi müfettişlerine benzer hataların ve eksiklerin tekrar edilmemesi için geri bildirimler düzenli sağlanmalıdır.
- Vergi ceza uygulamalarındaki "kat uygulaması" revize edilmeli ve tahsili mümkün olmayan vergi tarhiyatlarının önüne geçilmelidir. Böylece vergi tahsilatlarına yönelik gerçeği tam yansıtmayan tarhiyat tutarları azaltılacağı için vergi affı uygulamalarının "vergi tahsilatının azaldığı" temel argümanının da politika belirleyicileri tarafından kullanılması engellenmiş olacaktır.
- Vergi idareleri tarafından "müşteri odaklı yönetim tarzının" uygulanmaya başlandığı günümüzde Vergi incelemelerinin rehberlik ve eğitim işlevinin, bu duruma uygun olarak geliştirilmesi ve teşvik edilmesi gerekmektedir. Aksi halde

cezalar, bir müddet sonra uygulamadaki aksaklıklar ile birlikte etkinsizleşebilmektedir.

- Muhasebe meslek mensuplarının mükellefler ile aralarındaki ücret bağı kaynaklı sorunlar çözümlenmelidir. Muhasebe meslek mensuplarına ücret ödemeleri beyannameler ile birlikte yapılabilir. Bunun yanısıra Meslek odalarının meslektaşlarının hukuka aykırı fiil ve eylemlerine yönelik denetim mekanizması en etkin bir şekilde işletilmelidir. Bu önlemler, muhasebe meslek mensuplarının kendilerinin ve işlerinin niteliğinin artmasına neden olabileceği gibi devlet açısından vergilerin tam ve doğru olarak toplanmasına katkı sağlayacağı ve vergi incelemelerini kolaylaştıracağı düşünülmektedir.
- Vergi mükelleflerinin büyüklüklerine (ölçeklerine) göre incelenme oranları ile inceleme sonuçlarına ilişkin detaylı verilerin VDK'nın faaliyet raporlarında yer alması sağlanmalıdır. Bu şekilde verilerin paylaşılması, kamuoyunun bilgilendirilmesi ve araştırmacıların yararlanması için daha faydalı olacaktır.

Gelecek araştırmalara yönelik olarak öneriler şunlardır;

- Araştırmadan elde edilen bulguların genellenebilmesi amacıyla, aynı araştırma, farklı denetim ortamlarında, farklı katılımcılarla ve farklı araştırmacılar tarafından tekrarlanabilir.
- Farklı araştırma veya karma yöntemler kullanılarak ortaya çıkacak bulgular, araştırma bulguları ile karşılaştırılabilir.
- Vergi incelemeleri başta olmak üzere vergi konularında saha araştırması yaparak vergiye ilişkin uygulamaların geliştirilmesine katkı sağlaması için üniversiteler ile Hazine ve Maliye Bakanlığınca desteklenen etkin çalışma koşulları ile donatılmış özerk araştırma merkezleri kurulmalıdır.

Son söz olarak, vergi incelemeleri dolaylı ve dolaysız olarak birçok durumdan veya uygulamadan etkilenebilmektedir. Vergi incelemelerinden beklediğimiz sonuçları alabilmek için vergi incelemelerinin etkinliğini zayıflatan uygulamalar azaltılmalı mümkünse sıfırlanmalıdır. Sulu dolu bir havuz birçok noktadan sızıntı yapıyorsa, bir veya birkaç sızıntıyı azaltmak için başka sızıntılara neden olmayacak şekilde düzenlemeler yapılmalıdır. Bunun için de vergi incelemelerinin etkinliğini artıracak uygulamalar için bütüncül bir yaklaşım ile birbirine entegre çözümler üretilmeye çalışılmalıdır.

KAYNAKÇA

- Anlar, U. ve Cengiz, V. (2016). Türkiye’de Etkin ve Adil bir Vergi Yapısı için Reform İhtiyacının Değerlendirilmesi. *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 413, 55–70.
- Abera, M. (2016). *Factors affecting tax audit effectiveness evidence from large tax payers office of ethiopian revenue and customs authority (based on auditors perception)* Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Arada: Addis Ababa University, School of Business and Pubic Administration Department of Accounting and Finance.
- Acar, İ. A. ve Merter, M. E. (2005). Türkiye’de 1990 sonrası dönemde vergi denetimi ve vergi denetiminde etkinlik sorunu. *Maliye Dergisi*, Sayı: 147, 5-27.
- Advani, A., Elming, W. ve Shaw, J. (2015). How long-lasting are the effects of audits?. Tax Administration Research Center, *Discussion Paper*: 011-15.
- Akalın, G. (2018). Kayıt dışı ekonomi bir “devlet başarısızlığı”dır. (Ed.), S. İpek, *Maliye araştırmaları-2*, (s. 299-314), Bursa: Ekin Basın Yayın Dağıtım.
- Akbey, F. (2014). Türkiye de vergi denetimi ve gelirleri üzerine bir inceleme. *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt:29, Sayı:1, 63-103.
- Akdoğan, A. (1979). *Vergi İncelemesi*. Eskişehir: Ankara İktisadi ve İdari İlimler Akademisi.
- Akdoğan, A. (1988). *Gelir ve kurumlar vergilerinin (yasal düzenlemeleri ve işleyişleri açısından) incelenmesi ve değerlendirilmesi*. Ankara: Gazi Üniversitesi Teknik Eğitim Fakültesi Matbaası.
- Akdoğan, A. (2001). Türk vergi sistemi ve uygulaması. 3. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akdoğan, A. (2011). Kamu Maliyesi. 14. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akgündüz, A. (1997). *Arşiv belgeleri ışığında sayıştay tarihi*. Ankara: Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü.
- Akın, E. (2017). Vergi incelemesinin kapsamına yönelik son yönetmelik değişikliğinin kanuna uygunluğunun değerlendirilmesi ve uygulamaya yansımaları. A. Gerçek ve Ö. Çetinkaya (Ed.), *Maliye araştırmaları-1*. (s. 19-28). Bursa: Ekin Basın Yayın Dağıtım.
- Altrichter, H., Posch, P. ve Somekh, B. (2005). *Teachers investigate their work: an introduction to the methods of action research*. Taylor & Francis e-Library.
- Ankara SMMMO (2017). *Ankara SMMMO 2017 yılı faaliyet raporu*. Ankara.

- Ankara YMM. (2017). *Ankara YMM Odası 2017 yılı faaliyet raporu*. Ankara.
- Aslan, M. (2008). *Türk vergi sisteminde cezai yaptırımların etkinliği*. Doktora Tezi. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Ayatakshi, S. (2012). *SMEs and environmental taxation: a mixed methods analysis*. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Dorset: Bournemouth University.
- Bakar, F. ve Gerçek, A. (2016). Vergi denetiminde risk analizinin yeri: bazı ülke uygulamaları ve Türkiye için bir değerlendirme. *International Journal of Public Finance*, Vol. 1, Issue: 2, 168-193.
- Bakır, C. (2012). Maliye bürokrasisinde örgütsel değişim ve vergi denetim kurulu başkanlığı'nın kurulması. *Amme İdaresi Dergisi*, Cilt: 45, Sayı: 2, 81-102.
- Soydan B. (2015). *Türk vergi hukukunda vergi incelemesi*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Başaran Yavaşlar, F. (2010). Türk Hukuku'nda Vergi İncelemesi. B. Öztürk ve F. Başaran Yavaşlar (Ed.). *Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi*. İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Uluslararası Sempozyum Kitabı, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Beşel, F. (2017). *Türkiye'de vergi denetiminin ekonomik ve hukuki etkinliği*. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Sakarya: Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Biniş, M. (2012). Vergi hatalarının mükellef ve idare açısından sonuçları. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt: 17, Sayı: 2, 485-508.
- Bişgin, A. (2018). *Türkiye'de muhasebe meslek mensupları ile mükellefler arasında gerçekleşen etkileşimlerin vergi uyumu bağlamında incelenmesi*. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Can, İ. (2004). Almanya'da devletin yapısı ve vergi sisteminin anayasal temelleri. *Maliye Dergisi*, Sayı:145, 1-60.
- Can, İ., Aydın, F. ve Şengöz, Y. (2014). *Tarihi, kurumları ve kavramları ile vergi, vergilendirme ve vergi denetimi*. Ankara: TÜRMOB Yayınları.
- Can, İ., Aydın, F. ve Şengöz, Y. (2015). *Mali yönetim ve denetim*. Ankara: Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını.

- Can, İ. ve Şengöz, Y. (2014). Vergi denetim kurulu vergi müfettiş yardımcılarını eğitim ders notları. Yayınlanmamış 2. Güncelleme: Ankara.
- Çavuş, A. (2006), *Vergi idaresinin yükümlüyü denetim yolları*. Yayınlanmamış Doktora Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Çoban, H. (2004). *Vergi mükelleflerinin vergiye karşısındaki davranışları üzerine ampirik bir inceleme: denizli örneği*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Denizli: Pamukkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Creswell, J. W. (2009). *Research design: qualitative, quantitative and mixed methods approaches*, Thousand Oaks, CA: Sage Publications Inc.
- Değirmendereli, A. (2014). *Alman vergi sisteminde vergi incelemesi*, Kamu Maliyesinde Denetim, 29. Maliye Sempozyumu (16-20 Mayıs 2014), Antalya.
- Demir, İ.C. (2008). ABD vergi sistemi ve gelir idaresi. Afyonkarahisar: *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt: X, Sayı: I, 275-297.
- Denzin N.K. ve Lincoln, Y.S. (2005). *Handbook of qualitative research*, Thousand Oaks, CA: Sage Publications Inc.
- Doğan, C. ve Kapusuzoğlu T. (2005): Çeşitli ülkelerde vergi denetiminin organizasyonu ve çıkarılabilecek bazı dersler, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 283.
- Dönmez, R. (1992). *Teoride ve uygulamada vergi afları*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi.
- Edizdoğan, N. ve Gümüş, E. (2013). Vergi afları ve Türkiye’de vergi aflarının değerlendirilmesi, *Maliye Dergisi*, 164, 99-119.
- Elgin, C. (2012). Vergiler ve kayıt dışı ekonomi: bir değerlendirme ve Türkiye örneği. *ODTÜ Gelişim Dergisi*, Cilt: 39, Sayı:2. 197-235.
- Emecen, F. (1992). Başbaki Kulu, İslam Ansiklopedisi (s. 126–127). İstanbul: Türkiye Diyanet Vakfı.
- Erdem, M. B. (1981). *Vergi yönetimi ve örgütlenmesi*. Eskişehir: Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları.
- Eroğlu, A. (2018). Vergileme kapasitesini belirleyen faktörler ve Türkiye’de vergi aflarının vergi gelirlerine etkisi. *İktisadi İdari ve Siyasal Araştırmalar Dergisi*, 3(5), 56-69.
- Erol, A. (2011). *Vergi felsefesi (devlet ve vergi)*. İstanbul: İSMMM Yayınları.
- Gediz Oral, B., Arpazlı Fazlılar, T. ve Koç, Ö.E. (2015). Kayıt dışı ekonomiyi önlemeye yönelik bir öneri: vergi denetim üst kurulu. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt: 20, Sayı: 2, 119-149.

- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2007). *Tüm yönleriyle vergi incelemesi*. Ankara: Gelir İdaresi Başkanlığı, Yayın No: 50.
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2013). Gelir İdaresi Başkanlığı 2012 Yılı Faaliyet Raporu. Ankara.
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2014). Gelir İdaresi Başkanlığı 2013 Yılı Faaliyet Raporu. Ankara.
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2015). Gelir İdaresi Başkanlığı 2014 Yılı Faaliyet Raporu. Ankara.
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2016). Gelir İdaresi Başkanlığı 2015 Yılı Faaliyet Raporu. Ankara.
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2017). Gelir İdaresi Başkanlığı 2016 Yılı Faaliyet Raporu. Ankara.
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2018). Gelir İdaresi Başkanlığı 2017 Yılı Faaliyet Raporu. Ankara.
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2019). Gelir İdaresi Başkanlığı 2018 Yılı Faaliyet Raporu. Ankara.
- Gibbs, G.R. (2008). *Analyzing qualitative data*, London: Sage Publications Ltd.
- Glesne, C. (2015). *Nitel araştırmaya giriş*, (Çev.) Ersoy A. & Yalçınoglu P., 5. Baskı, Ankara: Anı Yayıncılık.
- Gözler, K. ve Kaplan, G. (2012). *İdare hukuku dersleri*, Bursa: Ekin Yayınları.
- Güldalı, M.A. (2018). Vergi affı kanunları ve 7143 sayılı kanun ile vergi kaçakçılığıyla mücadele konusunda getirilen yenilikler. *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:359, 45-57.
- Güler, H. (2019). Türkiye’de vergi denetim sisteminin gelişimi ve etkinliği, *Vergi Raporu Dergisi*, Özel Sayı, No: 232, 290-305.
- Gülhan, N. ve Türkmen, F. (2016). Yargı kararı incelemesi: vergi incelemesinin yapılacağı yer. *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:418. 92-101.
- Güngör Göksu, G.ve Saruç, T. (2012). Türkiye’de vergiye uyum: mülakat çalışması. *Mevzuat Dergisi*, Sayı: 176, 1.
- Hainey, M. (2011). Building and integrating databases for risk profiles in the united kingdom, M. S. Khwaja, R. Awasthi, and J. Loeprick (Ed.). *Risk-Based Tax Audits Approaches and Country Experiences*. Washington: The World Bank.

- Hopkins, B. R. (2008). *IRS Audits of tax-exempt organizations: policies, practices, and procedures*. New Jersey: Jhon Wiley & Sons, Inc.
- HMRC. (2019). 2018-2019 Annual Report and Accounts. London: HMRC.
- Hsu, L.-C. (2013). Tax auditing as a public good game: an experimental study on punishment and compliance. *Pacific Economic Review*, 18 (4), 475–501.
- IIA, (2017). *Uluslararası iç denetçilik sınavı part-2 hazırlık ders notları*.
- IRS, (2019). Internal Revenue Service Data Book, 2018, Washington: Department of the Treasury Internal Revenue Service.
- Kalkınma Bakanlığı (2014). 10. Kalkınma Planı 2014-2018 Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Yayın No: KB: 2896, ÖİK: 736, Ankara.
- Kalkınma Bakanlığı, (2015). Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı.
- Kaneti, S. (1986/1987). *Vergi hukuku*; İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayın No:3434.
- Karabacak, Y. (2013). Vergi karmaşıklığı modern vergi sistemlerinin kaçınılmaz sonucu mudur?. *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:120, 15-30.
- Karakoç Y. (2004). *Hukukî nedenlerden kaynaklanan vergi kayıp ve kaçakları (düzenleme-uygulama-yargılama)*. (s. 90-114), 19 Maliye Sempozyumu.
- Karakoç, Y. (2013). *Vergi anlaşmazlıklarının/uyuşmazlıklarının çözüm yolları (vergi yargılaması hukuku)*, 2. Baskı, Ankara: Yetkin Yayınları.
- Karakoç, Y. (2014). Çağdaş Vergi Sistemi ve Denetim Konulu Panel. *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 397, 152–58.
- Karakoç Y. (2017). Genel vergi hukuku, 3. Bası, Ankara: Yetkin Yayınları.
- Karakoç, Y. (2019). *Vergi ceza hukukunun genel bir değerlendirmesi* başlıklı sunulan bildiri. 34. Uluslararası Maliye Sempozyumu, (24-27 Nisan 2019, Antalya-Türkiye).
- Karyağdı, N. (2006). *Amerika birleşik devletleri gelir idaresi'nde vergi incelemesi*. Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı.
- Kaya, M. G., İlik, H.K. ve Türkmen, H. (2017). *Uluslararası vergi sistemi ve denetim: türkiye abd ingiltere ve diğer ülkeler*. 2. Baskı, Ankara: Nobel Bilimsel Eserler.
- Kırbaş, S. (2015). *Vergi hukuku temel kavramlar, ilkeler ve kurumlar*, 20. Baskı, Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Kızılot, Ş. ve Kızılot, Z. (2011). *Kaçakçılık suçları ve naylon fatura ihtilafları*, 4. Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayınları.

- Kızılot, Ş., Şenyüz, D., Taş, M. ve Dönmez, R. (2007). *Vergi hukuku*, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Koç, M. (2010). Vergi denetiminde etkinlik sorunun nedenleri ve çözüm yolları. B. Öztürk ve F. Başaran Yavaşlar (Ed.). *Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi*. İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Uluslararası Sempozyum Kitabı, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Koç, N. (2016). Mali, ekonomik, sosyal ve siyasal yönleriyle Türkiye’de kayıt dışı ekonomi. *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*. Sayı: 3 (2), 85-103.
- Mahmood, M. (2012). *Compliance risk management strategies for tax administrations in developing countries: a case study of the malaysian revenue authority*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Coventry: University of Warwick, Warwick Business School.
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği (1996). *Denetim ilke ve esasları*, Cilt 1, İstanbul: Acar Matbaacılık.
- Marshall, K. & Rossman, G.B. (2006). *Designing qualitative research*, Thousand Oaks, CA: Sage Publications Inc.
- Mason, J. (1998). *Qualitative researching*, London: Sage Publications Ltd.
- McKerchar, M. (2008). Philosophical paradigms, inquiry strategies and knowledge claims: applying the principles of research design and conduct to taxation. *eJournal of Tax Research*, 6 (1), 5-22. https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1464141
- Melumad, N. D., ve Mookherjee, D. (1989). Delegation as commitment: the case of income tax audits. *The RAND Journal of Economics Journal of Economics*, 20(2), 139–163. <http://www.jstor.org/stable/2555686>
- OECD. (2015). “Tax administration 2015: comparative information on oecd and other advanced and emerging economies”, <http://www.oecd.org/ctp/administration/tax-administration-23077727.htm>
- Oktar, S.A. (2019). *Vergi hukuku*, 14. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Oremade, B.T. (2010). *Perception of petroleum profits tax compliance in nigeria*. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Dorset: Bournemouth University.
- Organ, İ. (2008). *Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması: sorunlar ve çözüm önerileri*. Ankara: Gazi Kitabevi.

- Organ, İ. ve Çavdar, F. (2017). Türkiye’de vergi müfettişleri perspektifinden vergi denetiminde sorunlar: istanbul, tekirdağ, edirne ve kırıkkaleli’den bulgular. Biskek: *MANAS Sosyal Araştırmalar Dergisi*, Cilt: 6 Sayı: 2, 145-168.
- Organ, İ. ve Çavdar, F. (2017). Türkiye’de vergi mükellefleri perspektifinden vergi denetiminde sorunlar: istanbul, tekirdağ, edirne ve kırıkkaleli’nden bulgular. Niğde: *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt: 10, Sayı: 1, 46-69.
- Öncel, M., Kumrulu, A. ve Çağan, N. (2013). Vergi hukuku, 12.Basım, Ankara: Turhan Kitabevi.
- Pryadilnikov, M. (2009). *Citizens (and tax inspectors) against the state: tracking changes in attitudes towards tax compliance in russia, 2001-2008*. American Political Science Association, 2009 Toronto Meeting Paper, 1-60. https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1450266
- Pope, T. ve Waters T. (2016). A survey of the uk tax system. Institute for Fiscal Studies.
- PWC, (2016). *World tax summaries corporate taxes 2016/2017*. (Ed. C. Wooley ve J. Calderon). Ireland: : PriceWaterhouseCoopers.
- Radler, A., J. “Highlights of German Taxation”, <http://www.taxation.de/highlights.pdf>
- Rakıcı, C. (2011). Vergi denetiminin yeni yapısı ve denetimin kayıtdışılığı önleme fonksiyonu. *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 7(14), 345–62.
- Saad, N. (2014). Tax knowledge, tax complexity and tax compliance: taxpayers’view, *Social and Behavioral Sciences*, 109 (2014) 1069–1075/ 2nd World Conference On Business, Economics And Management.
- Sarılı, M. (2003). *Türkiye’de gelir idaresi ile vergi denetiminin sorunları, çözüm önerileri ve yeniden yapılandırılması*, İstanbul: İstanbul Ticaret Odası Yayınları.
- Şanver, C. (2013). *Gelir üzerinden alınan vergilerde vergi güvenlik önlemleri ve mükelleflerin vergi güvenlik önlemlerine uyumu araştırması*. Yayımlanmamış Doktora Tezi. İstanbul: İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Savaşan, F., Altundemir, M.E. ve Ulupınar, A. (2012). Vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarının nitel araştırma yöntemleri ile karşılaştırılması. *Maliye Dergisi*, Vol.162, 126.
- Savaşan, F. (2014), Kayıt Dışı Ekonomi Raporu, Ankara: Gelir İdaresi Başkanlığı Yayını

- Savaşan, F., Şahbaz, K. ve İnce, T. (2014). “Vergi denetim birimlerindeki değişikliğin vergi müfettişleri gözüyle değerlendirilmesi: bir alan araştırması”. (s. 37–58), 29. Türkiye Maliye Sempozyumu. 16-20 Mayıs 2014.
- Şeker, N. (1994). Hukuksal Yapısı ile Vergi İncelemesi (1.). İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.
- Serinkaya, C. ve Erdoğan, M. (2017). Vergi bilinci üzerine ampirik bir araştırma: kırgızistan türkiye manas üniversitesi örneği, *MANAS Sosyal Araştırmalar Dergisi*, No. 6(4), 515-529.
- Shoup, C. S. (1969). *Public finance* Chicago: Adline Publishing Company.
- Şin, S. (2005). *Avrupa Birliği ve Türkiye’de Vergi Yapısı, Denetimi ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları*. No: 2005-17, İstanbul: İstanbul Ticaret Odası Yayınları.
- Sönmez, V. ve Alacapınar, F.G. (2018). *Örneklendirilmiş bilimsel araştırma yöntemleri*, Ankara: Anı Yayıncılık.
- Sözen, S. (2005). *Teori ve uygulamada yeni kamu yönetimi*. Ankara: Seçkin Yayınları.
- Stake, R.E. (2008). “Qualitative Case Studies”, (Ed.) Denzin N.K. ve Lincoln Y.S., *Stratgeies of Qualitative Inquiry*, Thousand Oaks, CA: Sage Publications Inc, (s.435-454).
- Tabakoğlu, A. ve Taşdirek, O. Ç. (2015). Osmanlı’da mâlî denetimin kurumsal gelişimi - maliye teftiş heyetinin kuruluşu. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 13(2), 91–113.
- Tekin, F. ve Çelikkaya, A. (2016). *Vergi denetimi*, 7. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Tezcan, K. (2003). Türk vergi idaresinin tarihsel gelişimi ve bu Süreçte geçirdiği aşamaların etkinlik açısından değerlendirilmesi. Adana: *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 12 (12), 125-146.
- TİGTA, (2018). *Fiscal year 2018 annual audit plan*. Washington: Office of the Inspector General for Tax Administration.
- Tuay, E. ve Güvenç, İ. (2007). *Türkiye’de mükelleflerin vergiye bakışı*, Yayın No: 51, Ankara: Gelir İdaresi Başkanlığı.
- Tuck, P. (2007). *A study of the changing relationship between large corporates and the inland revenue*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Coventry: University of Warwick, Warwick Business School.
- Turhan, S. (1979). *Vergi teorisi*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınları.

- Türnükü, A. (2000). Eğitimbilim araştırmalarında etkin olarak kullanılabilecek nitel bir araştırma tekniği: görüşme. *Kuram ve Uygulamada Eğitim Yönetimi*, Güz. (24), 543-559,
- Uğur, A.A. (2016). Vergi denetimi etkinliğinde, risk analizi sisteminin uygulanabilirliği (gaziantep halı sektörü üzerine örnek bir uygulama)”. (s. 1-26). 31. Türkiye Maliye Sempozyumu. Antalya:
- Ünlü, U. (2019). Kayıtdışı ekonominin önlenmesinde vergi denetiminin rolü ve önemi. *Vergi Raporu Özel Sayı*, Sayı:232, 279-289.
- Ünlüer, S. (2010). *Engelliler entegre yüksekokulu'ndaki bilgi ve iletişim teknolojileri entegrasyonu sürecinin incelenmesi*. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi, Eğitim Bilimler Enstitüsü.
- Ünlüer, S. (2012). Being an insider researcher while conducting case study research. *The Qualitative Report*, 17 (29), 1-14. <http://nsuworks.nova.edu/tqr/vol17/iss29/2>
- Ünsal, H. ve Durucan, A. (2014). *Kriz Ortamında Buyumenin Sağlanmasına İlişkin Yeni Bir Politika Önerisi: Mali Alan Uygulamaları ve Değerlendirilmesi*. (s. 27-44), 28. Türkiye Maliye Sempozyumu Küresel Kriz ve Maliye Politikaları Tebliğler Kitabı,
- Üstün, Ü.S. (2013). *Nasıl bir vergi denetimi ve vergi yargısı?* İstanbul: Beta Yayınları.
- Üyümez, M. E. (2004). *Türkiye'de vergi ceza sisteminin vergi suçlarını önlemedeki etkisi*. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi.
- Üyümez, M. E. (2007). Vergi ahlakı ve vergi uyumu. *E-Yaklaşım*. (49), 1.
- Üyümez, M. E. (2016). Vergi mevzuatının karmaşıklığı ve uzlaşma yöntemi bağlamında vergi uyumunun değerlendirilmesi. *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, Cilt: 8 Sayı: 1, 75-92.
- VDK, (2012). Vergi İnceleme Rehberi, Yayınlanmamış Belge, Ankara.
- Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı. (2012). Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporu 2012, Strateji ve Dış İlişkiler Şube Müdürlüğü, Ankara.
- Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı. (2013). Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporu 2013, Strateji ve Dış İlişkiler Şube Müdürlüğü, Ankara.
- Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı. (2014). Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporu 2014, Strateji, Dış İlişkiler ve Veri Analizi Şube Müdürlüğü, Ankara.
- Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı. (2015). Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporu 2015, Strateji, Dış İlişkiler ve Veri Analizi Şube Müdürlüğü, Ankara.

- Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı. (2016). Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporu 2016, Strateji, İş Geliştirme ve Kontrol Şube Müdürlüğü, Ankara.
- Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı. (2017). Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporu 2017, Strateji, İş Geliştirme ve Kontrol Şube Müdürlüğü, Ankara.
- Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı. (2018). Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporu 2018, Strateji, İş Geliştirme ve Kontrol Şube Müdürlüğü, Ankara.
- WB, (2010). Turkey Investment Climate Assessment From Crisis to Private Sector Led Growth, Report No. 54123-TR, Document of the World Bank.
- Yıldırım, A. ve Şimşek, H. (2008). *Sosyal bilimlerde nitel araştırma yöntemleri*, 6. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Yıldırım, K. (2010). "Raising the quality in qualitative research". *Elementary Education Online*, 9 (1), 79-92. <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/90795>
- Yin, R. K. (2003). *Case study research: design and methods*. Thousand Oaks, CA: Sage Publications Inc.
- Yin, R. K. (2009). *Case study research: design and methods*, Thousand Oaks, CA: Sage Publications Inc.
- Yücedoğru, R., Sariaslan O. ve Kuştepe, A. (2019). Türk vergi denetimini üç boyutu ile tartışmak: teori, uygulama ve yargı. *Vergi Raporu Özel Sayı*, Sayı: 232, 312-331..
- Yücel, M. (2016). *Kayıtdışı ekonomi bakımından türk vergi sisteminin analizi*. İstanbul: Legal Yayıncılık.
- Yürekli, Ö. (2015). Kamu yönetsel teftiş ve denetim sistemi ve yeniden yapılanması. *Türk İdare Dergisi*, Sayı 480, 257-288.

- Danıştay VDDGKK 22.05.1998 tarih ve 1996/371 Esas ve 1998/91 Karar sayılı kararı
- Danıştay 9. Dairesinin 26.12.1997 tarih ve 1996/5879 Esas ve 1997/4488 Karar sayılı kararı.
- Danıştay 3. Dairesinin 5.12.1989 tarih ve 1989/1119 Esas ve 1989/2831 Karar sayılı kararı.
- İzmir 3. Vergi Mahkemesi'nin 18.12.2013 tarih 2013/599 Esas ve 2013/1652 Karar sayılı kararı.

- http-1:** https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/revenue-statistics-2018_rev_stats-2018-en#page22 (Erişim tarihi: 20.02.2019).
- http-2:** <https://taxaid.org.uk/guides/taxpayers/tax-returns/enquiries> (Erişim tarihi: 03.02.2018).
- http-3:** <https://www.gov.uk/government/publications/tax-enquiries-closure-rules/tax-enquiries-closure-rules> (Erişim tarihi: 03.02.2018).
- http-4:** <https://www.irs.gov/about-irs/brief-history-of-irs> (Erişim tarihi: 20.02.2018).
- http-5:** <https://www.irs.gov/about-irs/the-agency-its-mission-and-statutory-authority> (Erişim tarihi: 20.02.2018).
- http-6:** <https://www.irs.gov/about-irs/office-of-chief-counsel-at-a-glance> (Erişim tarihi: 03.03.2018).
- http-7:** <https://www.irs.gov/about-irs/brief-history-of-irs> (Erişim tarihi: 03.03.2018).
- http-8:** <https://www.irs.gov/about-irs/todays-irs-organization> (Erişim tarihi: 05.03.2018).
- http-9:** <https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/irs-audits> (Erişim tarihi: 05.03.2018).
- http-10:** <https://www.bls.gov/ooh/business-and-financial/tax-examiners-and-collectors-and-revenue-agents.htm#tab-2> (Erişim tarihi: 05.03.2018).
- http-11:** <https://www.bls.gov/ooh/business-and-financial/tax-examiners-and-collectors-and-revenue-agents.htm#tab-2> (Erişim tarihi: 05.03.2018).
- http-12:** <https://www.jobs.irs.gov/resources/job-descriptions/accounting-budget-finance> (Erişim tarihi: 05.03.2018).
- http-13:** <https://www.bls.gov/ooh/business-and-financial/tax-examiners-and-collectors-and-revenue-agents.htm#tab-2> (Erişim tarihi: 05.03.2018).
- http-14:** <https://www.bls.gov/ooh/business-and-financial/tax-examiners-and-collectors-and-revenue-agents.htm#tab-3> (Erişim tarihi: 05.03.2018).
- http-15:** <https://www.bls.gov/ooh/business-and-financial/tax-examiners-and-collectors-and-revenue-agents.htm#tab-2> (Erişim tarihi: 05.03.2018).
- http-16:** <https://www.irs.gov/compliance/criminal-investigation/identity-theft-criminal-investigation> (Erişim tarihi: 05.03.2018).
- http-17:** <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p3498.pdf> (Erişim tarihi: 20.03.2018).
- http-18:** <https://www.irs.gov/pub/irs-soi/18databk.pdf> (Erişim tarihi: 25.05.2019).

- http-19:** https://taxpayeradvocate.irs.gov/Media/Default/Documents/2017-ARC/ARC17_Volume1_MSP_04_AuditRates.pdf (Erişim tarihi: 25.08.2018).
- http-20:** <https://www.bundesfinanzministerium.de/Monatsberichte/2018/11/Inhalte/Kapitel-3-Analysen/3-7-ergebnisse-betriebspruefung.html> (Erişim tarihi: 25.03.2019).
- http-21:** <https://www.bundesfinanzministerium.de/Monatsberichte/2018/11/Inhalte/Kapitel-3-Analysen/3-7-ergebnisse-betriebspruefung.html> (Erişim tarihi: 25.03.2019).
- http-22:** <https://www.bundesfinanzministerium.de/Monatsberichte/2018/11/Inhalte/Kapitel-3-Analysen/3-7-ergebnisse-betriebspruefung.html> (Erişim tarihi: 25.03.2019).
- http-23:** <https://www.bundesfinanzministerium.de/Monatsberichte/2017/11/Inhalte/Kapitel-3-Analysen/3-7-Ergebnisse-der-steuerlichen-Betriebspruefung-2016.html> (Erişim tarihi: 25.03.2019).
- http-24:** <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Monatsberichte/2016/10/Inhalte/Kapitel-3-Analysen/3-1-Ergebnisse-der-steuerlichen-Betriebspruefung-2015.html> (Erişim tarihi: 25.03.2019).
- http-25:** <https://www.gov.uk/government/organisations/hm-revenue-customs/about> (Erişim tarihi: 27.05.2018).
- http-26:** <https://www.gov.uk/government/organisations/hm-revenue-customs/about> (Erişim tarihi: 27.05.2018).
- http-27:** <https://www.gov.uk/government/publications/hmrbs-business-plan-2014-to-2016/hmrc-business-plan-2014-to-2016> (Erişim tarihi: 29.05.2018).
- http-28:** <https://vergialgi.net/storage/catalogs/hesap-uzmanlarinin-kurulmasi-tbmm-tutanaklar.pdf> (Erişim tarihi: 03.05.2018).
- http-29:** https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/20191.htm (Erişim tarihi: 05.05.2019).
- http-30:** <https://www.turmob.org.tr/istatistikler> (Erişim tarihi: 05.05.2019).
- http-31:** <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/SeminerNotlar/07112017/vergi-denetimi.pdf> (Erişim tarihi: 07.07.2018).

http-32: <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergi-teknigi-raporu/23672> (Erişim tarihi: 05.09.2018).

http-33: http://www.ankaraka.org.tr/tr/istatistiklerle-ankara-2016-yayinlandi_3518.html (Erişim Tarihi: 02.01.2018).



EKLER

EK-1) Araştırma Taahhütnamesi

TAAHHÜTNAME ve GİRİŞ

Tarih: .../.../.....

Saat (Başlangıç/Bitiş):...../.....

Merhaba, adım Ali Osman YILMAZ, Sosyal Güvenlik Kurumunda İç Denetçi olarak çalışıyorum. Aynı zamanda Anadolu Üniversitesinde mali hukuk doktora öğrencisiyim. Doktora tezimin kapsamında Türkiye'deki vergi incelemelerinde karşılaşılan sorunlar ve çözüm önerilerinin tespitine yönelik bir araştırma yapıyorum. Bu görüşmede amacım, vergi müfettişleri/muhasebe meslek mensupları/vergi mükelleflerinin görüşleri ışığında Türkiye'deki vergi incelemelerinde karşılaşılan sorunları tespit etmek ve bunlara yönelik çözüm önerilerini ortaya çıkarmaktır. Yapacağımız araştırma kapsamında elde edilecek sonuçların, vergi incelemeleri hususunda başta verginin tarafları açısından olmak üzere bütün kullanıcılar için son derece faydalı ve ilgili çekici olacağını ümit ediyorum. Bu nedenle sizin araştırma konusu hakkındaki düşüncelerinizi ve beklentilerinizi öğrenmek istiyorum. Bu konuda bana yardım etmeyi kabul ettiğiniz için size teşekkür ediyorum.

Bu görüşmenin gizli olduğunu, burada konuşacağımız her şeyin sizinle benim aramda gizli kalacağını bilmenizi isterim. Yine hazırlayacağım araştırma raporunda kesinlikle isminiz geçmeyecektir. İzin verirsiniz görüşmemizi ses olarak kaydetmek istiyorum. Böylece görüşmemizde önemli hiçbir bilgiyi kaçırmamış olacağım. Bu şekilde hem zamanı da daha iyi kullanmış hem daha verimli görüşme gerçekleştirmiş olacağız. Bu sek kayıtları, araştırma raporu yazıldıktan sonra silinecektir. Kaydetmemin sizin için bir sakıncası var mı? Görüşmemizin bir saat kadar süreceğini tahmin ediyorum. Başlamadan önce bu söylediklerimle ilgili belirtmek istediğiniz bir düşünce ya da sormak istediğiniz bir soru var mı? İzin verirsiniz başlamak istiyorum.

EK-2) Vergi müfettişlerine yönelik hazırlanan yarı yapılandırılmış görüşme soruları

VERGİ MüFETTİşLERİ GöRüşME SORULARI

1- Sizin de bildiğiniz gibi 2011 yılında bütün vergi denetim birimleri, VDK çatısı altında birleştirildi. Eski merkezi ve taşra vergi denetim birimlerinin VDK çatısı altında birleştirilmesini nasıl değerlendiriyorsunuz?

- Eski merkezi denetim elemanları açısından
- Eski vergi denetmenleri açısından
- Yeni yapının yönetilebilirliği açısından
- Denetime katkısı / etkileri açısından

2- VDK şeklindeki yapılanma sonrası vergi incelemelerini nasıl değerlendiriyorsunuz?

Alternatif soru: VDK çatısı altında birleşme sonrası vergi incelemelerinde sizin açınızdan ne tür değişiklikler meydana geldi?

- İnceleme konuları / türleri açısından
- İncelemelerdeki değişiklikler bakımından
- Ortaya çıkan sonuçlar açısından

3- A grubundaki müfettişler ne tür vergi incelemelerini yapıyor? Bu incelemelere dair neler söyleyebilirsiniz?

Alternatif soru: Küçük ve orta ölçekli mükelleflerin denetimlerinden sorumlu vergi müfettişlerinin incelemelerini ne tür incelemeler oluşturmaktadır? Bu incelemeler hakkında neler söyleyebilirsiniz?

- İnceleme şekilleri açısından
- İnceleme konuları/çeşitliliği açısından
- İnceleme sayıları ve sonuçlarının niteliği açısından

4- A grubu dışındaki müfettişlerin yaptıkları vergi incelemeleri hakkında neler söyleyebilirsiniz?

Alternatif soru: Eski merkezi vergi denetim elamanlarının (Hesap Uzmanlarının, Maliye Müfettişlerin, Gelirler Kontrolörlerinin) yaptıkları vergi incelemelerini nasıl değerlendiriyorsunuz?

5- Vergi müfettiş sayılarının artırılmasının vergi incelemelerine yansımalarını nasıl değerlendiriyorsunuz?

- Müfettişlerin kalitesi açısından
- Farklı branşlardan (iibf/hukuk dışı) alımlar açısından
- Vergi İncelemelerine yansımaları açısından

6- Vergi müfettişlerinin eğitim süreci/yetiştirilme süreci hakkında neler düşünüyorsunuz?

- Denetim donanımını sağlama/mesleki yetkinlik açısından
- Özgüven açısından

7- Vergi müfettişlerini, bilgisayar destekli denetim yetkinliği/becerileri açısından nasıl değerlendiriyorsunuz?

- Mükellefin sistemini kavrama/çözme bakımından
- E-uygulamalar (e-fatura, e-beyanname, e-defter) açısından

8- Vergi müfettişlerinin performans değerlendirmesi hususunda neler söyleyebilirsiniz?

9- Vergi Müfettişlerinin yaptıkları iş ve işlemlerin denetlenmesi hakkında ne düşünüyorsunuz?

Alternatif soru: Vergi denetim elemanlarının denetimini nasıl değerlendiriyorsunuz?

- İltimas, rüşvet, tehdit gibi mesleki suiistimalleri önlenmesi?
- Mesleki standartları gerçekleştirme açısından
- Hazırlanan raporlar açısından
- İzaha davet müessesesi bakımından

10- Denetimler bağlamında mükellefler hakkında neler düşünüyorsunuz? Bu hususta neler söyleyebilirsiniz?

- Vergi inceleme öncesi durumları/yaklaşımları bakımından
- Vergi inceleme sonrası durumları/yaklaşımları bakımından
- Mükelleflerin konumu/ölçeği bakımından

11- Muhasebe mesleğinden ve denetim mesleğinden gelen yeminli mali müşavirlerinin vergi denetimine katkıları hakkında ne düşünüyorsunuz?

- Vergi uyumuna katkıları açısından
- Vergi uyumsuzluğuna neden olma açısından
- Vergi toplamaya katkı açısından
- Denetimlere etkileri?

12- SMMM'lerin vergi denetimine katkıları hakkında neler düşünüyorsunuz?

- Belge düzenini ve güvenilirliğini sağlama açısından
- Ödenecek vergileri doğru yansıtması açısından
- Suiistimalleri engelleme bakımından
- Suiistimallere neden olma bakımından

13- Vergi tekniği raporlarını (VTR), vergi incelemeleri açısından nasıl değerlendiriyorsunuz? Ne gibi değişiklikler yapılabilir?

- Genel VTR'ler bakımından
- Sahte belge düzenleyenler/kullananlar için hazırlanan VTR'ler bakımından
- VTR'lerde belirtilen incelemelerin mesnetleri/dayanakları açısından
- Objektifliği açısından
- Mükelleflere etkisi açısından
- Sonuçları açısından

14- Vergi incelemelerini, kayıt dışı ekonomi ile mücadele açısından nasıl değerlendiriyorsunuz? Neler yapılabilir?

- Kayıt dışılığı tespit edilebilmesi açısından

- Kayıt dışılığı önleyebilmesi bakımından (doğmasına, gelişmesine engel olması yönlerinden)
- Kayıt dışı ekonomi ile mücadelede yeterliliği nasıl?
- Vergilendirilebilir kapasiteyi artırmaya katkısı nasıl?
- Verginin gönüllü uyumuna etkisi yönünden

15- Vergi incelemelerinin 5 yıl geriye dönük olarak incelenmesini nasıl değerlendiriyorsunuz?

- Denetimin etkinliği açısından
- Muhtemel hataları-suiistimalleri azaltması ve ortadan kaldırması bakımından
- Uygulanacak müeyyideler bakımından
- Elde edilen sonuçlar açısından

16- VDK-Risk analiz modelini, vergi incelemeleri açısından nasıl değerlendiriyorsunuz?

- Oluşturulan senaryolar bakımından
- Senaryoların mesnetleri/dayanakları açısından
- Temel alınan verilerin tam ve doğruluğu bakımından
- Vergi incelemelerine etkileri açısından
- İş yüküne etkisi bakımından
- İş üretmesi açısından
- Sonuçları açısından
- Gerçek durumu yakalayabilmesi bakımından

17- Vergi incelemelerini etkileyen diğer uygulamalar bakımından vergi incelemelerini nasıl değerlendiriyorsunuz?

- Vergi sisteminin karmaşıklığı (yapısı, muafiyet ve istisnalar v.b.)
- Tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi bakımından
- Tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesi bakımından
- Vergi afları bakımından
- Mahkeme süreçleri ve sonuçları bakımından
- Hükmedilen cezalar açısından

18- Vergi incelemelerinin denetim dışı amaçlarla kullanılması hakkında ne düşünüyorsunuz?

- Yasadışı yapılanmalarca şantaj/tehdit unsuru olarak kullanılması bakımından
- Siyasi iktidarlarca tehdit unsuru olarak kullanılması bakımından

19- Görüşmemiz kapsamında paylaşmak istediğiniz, eklenmesinde fayda gördüğünüz başka değerlendirmeleriniz ve önerileriniz var mı?

EK-3) Muhasebe meslek mensuplarına yönelik hazırlanan yarı yapılandırılmış görüşme soruları

MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI GÖRÜŞME SORULARI

1- Sizin de bildiğiniz gibi 2011 yılında bütün vergi denetim birimleri, VDK çatısı altında birleştirildi. Bu düzenleme hakkında neler düşündüğünüzü merak ediyorum. Düşüncelerinizden bahseder misiniz?

Alternatif soru: Eski merkezi ve taşra vergi denetim birimlerinin VDK çatısı altında birleştirilmesini nasıl değerlendiriyorsunuz?

- Eski merkezi denetim elemanları açısından
- Eski vergi denetmenleri açısından
- Yeni yapının yönetilebilirliği açısından
- Denetime katkısı / etkileri açısından
- Maliyenin merkez ve taşra birimlerine yansımaları bakımından

2- VDK şeklindeki birleşme sonrası vergi incelemelerini nasıl değerlendiriyorsunuz?

Alternatif soru: VDK çatısı altında birleşme sonrası vergi incelemelerinde sizin açınızdan ne tür değişiklikler meydana geldi?

- İnceleme konuları / türleri açısından
- İncelemelerdeki değişiklikler bakımından
- Ortaya çıkan sonuçlar ve sonuçların niteliği açısından

3- Vergi müfettiş sayılarının artırılmasının vergi incelemelerine yansımalarını nasıl değerlendiriyorsunuz?

Alternatif soru: Vergi müfettiş sayılarının artırılması, vergi incelemelerini nasıl etkilemektedir?

- Müfettişlerin kalitesi açısından
- Farklı branşlardan (iibf/hukuk dışı) alımlar açısından
- Vergi İncelemeleri açısından

4- Vergi müfettişlerinin eğitim süreci/yetiştirilme süreci hakkında neler düşünüyorsunuz?

- Denetim donanımını sağlama/mesleki yetkinlik açısından
- Özgüven açısından
- Kendi psikolojileri açısından
- Neler yapılabilir?

5- Vergi müfettişlerini, bilgisayar destekli denetim yetkinliği/becerileri açısından nasıl değerlendiriyorsunuz?

Alternatif soru: Bilgi teknolojileri yetkinliği/ becerileri açısından vergi müfettişleri hakkında neler söyleyebilirsiniz?

- Mükellefin sistemini kavrama/çözme bakımından
- E-uygulamalar (e-fatura, e-beyanname, e-defter) açısından

- Mükelleflere yönelik E-teftiş bakımından

6- Vergi müfettişlerinin denetim esnasındaki performanslarını nasıl değerlendiriyorsunuz? Bu hususta neler söyleyebilirsiniz?

- Olayları kavramaları açısından
- İncelenen konuya hâkimiyetleri bakımından
- Ulaşılan sonuçlar açısından

7- Vergi Müfettişlerinin yaptıkları iş ve işlemlerin denetlenmesi hakkında ne düşünüyorsunuz?

Alternatif soru: Vergi denetim elemanlarının denetimini nasıl değerlendiriyorsunuz?

- İltimas, rüşvet, tehdit gibi mesleki suiistimalleri önlemesi bakımından
- Mesleki ahlaki yozlaşma bakımından
- Denetim elemanının bağımsızlığı açısından
- Hazırlanan raporlar açısından
- İzaha davet müessesesi bakımından

8- Vergi müfettişleri nasıl inceleme yapıyorlar?

- Eski vergi denetmenleri?
- Eski merkezi vergi denetim elemanları?

9- Denetim esnasında vergi müfettişleri hakkında ne gibi duygular besliyorsunuz?

Alternatif soru: Denetimler esnasında vergi müfettişleri hakkında ne tür düşünce ve hislere sahiptir?

10- Vergi tekniği raporları (VTR), hakkında ne düşünüyorsunuz? Ne gibi değişiklikler yapılabilir?

- Objektifliği açısından
- Sahte belge düzenleyenler için hazırlanan VTR ler bakımından
- Tesis edilen işlemler açısından
- VTR lerde belirtilen incelemelerin mesnetleri/dayanakları açısından
- Mükelleflere etkisi açısından
- Mükelleflerin koda alınmasına etkisi bakımından
- Sonuçları açısından

11- Mükelleflerce takip edilmekte olan resmi ve gayri resmi muhasebe kayıtları (çift kayıt vakıaları) hakkında neler düşünüyorsunuz?

- Çift kayıt vakıa düzeyleri bakımından
- Ne tür talepler olabiliyor?
- Ortaya çıkarılması için neler yapılabilir?
- Önlemek için neler yapılabilir?

12- Vergi incelemelerini, kayıt dışı ekonomi ile mücadele açısından nasıl değerlendiriyorsunuz? Neler yapılabilir?

- Kayıt dışılığı tespit edilebilmesi açısından
- Kayıt dışılığı önleyebilmesi bakımından (doğmasına, gelişmesine engel olması açısından)

- Kayıt dışı ekonomi ile mücadelede yeterliliği nasıl?
- Vergilendirilebilir kapasiteyi artırmaya katkısı nasıl?
- Verginin gönüllü uyumuna etkisi yönünden

13- Mükelleflerin bütün gelir ve kazançlarının tam kavranması açısından vergi incelemeleri hakkında neler düşünüyorsunuz?

Alternatif soru: Mükelleflerin bütün gelir ve kazançlarının tam olarak tespit edilebilmesi bakımından vergi incelemelerini nasıl değerlendiriyorsunuz?

- Kayıtlı ve kayıtsız bütün gelir ve harcama faaliyetleri açısından

14- Vergi incelemelerinin geriye dönük olarak yapılması hakkında neler düşünüyorsunuz?

Alternatif soru: Vergi incelemelerinin 5 yıl geriye dönük olarak incelenmesini nasıl değerlendiriyorsunuz?

- Denetimin etkinliği açısından
- Muhtemel hataları-suiistimalleri azaltması ve ortadan kaldırması bakımından
- Uygulanacak müeyyideler bakımından
- Elde edilen sonuçlar açısından

15- Tarh zamanaşımını durdurmak için inceleme dosyalarının takdir komisyonlarına sevk edilmesini, vergi incelemeleri bakımından nasıl değerlendiriyorsunuz?

- Neden olduğu mahkeme kararları yönünden ?
- Uygulamada karşılaşılan sorunlar/ihtilaflı durumlar neler?
- Bu durumların çözümü için neler yapılabilir?

16- VDK-Risk analiz modelini, bu modele dayanılarak yapılan vergi incelemeleri açısından nasıl değerlendiriyorsunuz?

- Denetlenen firmalar açısından
- Vergi incelemelerine etkileri açısından
- Oluşturulan senaryolar bakımından
- Senaryoların mesnetleri/dayanakları açısından
- Sonuçları açısından
- Gerçek durumu yakalayabilmesi bakımından

17- Vergi incelemeleri bakımından VDK-Risk analiz modeli hakkında neler düşünüyorsunuz?

Alternatif soru: Vergi incelemeleri bakımından VDK-Risk analiz modelini nasıl değerlendiriyorsunuz?

- Sağladığı kolaylıklar bakımından
- Neden olduğu sorunlar açısından

18- Vergi incelemelerini etkileyen devletin diğer uygulamaları hakkında neler söyleyebilirsiniz?

Alternatif soru: Vergi incelemelerini etkileyen devletin diğer uygulamaları bakımından vergi incelemelerini nasıl değerlendiriyorsunuz?

- Vergi sisteminin karmaşıklığı (yapısı, muafiyet ve istisnalar vs)
- Tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi bakımından

- Tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesi bakımından
- Vergi afları bakımından
- Gerçekleşmesi beklenen vergi afları bakımından
- Mahkeme süreçleri ve sonuçları bakımından
- Hükmedilen cezalar açısından

19- Vergi denetimlerinin denetim dışı amaçlarla kullanılması hakkında ne düşünüyorsunuz?

- Yasadışı yapılanmalarca şantaj/tehdit unsuru olarak kullanılması bakımından
- Siyasi iktidarlarca tehdit unsuru olarak kullanılması bakımından

20- Muhasebe mesleğinden ve denetim mesleğinden gelen yeminli mali müşavirlerinin vergi denetimine katkılarını nasıl değerlendiriyorsunuz?

- Denetimlere hazırlıklı olma açısından
- Kurallara uymayı sağlaması açısından
- Kurallara uymamaya neden olması açısından
- Vergi toplamaya katkı açısından
- Denetimlere etkileri?

21- Muhasebecilerin vergi denetimine katkıları hakkında neler düşünüyorsunuz?

- Belge düzenini ve güvenilirliğini sağlama açısından
- Mevzuata hâkimiyeti açısından
- Ödenecek vergileri doğru yansıtmaları açısından
- Suiistimalleri engelleme bakımından
- Suiistimallere neden olma bakımından

22- Görüşmemiz kapsamında belirtmek istediğiniz, eklenmesinde fayda gördüğünüz başka değerlendirmeleriniz ve önerileriniz var mı?

EK-4) Vergi mükelleflerine yönelik hazırlanan yarı yapılandırılmış görüşme soruları

VERGİ MÜKELLEFLERİ GÖRÜŞME SORULARI

- 1- Maliye müfettişi, hesap uzmanı, gelirler kontrolörü ve vergi denetmenleri kavramları sizce neyi ifade ediyor? Bu hususta neler söyleyebilirsiniz?
- 2- Vergi müfettişi kavramı hakkında neler söyleyebilirsiniz?
- 3- 2011 yılında eski merkezi ve taşra vergi denetim birimleri VDK çatısı altında birleştirildi. Bu konu hakkında neler söyleyebilirsiniz?
 - Eski maliye müfettişleri, hesap uzmanları, gelirler kontrolörleri açısından
 - Eski vergi denetmenleri açısından
 - Denetime katkısı/ etkileri açısından
 - Mükellefe yansıması bakımından

- 4- VDK olarak birleşme sonrası vergi incelemelerinde sizin açınızdan ne tür değişiklikler meydana geldi?

Alternatif soru: VDK şeklindeki birleşme sonrası vergi incelemelerini nasıl değerlendiriyorsunuz?

- 5- Vergi müfettişleri nasıl inceleme yapıyorlar?
 - Eski vergi denetmenleri açısından
 - Eski merkezi vergi denetim elemanları açısından

- 6- Denetim esnasında vergi müfettişleri hakkında ne gibi duygular besliyorsunuz?

Alternatif soru: Denetimler esnasında vergi müfettişleri hakkında ne tür düşünce ve hislere sahiptir?

- 7- Son yıllarda Maliye Bakanlığınca çok sayıda vergi müfettişi alınmakta, vergi incelemeleri bakımından neler söyleyebilirsiniz?

Alternatif soru: Maliye Bakanlığınca çok sayıda müfettiş alınmakta, vergi incelemeleri bakımından nasıl değerlendiriyorsunuz?

- Müfettişlerin kalitesi açısından
 - Farklı branşlardan (iibf/hukuk dışı) alımlar açısından
 - Vergi İncelemeleri açısından
 - Denetimlerin etkinliği bakımından
- 8- Vergi müfettişlerini, bilgisayar destekli denetim becerileri açısından nasıl değerlendiriyorsunuz?

Alternatif soru: Bilgi teknolojileri yetkinliği açısından vergi müfettişleri hakkında neler söyleyebilirsiniz ?

- Mükellefin sistemini kavrama/çözme bakımından

9- Vergi denetim elemanlarının denetimi hakkında neler düşünüyorsunuz?

Alternatif soru: Vergi Müfettişlerinin yaptıkları iş ve işlemlerin denetlenmesi hususunda neler söyleyebilirsiniz?

- İltimas, rüşvet, tehdit gibi mesleki suiistimalleri önlemesi açısından
- Mesleki ahlaki yozlaşma bakımından
- Hazırlanan raporlar açısından
- İzaha davet müessesesi bakımından

10- Vergi tekniği raporlarını (VTR), vergi incelemeleri açısından nasıl değerlendiriyorsunuz?

- Objektifliği açısından
- Sahte belge düzenleyenler için hazırlanan VTR'ler bakımından
- VTR'lerde belirtilen incelemelerin mesnetleri/dayanakları açısından
- Mükelleflere etkisi açısından
- Mükelleflerin koda alınmasına etkisi bakımından
- Sonuçları açısından

11- Piyasada bazı mükelleflerce tutulmakta olan çift kayıt (resmi ve gayri resmi muhasebe kayıtları) hususunda ne düşünüyorsunuz?

- Piyasadaki rakip mükellefleri nasıl etkiliyor
- Haksız rekabet açısından
- Önlemek için neler yapılabilir?

12- Kayıt dışı ekonomi ile mücadele açısından vergi incelemelerini, nasıl değerlendiriyorsunuz? Neler yapılabilir?

- Kayıt dışılığı tespit edilebilmesi açısından
- Kayıt dışılığı önleyebilmesi bakımından (doğmasına, gelişmesine engel olması açısından)
- Kayıt dışı ekonomi ile mücadelede yeterliliği nasıl?
- Vergilendirilebilir kapasiteyi artırmaya katkısı nasıl?

13- Mükelleflerin bütün gelir ve kazançlarının tespit edilebilmesi açısından vergi incelemeleri hakkında neler düşünüyorsunuz?

Alternatif soru: Mükelleflerin bütün gelir ve kazançlarının tam olarak tespit edilebilmesi bakımından vergi incelemelerini nasıl değerlendiriyorsunuz?

- Kayıtlı ve kayıtsız bütün gelir ve harcama faaliyetleri açısından

14- Vergi incelemelerinin geriye dönük olarak yapılması hakkında neler düşünüyorsunuz?

Alternatif soru: Vergi incelemelerinin 5 yıl geriye dönük olarak incelenmesini nasıl değerlendiriyorsunuz?

- Denetimin etkinliği açısından
- Muhtemel hataları-suiistimalleri azaltması ve ortadan kaldırması bakımından
- Uygulanacak müeyyideler bakımından
- Elde edilen sonuçlar açısından

15- Tarh zamanaşımını durdurmak için inceleme dosyalarının takdir komisyonlarına sevk edilmesini, vergi incelemeleri bakımından nasıl değerlendiriyorsunuz?

- Neden olduğu mahkeme kararları yönünden?
- Uygulamada karşılaşılan sorunlar/ihtilaflı durumlar neler?
- Bu durumların çözümü için neler yapılabilir?

16- VDK-Risk analiz modeli hakkında bilginiz var mı? Model hakkında ne düşünüyorsunuz?

Alternatif soru: VDK-Risk analiz modeline dayanılarak yapılan vergi incelemelerini nasıl değerlendiriyorsunuz?

- Denetlenen firmalar açısından
- Vergi incelemeleri açısından

17- Vergi incelemelerini etkileyen devletin diğer uygulamaları hakkında neler söyleyebilirsiniz?

Alternatif soru: Vergi incelemelerini etkileyen devletin diğer uygulamaları bakımından vergi incelemelerini nasıl değerlendiriyorsunuz?

- Vergi sisteminin karmaşıklığı (yapısı, muafiyet ve istisnalar v.b.)
- Tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi bakımından
- Tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesi bakımından
- Vergi afları bakımından
- Gerçekleşmesi beklenen vergi afları bakımından
- Mahkeme süreçleri ve sonuçları bakımından
- Hükmedilen cezalar açısından

18- Vergi denetimlerinin denetimin dışındaki amaçlarla kullanılması hakkında neler düşünüyorsunuz?

- Yasadışı yapılanmalarca şantaj/tehdit unsuru olarak kullanılması bakımından
- Siyasi iktidarlarca tehdit unsuru olarak kullanılması bakımından

19- Yeminli mali müşavirleri, vergi denetimine etkileri bakımından nasıl değerlendiriyorsunuz?

- Denetimlere hazırlıklı olma açısından
- Kurallara uymayı sağlaması açısından
- Kurallara uymamaya neden olması açısından
- Vergi toplamaya katkı açısından
- Denetimlere etkileri?

20- Muhasebecileri, vergi denetimine etkileri bakımından nasıl değerlendiriyorsunuz?

- Belge düzenini ve güvenilirliğini sağlama açısından
- Mevzuata hâkimiyeti açısından
- Ödenecek vergileri doğru yansıtmaları açısından
- Suiistimalleri engelleme bakımından
- Suiistimallere neden olma bakımından

21- Görüşmemiz kapsamında belirtmek istediğiniz, eklenmesinde fayda gördüğünüz başka değerlendirmeleriniz ve önerileriniz var mı?

ÖZGEÇMİŞ

Adı-Soyadı : Ali Osman YILMAZ

Yabancı Dil : İngilizce

Doğum Yeri ve Yılı : Ankara / 1981

E-Posta : yilmazaliosman@yahoo.com

Eğitim ve Mesleki Geçmişi:

- 2014, İç Denetçi, Sosyal Güvenlik Kurumu İç Denetim Birimi Başkanlığı
- 2011, Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı (Bütünleşik Doktora Programı – devam ediyor)
- 2007, Kontrolör, Gıda Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı, Tarım Reformu Genel Müdürlüğü
- 2003, Gazi Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü

Yayınlar ve Bilimsel Faaliyetleri:

Üyümez, M.E., Ünlüer, S. ve Yılmaz, A.O. (2019). “Vergi İncelemelerinde Kurumsal Yapı: Türkiye’de Bir Durum Çalışması” başlıklı sunulan bildirisi. 34. Uluslararası Maliye Sempozyumu. (24-27 Nisan 2019, Antalya – Türkiye).