



## Vergi İncelemesinin Amaçları ve Bu Amaçlara İlişkin Sorunlar Nelerdir?: Bir Durum Çalışması \*

### ◆◆◆ What Are The Objectives of The Tax Inspection?: A Case Study of Turkey

Mustafa Erkan ÜYÜMEZ\*\*  
Ali Osman YILMAZ\*\*\*  
Sema ÜNLÜER\*\*\*\*

DOI: <https://doi.org/10.25204/iktisad.901058>

#### Makale Bilgileri

**Makale Türü:**  
Araştırma  
Makalesi

**Geliş Tarihi:**  
22.03.2021

**Kabul Tarihi:**  
14.07.2021

© 2021 İKTİSAD  
Tüm hakları  
saklıdır.



#### Öz

*Bu araştırmanın amacı, vergi incelemesinin amaçlarına ilişkin sorunları belirlemek ve bu sorunların giderilmesine yönelik çözüm önerileri getirmektir. Bu çalışma nitel araştırma yöntemi ile gerçekleştirilmiştir. Araştırma verileri, 8 vergi mükellefi, 11 muhasebe meslek mensubu ve 17 vergi müfettişinden oluşan toplam 36 katılımcı ile yapılan yarı yapılandırılmış görüşmeler aracılığıyla elde edilmiştir. Araştırma verilerinin analizi, NVivo 11 Pro bilgisayar programı yardımı ile tümevarım analizi şeklinde yapılmıştır. Analiz sonucunda elde edilen bulgular, vergi incelemelerinin rehberlik ve eğitim yönü, gelir ve giderlerin tam kavranması, çift kayıt işlemlerinin önlenmesi, kayıt dışı ekonominin azaltılması ve denetim dışı amaçlar ile vergi incelemesinin yapılmaması temaları altında toplanmıştır. Bu çerçevede, vergi incelemelerinin amaçlarının gerçekleştirilebilmesi, dolayısıyla vergi incelemelerinin etkinliğinin ve caydırıcılığının sağlanabilmesi için bütüncül bir yaklaşım ile vergi incelemeleri eylem planının oluşturulmasına ihtiyaç olduğu belirlenmiştir. Ayrıca, vergi incelemelerinin denetim dışı amaçları ile yapılmamasının önüne geçilmesi için Vergi Denetim Kurulunun ve müfettişlerin bağımsızlık ve objektifliğinin güçlendirilmesi sonucuna ulaşılmıştır.*

**Anahtar Kelimeler:** Vergi incelemesi, nitel araştırma, görüşme tekniği.

#### Article Info

**Paper Type:**  
Research Paper

**Received:**  
22.03.2021

**Accepted:**  
14.07.2021

© 2021 JEBUPOR  
All rights  
reserved.



#### Abstract

*The objective of this study is to identify the problems related to the objectives of tax inspections in Turkey and to offer solutions for these problems. This study was conducted with a qualitative research method. Research data was obtained through semi-structured interviews with a total of 36 participants, consisting of 8 taxpayers, 11 members of the accounting profession and 17 tax inspectors. The analysis of the research data was conducted in the form of inductive analysis by benefiting from NVivo. The revealed findings are gathered under 5 themes including; guidance and training aspects of tax inspections, full understanding of incomes and expenses, prevention of double registration procedures, reducing the informal economy and no tax inspection for non-investigation purposes. In this context, it has been determined that in order to achieve the objectives of tax inspections, and therefore to ensure the effectiveness and deterrence of tax inspections, it is necessary to create a tax inspections action plan with a holistic approach. In addition, the result of strengthening the independence and objectivity of the Tax Inspection Board and tax inspectors was achieved in order to prevent tax inspections from being carried out for non-audit purposes.*

**Keywords:** Tax inspection, qualitative research, interview technique.

**Atıf / to Cite (APA):** Üyümez, M.E., Yılmaz, A.O. ve Ünlüer, S. (2021). Vergi incelemesinin amaçları ve bu amaçlara ilişkin sorunlar nelerdir?: Bir durum çalışması. *İktisadi İdari ve Siyasal Araştırmalar Dergisi*, 6(16), 432-452

\* Bu çalışma, Anadolu Üniversitesi Bilimsel Araştırma Projeleri Komisyonu tarafından 1601E003 numaralı proje kapsamında desteklenen ve 07/08/2019 tarihinde savunulan "Türkiye'de Vergi İncelemelerinde Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri: Bir Durum Çalışması" başlıklı doktora tezinden türetilmiştir.

\*\* ORCID Prof. Dr., Anadolu Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, meuyumez@anadolu.edu.tr

\*\*\* ORCID Dr., İç Denetçi, Sosyal Güvenlik Kurumu, İç Denetim Birimi Başkanlığı, yilmazaliosman@yahoo.com

\*\*\*\* ORCID Dr. Öğr. Üyesi, Anadolu Üniversitesi, Engelliler Entegre Yüksekokulu, Bilgisayar Kullanımı Bölümü, semaaktas@anadolu.edu.tr

## Extended Abstract

### Background:

Tax is one of the essential sources of revenue that the state receives gratuitously from natural and legal persons to fund its activities, based on its sovereign power (Oktar, 2019: 2). Taxpayers' statements must be reliable in order to comprehend the tax base completely. Therefore, we need to check the tax statements and the records based on the tax statements. The most effective method of achieving this is the tax inspection (Turhan, 1979: 73). It can be said that one of the main objectives of the tax inspection is to ensure tax compliance for other taxpayers who are not audited as a result of the control and effectiveness provided by the tax inspection. States, therefore, need a reliable and effective tax inspection system to be able to bring the informal economy under control, to ensure that all taxpayer statements are correct, to increase the harmonization of taxpayers with tax, and to collect more tax revenue.

### Research Purpose:

When the studies in the literature were assessed, it was observed that there was no qualitative research on the objectives of the tax inspection in a way that included tax inspectors, members of accounting profession (Sworn-in CPA with CPA), and taxpayers. It is aimed in this study to determine the problems related to the objectives of the tax inspection in the context of the opinions of the participants consisting of tax inspectors, members of the accounting profession, and taxpayers, and to offer solutions for solving the problems. Depending on this general purpose, the research questions are as follows:

1. What are the objectives of the tax inspection?
2. How do the participants evaluate the objectives of the tax inspection?
3. How do the participants evaluate the tax inspections in the context of achieving their goals?
4. What are the solution proposals for the realization of the objectives of the tax inspection?

### Methodology:

Since, in this study, it is aimed to determine in detail the situations about the problems encountered in the objectives of the tax inspection in Turkey in its natural environment, the qualitative research method has been used. In order to obtain in-depth information on the subject of the study by using various data collection techniques over a specific time, this research has been patterned as a case study. In this study, snowball sampling, which is one of the purposeful sampling methods, was applied. A total of 36 participants; including 17 tax inspectors working in different departments of tax inspection group in Ankara; 11 members of accounting profession and 8 taxpayers participated in this study. During the data collection process of the study, interviews were conducted with participants using semi-structured interview questions. In addition to the interview technique, non-participant observation, archival records, and document review data collection techniques were also utilized in the research. In this research, more than 40 interviews were conducted with 36 participants. Content analysis was used in the interpretation of the data obtained in this research. After the data collection process is completed, breakdown of voice recordings, research diaries, pre- and post-interview logs were uploaded to the Nvivo 11 Pro qualitative data analysis program. In content analysis, the qualitative data analysis computer program was utilized.

### Findings:

In this study, as a result of interviews conducted with participants and content analysis on data obtained through other data collection techniques, it is observed that the research findings are gathered under the underlying theme "objectives of the tax inspection" and five sub-themes. This sub-themes are guidance and training aspect of tax inspections, full understanding of incomes and expenses, prevention of double registration procedures, reducing the informal economy and no tax inspection for non-investigation purposes.

### Conclusions:

According to the research results, it has been determined that in order to achieve the objectives of tax inspections, and therefore to ensure the effectiveness and deterrence of tax inspections, it is necessary to create a tax inspections action plan with a holistic approach. In addition, the result of strengthening the independence and objectivity of the Tax Inspection Board and tax inspectors was achieved in order to prevent tax inspections from being carried out for non-audit purposes.

## 1. GİRİŞ

Günümüzde vergiler, genel olarak vergi mükelleflerinin beyanları üzerine tarh edilmektedir. Vergi idareleri, mükellef beyanlarının doğruluğunun ve noksansız olmasının kontrolünde vergi denetim araçlarından yararlanmaktadır. Bu araçların en etkili olanının vergi incelemeleri olduğu ifade edilebilir. Vergi incelemeleri; ülkelerin gelişmişlik düzeyleri, sosyo-kültürel yapıları, kayıtdışı ekonomik yapıları, vergi mükelleflerinin vergiye gönüllü uyumu, vergi bilinci, ülkelerin vergi mevzuatı, sık aralıklar ile yapılan mevzuat değişiklikleri, bunların sebep olduğu karmaşıklıklar ile vergi idarelerinin yapısı gibi farklı durumlardan etkilenebilmektedir (Acar ve Merter, 2005: 7-11; Akdoğan, 2001: 47; Güler, 2019: 300-301). Devletlerin, kayıtdışı ekonomiyi kontrol altına alabilmesi, mükellef beyanlarının doğruluğunu ve vergi uyumunu sağlayabilmesi sonrasında daha fazla vergi geliri toplayabilmesi için güçlü ve etkin bir vergi inceleme sistemine gereksinimi vardır. Vergi incelemeleri, belirli amaçlar çerçevesinde incelemeye yetkili kişiler tarafından yapılmaktadır. Türk vergi denetim sisteminde 10.07.2011 tarihinde yapılan yeniden organizasyon çalışmaları sonucunda vergi incelemeleri, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (VDK) çatısı altında vergi müfettişleri tarafından gerçekleştirilmektedir.

Alanyazın incelendiğinde vergi incelemesinin amaçlarına yönelik doğrudan yapılmış bir çalışmaya rastlanılmamıştır. Bununla birlikte, vergi incelemesine ilişkin çalışmaların genel olarak nicel yöntemler ile yapıldığı görülmektedir. Aslan (2008) nicel çalışmasında, vergi denetiminden beklenen etkinlik ve yeterliliğe ulaşamamasından dolayı mükelleflerin üzerinde denetim riski baskısının oluşturulmadığını belirlenmiştir. Organ ve Çavdar (2017) araştırmasında, denetimlerde bilgi teknolojilerinden yeterince yararlanılmadığını, VDK yapılanmasında iç ve dış denetim ayrımı olmadığı için vergi müfettişlerinin kendi alanlarında uzmanlaşmayı sağlayamadıklarını ve mesleki güvencelerinin olmadığını ortaya çıkarmıştır. Alanyazında, vergi konusunda nitel ve nicel araştırma yöntemlerinin birlikte kullanıldığı araştırmalar az sayıda bulunmaktadır: Pryadilnikov (2009) çalışmasında izlenen yıllar itibariyle, “vergi müfettişlerinin amacının vergi gelirlerini artırmak” şeklindeki değerlendirmesinde bir değişiklik olmadığı belirlenmiştir. Karşılaştırılan yıllar itibariyle vergi kaçırıcıların yakalanma olasılığının arttığı bulgusuna ulaşılmıştır. Ayatakshi (2012) çalışmasında vergi uyumu bakımından, vergi yasalarını anlama ve vergi karmaşıklığını azaltma konusunda vergi mükelleflerine verilen desteğin (rehberliğin) vergi kaçırma dahil olmak üzere hileli davranışları azaltabileceğini tespit etmiştir. Abera (2016) araştırmasında vergi denetiminin etkinliğinde denetim kalitesinin tek başına organizasyonel bağımsızlıktan, üst yönetimin desteğinden ve denetlenen firmanın ölçeğinden daha baskın bir faktör olduğu sonucuna ulaşmıştır. Alanyazında vergiye yönelik nitel araştırma yöntemi kullanılan çalışmaların oldukça sınırlı sayıda olduğu görülmektedir: Tuck (2007) çalışmasında vergi müfettişlerinin mükelleflerin vergi kaçakçısı olduğu yönündeki önyargılarının, şirket yetkilileri ile müfettişler arasında güvene dayalı şeffaf bir ilişkinin kurulmasına engel olduğunu belirtmektedir. Bakır (2012) çalışmasında VDK öncesinde var olan dört denetim birimi kökenli vergi müfettişlerinin “vergi müfettişliği” tek kimliği altında kaynaştırılmaması ve yeni kimliğin vergi müfettişlerince içselleştirilememesi nedeniyle vergi denetimlerinden beklenen amaçlara ulaşamayacağını ortaya çıkarmıştır. Bişgin (2018) çalışmasında sık aralıklar ile yapılan vergi denetimlerinin, mükelleflerde incelenme ihtimali düşüncesinin yaygınlaşmasına ve bunun sonucunda vergi uyumuna katkı sağladığı sonucuna ulaşmıştır.

Alanyazında yapılan çalışmalar değerlendirildiğinde; VDK sonrasında vergi incelemesinin amaçları konusunda, vergi müfettişlerini, muhasebe meslek mensuplarını ve vergi mükelleflerini kapsayan nitel bir araştırmanın yapılmadığı görülmüştür. Verginin taraflarını oluşturan bu katılımcı gruplarına yönelik vergi incelemesinin amaçları hakkında araştırma yapma ihtiyacının bulunduğu söylenebilir. Bu yüzden, çalışmanın konusunu, vergi incelemesinin amaçlarının neler olduğu, bu amaçlar kapsamında sorunların tespit edilmesi ve bunlara yönelik olarak çözüm önerilerinin geliştirilmesi oluşturmaktadır. Bu çerçevede çalışmanın temel amacı, vergi incelemesinin amaçlarına ilişkin sorunların ve bu sorunlara yönelik çözüm önerilerinin belirlenmesidir. Bu çalışma ile

katılımcıların vergi incelemesinin amaçlarına ilişkin değerlendirmeleri ve uygulamaya yönelik görüşleri araştırılmıştır.

## 2. VERGİ İNCELEMESİ KAVRAMI VE VERGİ İNCELEME SONUÇLARI

Vergi incelemesi kavramı, vergi denetimi kavramının içerisinde yer almakla birlikte alanyazında ve özellikle uygulamada birbirlerinin yerine kullanılabilir. Vergi denetimi, esasında vergi incelemesini de içine alan daha geniş, çatı bir kavramdır. Vergi denetimi, vergi incelemeleri ile birlikte diğer denetim araçları olan yoklama, bilgi toplama ve arama denetim araçlarını da içermektedir (Soydan, 2015: 11). Vergi incelemesi, vergi denetim araçlarının en önemlisi ve en kapsamlı olanıdır. 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 araştırma şeklinde ifade edilebilir (Yılmaz, 2019: 7).

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 134/1. maddesinde vergi incelemesinin amacı "ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak" olarak belirtilmiştir.<sup>1</sup> Mezkur kanunda belirtilen amacın gerçekleştirilebilmesi için ilgili yetkililer tarafından gerekmesi halinde iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılması ve beyannamelerde olması gereken unsurların incelenmesi belirtilmektedir (VUK, md. 134/2). Burada bahsedilen 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 (Başaran Yavaşlar 2010: 396). Mükelleflerin beyanına dayalı günümüz vergi anlayışında vergi inceleme faaliyetinin esas amacı, mükelleflerin kasıtlı ve yanlış bildirimlerini önlemektir. Bu yüzden özellikle beyana dayalı vergilerde vergi incelemesinin yapılması gereklidir (Melumad ve Mookherjee, 1989: 149; Tekin ve Çelikkaya, 2017: 5). Vergi incelemelerinin kendisinden beklenen esas amacı gerçekleştirebilmesi için "matrah farkı bulunması" hedefiyle soruşturmacı/kriminalistik yaklaşımla yapılmaması gerekir (Soydan, 2015: 203; Turhan, 1979: 100).

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

Vergi incelemesi çok yönlü bir denetim faaliyetidir. Vergi incelemeleri, yanlış bildirimleri önlemek ve tespit etmenin dışında diğer amaçlarının gerçekleştirilmesi bakımından doğrudan incelenen mükellef ve muhasebe meslek mensupları üzerinde, dolaylı olarak da incelenmeyen diğer mükellef ve muhasebe meslek mensupları üzerinde bir etkiye sahip olduğu söylenebilir (Yılmaz, 2019: 8). Vergi incelemesinden beklenen amaçların gerçekleştirilebilmesi, inceleme elemanlarının donanım ve davranışlarının yanında, incelenen kişilerin yaklaşımlarına ve politika olarak vergi inceleme faaliyetine verilen öneme de bağlıdır (Akdoğan, 1979: 5).

Çalışmanın bu kısmında, kavramsal çerçeve genel hatları ile aktarıldıktan sonra vergi inceleme faaliyetlerine ilişkin sayısal veriler sunulmaktadır. VDK, 2011 yılında kurulduktan sonra gerçekleştirilen vergi incelemeleri tek bir merkezden yürütülmeye başlanmıştır. 2012-2020 yıllarında gerçekleştirilen vergi inceleme verileri, incelemeler neticesinde düzenlenen vergi inceleme raporları ve inceleme sonuçları aşağıda yer alan tablolara sırasıyla aktarılmıştır. Toplam vergi mükellef sayıları ve incelenen mükellef sayıları karşılaştırılarak vergi inceleme oranları Tablo 1'de gösterilmektedir.

<sup>1</sup>04.01.1961 tarihli ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu (RG.10.01.1961-10703).

**Tablo 1: VDK Sonrası Vergi Mükellef Sayıları, İncelenen Mükellef Sayıları ve İnceleme Oranları\***

Mükellef Sayıları ve İnceleme Oranları	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
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	3.004.329	2.813.452
2 İncelenen Mükellef Sayısı (Kişi)	46.845	71.352	55.284	58.676	49.817	44.182	44.376	40.763	47.597
İnceleme Oranı (2/1*100) (%)	1,93	2,90	2,24	2,32	1,96	1,68	1,63	1,35	1,69

\*Bu tablo, Hazine ve Maliye Bakanlığının 2019-2020 yıllarına ait Faaliyet Raporları, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının 2012-2018 yıllarına ait Faaliyet Raporları ile Gelir İdaresi Başkanlığının 2012 yılı Faaliyet Raporunda yer alan veriler kullanılarak tarafımızdan oluşturulmuştur.

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

**Kaynak:** Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (VDK) 2012 Yılı Faaliyet Raporu, 2013; VDK 2013 Yılı Faaliyet Raporu, 2014; VDK 2014 Yılı Faaliyet Raporu, 2015; VDK 2015 Yılı Faaliyet Raporu, 2016; VDK 2016 Yılı Faaliyet Raporu, 2017; VDK 2017 Yılı Faaliyet Raporu, 2018; VDK 2018 Yılı Faaliyet Raporu, 2019; Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) 2012 Yılı Faaliyet Raporu, 2013; Hazine ve Maliye Bakanlığı (HMB) 2019 Yılı Faaliyet Raporu, 2020; Hazine ve Maliye Bakanlığı (HMB) 2020 Yılı Faaliyet Raporu, 2021.

Yukarıdaki tabloda görüldüğü üzere; VDK kurulduktan sonra 2013 yılında incelenen vergi mükellef sayısı, bir önceki yıla göre %63 artış göstermiştir. Dolayısıyla bu yılda incelenen mükellef oranı %2,90 seviyesine yükselmiştir. Bununla birlikte, 2014-2019 yıllarında incelenen mükellef sayıları ve inceleme oranlarının azaldığı görülmektedir. 2020 yılında faal gelir vergisi mükellefleri ile kurumlar vergisi mükelleflerinin %1,69'unun incelenemediği görülmektedir.<sup>2</sup>

Vergi incelemeleri, tam ve sınırlı vergi inceleme türlerinden oluşmaktadır. En genel ifadeyle tam vergi incelemesi, bir mükellefin bir vergi veya birden fazla vergi türünün incelenen dönem/dönemler bağlamında her türlü iş ve işlemlerinin incelenmesi şeklinde belirtilebilir. Sınırlı vergi incelemesi ise, belirli bir vergi türüne ve/veya döneme yönelik belirli iş ve işlemlerin incelendiği vergi incelemesidir (Yılmaz, 2019: 56). VDK tarafından 2012-2020 yıllarında gerçekleştirilen tam ve sınırlı vergi inceleme rapor sayıları aşağıdaki Tablo 2'de gösterilmiştir.

**Tablo 2: Vergi İnceleme Türlerine Göre Rapor Sayıları\***

Vergi İnceleme Türleri	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
1 Tam Vergi İnceleme Sayısı	17.024	32.821	37.355	30.291	40.642	26.992	33.681	33.849	37.859
2 Sınırlı Vergi İnceleme Sayısı	88.737	130.546	111.692	129.209	144.820	92.034	101.422	94.571	107.343
Toplam Vergi İnceleme Rapor Sayısı** (1+2)	111.692	163.367	149.047	159.500	185.462	119.026	135.103	128.420	145.202

\*Bu tablo, Hazine ve Maliye Bakanlığının 2019-2020 yıllarına ait Faaliyet Raporları, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının 2012-2018 yıllarına ait Faaliyet Raporlarında bulunan veriler kullanılarak tarafımızdan oluşturulmuştur.

\*\*Toplam inceleme rapor sayısı bulunurken bir mükellefin birden fazla dönemi incelenmişse her bir vergilendirme dönemi ayrı bir inceleme raporu olarak dikkate alınmaktadır. Bu yüzden Tablo 1'de yer alan incelenen mükellef sayıları ile bu tabloda yer alan inceleme rapor sayısı farklılık gösterebilmektedir.

**Kaynak:** VDK 2012 Yılı Faaliyet Raporu, 2013; VDK 2013 Yılı Faaliyet Raporu, 2014; VDK 2014 Yılı Faaliyet Raporu, 2015; VDK 2015 Yılı Faaliyet Raporu, 2016; VDK 2016 Yılı Faaliyet Raporu, 2017; VDK 2017 Yılı Faaliyet Raporu, 2018; VDK 2018 Yılı Faaliyet Raporu, 2019; HMB 2019 Yılı Faaliyet Raporu, 2020; HMB 2020 Yılı Faaliyet Raporu, 2021.

Yukarıdaki Tablo 2'de belirtilen verilere bakıldığında, Türkiye'deki toplam vergi incelemelerinin büyük kısmını, sınırlı vergi incelemeleri oluşturmaktadır. Özellikle, 2017 yılında tam vergi inceleme sayısının toplam vergi inceleme sayısının %22,6'sına kadar gerilediği görülmektedir. Bununla birlikte 2018-2020 yıllarında tam vergi inceleme sayısının nisbi olarak artış gösterdiği ve 2020 yılında tam vergi inceleme sayısının toplam vergi inceleme sayısının %26,1'ini oluşturduğu belirlenmiştir. Yapılan vergi incelemeleri sonucunda, tespit edilen matrah farkı, tarhi istenen vergi tutarı ile öngörülen ceza tutarları aşağıdaki Tablo 3'de gösterilmiştir.

<sup>2</sup>VDK faaliyet raporlarında incelenen mükelleflerin büyüklüklerinin belirtilmemesinden dolayı mükelleflerin ölçeklerine göre inceleme oranı üzerinde değerlendirme yapılamamıştır.

**Tablo 3: VDK Sonrası Kümülatif Vergi İnceleme Sonuçları\***

Kümülatif Vergi İnceleme Sonuçları**	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
<b>1 Bulunan Matrah Farkı Tutarı (Milyar TL)</b>	131	53,7	39,4	46,7	32,6	23,1	37,7	44,7	138,3
<b>2 Tarhi İstenilen Vergi Tutarı (Milyar TL)***</b>	4,5	8,6	7,9	9,8	7,2	5,9	8,7	10,4	24,9
<b>3 Kesilmesi Önerilen Ceza Tutarı (Milyar TL)</b>	8,8	19	16,6	18,8	15,9	14,4	19,9	23,5	40,2
<b>Toplam Vergi Aşlı ve Ceza Tutarları (2+3)</b>	13,3	27,6	24,5	28,6	23,1	20,3	28,6	33,9	65,1

\*Bu tablo, Hazine ve Maliye Bakanlığının 2019-2020 yıllarına ait Faaliyet Raporları, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının 2012-2018 yıllarına ait Faaliyet Raporlarında yer alan veriler kullanılarak tarafımızdan oluşturulmuştur.

\*\*Vergi inceleme sonuçları, vergi türleri itibarıyla belirtilmeyip toplulaştırılarak toplam tutar olarak gösterilmiş ve 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 ayrıca gecikme faizi ve vergi ziyayı hesaplanmaktadır.

**Kaynak:** VDK 2012 Yılı Faaliyet Raporu, 2013; VDK 2013 Yılı Faaliyet Raporu, 2014; VDK 2014 Yılı Faaliyet Raporu, 2015; VDK 2015 Yılı Faaliyet Raporu, 2016; VDK 2016 Yılı Faaliyet Raporu, 2017; VDK 2017 Yılı Faaliyet Raporu, 2018; VDK 2018 Yılı Faaliyet Raporu, 2019; HMB 2019 Yılı Faaliyet Raporu, 2020; HMB 2020 Yılı Faaliyet Raporu, 2021.

Tablo 3'ten de anlaşıldığı üzere; 2012-2020 yıllarında vergi incelemeleri neticesinde kesilmesi önerilen vergi ceza tutarları, tarhiyatı istenen vergi asıl tutarlarının 1,92 ile 2,44 katı kadardır. 2018 yılında bu fark, yaklaşık 2,29 katı seviyesindedir. 2020 yılında ise bu fark, 1,61 katı düzeyine düşmüştür.

VDK'nın kurulması, hem Maliye Bakanlığı'nın örgütsel organizasyonunda, hem de Türk vergi denetim sisteminde devrimsel örgütsel değişimi getirmiştir (Bakır, 2012: 82). Bununla birlikte, vergi incelemelerinin, farklı zamanlarda ve farklı unvanlara sahip kişiler tarafından yapılmasının çok ötesinde bir konu olduğu belirtilebilir. Vergi incelemesinin, vergi idaresinin mutlaka gerçekleştireceği en etkili ve temel denetim yollarından birisi olduğu ifade edilebilir (Yılmaz, 2019: 3). Vergi incelemesinin amaçlarının belirlenmesine, bu amaçlar bağlamında varolan sorunların tespit edilmesine ve sorunlara yönelik çözüm önerilerinin ortaya çıkarılmasına ihtiyaç duyulmaktadır. Buradan hareketle bu çalışmada, vergi müfettişleri, muhasebe meslek mensupları (Yeminli Mali Müşavir ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavir) ve vergi mükelleflerinden oluşan katılımcıların değerlendirmeleri bağlamında vergi incelemesinin amaçlarına yönelik sorunların ve bu sorunlara ilişkin çözüm önerilerinin belirlenmesi amaçlanmaktadır. Bu genel amaca bağlı olarak mevcut çalışmada aşağıdaki sorulara cevap aranmıştır:

1. Vergi incelemesinin amacı/amaçları nelerdir?
2. Katılımcılar, vergi incelemesinin amaçlarını nasıl değerlendirmektedir?
3. Katılımcılar vergi incelemelerini, amaçlarına ulaşılması bağlamında nasıl değerlendiriyor?
4. Vergi incelemesinin amaçlarının gerçekleştirilmesine yönelik çözüm önerileri nelerdir?

### 3. YÖNTEM

Bu çalışmada, araştırma konusundaki olayların ve durumların doğal ortamında gerçekçi, bütüncül ve detaylı olarak tespit edilmesine odaklanıldığı için nitel araştırma yöntemi kullanılmıştır.

#### 3.1. Araştırma Modeli

Nitel araştırma yönteminin birçok deseni bulunmaktadır. Bu desenlerden birisi durum çalışmasıdır. Vaka (durum) çalışmasında, araştırmacı olguyu iyice anlamak ve araştırmak için bir durum ya da durumlara odaklanır (Stake, 2008: 121; Yin, 2009: 26-27; Yıldırım ve Şimşek, 2008: 69). Bu araştırma, çalışma konusunda belirli bir süre zarfında çeşitli veri toplama tekniklerinden yararlanılarak derinlemesine bilgi elde edilmesi amaçlandığı için durum çalışması şeklinde desenlenmiştir.

### 3.2. Araştırma Ortamı ve Katılımcılar

Bu çalışmada amaçlı örnekleme yöntemlerinden biri olan kartopu (zincirleme) örnekleme kullanılmıştır. Bu örnekleme tekniğinde, araştırmanın problemi (amacı) hakkında zengin bilgi kaynağı olabilecek kişilerin veya durumların belirlenmesi önemlidir. Bu yüzden araştırma konusunda zincirleme olarak en fazla bilgiye sahip kişiler üzerinden detaylı bilgiye ulaşılmaya çalışılır. Saha çalışması süreci, çalışma konusunda en çok bilgiye sahip kişilerin kimler olabileceğinin tespiti ile başlar, bu katılımcılar üzerinden bir sonraki adımda araştırma konusunda daha fazla bilgi edinilebilecek kişilere silsile (zincirleme) şeklinde ulaşılarak devam etmektedir. Böylece ulaşılan veriler, kartopu şeklinde büyüyerek devam etmektedir. Saha çalışması, elde edilen yeni bulgular azalmaya ve benzer durumlar mükerrer olmaya başlayınca kadar sürdürülmektedir (Patton, 2002: 237; Sönmez ve Alacapınar, 2018: 174-177; Yıldırım ve Şimşek, 2008: 107, 111-112). Araştırma kapsamındaki katılımcılar; VDK Başkanlığı ve Ankara'daki farklı denetim grup başkanlıklarında görev yapmakta olan 17 vergi müfettişi, merkez ofisi Ankara'da bulunan 5'i yeminli mali müşavir (YMM) ve 6'sı serbest muhasebeci mali müşavir (SMMM) olmak üzere 11 muhasebe meslek mensubu ile farklı sektörlerde ticari faaliyette bulunan ve farklı büyüklükteki firma sahibi/ortağı olan 8 vergi mükellefi olmak üzere toplam 36 katılımcıdan oluşmaktadır. Katılımcılara, kartopu örneklemesine uygun olarak daha bilgili kişilerin yönlendirmesiyle erişilmiştir. Araştırma verilerinin tekrar etmeye başlaması ve elde edilen yeni verilerin azalması üzerine geçerlik ve güvenilirlik komitesinin değerlendirmesi sonucunda görüşmeler sonlandırılmıştır. Bu çalışmada, katılımcılar ile görüşmeler 01/11/2016-29/03/2017 tarihleri arasında yapılmıştır.

### 3.3. Verilerin Toplanması

Araştırmacı, durum çalışması ile bir olguyu derinlemesine incelemeye çalışır. Durum çalışmalarında, veriler araştırmacı tarafından toplanmayı bekler bir halde değildir (Glesne, 2015: 63). Bu süreçte araştırmacı durum (vaka) ile ilgili birçok kaynaktan detaylı veri toplayarak bilgi elde eder (Creswell, 2009: 13; Yin, 2009: 18). Nitel araştırmalarda verilerin toplanmasında katılımcıların tecrübelerinin, algılarının, bakış açılarının irdelenerek ortaya çıkarılmasında kullanılan ve çok güçlü bir teknik olan görüşmeden sıklıkla yararlanılmaktadır (Denzin ve Lincoln, 2005: 10; Yin, 2009: 3; Yıldırım ve Şimşek, 2008: 40).

Bu çalışmada yarı yapılandırılmış görüşme tekniği, bir taraftan çalışmayı motive eden cevaplara, diğer taraftan da bunların ötesine geçebilecek ilgili yeni verilere ulaşmaya fırsat vermesi sebebiyle tercih edilmiştir. Araştırmada görüşme tekniğine ek olarak arşiv kayıtları, belge incelemesi ve katılımcı olmayan gözlem veri toplama teknikleri de kullanılmıştır. Çalışmanın veri toplama aşamasında katılımcılar ile gerçekleştirilen görüşmelerde görüşme soruları; alternatif görüşme soruları, sondalar ve tamamlayıcı sorular ile desteklenmiştir. Bu görüşmeler yüz yüze, e-posta ve telefon şeklinde yapılmıştır. Katılımcı gruplarına göre katılımcı sayıları ve görüşme süreleri aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

**Tablo 4:** Katılımcılar ve Görüşme Süreleri

Katılımcılar*	Sayı (kişi)	Süre (dk/saat)
1 Vergi Müfettişleri	17	1.347/22,45
2 Muhasebe Meslek Mensupları (YMM ve SMMM)	11	872/14,53
3 Vergi Mükellefleri	8	364/6,07
<b>Toplam (1+2+3)</b>	<b>36</b>	<b>2.583/43,05</b>

\*Katılımcı sayı ve toplam süreleri, katılımcı gruplarına göre toplu olarak tabloda gösterilmiştir.

Araştırma kapsamında 36 katılımcı ile 40'dan fazla görüşme yapılmıştır. Bu görüşmelerin toplam süresi 2.583 dakika'dır (43,05 saat). Yüz yüze yapılan görüşmelerin üçünde ve telefon görüşmelerinde, veriler not tutularak toplanmıştır. Yüz yüze görüşmelerin geri kalan kısmında araştırma verileri, ses kayıt cihazından yararlanılarak kaydedilmiştir. Araştırma konusu hakkında

görüşme öncesi ve sonrasında da derinlemesine bilgi elde edilmeye devam edilmiştir. Bu süreçlerde ulaşılan tüm veriler, görüşme sonrası araştırma günlüklerine aktarılmıştır.

### 3.4. Verilerin Analizi

Bu araştırmada verilerin analizinde içerik analizi kullanılmıştır. İçerik analizinde, veriler derinlemesine irdelenerek kavram ve temalar keşfedilmeye çalışılır. Bu süreçte veriler öncelikle kodlanır. Kodlama, analiz edilen verilerin ne dediğinin nasıl tanımlandığıdır. Bu aşama, sınıflama-tanımlama ve tanımlama-sınıflama şeklinde devam eden ve sürekli gelişen bir süreçtir. Analizin başlangıcı, veriyi alt bölümlere ayırmak (kodlamak), nihai amacı ise daha geniş, birleştirilmiş ve bütüncül bir yapı oluşturmaktır (Gibbs, 2008: 38, 78; Glesne, 2015: 256-270; Marshall ve Rossman, 2006: 156-165; Yin, 2009: 126). Verilerin analizi süreci, verilerin toplanmaya başlaması ile eş zamanlı olarak başlamıştır. Araştırmacı, bu aşamada hatırlatıcı notlar alarak ve görüşmelere ilişkin yansıtıcı araştırma günlükler tutarak düşüncelerini geliştirmeye, yorum kabiliyetini artırmaya ve adım adım analizin derinleştirilmesini sağlamaya çalışmıştır. Araştırma günlükleri ve araştırma süreçlerine ilişkin raporlar, geçerlik ve güvenilirlik komitesi (GGK) tarafından veri toplama ve analiz sürecinin sağlıklı bir şekilde takip edilmesine yardımcı olmuştur. Veriler toplandıktan sonra veri analizinin ikinci aşamasında, veri madenine giriş yapılmıştır. 1.200 sayfadan oluşan ses kayıtlarının dökümü (deşifreleri), 200 sayfa civarındaki araştırma günlüğü, görüşme öncesi ve görüşme sonrası araştırma günlükleri, Nvivo 11 Pro nitel veri analiz programına yüklenmiştir. Bu safhada, kodlanan veriler, belirli temalar altında bir araya getirilerek okuyucuların anlayabileceği biçimde düzenlenmiş ve yorumlanmıştır. Çalışma alan uzmanı ve araştırma yöntem uzmanı öğretim üyeleri ile araştırmacının yer aldığı GGK, kod etiketleri ve temalar üzerinde binişiklik ve fazlalık olup olmadığını belirlemek için kodlama sistematigi üzerinde çalışmış ve kodlamaların yapıldığı bölümleri incelemiştir. Bu çalışmalar sonrasında araştırma tema ve alt temalarına ulaşılmıştır. Bu temalar, genel bir olguyu ifade eder şekilde düzenlenmiştir.

### 3.5. Verilerin Geçerliliği ve Güvenirliği

Nitel araştırmalar, doğası gereği bir olgunun varlığına ve anlamına yönelir. Bu yüzden nitel araştırmalarda geçerlik, araştırılan olgunun olduğu gibi aktarılmaya çalışılması ve doğru bilgiye erişmek için gereken tedbirlerin alınmasıdır. Nitel güvenilirlik ise, araştırma süreci ile araştırma verilerinin açık ve detaylı şekilde aktararak başka bir araştırmacının değerlendirmesine en iyi imkânı verecek şekilde ortaya koyulabilmesidir (Gibbs, 2008: 91; Marshall ve Rossman, 2006: 201-203; Yıldırım, 2010: 84; Yıldırım ve Şimşek, 2008: 255, 259, 274). Bu bağlamda çalışmanın inandırıcılığı (iç geçerlik) ve aktarılabilirliği (dış geçerlik) ile tutarlılığı (iç güvenilirlik) ve doğrulanabilirliğini/teyit edilebilirliğini (dış güvenilirlik) sağlamak için alınan önlemlerden bazıları şunlardır:

Bu araştırmada, araştırma sonuçlarına ulaşılırken izlenen sürecin çalışılan gerçekliği tespit etmedeki yeterliliğe ilişkin olan “inandırıcılığın” (Yıldırım ve Şimşek, 2008: 255) sağlanması için araştırma süresince, uzun süreli ve derinlemesine veri toplanmıştır. Görüşme tekniğinin dışında, katılımcı olmayan gözlem, arşiv kayıtları ve belge incelemesi veri toplama tekniklerinden de yararlanılmıştır. Görüşmelerin sonunda elde edilen verilere yönelik katılımcıların teyidi alınmıştır. Verilerin kendi içindeki tutarlılıkları kontrol edilmiştir.

Nitel bir çalışmada takip edilen adımların ve ortaya çıkarılan sonuçların benzer grup veya durumlarda da izlenmesine imkan vermeyi belirten “aktarılabilirliğin” (Patton, 2002: 14) temini için üç farklı katılımcı grubundan kişiler (vergi müfettişleri, muhasebe meslek mensupları ve vergi mükellefleri) ile görüşülerek veri kaynağı çeşitlenmesi yapılmıştır. Araştırma sürecinin her bir adımına ilişkin detaylı betimlemeler yapılmıştır. Kartopu örneklemeinden yararlanılmıştır.

Başka araştırmacıların aynı veriyi kullanarak aynı tespitlere ulaşılıp ulaşılamayacağını ifade eden “tutarlılığın” sağlanması için görüşme soruları; kolay anlaşılır, odaklı, yönlendirici olmayan,



çok yönlü olmayan, genelden özele şeklinde sıralı ve anlaşılır şekilde hazırlandıktan sonra pilot görüşmelerde test edilmiştir. Pilot uygulama sonrasında, revize edilen ve geliştirilen görüşme sorularına, geçerlik ve güvenilirlik komitesinin değerlendirmesi sonucunda nihai hali verilmiştir. Görüşme soruları, katılımcılara görüşme tekniğine uygun bir şekilde yöneltilmiştir. Araştırmacının rolü, kapsamlı bir şekilde tanımlanıp araştırma modeline uygun olarak yerine getirilmiştir. Bu rol ve sorumluluk, geçerlik ve güvenilirlik komitesi tarafından da sürekli takip edilmiştir. Tutarlılık incelemesinde, alan uzmanı öğretim üyeleri tarafından araştırma bütünlük ve uyum bakımından incelenmiş ve inceleme neticesinde çalışmanın bir bütün olarak tutarlı bir görünüm sergilediği belirlenmiştir.

Son aşamada, “doğrulanabilirliğinin” sağlanması için veri toplama ve analizi ile ilgili bütün süreçler ayrıntılı bir şekilde tanımlanmıştır. Veri kaybını engellemek için görüşmelerin tamamına yakınında ses kayıt cihazı kullanılmıştır. Görüşmelerin geri kalan kısmında veriler, not tutularak toplanmıştır. Araştırmanın sistemli bir şekilde ilerlemesini sağlamak ve araştırmacıya rehberlik ederek araştırma metoduna uygun bir usulde çalışmayı tamamlamak için GGK toplantıları düzenli yapılmıştır. Alan uzmanı ve araştırma yöntem uzmanı öğretim üyeleri tarafından ham veriler, ham veriler üzerinde ortaya çıkarılan kod etiketleri, kodlama sistematığı ve tema çalışmalarının uyumu üzerine değerlendirmeleri alınmıştır. Bu çalışmalar sonucunda araştırmanın veri analizi sürecinin bir bütünlük taşıdığı belirlenmiştir.

#### 4. ARAŞTIRMA BULGULARI VE YORUMLAR

Bu çalışmada elde edilen veriler üzerinde yapılan içerik analizi neticesinde araştırma bulgularının “Vergi İncelemelerinin Amaçları” temel teması altında beş alt temada toplandığı görülmektedir. Bu tema ve alt temalar, aşağıda Şekil 1’de gösterilmektedir.



Şekil 1: Vergi İncelemesinin Amaçları Teması ve Alt Temaları

Bu bölümde, alt temalara yönelik alanyazın kısaca aktarıldıktan sonra Şekil-1’de gösterilen temalara ilişkin araştırma bulguları ve yorumları sırasıyla sunulmaktadır.

##### 4.1. Vergi İncelemelerinin Rehberlik ve Eğitim Yönü

Vergi incelemesinin amaçlarını gerçekleştirebilmesi için kendisine birtakım işlevler yüklenmiştir. Günümüz denetim anlayışında, vergi incelemesinin temel işlevleri olan araştırma (dedektif) ve

önleme işlevinin yanında denetim ve inceleme faaliyetlerinin rehberlik ve eğitim boyutu her geçen gün daha önemli hale geldiği söylenebilir (Yılmaz, 2019: 9).

Araştırma verileri üzerinden ulaşılan birinci alt tema, “Vergi İncelemelerinin Rehberlik ve Eğitim Yönü” temasıdır. Katılımcıların değerlendirmelerine göre, mevcut vergi idaresi yapısında ve vergi denetim yaklaşımında, müteşebbisler ticari faaliyete başlamadan önce ve sonraki büyüme aşamalarında, mükelleflere yeterli rehberlik ve eğitimin zamanında verilmediği belirlenmiştir. Katılımcılardan -Kaliforniya’da (Silikon Vadisinde) bilgi teknolojisi şirketi bulunan- Vergi Mükellefi 4, Türkiye’deki uygulamaya yönelik şu değerlendirmeyi paylaşmıştır:

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

Katılımcılardan Muhasebe Meslek Mensubu (SMMM) 1’in, “vergi alabilmek için önce mükellefi eğiteceksin, sonra vergi alacaksın” şeklindeki değerlendirmesi, mükelleflerin vergi incelemelerinin rehberlik ve eğitim yönü hakkındaki görüşlerini teyit etmektedir. Katılımcılar, “ilk yapılan vergi incelemesi sonucunda mükelleflere ceza yazılmasının denetim olmadığını” ifade etmişlerdir. Muhasebe Meslek Mensubu (YMM) 11, 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 [VDK ve GİB] anlatsınlar ki, insanlar kendilerine çeki düzen versinler. Bence eğitim vermeliler. Siz toplumu eğiterseniz, vergi kaçırmaya tenezzül etmez. Toplumu eğitmezseniz sürekli çalacaktır.” (Görüşme: Muhasebe Meslek Mensubu (YMM) 11).*

Katılımcılardan vergi mükellefleri ve muhasebe meslek mensuplarının vergi incelemelerinin rehberlik ve eğitim fonksiyonu hakkındaki görüşleri benzerlik göstermektedir. Elde edilen verilere göre, mevcut uygulamalarda vergi incelemelerinin rehberlik ve eğitim yönünün ön planda olmadığı tespit edilmiştir. Ayrıca yeterli rehberlik, eğitim verilmeden ve gerekli uyarı yapılmadan gerçekleştirilen vergi incelemelerinin vergi mükellefleri açısından bir cezalandırılma aracı olarak algılandığı sonucuna ulaşılmaktadır.

Katılımcılardan vergi müfettişleri bu alt temaya yönelik olarak “teftişin açık bulmak için değil, eğitim için yapıldığını”, “vergi incelemelerinin birinci amacının cezalandırmak olmadığını, insanları vergi ile ilgili konulardaki hatalarını düzeltmek ve öğretmek olduğunu”, “incelemelerde mükelleflerin bilinçlenmesini sağlamaya çalıştıklarını ve güzelce yönlendirdiklerini”, “vergi incelemesi sırasında ufak tefek hataların düzeltilmesi için mükellefe fırsat verilmesi gerektiğini ve bulunan bir hata üzerine ceza yazacağım yaklaşımının doğru olmadığını” paylaşmışlardır.

Çalışmanın sonuçlarına göre bütün katılımcılar bakımından, vergi incelemelerinin temel amaçlarından birisinin eğitim ve rehberlik etmek olduğu belirlenmekle birlikte, uygulamada incelenen taraf (mükellefler ve muhasebe meslek mensupları) vergi incelemelerini cezalandırma aracı olarak görmekteyken, inceleme yapan vergi müfettişleri bunun aksini ifade etmektedir. Bu durum, denetimlerde mesleki şüphecilik/yaklaşımın, aşırı bir seviyeye ulaştığında vergi müfettişleri ile incelenen kişiler arasında çatışmaya ve iletişim bozukluklarına neden olabileceğini göstermektedir. Vergi inceleme sürecindeki “iletişim bozukluklarının”, incelemelerin rehberlik ve eğitim işlevini olumsuz etkilediği söylenebilir. Araştırma bulgularına göre vergi müfettişleri, mükellefler ve muhasebe meslek mensupları arasındaki karşılıklı yaklaşımın ve iletişim kalitesinin, vergi incelemelerinin rehberlik ve eğitim amacının tam olarak yerine getirilebilmesi açısından çok önemli olduğu tespit edilmiştir. Bu yüzden “katılımcı denetim yaklaşımı” vergi incelemelerinde, inceleyen ve incelenen kişiler arasında sağlıklı bir iletişimin kurulmasına ve sorunların temeline inilerek fayda sağlayacak çözümlerin üretilmesine fırsat verebilir.

Çalışmanın diğer sonuçlarına göre, vergi incelemelerinin cari yıl yada cari yıla yakın dönemlerde yapılması halinde mükelleflerin doğru beyanlara yönlendirileceğini ve yapılan hataların düzeltilerek muhasebe hesap ve kayıtlarının daha düzgün olabileceği saptanmıştır. Dolayısıyla son birkaç yılı kapsayan vergi incelemelerinin, daha eski dönemlere yönelik yapılan incelemelere kıyasla incelenen kişiler bakımından daha etkili, yönlendirici ve eğitici olacağı belirtilebilir.

Katılımcılardan elde edilen araştırma verileri, mükelleflerin vergi konularında yeterli bilgi ve donanımına sahip olmadıklarını göstermektedir. Ayrıca vergi mevzuatına yönelik sık aralıklar ile yapılan değişiklikler, mevzuata eklemeler yapılması ve son yıllarda vergi muafiyet ve istisna kapsamlarının genişletilmesi vergi mevzuatını daha da karmaşık hale getirdiği söylenebilir. Sonuç olarak, vergi mevzuatındaki karmaşıklığın fazlaşması, mükelleflerin yeterli bilgiye sahip olmamalarından dolayı mükellefiyetin tesisi ve sonraki süreçlerde, vergi mükelleflerini bilgilendirme ve yönlendirmeye olan gereksinim, vergi incelemelerinin rehberlik ve eğitim yönünün önemini göstermektedir.

#### 4.2. Gelir ve Giderlerin Tam Kavranması

Vergi incelemesinin temel amacı, mükellef bildirimlerinin ve ödenen vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve mükelleflerin vergilerini daha düzgün ve doğru olarak beyan etmelerini sağlamaktır (Kaneti, 1986: 142; Şin, 2005: 81). Araştırma verileri üzerinden belirlenen ikinci alt tema, “Gelir ve Giderlerin Tam Kavranması” başlıklı temadır. Araştırmanın bulguları, bazı vergi mükelleflerinin vergi müfettişleri ve idaresi tarafından gerçek gelir, kazanç ve iratlarının tam belirlenmesini engellemek ve daha az vergi vermek için sürekli bir arayış içerisinde olduklarını göstermektedir. Vergi mükelleflerinin, danışmanları olan muhasebe meslek mensupları ile başta banka kayıtları (hesap hareketleri) olmak üzere sınırlı bilgi ve belge paylaşımında buldukları tespit edilmiştir. Mali müşavirlerin ibraz edilen belge ve dokümanlar çerçevesinde muhasebe kayıtlarını oluşturmaları, mükelleflerin gider ile gelirlerinin tam ve doğru olarak muhasebe kayıtlarına aktarılmasını engelleyebilmektedir. Bunun temelinde, katılımcı mükelleflerin ifade ettikleri “Devletin, elde edilen hasıllata ve kâra ortak olmasını istememeleri” düşüncesinin olduğu söylenebilir.

Çalışmanın sonuçlarına göre vergi mükellefi ve muhasebe meslek mensubu olan katılımcılar, her türlü gelir, kazanç ve hasıllatların Gelir Vergisi Kanunu kapsamına dahil edilirken, bunun aksine gider ile harcamalar bağlamında “vergi idaresi ve mevzuatının çok daha katı bir yaklaşımının” olduğunu ve giderlerin kanunen kabul edilmesi konusunda “daha mesafeli davranıldığını” belirtmektedir. Bazı katılımcılar özellikle, ticari faaliyetlerini yürütmek amacıyla yaptıkları kıyafet harcamaları, iş kaynaklı yemek masrafları, özel iletişim vergisi, şirket aracına ait trafik cezası gibi birçok gider ve harcamanın kanunen kabul edilen gider olarak kabul edilmemesini eleştirmektedir. Bu nedenle vergi mükellefleri harcamalarını, kendi kişiliği ile bir tuttuğu şirket tüzel kişiliği adına fatura ettirebilmektedir. Mükelleflerin bu şekilde bir çıkış yolu arayışı karşısında vergi idaresi, Kurumlar Vergisi Kanunu açısından kanunen kabul edilmeyen giderler hususunda oldukça katı davranabilmektedir. Maliye müfettişi kökenli Muhasebe Meslek Mensubu (YMM) 3, mükelleflerin ticari faaliyetleri çerçevesinde yapılan kıyafet harcamaları gibi harcamaların kanunen kabul edilmemesini, “eşyanın tabiatına aykırı” şeklinde değerlendirmektedir. Araştırma bulgularına göre, vergi mükelleflerinin ticari kârına göre ortaya çıkan (hesaplanan) vergi yükünün makul bir oranda olduğu, fakat gerçek birçok giderin kanunen kabul edilmemesinden dolayı mükelleflerin gerçek kârı üzerinden ödediği efektif vergi yükünün %50’lileri geçebildiği” tespit edilmiştir. Efektif vergi yükünün artması, vergi mükelleflerinin vergiye karşı direncini güçlendirdiği sonucuna ulaşılmıştır.

Ayrıca, birçok giderin kanunen kabul edilen gider kapsamında yer almaması; mükelleflerin belge isteme alışkanlığının zayıflamasına, mal-hizmet alımlarında Katma Değer Vergisi tutarının (KDV) düşülerek ödemelerin belgesiz gerçekleştirilmesine ve vergi mükelleflerinin kayıt dışılığa itilmesine, mükelleflerin gerçek faaliyetlerini yansıtmayacak şekilde fatura kesmeme veya almama gibi işlemlere yönelmesine neden olabildiği belirlenmiştir. Bunların sonucunda muhasebe kayıtları

gerçeği yansıtmayacak şekilde tutulabilmekte, bu şekilde tutulan muhasebe kayıtları, zincirleme olarak en son aşamada şirket bilanço ve gelir tablolarının gerçek ekonomik faaliyetleri yansıtmalarını engelleyebilmektedir. Dolayısıyla Devletin alacağı -alması gereken- vergi tutarlarının eksik veya yanlış tarh edilmesine sebep olduğu söylenebilir. Netice olarak bu bulguların tamamı, vergi incelemeleri vasıtasıyla mükelleflerin gerçek gelir ile giderlerinin tam ve doğru şekilde belirlenmesini engelleyebildiğini ortaya çıkarmıştır.

Türkiye’de tam vergilendiril(e)meyen meslek gruplarının (doktor, avukat gibi serbest meslek kazanç sahiplerinin) bulunması ve bunların vergilendirilmesine yönelik önlemlerin yeterince alınmaması, mükelleflerin vergi bilincinin olumsuz etkilenmesine ve gelir ile giderlerinin gizlenmesine neden olduğu belirlenmiştir.

Bazı mükellefler, küçük esnaftan belge temin edememesinden dolayı faaliyetlerini ve harcamalarını muhasebeleştirilebilmek amacıyla zaman zaman sahte belge temin etmekte ve kullanabilmektedir. Mevcut sistemde, belge düzeninin tam kurulamaması, bazı dürüst mükellefleri sahte belge kullanmaya yöneltebildiği belirlenmiştir. Bu durum, mükelleflerin gelir ile giderlerinin tam ve noksansız olarak ortaya çıkarılabilmesi bakımından suistimale açık bir riski bünyesinde barındırmaktadır. Bu potansiyel risk, vergi incelemelerinin “gelir ve giderlerin tam olarak kavranması amacıyla” ulaşılmasını olumsuz etkileyebilir.

Katılımcılardan elde edilen verilere göre Türkiye’de muhasebe sisteminin ve kayıtlarının mükelleflerin ticari faaliyetlerinin gerçek durumunu yansıtacak şekilde olması yerine “mükelleflerin vergi yükünü azaltmaya yönelik olarak düzenlendiği ve vergi için tutulmakta olduğu” tespit edilmiştir. Çalışmadan elde edilen verilere göre mevcut sistem ve yetkiler çerçevesinde, vergi müfettişlerinin mükelleflerin bütün gelir ve giderlerini tespit edebilmesinin oldukça zor olduğu söylenebilir.

Araştırma kapsamında, vergi mükelleflerinin gelir ve giderlerinin tam kavranabilmesi için şu önerilere ulaşılmıştır:

- VDK Risk analiz modeli (VDK-RAM) uygulamasının, riskli mükellef ve sektörlerin daha iyi tespit edilebilmesi için daha fazla geliştirilmesi gerektiği tespit edilmiştir.
- Firma içinde yapılan usulsüzlüklerin tespiti için “ihbar mekanizmasının” geliştirilmesi, teşvik edilmesi ve yaygınlaştırılmasının yararlı olacağı ortaya çıkarılmıştır.
- Mevcut uygulamada, mükelleflerin “yaşam tarzının” gösterge olarak kabul edilmesi ve buna yönelik inceleme yetkileri ile müfettişlerin donatılmasının faydalı olacağı saptanmıştır.

Bazı katılımcılar<sup>3</sup>, mükelleflere bütün gelir ve giderlerini beyan etme imkânı verilmedikçe, sonrasında bu beyanların doğruluğunu sağlayacak yeterli çapraz kontroller öngörülmedikçe, mükelleflere harcamalarının kaynağınının tespitine yönelik olarak kontrol mekanizmaları tasarlanmadıkça mükelleflerin gelir ve giderlerinin tam olarak ortaya çıkartılamayacağını, dolayısıyla noksansız şekilde vergilendirilemeyeceğini ifade etmiştir.

Çalışma bulgularına göre mevcut kanuni düzenlemelere göre harcamalara esas gelir ve harcama kaynakları sorgulanamadığından sınırlı bir vergilendirme yapıldığı ortaya çıkmaktadır. Bu yüzden Türkiye’de gelir kaynakları tam olarak vergilendirilemediğinden vergi gelirlerinin büyük kısmının harcamalar üzerinden alınan dolaylı vergilerden meydana geldiği görülmektedir. Türkiye’de gelir ve kurumlar vergisi mükellef tabanının genişletilerek bütün gelir ile giderlerin beyan edilebildiği daha adil bir vergileme sistemine geçilmesi ihtiyacı olduğu görülmektedir.

<sup>3</sup>Muhasebe Meslek Mensubu (YMM) 3, (SMMM) 6, (YMM) 7, (SMMM) 8, (YMM) 10 ve (YMM) 11 ile Vergi Müfettişi 1, 3 ve 12.

### 4.3. Çift Kayıt İşlemlerinin Önlenmesi

Geniş anlamda Türk Vergi Sistemi'nin özelde de vergi incelemesinin temel amaçlarından birisi, vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesidir. (Kalkınma Bakanlığı [KB] 10. Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, 2014: 53). Çalışma verilerinden ortaya çıkarılan üçüncü alt tema, "Çift Kayıt İşlemlerinin Önlenmesi"dir.

Araştırma bulgularına göre, mükelleflerin bütün kazanç, irat ve gelirlerini yasal muhasebe defterlerine aktarmadıkları tespit edilmiştir. Ağırlıklı olarak küçük ölçekli firmalarda olmak üzere, orta veya büyük ölçekli bütün firmalarda belirli bir düzeyde çift kayıt işlemlerinin var olduğu ve yaygınlığı belirlenmiştir. Katılımcılardan Muhasebe Meslek Mensubu (SMMM) 1, çift kayıt işlemlerine yönelik şu değerlendirmeyi yapmıştır:

*"Bugün belki mükelleflerin yüzde 90-95'i[nin] bilançosunda [yer almayan] mutlaka resmiyete yansımayan işlemleri var. Ayrıca resmiyete yansıyan işlemlerin de büyük kısmının doğruyu ifade etmeyen, yanlış olan bilançoların olduğunu söyleyeyim. Bu neden kaynaklanıyor? Öncelikle vergisel kaygılar var, resmiyette her şey kitabına uygun yapılırsa çok fazla vergi ödeniyor" (Görüşme: Muhasebe Meslek Mensubu (SMMM) 1).*

Benzer olarak vergi denetmeni kökenli Muhasebe Meslek Mensubu (YMM) 7, "şu anda mükelleflerin olması gereken beyanları ile resmi beyanları arasında ciddi farklılıklar olduğunu" belirtmiştir. Maliye müfettişi kökenli Muhasebe Meslek Mensubu (YMM) 3'ün aşağıdaki değerlendirmeleri, bu alt temanın varlığını ve boyutunu teyit etmektedir:

*"Bakın işini düzgün takip eden her mükellefin mutlaka bir gerçek karını takip ettiği bir hesabı vardır. Bu, çok kurumsal olan işletmelerde 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 tabii bunun sonucu vergi yükü yüksek oluyor" (Görüşme: Muhasebe Meslek Mensubu (YMM) 3).*

Katılımcılardan Vergi Müfettişi 1 ve 11'in, "mükelleflerin resmi ve gayri resmi muhasebe şeklinde iki muhasebesinin olduğunun herkes tarafından bilindiğini, en bariz örnek olarak da müteahhitlerin müşterilerine gerçek satış bedelinden kredi kullandırmadıklarını" paylaşmıştır.

Çalışma verilerine göre, bazı vergi mükelleflerinin çift kayıt işlemlerini takip etmek için ayrı bilgisayar programları kullandıkları tespit edilmiştir. Buna yönelik katılımcılardan hesap uzmanı kökenli 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 paylaşmıştır. Çalışmanın diğer sonuçlarına göre, bazı vergi mükelleflerinin gerçek finansal durumunu vergi idaresinden gizlemeye çalışırken, kredi talep ettikleri bankaların görevlilerine karşı daha şeffaf şekilde firmaların gerçek mali ve finansal bilgilerini paylaşabildikleri saptanmıştır.

Araştırmadan elde edilen veriler ışığında çift kayıt işlemlerinin temel nedenleri olarak şunlar tespit edilmiştir:

- Vergi mükellefleri bakımından vergisel yükümlülüklerin fazlalığı,
- Bazı küçük esnaf ve serbest meslek erbabından belgesi alınamayan harcamamaların takibinin yapılması ihtiyacı,
- Belge düzeninin tam sağlanamamasından dolayı kayıt altına alınamayan mükelleflerin belgelendirilemeyen giderlerin varlığı,
- Mükelleflerin bütün işlemlerini takip ve gerçek karını tespit etmek için çift kayıt işlemlerinin yapılması,
- Mükelleflerin gerçek gelir ve karlarını beyan etmeyerek daha az vergi ödeme gayreti olarak belirlenmiştir.

Araştırma sonuçlarına göre çift kayıt işlemlerinin varlığı, gerçekte olması gereken beyanlar ile resmi beyanların farklılaşmasına ve dolayısıyla vergi tarhiyatının eksik olmasına neden olabilmektedir. Parasal işlemlerin bankalar üzerlerinden yapılmasının, gayri resmi işlemleri azaltmakla birlikte tamamen ortadan kaldıramadığı belirtilebilir.

Elde edilen araştırma verileri çerçevesinde çift kayıt işlemleri; vergi mükelleflerinin resmi muhasebe kayıtları ile defterlerinin dışında gayri resmi olarak takip ettikleri ve resmi muhasebe kayıtlarına aktarmadıkları gelir ve giderlere ilişkin iş, işlemler ve kayıtlar olarak tanımlanabilir. Araştırma bulgularına göre vergi incelemesi yöntemiyle -dışarıdan- özellikle farklı yazılım veya bilgisayar programı kullanan şirketlerin çift kayıt işlemlerinin tespitinin oldukça zor olduğu görülmektedir. Çift kayıt işlemlerinin, özellikle firma bünyesindeki çalışanlar tarafından (içerden bilgi sızdırılması) ihbar edilmesi ile ortaya çıkarılabileceği belirlenmiştir. Bunun yanında, banka hesap hareketleri, tapu kayıtları gibi diğer veriler üzerinden fiili envanter yapılarak, detaylı incelemeler, çapraz kontroller ve aramalı vergi incelemeleri yardımıyla tespit olasılığının artırılabilceği söylenebilir.

#### 4.4. Kayıt Dışı Ekonominin Azaltılması

VDK'nın en başta gelen görevleri arasında “kayıt dışı ekonominin sebep olduğu vergi kayıp ve kaçığının en aza indirilmesi” yer almaktadır. (VDK, 2019: 2). Bu açıdan VDK, kayıt dışı ekonominin önlenmesinde çok önemli bir görev üstlenmektedir. Kayıt dışı ekonominin bir uygulama sorunu olarak karşımıza çıkmasında, vergi idaresinin organizasyon yapısı, personel ve donanım eksikliği, vergi denetiminin etkinliği, ekonomik ve siyasi kaygılar ile vergi denetimlerinin geciktirilmesi sebep olabilmektedir (Yücel, 2016: 251; World Bank, 2010: 49). Vergi incelemeleri ile kayıt dışı ekonomik faaliyetler arasında ters orantılı bir ilişkiden bahsedilebilir. Vergi incelemeleri artıka kayıt dışı faaliyetler azalacaktır (Rakıcı, 2011: 359; Ünlü, 2019: 286).

Araştırma kapsamında elde edilen veriler çerçevesinde tespit edilen diğer alt tema, “Kayıt Dışı Ekonominin Azaltılması” temasıdır. Araştırma bulgularına göre vergi mükelleflerinin kayıt dışı ekonominin neden olduğu haksız rekabetten oldukça rahatsız oldukları anlaşılmaktadır. Katılımcı vergi mükelleflerinde, kayıt altında olmayan firmaların vergi incelemesi dışı kalarak -zimmen- “ödüllendirildiği” algısı bulunmaktadır. Kayıt altında faaliyet gösteren mükellefler, işletmelerinin denetlenmesinden dolayı “kayıtlı çalışmanın karşılığında cezalandırıldıklarını” düşünmektedir. Ayakkabı mağazalar zinciri sahibi olan Vergi Mükellefi 6, bu bulguya yönelik olarak şu değerlendirmeyi aktarmıştır:

*“Merdiven altı firmalar, çok hızlı şekilde çalışıyor ve yayılıyor şu anda. O da bizim gibi kurumsal firmaları etkiliyor tabi. Bize bundan 20-25 sene evvel mali müşavirlerimiz bundan sonra yüzde yüz kayıtlı çalışılacak dedi. Toplu iğneye kadar her şeyimizi kayıt altına aldık. Ama şu anda pişmanım. Çünkü, gayri resmi çalışan adam, benden daha çok para kazandı, anlatabildim mi? ...Sen [Maliye olarak] bir tarafa [kayıtlı çalışana] devamlı yüklen, ama öteki tarafı [kayıtlı çalışmayan firmayı] hiç kontrol altına alma, denetleme yapma, bu durumda bana haksızlık oluyor” (Görüşme: Vergi Mükellefi 6).*

Katılımcılardan enerji ve inşaat sektöründe çalışan büyük ölçekli şirketler grubu ortağı Vergi Mükellefi 7, “Devletin uygulamaları nedeniyle gelişen kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin haksız rekabete sebep olduğunu ve kayıt dışı ekonominin bataklık haline geldiğini” paylaşmıştır. Katılımcılardan büyük ölçekli firma sahibi Vergi Mükellefi 8, diğer katılımcıların değerlendirmelerine benzer olarak kayıt dışı ekonomiye ilişkin paylaştığı aşağıdaki değerlendirmesi bu bulguyu desteklemektedir:

*“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. Devlet, işin kolayına kaçıyor. Bizi, tabiri caizse tavuk gibi görüyor. Kümesin içerisindeki tavukları*

*yoluyor. Aslında dışarda otlayanlar var. Devlet, sistemin içerisinde olanlardan başlıyor? Çünkü o kolay, sistemin içerisinde bir kere, kaçma şansı yok. Sonra siz de diyorsunuz ki [mükellef olarak] kayıt dışı yapabilir miyim? ...Devlet dışarıdakileri kümese sokmaya çalışırsa, mükellef der ki: dışarıda tehlikedeyim, içeriye gireyim. Yoksa kayıt dışı böyle gider, giderek de çoğalacak” (Görüşme: Vergi Mükellefi 8).*

Katılımcı vergi mükelleflerinin değerlendirmelerine göre “merdiven altı çalışan” olarak ifade edilen kayıt dışı faaliyet gösteren firmaların kayıtlı çalışan firmalara göre maliyet avantajı (vergi ve sosyal güvenlik yükümlülüklerine katlanmadan) üzerinden rekabet üstünlüğü sağlamalarının haksız rekabete sebep olduğu görülmektedir. Ayrıca, araştırma verilerine göre firmalar arasındaki haksız rekabet durumu ve piyasada varlığı bilinen kayıt dışı faaliyetlere yönelik alınan önlemlerin yeterli olmaması, dürüst mükelleflerin kayıt dışı çalışmasına veya bazı ekonomik faaliyetleri kayıt dışı takip etmelerine, vergi bilinci başta olmak üzere dürüst mükelleflerin vergi uyumunu, vergilemede adaletin tesisini etkilemekte ve vergi sistemi üzerinde olumsuzluklara neden olabilmektedir.

Çalışmanın sonuçlarına göre kayıt dışı faaliyeti olan mükelleflerin yeteri kadar incelen(e)memesi, vergi incelemeleri ile kayıt dışı faaliyet gösteren firmaların engellen(e)memesi, bunun yanında sahada denetimlerin genel olarak kayıt altında olanlara yönelik olduğu algısı, vergi incelemelerinin kendisinden beklenen sonuca ulaşılmasını zorlaştırabilmektedir.

Araştırma verilerine göre katılımcı mükelleflerin yukarıdaki değerlendirmelerinin aksine, bazı muhasebe meslek mensupları (SMMM ve YMM’ler), “kayıt dışı ekonominin Türkiye’nin bir gerçeği olduğunu, firmaların kayıt dışı ekonomi ile büyüebildiklerini, belirli bir oranda kayıt dışılığın firmalara ekonomik esneklik sağladığını ve firmaların faaliyetlerine devam edebilme gücünü canlı tuttuğunu” belirtmektedir. Bu yüzden, “firmaların belli bir ölçüğe ulaşana kadar kayıt dışı ekonomik faaliyetlerinin takip edilerek belirli bir büyüklüğe ulaştıktan sonra sistem içerisine [kayıt altına] alınmasını” savunmaktadırlar.

Çalışmanın bulgularına göre inşaat sektöründeki kayıt dışı ekonominin en temel nedeni olarak, satın alınan arsa daha sonra değerlendirilerek satın alma bedeli ile rayiç değeri arasında oluşan fiktif kârın vergi mevzuatı tarafından gerekli değerlendirme işlemi yapılamaması, bu yüzden firmaların vergi maliyetini azaltmak için satışların bir kısmını elden tahsil etmesi, bunun sonucunda kayıt dışılığın ortaya çıktığı saptanmıştır.

Katılımcılardan elde edilen veriler ışığında kayıt dışılığın tutar olarak en fazla yurt dışı (müteahhitlik) işlerinde olduğu, yurt içinde ise kayıt dışılığın en fazla küçük ve orta ölçekli işletmelerde olduğu ortaya çıkmaktadır. Ayrıca, sık aralıklarla çıkarılan vergi affı (mali yapılandırma) kanunları kapsamında matrah artırımının yapılması halinde ilgili dönemlere yönelik vergi incelemesinin yapılmayacağına kanunen belirtilmesi<sup>4</sup>, vergi incelemelerinin kayıt dışı faaliyetler ile mücadelesini zayıflattığı ve vergi mükelleflerini kayıt dışı çalışmaya yönelttiği belirlenmiştir. Vergi affı (mali yapılandırma) kanunlarında yer alan bu hükümlerden dolayı vergi mükellefleri başlıca iki nedenden kayıt dışı kalmayı tercih edebilmektedir. Birincisi, vergisel sorumluluklarını zamanında yerine getiren dürüst mükelleflerin, sorumluluklarını yerine getirmeyen ve/veya kayıt dışı faaliyette bulunan mükelleflere göre vergi idaresi tarafından cezalandırıldıklarını düşünmeleridir. İkincisi ise vergi mükelleflerinin, gerçek ekonomik durumlarını gizleyerek (kayıt dışı takip ederek) ileride gerçekleşmesi muhtemel bir kanuni düzenlemede matrah artırımından yararlanmak için kaynak oluşturmaya çalıştıkları tespit edilmiştir.

Araştırmanın diğer bulgusuna göre bir çevrede veya ortamda “insanlarda vergi vermeme davranışının çoğalması/kültürünün oluşması” sonucunda o yerdeki dürüst mükelleflerin kayıt dışı çalışan firmaların varlığından ve baskınlığından dolayı rekabet gücünün zayıfladığı, o mahalde ticari faaliyetine devam edemediği ve birçok mükellefin kayıt dışı çalışmaya yöneldiği dolayısıyla kayıt

<sup>4</sup>Örnek olarak Bkz. 1- 6111 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun’un md. 6/-5-6-7 fıkraları ile md. 9/2-3 fıkraları.  
2- 6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun’un md. 5/1-b, d, e ve f bentleri, md. 5/6 fıkrası, md. 7/6 fıkrası.

dışı faaliyetlerin yaygınlaştığı ortaya çıkarılmıştır. Buradan hareketle, mükelleflerin kayıtlı çalıştıkları bir çevrede, yeterli önlemlerin alınması ve periyodik vergi denetimlerinin yapılması halinde kayıt dışı çalışan kişilerin o mahalde faaliyetlerine devam edemeyeceği söylenebilir.

Araştırma sonuçlarına göre kayıt dışılığın azaltılabilmesi için şu önerilere ulaşılmıştır:

- 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 geçilmesinin gerektiği belirlenmiştir.
- Çalışma sonuçlarına göre kayıt dışı ekonomi ile vergi denetimleri arasında %100'e yakın bir korelasyon bulunduğu söylenebilir. Mükellefler arasında hızla yayılmakta olan kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin azaltılması amacıyla vergi incelemelerinin artırılması gerekmektedir.

Araştırma kapsamında elde edilen bulgular ışığında, kayıt dışı ekonomi kaynaklı vergi kayıp ve kaçığının azaltılabilmesi için mevcut durumda vergi incelemelerinin tek başına yeterli olmayabileceği sonucuna ulaşılmıştır. Bu bulguyu, vergi inceleme faaliyetlerine ilişkin sayısal veriler desteklemektedir. VDK, kurulduktan sonra 2013 yılında bütün mükelleflerin %2,90'u incelenmiştir. Takip eden yıllarda mükelleflerin incelenme oranı azalan bir seyir göstermektedir. 2016 yılından itibaren mükelleflerin incelenme oranı, %2'nin altına düşerek 2020 yılında %1,69'a kadar gerilemiştir.<sup>5</sup> 2018 yılı vergi inceleme rapor dağılımına bakıldığında; vergi incelemelerinin %77,4'ünü sınırlı vergi incelemeleri (101.422 sınırlı vergi inceleme raporu) oluşturmaktadır. Vergi mükelleflerinin ticari faaliyetlerini tamamına yönelik yapılan tam vergi inceleme rapor sayısının %22,6 seviyesinde (33.681 tam vergi inceleme raporu) kaldığı görülmektedir. 2018 yılından itibaren tam vergi inceleme sayısının nisbi olarak artmaya başlamıştır. 2020 yılında, vergi incelemelerinin %73,9'unu sınırlı vergi incelemeleri (107.343 sınırlı vergi inceleme raporu) oluşturmaktadır. Vergi mükelleflerinin ticari faaliyetlerini tamamına yönelik yapılan tam vergi inceleme rapor sayısının %26,1 seviyesine (37.859 tam vergi inceleme raporu) yükseldiği tespit edilmiştir.<sup>6</sup>

Kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin çok yönlü ve boyutlu olmasının yanında, aynı zamanda uygulama sorunu olmasından dolayı öncelikle kayıt dışı ekonomiye neden olan durumlar ile yapısal sorunların belirlenmesi gerekmektedir. Sonrasında bu sorunları önlemeye yönelik idari ve yasal değişiklikler (mevzuatın basitleştirilmesi, mükellefin uyumunu zorlaştırıcı durumların azaltılması ve vergi incelemesi sonucu bulguların idari uygulamalar ile desteklenmesi gibi) gerektiren tedbirler alınmalıdır. Bu aşamalardan sonra vergi incelemelerinin asıl fonksiyonunu icra edebileceği söylenebilir. Ayrıca kayıt dışı ekonominin sebep olduğu vergi kayıp ve kaçığının en aza indirilmesi sürecinde, vergi inceleme faaliyetlerinin diğer kurum ve kuruluşlarla eşgüdümlü ve birbirini destekleyen şekilde yapılması, vergi incelemesinin amaçlarının daha etkin gerçekleştirilmesine yardımcı olabilecektir.

#### 4.5. Denetim Dışı Amaçlar ile Vergi İncelemesinin Yapılmaması

Vergi incelemesinin temel özelliklerinden birisi, vergi denetim elemanlarının denetim faaliyetlerini tarafsız ve adalet çerçevesinde yerine getirmesidir (Tekin ve Çelikkaya, 2017: 55). Denetim elemanı, denetim sürecinde kanıtların toplanması ve değerlendirilmesini, herhangi bir etki altında kalmadan tarafsız ve objektif şekilde yapabilmelidir (Oktar, 2019: 226; Organ, 2008: 4). Vergi incelemelerinde olması gereken bu özellikler, VDK'nın vizyonunda "mükellef haklarını gözetken, adil, objektif ve etkin bir çalışma anlayışına sahip, mesleki ve etik değerleri yüksek öncü bir denetim birimi olmak" şeklinde yer bulmaktadır (VDK, 2019: 2).

<sup>5</sup>Detaylı veriler için 2. Bölümde yer alan Tablo-1'e bakınız.

<sup>6</sup>2012-2020 yıllarına ait vergi inceleme türlerine göre rapor sayıları için 2. Bölümde yer alan Tablo-2'ye, Kümülatif vergi inceleme sonuçları (vergi ve cezaları tutarları) için Tablo-3'e bakınız.



Araştırma verileri üzerinden ulaşılan son alt tema, “Denetim Dışı Amaçlar ile Vergi İncelemesinin Yapılmaması”dır. Katılımcılardan vergi mükellefleri, “firmaların denetim dışı amaçlar ile denetlenmesinin ve vergi incelemesinin tehdit aracı olarak kullanılmasının Türkiye’yi hukuk devleti olmaktan çıkaracağını” paylaşmıştır. Bunun yanında bazı vergi mükelleflerinden elde edilen diğer verilere göre, sektörlerindeki bazı firma yetkililerinin kendi firmalarına yönelik denetim yaptırılacağı baskısı ile bir yerlere kanalize edilmeye çalışıldığı belirlenmiştir. Bu bulguyu, katılımcılardan Muhasebe Meslek Mensubu (SMMM) 2’nin “hem yasal hem de yasal olmayan unsurlar tarafından denetim dışı amaçlar ile incelemelerin yaptırıldığı” görüşü ile Muhasebe Meslek Mensubu (SMMM) 4’ün, “yasal olmayan unsurlar tarafından bazı firmaların zorla bir yerlere bağış yapmaya yönlendirildikleri, karşı çıkan mükelleflerin yüksek tutarlı cezalara maruz kalabildikleri” görüşü desteklemektedir. Bu bulguya benzer olarak, vergi denetmeni kökenli Muhasebe Meslek Mensubu (YMM) 5, D Medya Grubuna<sup>7</sup> yönelik gerçekleştirilen vergi incelemesini örnek vererek, denetim dışı amaçlar ile denetimlerin yapılabildiğini belirtmiş ve “Dünyanın birçok yerinde birilerinin, birilerine karşı vergiyi [vergi incelemesini] bir sopa gibi kullanmaya çalışır” şeklinde değerlendirmede bulunmuştur.

Muhasebe Meslek Mensubu (SMMM) 6, eskiden Maliye Bakanlığı kökenli olmayan YMM’lerin daha çok incelenebildiği, VDK’nın kurulmasıyla vergi denetim elemanları arasındaki “çeteleşmenin” ortadan kalkmasından dolayı bu tip incelemelerin kalmadığını ifade etmiştir. Vergi denetmeni kökenli Muhasebe Meslek Mensubu (YMM) 7’nin aşağıdaki değerlendirmesi bu durumu teyit etmektedir:

*“Eski merkezi denetim elemanları, kamudan ayrılıp YMM olduklarında, taşraya denetime gelen merkezi denetim elemanları tarafından bu kişilere iş paslatılıyordu. Merkezilerce sopa gösterilerek taşradaki mükellefler diğer [kendi mesleği kökenli olan] YMM’lere yönlendiriliyordu. Şuan bu sıkıntı kalmamıştır” (Görüşme: Muhasebe Meslek Mensubu (YMM) 7).*

Katılımcılar tarafından “çeteleşme” olarak belirtilen aynı meslek kökenli vergi denetim elemanları ile yeminli mali müşavirlerin karşılıklı iş sevkette durumu, denetim dışı amaçlar ile vergi incelemesi bulgusunun başka bir yönünü yansıtmaktadır.

Çalışmadan elde edilen diğer sonuçlara göre, hesap uzmanı kökenli Muhasebe Meslek Mensubu (YMM) 9, denetim dışı amaçlar ile vergi incelemelerinin başka bir yönüne ilişkin şu değerlendirmeyi aktarmıştır:

*“Her iktidar döneminde inceleme elemanları kullanılmak isteniyordu. Biz Direniyorduk, [baskıları] bertaraf ediyorduk. Örneğin mükellef, Bakanlığa gidiyor. Bakan [kurul başkanını] arıyor, Kurul başkanı: “efendim inceleniyor” diyordu. [Siyasi baskılar] bir şekilde bertaraf ediliyordu” (Görüşme: Muhasebe Meslek Mensubu (YMM) 9).*

Katılımcının bu değerlendirmesinin, VDK öncesinde vergi inceleme elemanının bağımsızlığını ve maruz kalınan baskıların nasıl yönetildiğini göstermesi açısından çok önemli olduğu söylenebilir. Katılımcılardan bazı vergi müfettişleri<sup>8</sup>, “ciddi bir güç olan denetim mekanizmasının, bütün iktidarlar tarafından tehlikeli bir silaha dönüşecek şekilde kullanılmak istenebileceğini, son yıllardaki bazı denetimlerin cezalandırma aracı olarak kullanıldığını” belirtmiştir.

Araştırma kapsamında elde edilen verilere göre bütün vergi incelemelerinin denetim dışı amaçlar ile yapılmakta olduğu şeklinde bir genelleme yapmak mümkün değildir. Bununla birlikte, özellikle son yıllarda vergi incelemelerinin denetim dışı amaçlar ile kullanımının arttığı söylenebilir. Genel olarak yasal ve yasal olmayan unsurlar tarafından denetim dışı amaçlar ile vergi mükelleflerinin incelenebildiği ortaya çıkarılmıştır. Bu durum, vergi incelemelerinin hakkaniyete ve objektif kriterlere göre yapılıp yapılmadığının sorgulanmasına neden olabilmektedir. Bunun

<sup>7</sup>Bilimsel etik ve katılımcı ile yapılan araştırma taahhüdü gereği gerçek olmayan isimler kullanılmıştır.

<sup>8</sup>Vergi Müfettişi 1, 5, 6, 8, 12 ve 13.

sonucunda vergi mükelleflerinin adalete ve devlete olan güveninin zarar görebildiği belirlenmiştir. Çalışmanın sonuçları ışığında, vergi incelemelerinin denetime etki edebilecek kişiler, iktidarlar veya yasal olmayan unsurlar tarafından tehdit aracı olarak kullanılmasını engellenmesi ihtiyacı bulunmaktadır. Bu yüzden vergi mükellefleri arasında adaletsizliğe neden olmaması ve vergi incelemelerinin herhangi bir etkiye maruz kalınmadan yapılabilmesi için vergi inceleme işlemlerinin (incelenecek mükellef/ sektör seçimi, müfettişlerin görevlendirilmesi, incelemelerin gerçekleştirilmesi, inceleme raporlarının düzenlenmesi ve değerlendirilmesi gibi süreçlerin) belirli standart ve objektif kriterler çerçevesinde yapılması, bu kurallara göre vergi incelemelerinin gerçekleştirilebilmesini sağlayacak şekilde VDK'nın ve vergi müfettişlerinin bağımsızlık ve objektifliğinin tesis edilmesi gerektiği belirlenmiştir. Bunların yanında, vergi incelemelerinin amaçları dışında kullanılmasını engelleyecek kontrol mekanizmalarına ihtiyaç bulunduğu söylenebilir.

## 5. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Bu çalışmada vergi müfettişleri, muhasebe meslek mensupları (YMM ile SMMM) ve mükelleflerden oluşan katılımcıların değerlendirmeleri bağlamında vergi incelemelerinin amaçlarına, bu amaçlara ilişkin sorunların ve çözüm önerilerinin belirlenmesine odaklanılmıştır.

Araştırma bulguları ışığında, vergi incelemesinin amaçlarına yönelik beş alt temaya ulaşılmıştır. Bütün katılımcılar “vergi incelemelerinin rehberlik ve eğitim yönü” temasının önemi üzerinde durmaktadır. Vergi mükellefi ve muhasebe meslek mensupları, yeterli rehberlik, eğitim verilmeden ve gerekli uyarılar yapılmadan gerçekleştirilen vergi incelemelerini cezalandırma aracı olarak görmektedir. İncelemeler esnasında vergi müfettişleri ile mükellef ve muhasebe meslek mensuplarının birbirlerine olan yaklaşımı ve meydana gelen iletişim bozuklukları, vergi incelemelerinin rehberlik ve eğitim amacının yerine getirilmesini engelleyebildiği tespit edilmiştir. Bu bulgu, Tuck (2007), Ayatakshi (2012), Abera (2016), Organ ve Çavdar (2017)'in bulguları ile örtüşmektedir. Ayrıca, vergi incelemelerinin cari yıl ve cari yıla yakın dönemlerde yapılması halinde, eski dönemlere dair yapılan incelemelere kıyasla daha etkili, yönlendirici ve eğitici olacağı belirlenmiştir. Günümüz dünyasında vergi incelemelerinin rehberlik ve eğitim fonksiyonu, ön plana çıkmaktadır. Örneğin İngiltere’de vergi gelirlerinin yönetim ve denetiminden sorumlu olan Her Majesty's Revenue and Customs/Birleşik Krallık Gelirler ve Gümrükler İdaresi (HMRC), mükellef yerine müşteri odaklı bir yönetim anlayışına geçmiştir (HMRC, 2014). Araştırma sonuçlarına göre Türkiye’de vergi incelemelerinde, geleneksel denetim yaklaşım çerçevesinde geçerli olan “cezalandırma aracı” olma özelliğinin ön planda ve ağırlıkta olduğu söylenebilir. Vergi incelemelerinde, “katılımcı denetim yaklaşımına” geçilmesi, inceleyen ve incelenen kişiler arasında sağlıklı bir iletişimin kurulmasına ve sorunların temeline inilerek fayda sağlayacak çözümlerin üretilmesine, dolayısıyla vergi incelemelerinin rehberlik ve eğitim amacının gerçekleştirilmesine katkı sağlayabilir. Aksi halde öngörülen vergi cezaları, bir müddet sonra uygulamadaki diğer aksaklıklar ile birlikte etkinliğini kaybedebilir.

Araştırma verilerinden elde edilen, “Gelir ve Giderlerin Tam Kavranması, Çift Kayıt İşlemlerinin Önlenmesi ve Kayıt Dışı Ekonominin Azaltılması” alt temalarının birbirleri ile keşişen yönleri oldukça fazla olmakla birlikte her bir alt tema, bulguların farklı yönlerini yansıtmaktadır. “Gelir ve Giderlerin Tam Kavranması” bulgusu çerçevesinde; indirilemeyecek gider kalemleri konusunda mevzuatın sınırlayıcı ve esnek olmaması sonucunda vergi mükelleflerinin efektif vergi yükünün artabildiği belirlenmiştir. Bu durum, gerçek gelir ve giderlerin gizlenmesine neden olabilmektedir. Gelir ve giderlerin saklanması, muhasebe kayıtlarının dolayısıyla bilanço ve gelir tablolarının gerçek ekonomik faaliyetleri yansıtmamasını engelleyebilmektedir. Neticede vergi incelemeleri yoluyla mükelleflerin gelir ile giderlerinin tam ve doğru kavranması zorlaşabilmektedir. Mükelleflerin gelirlerinin tam tespit edilebilmesi için “ihbar mekanizmasının” geliştirilmesi yararlı olabilir. Bunun dışında, VDK Risk analiz modeli uygulamasına yönelik olarak öncelikle doğru ve

noksansız veri girişlerinin sağlanması, bu uygulamanın aksayan yönlerinin revize edilmesi fayda sağlayacaktır. Bu önlemlerin yanında, Türkiye’de gelir ve kurumlar vergisi mükellef tabanının genişletildiği ve bütün gelir ile giderlerin beyan edilebildiği daha adil bir vergileme sistemine geçilmesi gerektiği söylenebilir.

Araştırma verileri çerçevesinde, bazı mükelleflerin bilgisayar programlarını kullanarak resmi muhasebe kayıt ve defterlerine yansıtmadıkları ticari faaliyetlerine ilişkin iş ve işlemlerini takip ettikleri “çift kayıt işlemlerinin” varlığı saptanmıştır. Çift kayıt işlemlerinin temel nedenleri olarak; vergisel yükümlülüklerin fazlalığı, belge düzeninin tam sağlanamamasından dolayı kayıt altına alınamayan mükelleflerin belgelendirilemeyen giderlerin varlığı, mükelleflerin gelir ve kazançlarını gizleyerek daha az vergi ödeme gayreti olarak sıralanabilir. Mükellefler tarafından çift kayıt işlemlerinin tutulması, olması gereken ile beyan edilen matrahın farklı olmasına dolayısıyla vergi kayıp ve kaçağına neden olabilmektedir. Çalışma sonuçlarına göre firmaların gayri resmi muhasebe kayıtlarının yeterince önlenemediği ortaya çıkarılmıştır. Bu durum, Devletin en temel gelir kaynağı olan vergilerin eksik hesaplanmasına ve tahsiline neden olmaktadır. Çift kayıt işlemlerinin saptanabilmesi için nitelikli ve detaylı vergi incelemelerinin yapılması, vergi incelemelerinin başka kontrol mekanizmaları ve uygulamalar (ihbar ve kırmızı hat uygulamaları gibi) ile desteklenmesi faydalı olacaktır.

Araştırma sonuçları ışığında, bütün vergi incelemelerin denetim dışı amaçlar ile yapılmakta olduğu şeklinde bir genelleme yapmak mümkün değildir. Bununla birlikte, özellikle son yıllarda vergi incelemelerinin denetim dışı amaçlar ile kullanımının arttığı söylenebilir. Vergi incelemelerinin denetime etki edebilecek kişiler veya yasal olmayan unsurlar tarafından tehdit aracı şeklinde kullanılmasının engellenmesi gerekmektedir. Bu yüzden denetim dışı amaçlar ile inceleme yapılmasının önüne geçilebilmesi dolayısıyla mükellefler arasında adaletsizliğe neden olunmaması ve incelemelerin bir etkiye maruz kalınmadan icra edilmesi için vergi incelemelerinin belirli standart ve objektif kriterleri içeren kurallar çerçevesinde yapılması sağlanmalıdır. Bunun yanında VDK’nın ve müfettişlerin bağımsızlık ve objektifliği güçlendirilmelidir.

Araştırmanın verilerine göre kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin varlığı ve önlenmesi için alınan tedbirlerin yeterli olmaması olumsuzluklara neden olabilmektedir. Özellikle kayıt altında hiç çalışmayanlar ile kayıt dışı faaliyeti olanlar olmak üzere bütün mükelleflerin incelenme oranlarının düşüklüğü, vergi incelemesinin kayıt dışı ekonominin sebep olduğu vergi kayıp ve kaçağının azaltılması amacının gerçekleştirilmesini olumsuz etkileyebilmektedir. Bu bulgu, Aslan (2008), Pryadilnikov (2009) ve Bişgin (2018) bulguları ile benzerlik göstermektedir. Çalışmaya göre mükellefler içerisinde vergi kaçırma davranışları yaygınlaştıkça toplumdaki diğer mükellefler de ekonomik faaliyetlerini gizlemeye/kayıt dışı çalışmaya yönelebilmektedir. Toplum içerisinde vergi vermeme/kaçırma davranışının yaygınlaşmasının, diğer mükelleflerin vergiye uyumuna zarar verdiği, vergilemede adaletin tesisini etkilediği ve vergi sistemi üzerinde olumsuzluklara neden olduğu belirlenmiştir. Ayrıca kayıt dışı ekonominin neden olduğu haksız rekabet durumu ile kayıt dışı faaliyeti olan mükelleflerin yeteri kadar incelen(e)memesi, dürüst mükelleflerin kendilerinin cezalandırıldıklarını düşünmelerine neden olabilmektedir. Bunların yanında vergi affı (mali yapılandırma) kanunlarında, mükellefler tarafından matrah artırımının yapılması halinde ilgili dönemlere yönelik vergi incelemesinin yapılmayacağı düzenlenmesi durumu, mükelleflerin faaliyetlerini kayıt dışı takip ederek ileride gerçekleşmesi muhtemel bir kanuni düzenlemede matrah artırımından yararlanmak için kaynak oluşturmaya çalıştıkları durumu tespit edilmiştir.

Kayıt dışı ekonominin birçok boyutu olduğundan sadece VDK’nın faaliyetleriyle kayıt dışılık ile mücadele başarıya ulaşamayabilir (Akbe, 2014: 94). İlgili diğer kurum ve kuruluşları ile ahenkli bir işbirliği sonucunda VDK’nın, kayıt dışının neden olduğu vergi kayıp ve kaçağını azaltma amacını gerçekleştirilmesi mümkün olabilir. Ayrıca uygulama da karşılaşılan “çift kayıt işlemlerinin önlenmesini, gelir ve giderlerinin tam kavranmasını içeren kapsamlı ve bütüncül bir yaklaşım ile çalışmaya gereksinim vardır. Bu yüzden, vergi incelemelerinin amaçlarının gerçekleştirilmesi dolayısıyla incelemelerin etkinliği ve caydırıcılığının artırılmasına yönelik kapsamlı çatı bir “Vergi

İncelemeleri Eylem Planının” oluşturulması ve uygulamaya geçirilmesi yararlı olacağı ifade edilebilir. VDK’nın koordinatörlüğünde ilgili bütün birimlerin (GİB, ilgili bakanlık ve kurumlar, yargı mercileri başta olmak üzere) etkin ve özverili katılımın sağlandığı uzun soluklu bir çalışmaya ihtiyaç olduğu söylenebilir.

## KAYNAKÇA

- Abera, M. (2016). *Factors affecting tax audit effectiveness evidence from large tax payers office of Ethiopian revenue and customs authority (based on auditors perception)* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Addis Ababa University School of Business and Pubic Administration. Arada.
- Acar, İ. A. ve Merter, M. E. (2005). Türkiye’de 1990 sonrası dönemde vergi denetimi ve vergi denetiminde etkinlik sorunu. *Maliye Dergisi*, 147, 5-27.
- Akbey, F. (2014). Türkiye de vergi denetimi ve gelirleri üzerine bir inceleme. *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 29(1), 63-103.
- Akdoğan, A. (1979). *Vergi incelemesi*. Ankara İktisadi ve İdari İlimler Akademisi Yayını.
- Akdoğan, A. (2001). *Türk vergi sistemi ve uygulaması*. Gazi Kitabevi.
- Aslan, M. (2008). *Türk vergi sisteminde cezai yaptırımların etkinliği*. Doktora Tezi. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. İzmir.
- Ayatakshi, S. (2012). *SMEs and environmental taxation: a mixed methods analysis* (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Bournemouth University. Dorset.
- Bakır, C. (2012). Maliye bürokrasisinde örgütsel değişim ve vergi denetim kurulu başkanlığı’nın kurulması. *Amme İdaresi Dergisi*, 45(2), 81-102.
- Başaran Yavaşlar, F. (2010). Türk hukuku’nda vergi incelemesi. B. Öztürk ve F. Başaran Yavaşlar (Ed.), *Vergi hukuku örneğinde hukuka uygun ve etkin kamu denetimi. İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi uluslararası sempozyum kitabı içerisinde* (s. 393-425). Seçkin Yayıncılık.
- Bişgin, A. (2018). *Türkiye’de muhasebe meslek mensupları ile mükellefler arasında gerçekleşen etkileşimlerin vergi uyumu bağlamında incelenmesi* (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Eskişehir.
- Creswell, J. W. (2009). *Research design: qualitative, quantitative and mixed methods approaches*. Sage Publications Inc.
- Denzin N. K.ve Lincoln, Y.S. (2005). *Handbook of qualitative research*. Sage Publications Inc.
- GİB. (2013). Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) 2012 Yılı Faaliyet Raporu. Ankara. <https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2012/faaliyetraporu2012.pdf>
- Gibbs, G. R. (2008). *Analyzing qualitative data*. Sage Publications Ltd.
- Glesne, C. (2015). *Nitel araştırmaya giriş*. (Çev.) Ersoy A. ve Yalçınoğlu P. Anı Yayıncılık.
- Güler, H. (2019). Türkiye’de vergi denetim sisteminin gelişimi ve etkinliği. *Vergi Raporu Dergisi Özel Sayı*, 232, 290-305.
- HMB. (2020) HMB 2019 Yılı Faaliyet Raporu. <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2020/07/Hazine-ve-Maliye-Bakanl%C4%B1%C4%9F%C4%B1-2019-Y%C4%B1%C4%B1-%C4%B0dare-Faaliyet-Raporu-1.pdf>
- HMB. (2021) HMB 2020 Yılı Faaliyet Raporu. <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2021/03/2020-HMB-Idare-Faaliyet-Raporu.pdf>
- HMRC. (2014). Kurumsal Rapor: Her Majesty's Revenue and Customs/HMRC İş Planı: 2014-2016. <https://www.gov.uk/government/publications/hmrcs-business-plan-2014-to-2016/hmrc-business-plan-2014-to-2016> (ET: 20.04.2018)
- 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. DOI:10.1111/1468-0106.12034
- Kalkınma Bakanlığı (2014). KB 10. Kalkınma Planı 2014-2018 Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu. [https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2018/10/10\\_Vergi.pdf](https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2018/10/10_Vergi.pdf)
- Kaneti, S. (1986/1987). *Vergi hukuku*. İstanbul Üniversitesi Yayınları.

- Marshall, K. ve Rossman, G.B. (2006). *Designing qualitative research*. Sage Publications Inc.
- 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. <https://doi.org/10.2307/2555686>
- Oktar, S. A. (2019). *Vergi hukuku*. Türkmen Kitabevi.
- Organ, İ. (2008). *Vergi denetimi ve türkiye uygulaması: sorunlar ve çözüm önerileri*. Gazi Kitabevi.
- Organ, İ. ve Çavdar, F. (2017). Türkiye’de vergi mükellefleri perspektifinden vergi denetiminde sorunlar: İstanbul, Tekirdağ, Edirne ve Kırklareli’nden bulgular. *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 10(1), 46-69.
- Patton, M. Q. (2002). *Qualitative research and evaluation methods*. Sage Publications Inc.
- Pryadilnikov, M. (2009). Citizens (and tax inspectors) against the state: tracking changes in attitudes towards tax compliance in Russia, 2001-2008. *APSA 2009 Toronto Meeting Paper*, 1-60. [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1450266](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1450266)
- Rakıcı, C. (2011). Vergi denetiminin yeni yapısı ve denetimin kayıtdışılığı önleme fonksiyonu. *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 7(14), 345–62.
- Soydan B. (2015). *Türk vergi hukukunda vergi incelemesi*. On İki Levha Yayıncılık.
- Şin, S. (2005). *Avrupa Birliği ve Türkiye’de vergi yapısı, denetimi ve idari işlemlerde mükellef hakları*. İstanbul Ticaret Odası Yayınları.
- Sönmez, V. ve Alacapınar, F.G. (2018). *Örneklendirilmiş bilimsel araştırma yöntemleri*. Anı Yayıncılık.
- Stake, R.E. (2008). Qualitative case studies. Denzin N.K. ve Lincoln Y.S. (Ed.), *Stratgies of qualitative inquiry* içinde (s. 435-454). Sage Publications Inc.
- Tekin, F. ve Çelikkaya, A. (2017). *Vergi denetimi*. Seçkin Yayıncılık.
- Tuck, P. (2007). *A study of the changing relationship between large corporates and The Inland revenue* (Yayınlanmamış Doktora Tezi). University of Warwick Warwick Business School. Coventry.
- Turhan, S. (1979). *Vergi teorisi*. İstanbul Üniversitesi Yayınları.
- Ünlü, U. (2019). Kayıtdışı ekonominin önlenmesinde vergi denetiminin rolü ve önemi. *Vergi Raporu Özel Sayısı*, 232, 279-289.
- VDK. (2013). VDK 2012 Yılı Faaliyet Raporu. [https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/vergi\\_denetim\\_kurulu\\_200513.pdf](https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/vergi_denetim_kurulu_200513.pdf)
- VDK. (2014). VDK 2013 Yılı Faaliyet Raporu. [https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/Faaliyet\\_Raporu\\_2013.pdf](https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/Faaliyet_Raporu_2013.pdf)
- VDK. (2015). VDK 2014 Yılı Faaliyet Raporu. [https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/VDK\\_2014\\_Y%C4%B1%C4%B1\\_Faaliyet\\_Raporu\\_1102.pdf](https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/VDK_2014_Y%C4%B1%C4%B1_Faaliyet_Raporu_1102.pdf)
- VDK. (2016). VDK 2015 Yılı Faaliyet Raporu. [https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/FaaliyetRaporu\\_2015.pdf](https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/FaaliyetRaporu_2015.pdf)
- VDK. (2017). VDK 2016 Yılı Faaliyet Raporu. [https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/VDK\\_2016\\_Faaliyet\\_Raporu\\_22.05.17.pdf](https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/VDK_2016_Faaliyet_Raporu_22.05.17.pdf)
- VDK. (2018). VDK 2017 Yılı Faaliyet Raporu. [https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/VDK\\_Faaliyet\\_Raporu\\_2017.pdf](https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/VDK_Faaliyet_Raporu_2017.pdf)
- VDK. (2019). VDK 2018 Yılı Faaliyet Raporu. <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/04/VDK-2018-Birim-Faaliyet-Raporu-1102019-002.pdf>
- World Bank, (2010). Turkey - Investment Climate Assessment : From Crisis to Private Sector Led Growth. <https://openknowledge.worldbank.org/handle/10986/2904> (ET: 20.04.2018)
- Yılmaz, A.O. (2019). *Türkiye’de vergi incelemelerinde karşılaşılan sorunlar ve çözüm önerileri: bir durum çalışması* (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Eskişehir.
- Yıldırım, A. ve Şimşek, H. (2008). *Sosyal bilimlerde nitel araştırma yöntemleri*. Seçkin Yayıncılık.
- Yıldırım, K. (2010). Raising the quality in qualitative research. *Elementary Education Online*, 9(1), 79-92. <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/90795>
- Yin, R. K. (2009). *Case Study Research: Design and Methods*. Thousand Oaks. CA. Sage Publications Inc.
- Yücel, M. (2016). *Kayıtdışı ekonomi bakımından Türk vergi sisteminin analizi*. Legal Yayıncılık.