

TÜRKİYE'DE VERGİ DENETİMİNİN YASAL DAYANAKLARI VE NİCELİKSEL ANALİZİ

LEGAL BASES AND QUANTITATIVE ANALYSIS OF TAX AUDIT IN TURKEY

Dr. Öğretim Üyesi Murat AYDIN

Uşak Üniversitesi, Uygulamalı Bilimler Fakültesi, Muhasebe ve Finans Bölümü,
murat.aydin@usak.edu.tr

Uşak / Türkiye

ORCID: 0000-0002-7211-5208

ÖZET

Türkiye'de vergi gelirleri genel bütçenin en önemli kaynağıdır. Vergi gelirlerinde meydana gelen aşınmalar kamu hizmetlerinin sunulmasında sorun teşkil edebilir. Bu nedenle her devlet vergi kayıp ve kaçaklarının azaltılması için birtakım önlemler almaktadır. Bu önlemlerin en önemlisi etkin bir vergi denetimidir. Vergi denetiminin etkinliğini kaybettiği vergi sistemlerinde vergi gelirlerinde ciddi azalmaların olduğu literatürden anlaşılmaktadır. Bu çalışmanın amacı, Türkiye'de vergi denetiminin yasal kaynaklarının incelenmesi ve vergi denetiminin nicel anlamda geldiği son durumu ortaya koymaktır. Bu amaç kapsamında çalışmada belge inceleme tekniği kullanılmıştır. Vergi denetimi sürecini düzenleyen birincil ve ikincil mevzuat ayrıntılı bir şekilde incelenmiş, Vergi Denetim Kurulunun (VDK) vergi denetimindeki önemi vurgulanmıştır. Ayrıca VDK'nın faaliyet raporları mercek altına alınmış; vergi müfettişleri, vergi mükellefleri, mükellef inceleme oranları güncel veriler ışığında irdelenmiştir. Özellikle son 10 yıl içinde denetlenen mükellef sayısında düşüşlerin yaşandığı görülmüştür. Genel olarak vergi denetiminin istenilen düzeye gelmediği görülmüştür.

Anahtar Kelimeler: vergi denetimi, vergi incelemesi, vergi denetim kurulu

Jel Kodu: E62, H26, K34

ABSTRACT

Tax revenues are the most important source of the general budget in Turkey. The erosion of tax revenues can cause problems in the provide of public services. For this reason, every state takes some measures to reduce tax losses and evasion. The most important of these measures is an effective tax audit. It is understood from the literature that there is a serious decrease in tax revenues in tax systems where tax audit has lost its effectiveness. The purpose of this study is to examine the legal sources of tax audit in Turkey and to reveal the quantitative status of tax audit. For this purpose, document analysis technique has been used in the study. The primary and secondary legislation regulating the tax audit process has been examined in detail, and the importance of the Tax Audit Board (TAB) has been emphasized. In addition, TAB's activity reports have been scrutinized. Tax inspectors, taxpayers, have been examined in the light of up-to-date data.

It has been observed that there has been a decrease in the number of audited taxpayers especially in the last 10 years. In general, it has been observed that tax control has not reached the desired level.

Keywords: tax audit, tax inspection, tax audit board

Jel Codes: E62, H26, K34

GİRİŞ

2019 yılında toplam vergi gelirlerinin konsolide bütçe giderlerini karşılama oranı % 74,9 olarak gerçekleşmiştir. Vergi gelirleri birçok devlette olduğu gibi Türkiye’de de bütçenin en asli unsurudur. Bu açıdan, vergi gelirlerinde meydana gelebilecek eksilmeler mali işleyişi bozabileceği gibi, kamu hizmetlerinin tam ve zamanında sunulmasının da önüne geçebilecektir. Türk vergi sisteminde vergilerin birçoğu beyan usulüne göre tahsil edilmektedir. Beyan usulünde ise mükellefin fiilleri ön plana çıkmaktadır. Zira her vergi mükellefi aynı derecede vergi ödevlerini yerine getirmekte dikkatli olmayabilmektedir. Vergi mükelleflerinin vergiye uyumunu sağlamak için, toplumun bilgilendirilmesi ve vergi ahlakının öneminin çeşitli platformlarda vurgulanması gerekmektedir. Ancak vergi kaçak ve kayıplarının önüne geçebilmenin en önemli ve en kısa yolu kuşkusuz etkin bir vergi denetimidir. Vergi denetiminin güçlü olması, maliye politikalarının başarı ile uygulanmasını da kolaylaştırmaktadır (Acar ve Merter, 2014:6).

Vergi mükellefleri, işleyen etkin bir vergi denetimi ortamında kayıt dışılığa daha az eğilimli olacaklardır (Rakıcı, 2012). Türkiye’de vergi denetiminde etkinliğin artırılması için bazı önlemler alınmıştır. 2005 yılında Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB), 2011 yılında Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının (VDKB) kurulması ile Türkiye’de vergi denetimi yeni bir boyut kazanmıştır (Akbeş, 2014). Bu düzenlemelere ek olarak “vergi denetmenliği” kadrosu “vergi müfettişliği” olarak değiştirilmiş ve vergi denetim sürecine olan yaklaşımın değiştiği vurgulanmıştır. Bu çalışmanın amacı, Türkiye’de vergi denetiminde yasal mevzuatı incelemek ve güncel veriler ışığında vergi denetiminin mevcut durumunu ortaya koymaktır. Çalışmada belge inceleme tekniği kullanılmıştır. Bu kapsamda 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, Maliye Bakanlığının Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ve Vergi Denetim Kurulu faaliyet raporları ayrıntılı bir şekilde incelenmiştir.

1. Türkiye’de Vergi Denetimi ve Mevzuattaki Yeri

Vergi denetimi esasen, vergi mükelleflerinin vergi kanunlarına uygun hareket edip etmediğinin vergi idaresi tarafından belirlenmesidir (Rakıcı, 2012). Vergi ile ilgili mevzuat incelendiğinde vergi denetimine dair net bir tanıma rastlanılmamıştır. Mevzuatta vergi denetiminin net bir tanımı bulunmamakla birlikte bazı ikincil mevzuatta atıfta bulunduğu görülmektedir. Vergi denetimi farklı aşamalardan oluşan kapsamlı bir sürecin adıdır. Bu aşamalar çalışmanın sonraki kısımlarında anlatılmıştır. Vergi denetimi etkin olmayan bir vergi sisteminde kayıp ve kaçakların önüne geçilmesi çok zordur. Çünkü vergi mükelleflerinin psikolojisi ve eğilimleri vergi kaçırmaya çok uygundur. Bu nedenle denetimin etkin olmaması mükelleflerin vergi uyumunu negatif yönde etkileyecektir. Yapılan birçok çalışma bu iddiayı doğrulamaktadır.

Anayasanın 73. maddesi verginin en temel yasal dayanağını teşkil etmektedir. Vergi Usul Kanunu ise vergileme açısından Anayasadan sonra en önemli hukuki zemindir. Vergi denetimi süreci ve aşamaları, Vergi Usul Kanununda genel çerçeve şeklinde ifade edilmiştir.

Tablo 1. Mevzuat Açısından Vergi Denetimi

Vergi Usul Kanunu
Maliye Bakanlığının Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname
Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi

Kaynak: Tarafımızdan derlenmiştir.

Tablo 1’de vergi denetimi açısından esas teşkil edecek mevzuattan bahsedilmiştir. Buna göre; Vergi Usul Kanunu, Maliye Bakanlığının Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ve Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi bu anlamda önem arz etmektedir. Konunun hukuki altyapısı Vergi Usul Kanunu ile başlanmak suretiyle açıklanmıştır.

1.1. Vergi Usul Kanunu Hükümleri

Vergi Usul Kanunu, vergilemenin usulünü gösteren en temel kanundur. Bu kanunda vergilemeye dair birçok konudan bahsedilmiştir. Bahsi geçen konulardan birisi de vergi denetimidir. Vergi denetiminin aşamaları ve denetimi yapmakla yetkili olanlar kanunun değişik maddelerinde ayrıntılı bir şekilde ifade edilmiştir.

Şekil 1. Vergi Denetim Süreci



Kaynak: Vergi Usul Kanunu

Vergi denetimi süreci Şekil 1’de gösterilmiştir. Vergi denetimi sürecinin; yoklama, inceleme, arama, bilgi toplama ve istihbarat arşivi olmak üzere beş aşamadan meydana geldiği kanundan anlaşılmaktadır. Madde 127’de “Yoklamadan maksat, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir.” tanımlamasıyla denetim sürecinin ilk aşaması olan yoklamanın ne olduğu ifade edilmiştir. Bir sonraki maddede ise yoklamaya yetkili olanlardan bahsedilmektedir. Buna göre; vergi dairesi müdürleri, yoklama memurları, yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler, vergi incelemesine yetkili olanlar ve gelir uzmanları yoklama yapma yetkisine sahip bulunmaktadırlar.

134. madde ise incelemeyi “Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır” şeklinde tanımlamaktadır. İncelemenin, yoklamaya göre daha ileri ve doğru verginin tespiti açısından daha önemli bir aşama olduğu vurgulanmaktadır. Bir sonraki madde de inceleme yetkisine sahip kişilerden bahsetmektedir. Buna göre; vergi müfettişleri, müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri inceleme yapma yetkisine sahip bulunmaktadırlar. Ayrıca Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) merkez ve taşra müdürleri de bu yetkiye sahiptirler.

Madde 142 aramaya “İhbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilir.” şeklinde atıfta bulunmuştur. Arama, mükellefin vergi kaçırma şüphesine istinaden vergi incelemesine yetkili kişilerin sulh yargıcından talebi ile başlayan bir süreçtir. Sulh yargıcının onayı olmadan arama yapılması mümkün değildir. Aramanın kapsamı geniştir. Zira lüzum görülürse, kaçakçılık ile ilgisi olduğu düşünülen farklı kişilerin de aranabileceği hükme bağlanmıştır. Dahası bu arama şahısların nezdinde olabileceği gibi uygun görülen mahallerde de yapılabilir.

Bilgi toplama, denetim sürecinin başka bir aşaması olarak kabul edilmektedir. Çünkü yoklama ve incelemenin sağlıklı bir şekilde sürebilmesi için doğru bilgilerin toplanması gerekmektedir. Bu nedenle, madde 148 bu konuya değinmektedir. Bu maddede “Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar” denilmektedir. Dikkat edilirse, arama sürecini başlatma yetkisine sahip olan inceleme yetkililerinin, aynı şekilde bilgi isteme yetkisine de sahip oldukları görülmektedir. İstihbarat arşivi ise, vergi denetim sürecinin en gizli ve önemli bir unsuru olarak mevzuata girmiştir.

1.2. Maliye Bakanlığının Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname Hükümleri

1983 yılında yürürlüğe giren bu kanun hükmünde kararname Hazine ve Maliye Bakanlığının teşkilatlanma ve görevlerine ilişkin hükümleri düzenlemektedir. Özellikle 2. maddenin (s) bendinde ifade edilen “Vergi incelemesi ve denetimine ilişkin temel politika ve stratejileri belirlemek ve uygulanmasını sağlamak” bakanlığının önemli görevleri arasında sayılmaktadır. Kararnamede bakanlığın bünyesinde bulunan ana hizmet birimleri de yer almaktadır. Muhasebat Genel Müdürlüğü ana hizmet birimlerinden birisidir. Genel bütçeli ve katma bütçeli kurumlara bağlı döner sermaye işletmelerinin vergi mükellefiyet ve sorumluluklarını takip edip denetlemek görevi Muhasebat Genel Müdürlüğüne verilmiştir. Kararnamenin üçüncü bölümünde danışma ve denetim birimleri konu edilmektedir. Vergi denetimi konusunda en yetkili denetim biriminin Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı olduğu ifade edilmektedir. Başkanlığın yapısı ve görevleri madde 20’de açıklanmaktadır. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı konusu çalışmanın sonraki başlıklarından olması sebebi ile bu kısımda ayrıntılı bilgiler verilmemiştir.

1.3. Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi

2018 yılında yürürlüğe giren bu kararname, Cumhurbaşkanının yürütme yetkisinden ve yetkinin kapsamından bahsetmektedir. Bakanlıklar kısmının 7. bölümünde yer alan Hazine ve Maliye Bakanlığı eliyle vergi denetiminin yapıldığı bu kararnamede de ifade edilmektedir. Hazine ve Maliye Bakanlığının görev ve yetkileri bu bölümde bahis konusu olmuştur. 217. Maddenin (g) bendi, yukarıda bahsedilen Maliye Bakanlığının Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 2. Maddesinin (s) bendi ile aynı hükümleri içermektedir. (ğ) bendinde ise “Vergi kayıp ve kaçağı ile kayıt dışı ekonomik faaliyetleri tespit etmek ve bunları önlemek amacıyla risk analizi yapmak” bakanlığın görevlerinde sayılmaktadır. Vergi denetiminde en yüksek yetkilere sahip olan birim ise Vergi Denetim Kurulu Başkanlığıdır. 228. madde Vergi Denetim Kurulu Başkanlığına tahsis edilmiştir. Bu birim, sonraki başlıkta ayrıntı ile anlatılmıştır.

1.4. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı

Vergi Denetimi Kurulu Başkanlığı doğrudan Hazine ve Maliye bakanına bağlıdır. Başkanlık; başkan, başkan yardımcıları, daire başkanları ve vergi müfettişlerinden oluşmaktadır. Eğer ihtiyaç duyulursa bakanın onayı ile ve başkanlığa bağlı olmak suretiyle yeni daire başkanlıkları kurulabilecektir.

Tablo 2. Kurulabilecek Daire Başkanlıkları

Denetim Daire Başkanlığı
Vergi Kaçakçılığı Denetim Daire Başkanlığı
Vergi İadeleri Denetim Daire Başkanlığı
Sektörel Denetim Daire Başkanlığı

Kaynak: Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi

Tablo 2 kurulabilmesi muhtemel daire başkanlıklarını göstermektedir. Burada, Denetim Daire Başkanlığı ve Vergi Kaçakçılığı Denetim Daire Başkanlığı vergi denetiminin sağlıklı şekilde yürütülebilmesi için ileriki zamanlarda aktif hale getirilmesi muhtemel olan daire başkanlıkları olarak görülmektedir. Tabloda ismi geçen daire başkanlıklarından hiçbirisi 2020 yılı sonu itibarı ile aktif hale getirilmemişlerdir.

Başkanlığın görev yetkileri 11 başlık halinde mevzuatta yerini almıştır. Buna göre başkanlık;

- Vergi Usul Kanunu ve diğer vergi kanunlarına göre vergi incelemeleri yapabilecek
- Risk Analiz Sistemi kapsamında mükellefleri önceden belirlenmiş kriterlere göre sınıflandırıp analiz edebilecek
- Mükelleflere dair ihbar ve şikâyetleri değerlendirebilecek
- Vergi inceleme esnasında Gelir İdaresi Başkanlığı ile eşgüdümlü çalışabilecek
- Denetim ve inceleme sonuçlarına göre istatistiki çalışmalar yapabilecek
- Vergi denetimi sürecinde raporlamaya ilişkin teknikler geliştirecek, etik kuralları belirleyebilecek ve vergi denetim rehberleri hazırlayabilecek
- Vergi müfettişlerinin performanslarını ölçebilecek
- Vergi kayıp ve kaçaklarının azaltılması yönünde araştırmalar yapabilecek
- Vergi mevzuatına katkı sunabilecek
- Bakan tarafından verilecek soruşturma, denetim ve inceleme görevlerini yerine getirebilecek yetkilere sahip bir birim olarak dikkate çarpmaktadır.

2. Literatür İncelemesi

Çalışmanın konusu itibarı ile ulusal literatürün incelenmesi yeterli görülmüştür. Tablo 3'te konu ile doğrudan ilgisi olduğu düşünülen çalışmalara yer verilmiştir. Çalışmaların; yazarı, yapıldığı tarih, başlığı ve sonucu belirtilmek suretiyle analiz edilmiştir.

Tablo 3. Literatür Taraması

Yazar ve Tarih	Çalışmanın Başlığı	Çalışmanın Sonucu
Acar ve Merter (2004)	Türkiye'de 1990 Sonrası Dönemde Vergi Denetimi Ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu	Türkiye'de yapılan vergi denetimi oranı %2,94'tür. Bu oldukça yetersizdir.
Savaşan ve Odabaş, 2005	Türkiye'de vergi kayıp ve kaçaklarının nedenleri üzerine ampirik bir çalışma	SMMM ve vergi denetim elemanları ile Türkiye'deki vergi kayıpları üzerine anket çalışması yapılmıştır. Vergi kayıplarının sebepleri; denetimde etkinsizlik, aşırı vergi yükü, vergi adaletsizliği ve vergi bilincinin oturmaması olarak ifade edilmiştir.

Abdioğlu, 2007	Vergi denetiminde kırmızı bayrakların kullanımı	Vergi denetiminde hile belirteçleri olarak nitelendirilen kırmızı bayrakların Amerika'da kullanımı ve Türkiye'ye uygulanabilirliği hakkında bilgiler verilmiştir.
Buluş, 2010	Vergi Toplamının Özerkleştirilmesinin Vergi Toplamının Etkinliğine Katkısı: İltizam Sistemi ile Bir Mukayese	Türkiye' vergi denetiminde etkinliğin sağlanmasında özerklik şartının öneminden bahsedilmiştir. Özerklik için hangi şartların olması gerektiği tartışılmıştır.
Çetin, 2010	Bilişim Teknolojilerindeki Gelişmelerin Vergilemede Kayıt Düzeni ve Denetim Uygulamalarına Etkisi	Vergi kayıplarının önlenmesi için bilişim alanındaki gelişmelerin Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yakından takip edilmesi ve hukuku zeminin oluşması yönünde öneriler sunulmuştur.
Rakıcı, 2012	Vergi denetiminin yeni yapısı ve denetimin kayıt dışılığı önleme fonksiyonu	Vergi denetiminin özerk bir yapıda olması kayıt dışı ekonomiyi önleyebilecek en önemli yöntemdir.
Öz Yalama ve Gümüş, 2013	Vergi Kaçırma Eğilimini Etkileyen Faktörler: Eskişehir'den Bulgular	Eskişehir ilinde yapılan çalışma kapsamında 400 vergi mükellefine anket uygulanmıştır. Vergi ve ceza oranlarının vergi kaçırma en çok etkileyen iki unsur olduğu tespit edilmiştir.
Akbey, 2014	Türkiye'de Vergi Denetimi ve Gelirleri Üzerine Bir İnceleme	Vergi denetim elemanı sayısındaki artış, bazı sebeplerin de etkisiyle istenilen hedefleri ortaya koyamamıştır.
Somuncu, 2014	Yaygın Ve Yoğun Vergi Denetimi: Hukukî Yapı Ve Uygulamanın Değerlendirilmesi	Yaygın ve yoğun vergi denetiminin olumsuzluklarından bahsedilmiştir.
Ergen ve Kılınçkaya, 2014	Türkiye'de Vergi Denetim Sistemi ve Sistemin Aksaklıklarının Değerlendirilmesi	Türk vergi sisteminin aksaklıkları hakkında genel bir değerlendirme yapılmıştır.
Oğuz ve Ünal, 2015	Türkiye'de Vergi Denetiminde Yeni Dönem	Vergi kayıplarının önüne geçilebilmesi için etkin bir vergi denetiminin şart olduğu bunun için de önemli adımların atıldığı vurgulanmıştır.
Oral, Fazlılar ve Koç, 2015	Kayıtdışı Ekonomiyi Önlemeye Yönelik Bir Öneri: Vergi Denetim Üst Kurulu	Çalışma, kayıt dışı ekonominin önüne geçmek için uzaktan denetimi güçlendirecek ve denetimde yerindeliği sağlayacak özerk bir üst kurulun kurulması gerektiği üzerinde durmuştur.

Avcı ve Demirci, 2016	Benford Kanunu'nun Vergi Denetiminde Kullanımı ve Bir Örnek Uygulama	Rakamların kullanma sıklığını test etmeğe imkân veren Benford Yaklaşımının vergi denetiminin etkinliğini arttırmada bir alternatif olarak kullanılabileceği ifade edilmiştir.
Merter, 2016	Ülkemizde E-Beyanname Uygulamasının Vergi Denetiminin Etkinliği Üzerindeki Etkisi	E-Beyanname uygulaması vergi denetimi açısından hayati öneme sahip olduğu vurgulanmıştır.
Uğur, 2016	Vergi Denetimi Etkinliğinde Risk Analizi Sisteminin Uygulanabilirliği	Gaziantep'te halı üreticileri için uygulanan Risk Analiz Modeli ile vergi incelemesi açısından önceden tespit edilen kriterlerle en doğru mükellef grubunun seçildiği belirlenmiştir.
Bakar ve Gerçek, 2016	Vergi Denetiminde Risk Analizinin Yeri: Bazı Ülke Uygulamaları ve Türkiye İçin Bir Değerlendirme	ABD ve Avustralya'da riske dayalı vergi denetiminin gelişmiş olduğu, Türkiye'de VDKB ile risk analizinin hukuki zeminin olduğu görülmüştür.
Beşel, 2017	Türkiye'de Vergi Denetiminin Çeşitli Göstergeler İle Analizi	VDKB'nin kurulması ile denetim elemanı başına mükellef sayısında azalma olduğu, vergi tahsili için yapılan harcamaların düştüğü görülmüştür.
Organ ve Çavdar, 2017	Türkiye'de Vergi Müfettişleri Perspektifinden Vergi Denetiminde Sorunlar: İstanbul, Tekirdağ, Edirne ve Kırklareli'den Bulgular	Vergi denetiminde yaşanan sorunlar, vergi müfettişleri ile yapılan anket çalışması ile tespit edilmeye çalışılmıştır. Denetim elemanlarının azlığı ve bilgi teknolojilerden gerektiği kadar yararlanılmaması temel sorunların arasında yer almaktadır.
Acar ve İstekal, 2018	Vergi Denetiminde Etkinliğin Sağlanmasında Mükellef Ve Mükellef Olmayanların Karşılaştırmalı Analizi: Şırnak İli	Şırnak ilinde, vergi denetiminde etkinliğin sağlanması adına vergi mükellefi ve vergi mükellefi olmayan kişilere anket uygulanmış, birçok farklı fikirler tespit edilmiştir.
Sandalcı, 2019	Vergi Denetiminde Aramalı İnceleme Usulüne İlişkin Vergi İhbar Etkisi	Çalışmada VİMER ve MASAK'a yapılan vergi ihbarları toplam mükellef sayıları bağlamında incelenmiş, bu yolla yapılan aramalı incelemelerin, vergi denetimine önemli katkı sunduğu ortaya konmuştur.

Serçemeli, 2019	Risk Odaklı Vergi Denetiminde Elektronik Uygulamalar Üzerine Bir Değerlendirme	Risk odaklı elektronik uygulamaların vergi denetimine yeni bir soluk getireceği ifade edilmiş, vergi toplama kapasitesini arttıracak ve kayıt dışı ekonominin önlenmesine fayda sağlayacağı üzerinde durulmuştur.
--------------------	--	---

Çalışma kapsamında birçok makale çalışmasına rastlanılmıştır. Bu çalışmalardan 21 tanesine tabloda yer verilmiştir. Bulunan makaleler 2004 – 2019 yılları arasında yapılmıştır. Çalışmaların bazılarında vergi denetimi sürecinden bahsedilip, genel bir değerlendirme yapılmıştır. İki çalışmada, vergi denetim mekanizmasının özerk bir yapıya kavuşması gerektiği vurgulanmıştır. Üç çalışma, risk odaklı vergi denetiminin önemine dikkat çekmiştir. Önemli olduğu düşünülen bir başka konu ise, vergi denetiminin elektronik bilgi sistemleri ile güçlendirilmesinin gerekliliğidir. Literatürde, bu konu bağlamında yapılmış çalışma sayısının oldukça fazla olduğu görülmüştür.

3. Amaç ve Yöntem

Bu çalışmada, Türkiye’de vergi denetiminin genel bir resmi çekilmiştir. Çalışmanın iki temel hedefi bulunmaktadır. İlk hedefi, vergi denetim sürecinin yasal zemininin tartışılması ve mevzuattaki yerinin incelenmesidir. İkinci olarak, nicel anlamda en güncel veriler ışığında ülkemizde vergi denetiminin geldiği son noktayı ortaya koyabilmektir. Bu hedeflerin yerine getirilmesi adına belge incelemesi tekniği kullanılmıştır. Çalışmanın önceki kısmında mevzuat incelemeleri yapılmış, vergi denetiminin yasal zemin kazandığı kanun ve kararlar mercek altına alınmıştır. Bulgular kısmında ise vergi denetiminde geline son nokta, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı faaliyet raporları incelenerek ortaya konmuştur.

4. Bulgular (Vergi Denetiminde Niceliksel Göstergeler)

4.1. Vergi Gelirleri ve Gider Karşılama Oranları

Birçok gelişmiş ülkede olduğu gibi Türkiye’de de vergi gelirleri bütçe giderlerini karşılması bakımından en önemli kaynaktır. Devletler vergi kaynağından feragat gösteremezler. Çünkü eksilen vergi gelirleri kamu hizmetlerinin etkin ve yerinde sunulmasını engelleyebilecektir. Dolayısıyla vergi denetimlerinin etkin hale getirilmesi tüm devletler için kaçınılmaz bir gerçektir.

Tablo 4. Vergi Gelirlerinin Merkezi Bütçe Giderleri Karşılama Oranı

Yıl	Vergi Gelirleri	Bütçe Giderleri (Faiz dahil)	Faiz Ödemeleri	Gider Karşılama Oranı (Faiz Dahil)	Gider Karşılama Oranı (Faiz Hariç)
2010	210.560.388	294.358.724	48.298.762	71,5	85,6
2011	253.809.179	314.606.792	42.231.558	80,7	93,2
2012	278.780.848	361.886.686	48.416.047	77,0	88,9
2013	326.169.164	408.224.560	49.986.049	79,9	91,0
2014	352.514.457	448.752.337	49.913.317	78,6	88,4
2015	407.818.455	506.305.093	53.004.239	80,5	90,0
2016	459.001.741	584.071.431	50.246.537	78,6	86,0
2017	536.617.206	678.269.193	56.711.803	79,1	86,3
2018	621.536.356	830.809.401	73.961.212	74,8	82,1
2019	673.859.718	1.000.026.856	99.939.640	67,4	74,9

Kaynak: https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_15.xls.htm

Tablo 4'te Türkiye'de vergi gelirlerinin merkezi bütçe giderlerini karşılama oranı ile ilgili bilgiler bulunmaktadır. 2010-2019 yıllarını kapsayan bilgilere göre faiz ödemeleri istisna edildiğinde vergi gelirlerinin giderleri karşılama oranının %93'lere kadar çıktığı görülmektedir. 2015 yılından sonra bu oranın düştüğü, 2019 yılında ise %74 ile en düşük seviyeye geldiği görülmektedir. Gider karşılama oranının düşmesinin altında birçok sebep bulunabilir. Ancak en önemli sebebinin vergi denetimindeki etkinsizlik olduğu düşünülmektedir. Son veriler 2019 yılına ait olduğu için karşılama oranının düşmesinin sebepleri hakkında yapılan çalışmaya rastlanılmamıştır. Ancak son yıllarda genel bütçe vergi gelirleri tahsil oranlarında önemli sayılabilecek düşmelerin görülmesi, vergi denetimindeki sorunlar hakkında fikir vermektedir.

Tablo 5. Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilat Oranları

Yıllar	Toplam Tahsilat (%)	Yıllar	Toplam Tahsilat (%)
2000	90,5	2010	86,2
2001	90,3	2011	85,6
2002	91,4	2012	86,4
2003	92,5	2013	86,8
2004	93,0	2014	85,2
2005	92,0	2015	84,7
2006	92,2	2016	81,2
2007	91,1	2017	82,3
2008	89,7	2018	81,4
2009	87,4	2019	81,0

Kaynak: https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_17.xls. tm

Tablo 5'te 2000-2019 yılları arası vergi tahsilat oranları yer almaktadır. 2000 yılında tahakkuk eden vergi gelirlerinin % 90,5'inin tahsil edildiği görülmektedir. Bu yıldan sonra vergi tahsil oranları artış göstermiş, 2004 yılında tarihinin en yüksek seviyesine çıkarak % 93 olarak gerçekleşmiştir. Ancak 2005 yılından itibaren vergi tahsil oranları düşmeye başlayarak 2019 yılı itibarı ile %81'e kadar gerilemiştir. Gelir İdaresi Başkanlığının açıkladığı verilere göre en düşük 1982 yılında % 79 olarak gerçekleşmiştir. Bu yıl haricinde, tahsil oranlarının bu kadar düşmesi daha önce görülmemiştir. Tablo 4 ve Tablo 5 birlikte değerlendirildiğinde vergi denetimin etkinliğinin sorgulanmasının yerinde olacağı düşünülmektedir.

4.2. Vergi Müfettişi Sayıları

Daha önce de ifade edildiği gibi vergi incelemesi; vergi müfettişleri, müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılmaktadır. Vergi müfettişliği vergi denetim sürecinin en önemli unsudur denilse yanlış bir ifade olmayacaktır. Zira vergi denetimi sürecinde yer alan diğer denetim elemanları için vergi denetiminin yanında başka görev ve yetkileri de bulunmaktadır. Ancak vergi müfettişliği kadrolarında yer alan denetim elemanlarının işi sadece vergi denetimidir. Bu nedenle çalışmanın bu kısmında konu vergi müfettişliği merkezinde anlatılmıştır.

Tablo 6. Vergi Müfettişliği Kadroları (2018)

Unvan	A Grubu	B Grubu	C Grubu	Ç Grubu	Toplam
Vergi Başmüfettişi	-	167	17	35	219
Vergi Müfettişi	2608	154	27	33	2822
Vergi Müfettiş Yardımcısı	4927	281	6	7	5221
Toplam	7535	602	50	75	8262

Kaynak: <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/04/VDK-2018-Birim-Faaliyet-Raporu-1102019-002.pdf>

Tablo 6’da 2018 yılı sonu itibarı ile Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde faaliyet gösteren vergi başmüfettişi, vergi müfettişi, vergi müfettiş yardımcılığına ait kadro bilgileri bulunmaktadır. Buna göre Vergi Denetim Kurulunda toplam 8262 vergi müfettişi görev yapmaktadır. Bunlardan; 219 vergi başmüfettişi, 2822 vergi müfettişi ve 5221 adet vergi müfettiş yardımcısıdır.

4.3. Vergi İnceleme Sayıları

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığına ait faaliyet raporları çalışmanın bu bölümüne ışık tutmaktadır. Başkanlığın resmi internet adresinde yayınlanan 7 adet faaliyet raporu bulunmaktadır. Bu raporlardan en güncel olanı ise 2018 yılına ait olan faaliyet raporudur. 2014-2018 yılları arasında yapılan vergi incelemeleri ayrıntı ile raporda bildirilmiştir.

Tablo 7. Vergi İnceleme Sayıları

Yıllar	Sınırlı İnceleme	Tam İnceleme	Toplam İnceleme
2014	111.692	37.355	149.047
2015	129.209	30.291	159.500
2016	144.820	40.642	185.462
2017	92.034	26.992	119.026
2018	101.422	33.681	135.103

Kaynak: <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/04/VDK-2018-Birim-Faaliyet-Raporu-1102019-002.pdf>

Tablo 7’de 2014-2018 yılları arasında başkanlık tarafından yapılan vergi incelemelerine dair sayısal bilgiler yer almaktadır. Tabloya bakıldığında ilk dikkati çeken durumun toplam inceleme sayılarındaki düşüş olduğu görülmektedir. 2014 yılında 149.047 olan toplam inceleme sayısı 2015 ve 2016 yıllarında önemli bir artış göstermiş, 2017 yılında sert bir düşüşle 119.026 olarak gerçekleşmiştir. 2018 yılında nispeten toparlanma olsa da 135.103 ile 2014 yılındaki inceleme sayısına yetişememiştir. Aynı şekilde 2017 yılında sınırlı inceleme ve tam inceleme sayıları da sert düşüşle karşılaşmışlardır. Yüzdeler olarak bakılırsa, tam incelemeler toplam inceleme sayısının en fazla %25’i olarak gerçekleşmiştir. Sınırlı inceleme tam incelemeye oranla son 5 yılda %75 seviyelerinde gerçekleşmiştir.

4.4. Mükellef Sayıları ve İnceleme Oranları

Vergi denetimin geldiği noktayı anlatabilmek için vergi mükellefi sayılarının bilinmesi gerekmektedir. Mükelleflerin nicel açıdan denetimi mükellef sayıları ile yakından ilişkilidir. Zira vergi denetim elemanı başına düşen mükellef sayısı, vergi denetim süreci hakkında en çarpıcı bilgiye ulaşmayı sağlayacaktır.

Tablo 8. Vergi Mükellefleri İncelenme Oranları

Yıllar	Mükellef Sayısı	İncelenen Mükellef Sayısı	İnceleme Oranı (%)
2014	2.472.658	55.284	2,24
2015	2.527.084	58.676	2,32
2016	2.541.016	49.817	1,96
2017	2.636.370	44.182	1,68
2018	2.727.208	44.376	1,63

Kaynak: <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/04/VDK-2018-Birim-Faaliyet-Raporu-1102019-002.pdf>

Tablo 8, 2014-2018 yılları arasında Türkiye’de bulunan mükellef sayılarını, incelenen mükellef sayılarını ve inceleme oranlarını göstermektedir. 2014 yılında 2.472.658 olan gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükellef sayısı 2018 yılında önemli bir artışla 2.727.208’e yükselmiştir. Mükellef sayısındaki artış beklenen ve istenen bir durumdur. Aynı artışın denetlenen mükellef sayısında da olması vergi denetiminde etkinlik açısından önemli bir durumdur. Ancak 2014 yılında 55.284 olan denetlenen mükellef sayısının her yıl düşerek 2018 yılında 44.376 seviyesine indiği görülmektedir. İnceleme oranı da bu paralelde düşmek suretiyle %2,24’ten %1,63 seviyelerine kadar gerilemiştir. Çalışmanın önceki kısmında ifade edilen vergi tahsil oranlarına uyumluluk göstermektedir.

SONUÇ

Son yıllarda vergi denetimi sürecine devletin bakış açısının değiştiği görülmektedir. Zira Gelir İdaresi Başkanlığı ve Vergi Denetim Kurulu gibi kurumlar bu bakış açısının önemli yansımalarıdır. Vergi müfettişliği kadrosunun cazip hale getirilmesi de nitelikli personelin vergi denetimi sürecine kazandırılmasında kritik öneme sahiptir. Türkiye’de “vergi denetimi” isminde hukuki bir terim bulunmamaktadır. Vergi yoklaması, vergi incelemesi, bilgi toplama, arama ve istihbarat arşivi terimleri ile bütünleşen veri denetimi bir sürecin adıdır. Adı ne olursa olsun, etkinlik olmadığı takdirde vergi kayıp ve kaçaklarının düzelmesinin de mümkün olamayacağı düşünülmektedir. Bu çalışma ile vergi denetim sürecinin yasal zemininin ortaya konması hedeflenmektedir. Ayrıca Türkiye’de vergi denetiminde etkinliği sağlamak için hangi adımların atıldığı da çalışmanın önemli çıktılarından. Belge incelemesi tekniği kullanılarak; Vergi Usul Kanunu, Maliye Bakanlığının Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi incelenmiştir. Vergi denetiminin gücünü hangi mevzuattan aldığı ifade edilmiştir. Vergi Denetim Kurulunun görev ve yetkileri tartışılmış, bu kurumun vergi denetim sürecindeki en önemli kurum olduğu belirtilmiştir. Ayrıca VDK’ya ait 7 adet faaliyet raporu ayrıntı ile irdelenmiş, vergi denetiminin performans göstergeleri çalışmaya dâhil edilmiştir.

Türkiye’de vergi denetim sürecinin istenildiği düzeyde etkin olmadığı görülmüştür. Bundaki en önemli sebep mükellefin boşluk bulup vergiyi tam ve zamanında ödemekten kaçmasıdır. Bu türdeki mükelleflerin tam anlamıyla denetlenemediği faaliyet raporlarındaki verilerden anlaşılmaktadır. Denetimde yaşanan bu sorunların başlıcaları; vergi müfettişi sayısında yetersizlik, vergi tahsil oranlarında ciddi azalışlar ve mükellef inceleme miktarındaki düşüşler olarak sıralanabilir. Daha spesifik bilgiler ile desteklenecek olursa, vergi tahsilat oranı 2019 yılı sonunda %81’lere kadar gerilemiştir. Vergi gelirlerinin bütçe giderlerini karşılama oranı ise yine 2019 yılı sonunda %74,9’lara kadar gerilemiştir. Vergi müfettişi sayısı mükellef sayısına kıyaslandığında oldukça düşüktür. 2019 yılı sonunda 1 vergi müfettişi 330 vergi mükellefini denetlemek zorundadır ki bu durumun sürdürülebilirliği mümkün görünmemektedir. 2018 yılı vergi inceleme rakamları incelendiğinde ise inceleme oranının %1,62 olduğu görülmektedir.

Başka bir ifade ile her 100 vergi mükellefinden 98'i denetlenemiyor demektir. Sonuç olarak Türk vergi sistemi denetim anlamında önemli boşluklar bulunmaktadır. Önlemler alınmaz ise göstergelerin daha da geriye gideceği öngörülmektedir.

KAYNAKÇA

- Abdioğlu, H. (2007). Vergi denetiminde kırmızı bayrakların kullanımı. Muhasebe ve Finansman Dergisi, (36), 161-172.
- Acar, İ. A., & Merter, M. E. (2004). Türkiye'de 1990 Sonrası Dönemde Vergi Denetimi Ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu. Maliye Dergisi, 147(s 6).
- Acar, Y., & İstekal, D. (2018). Vergi Denetiminde Etkinliğin Sağlanmasında Mükellef Ve Mükellef Olmayanların Karşılaştırmalı Analizi: Şırnak İli Örneği. Journal of Institute of Economic Development and Social Researches, 4(10), 362-374.
- Akbey, F. (2014). Türkiye'de Vergi Denetimi ve Gelirleri Üzerine Bir İnceleme. Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 29(1).
- Avcı, O., & Demirci, Z. (2016). Benford Kanunu'nun Vergi Denetiminde Kullanımı ve Bir Örnek Uygulama. Itobiad: Journal of the Human & Social Science Researches, 5(7).
- Bakar, F., & Gerçek, A. (2016). Vergi Denetiminde Risk Analizinin Yeri: Bazı Ülke Uygulamaları ve Türkiye İçin Bir Değerlendirme. International Journal of Public Finance, 1(2), 168-193.
- Beşel, F. (2017). Türkiye'de Vergi Denetiminin Çeşitli Göstergeler İle Analizi. Sayıştay Dergisi, S, 107.
- Buluş, A. (2010). Vergi Toplamının Özerkleştirilmesinin Vergi Toplamının Etkinliğine Katkısı: İltizam Sistemi ile Bir Mukayese. Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi (19) 2010 / 1: 81 – 120
- Çetin, G. (2010). Bilişim Teknolojilerindeki Gelişmelerin Vergilemede Kayıt Düzeni ve Denetim Uygulamalarına Etkisi. Ekonomi Bilimleri Dergisi, 2(1), 79-86.
- Ergen, Z., & Kiliçkaya, L. (2014). Türkiye'de Vergi Denetim Sistemi ve Sistemin Aksaklıklarının Değerlendirilmesi. Sosyoekonomi, 21(1).
- Merter, M. E. (2016). Ülkemizde E-Beyanname Uygulamasının Vergi Denetiminin Etkinliği Üzerindeki Etkisi. Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 14(2), 51-73.
- Oğuztürk, B. S., & Ünal, E. K. (2015). Türkiye'de vergi denetiminde yeni dönem. Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi (AKAD), 7(13).
- Oral, B. G., Fazlılar, T. A., & Koç, Ö. E. (2015). Kayıtdışı Ekonomiyi Önlemeye Yönelik Bir Öneri: Vergi Denetim Üst Kurulu. Suleyman Demirel University Journal of Faculty of Economics & Administrative Sciences, 20(2).
- Organ, İ., & Çavdar, F. (2017). Türkiye'de Vergi Müfettişleri Perspektifinden Vergi Denetiminde Sorunlar: İstanbul, Tekirdağ, Edirne ve Kırklareli'den Bulgular. MANAS Sosyal Araştırmalar Dergisi, 6(2), 145-168.
- Öz Yalama, G., & Gümüş, E. (2013). Vergi Kaçırma Eğilimini Etkileyen Faktörler: Eskişehir'den Bulgular. International Journal of Management Economics & Business/Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, 9(20).
- Rakıcı, C. (2012). Vergi denetiminin yeni yapısı ve denetimin kayıtdışılığı önleme fonksiyonu. Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, 7(14).
- Sandalcı, U. (2019). Vergi Denetiminde Aramalı İnceleme Usulüne İlişkin Vergi İhbar Etkisi. Pamukkale University Journal of Social Sciences Institute/Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, (37).
- Savaşan, F., & Odabaş, H. (2005). Türkiye'de vergi kayıp ve kaçaklarının nedenleri üzerine ampirik bir çalışma. SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, s:1-28

Serçemeli, M. (2019). Risk Odaklı Vergi Denetiminde Elektronik Uygulamalar Üzerine Bir Değerlendirme. *Journal of International Social Research*, 12(65).

Somuncu, A. (2014). Yaygın Ve Yoğun Vergi Denetimi: Hukukî Yapı Ve Uygulamanın Değerlendirilmesi. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (43), 133-173.

Uğur, A. A. (2016). Vergi Denetimi Etkinliğinde Risk Analizi Sisteminin Uygulanabilirliği (Gaziantep Halı Sektörü Üzerine Örnek Bir Uygulama). *International Journal of Public Finance*, 1(2), 122-145.

Vergi Denetim Kurulu. "Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporu 2018". (<https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/04/VDK-2018-Birim-Faaliyet-Raporu-1102019-002.pdf>). Erişim tarihi: 05 Aralık 2020.