

Received-Makale Geliş Tarihi 27.10.2024  
Published-Yayınlanma Tarihi 31.12.2024  
Volume-Cilt (Issue-Sayı), ss/pp 11(114), 2632-2639

Research Article /Araştırma Makalesi  
10.5281/zenodo.14556669

**Dr. Erdinç Alp**

<https://orcid.org/0000-0002-9287-6223>

Ordu Üniversitesi, Ünye Meslek Yüksekokulu, Ordu / TÜRKİYE

ROR Id: <https://ror.org/04r0hn449>

## Türkiye’de Vergi Denetiminin Etkinliği ve Etkinliği Artırma Önerileri

### Efficiency of Tax Audit in Turkey and Suggestions for Increasing Efficiency

#### ÖZET

Tüm ekonomilerde vergi en temel kamu finansman aracı olarak kabul edilmektedir. Devletler, varlıklarını devam ettirebilmek için kişilerden vergi almakta ve aldıkları vergi ile yine kişilere kamusal hizmet sunmaktadırlar. Her ne kadar devletin vergi alması mülkiyet hakkına gerçekleştirilen bir müdahale olsa da Anayasa’nın mülkiyet hakkını düzenleyen 35’inci maddesi gereği kamu yararının söz konusu olması durumunda mülkiyet hakkına gerçekleştirilen müdahaleler hem iç hukuk hem de uluslararası hukuk tarafından kabul edilmektedir. Dolayısıyla vergi yolu ile mülkiyet hakkına gerçekleştirilen bu müdahalenin yasal dayanağı ve sınırı da kamu yararı olmaktadır.

Türk vergi sisteminde, kişiler ödeyecekleri vergiyi kendileri hesaplamakta ve vergi idaresine yine kendileri bildirmektelerdir. Bu yöntem ile vergi idaresinin iş yükü kolaylaşsa da vergi denetiminin tam olarak yerleşmediği ekonomilerde vergi kayıp kaçığının artmasına sebep olmaktadır. Vergi kayıp ve kaçaklarının (fazla) olması ise ekonomide vergi adaletsizliği / eşitsizliği ve gelir dağılımında adaletin bozulması gibi çeşitli sonuçları ortaya çıkaracaktır. Vergi oranlarının yüksek, vergi cezalarının ise yaptırımsız olması mükellefleri vergi ödemeye değil ödememeye alıştıracaktır. Çalışmada Türkiye’de vergi denetimi ve vergi denetiminin etkinliği ile bilgiler verilecek ve “Türkiye’de vergi denetiminin etkinliğini nasıl artırmalıyız?” sorusu cevaplanmaya çalışılacaktır.

**Anahtar Kelimeler:** Vergi, Vergi Denetimi, Vergi Denetiminde Etkinlik, Vergi Gelirleri

#### ABSTRACT

In all economies, tax is recognised as the most fundamental public financing instrument. In order to maintain their existence, states collect taxes from individuals and provide public services to them with the taxes they collect. Although taxation by the state is an interference with the right to property, interference with the right to property is recognised by both domestic and international law in cases of public interest in accordance with Article 35 of the Constitution regulating the right to property. Therefore, the legal basis and limit of this intervention to the right to property through taxation is the public interest.

In the Turkish tax system, individuals calculate the tax to be paid by themselves and notify the tax administration by themselves. Although this method eases the workload of the tax administration, it leads to an increase in tax losses and evasion in economies where tax auditing is not fully established. (Excess) tax losses and evasion will lead to various consequences such as tax injustice / inequality and deterioration of fairness in income distribution in the economy. The fact that tax rates are high and tax penalties are not sanctioned will accustom taxpayers not to pay taxes but not to pay taxes. In this study, information on tax audit and tax audit efficiency in Turkey will be given and the question ‘How should we increase the efficiency of tax audit in Turkey?’ will be tried to be answered.

**Keywords:** Tax, Tax Audit, Efficiency in Tax Audit, Tax Incomes

#### 1. GİRİŞ

Modern vergicilik, vergileme işleminin mükelleflerinin beyanları ile gerçekleşmesini benimsemiş, bu doğrultuda da beyan üzerine tarh sistemi vergi sistemlerine yerleşmiştir. Türk Vergi Sistemi de kural olarak beyan üzerine tarh üzerine kurulmuş bir vergi sistemidir. Ödeyecekleri vergiyi kendileri beyan eden mükellefler, ödedikleri vergi miktarı kadar gelirlerinin azaldığını bildikleri için, beyanlarını yaparken bilerek veya bilmeyerek gelirlerini azaltmayacak yöntemlere başvurarak vergiyi daha az ödemek veya hiç ödememek için çaba göstermektedirler. Hata ve/veya hile aracılığı ile beyanını gerçekleştiren mükelleflerin bu eylemleri sonucunda devletin vergi kaybına uğrayacağı, bu kayıp sonucunda da finansmanı çoğunlukla vergilerle sağlanan kamusal hizmetlerde aksamalar meydana geleceği veya aksamaların yaşanmaması adına devletin, kamu gelirlerini artırmak için diğer mali araçlarını kullanarak gelirini artırma ihtiyacı içinde olacağı doğaldır.

İşte bu sebeplerden dolayı, devletin vergi kaybı yaşamaması için, vergi mükelleflerinin idare tarafından denetlenmesi, beyanlarının doğruluğunun kontrol edilmesi gerekmektedir. Denetim sayesinde mükellefler, hata ve/veya hilelere başvurmayacak veya daha az başvuracaklardır. Vergi idaresinin denetimleri ne kadar etkin olursa devletin vergi kaybı da o oranda az olacaktır. Bu bilinçle vergi denetiminin daha iyi ve tek elden gerçekleştirilmesi amacıyla Vergi Denetim Kurulu oluşturulmuş ve denetim işlemi bu kurul tarafından gerçekleştirilmeye başlanmıştır. Ancak Vergi Denetim Kurulu'nun verileriyle Türkiye'de vergi denetiminin en fazla %2 seviyesinde olması "denetim (daha da) etkin yapılabilir mi?" sorusunu akıllara getirmektedir.

Çalışmada, yukarıda verilen "Denetim nasıl daha etkin yapılabilir?" sorusuna yanıt aramaktadır. Bu kapsamda, vergi denetimi ve Türkiye'de vergi denetimi kavramları incelenecektir. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan faaliyet raporları aracılığı ile Türkiye'de vergi denetiminin etkinliği tartışılacak ve bu etkinliği arttırmak için öneriler sıralanacaktır.

## 2. VERGİ DENETİMİ

Vergi denetimi; vergi kanunları ile vergiye tabi tutulan mükelleflerin ve vergisel işlemlerin kavranabilmesi, vergi idaresi ile mükelleflerin vergi sistemi içerisindeki yer alan kurallara uygun davranıp davranmadıklarını belirlenmesi amacıyla vergi idaresi tarafından gerçekleştirilen işlemlerin tümü (Oğuztürk ve Ünal, 2015, s.159) olarak tanımlanmaktadır.

Bu tanımdan yola çıkarak, vergi denetiminin hem vergi mükellefleri hem de vergi idaresi için yapıldığını, verginin iki tarafının da kanunlarla belirlenen kurallara uygun davranmasının sağlanması için gerçekleştirildiğini söyleyebiliriz. Kısaca vergi denetimini, vergi ile ilgili işlemlerde kanunlara uygunluğun araştırılması (Gediz Oral vd, 2015, s.127) şeklinde ifade edilebilir.

Vergi denetiminin en önemli amacı, vergi kaçakçılığı ile mücadeledir. Vergi idaresinin, gerçekleştirdiği veya gerçekleştireceği denetimler ile vergi kayıp ve kaçakları ile mücadele edip devletin vergi kaybına uğramasına engel olması gerekmektedir (Rakıcı, 2011, s.347). Bu genel amacın yanında vergi denetiminden beklenenler ise; bütçeye gerekli kaynağı sağlamak (mali ve ekonomik amaç), gelir dağılımında adaleti sağlamak (sosyal amaç) ve yürürlüğe giren bir verginin gereği gibi uygulanması hususunda devletin gücünü ya da saygınlığını tesis etmek (hukuki amaç) olarak sıralanabilir (Şaan, 2008, s.40).

### 2.1. Mali Amaç

Günümüz devletlerinin artan görevleri sonucu gelire olan ihtiyaçları da sürekli artış eğilimi göstermektedir. Bu bağlamda vergi denetiminden beklenen temel amaç vergi hasılatını en üst seviyede tutmaktır. Vergi denetimi ile amaçlanan devleti mali bakımdan rahatlatılabilmek için vergi sistemi dışında olan kaynakları sistem içine sokmak ve gerçeğe uygun vergi alınmasını sağlamaktır (Şaan, 2008, s.41). Bu durumda vergi denetiminin mali amacı; ekonomideki vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde önemli bir rol üstlenerek devletin gelir kaybına uğramamasını sağlamaktır (Güler, 2019, s.293).

### 2.2. Ekonomik Amaç

Kayıt dışı ekonominin artmasının doğal bir sonucu olarak devletlerin gelirlerinde azalma olduğu bir gerçektir. Gelirlerinde azalma yaşamaları sonucunda devlet, kamusal hizmetlerini sunabilmek amacıyla diğer kaynaklara yönelecek, yöneldiği bu kaynaklar ise devletin, ekonomik kaynak arayışına -en kolay şekilde borçlanmasına- sebep olacaktır. Borçlanma, uzun vadede harcama kalemlerini artıracak, sonucunda enflasyonist bir ortam yaratılma ihtimali ortaya çıkacaktır. Bu duruma ek olarak, kayıt dışı ekonomi, kaynak dağılımına da etki edebilmektedir. Kayıt dışı faaliyet gösteren işletmeler, daha düşük maliyetle rekabet ortamını bozacağından kayıtlı kesimi piyasadan dışlayacaklardır (Oğuztürk ve Ünal, 2015, s.211-212). Bu bağlamda denetim ile gereği kadar tahsil edilemeyen verginin yerine farklı kaynak arayışına giren devletin yaşaması muhtemel ekonomik kriz dönemlerine girmesini engellemek olmaktadır. Bir diğer ifade ile ekonomik amaç; devletin artan borçlanma ile makroekonomik istikrarsızlık yaşamalarının önlenmesi sayılabilir (Güler, 2019, s.293).

### 2.3. Sosyal Amaç

Devlet, görevi gereği sosyal devlet anlayışını sağlayabilmek adına; sosyal refahı, sosyal adaleti ve gelir dağılımında etkinliği sağlamalıdır. Anayasa'nın vergi ödevi başlığını taşıyan 73'üncü maddesinin 2'nci fıkrasında bu durum "Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır." şeklinde ifade edilmiştir. Devletin bu sosyal amacını yerine getirmek için kullandığı en etkili araç topladığı

vergilerdir. Devlet topladığı vergiyi yeniden dağıtarak, yüksek gelir elde edenlerden daha fazla vergi alıp elde ettiği vergi gelirlerini düşük gelir dilimindekilere kaydırarak (vergilemede adalet ilkesiyle) sosyal faydanın artmasını sağlayacaktır. Devletin bunu sağlamaya çalışması vergi denetiminin sosyal amacı olarak isimlendirilmektedir (Şamcı, 2016, s.42). Etkin bir vergi denetimi uygulanmayıp sosyal adaletin sağlanmadığı durumda ise hem gelir dağılımı hem de vergi adaleti vergi kaçırıcılar lehine bozulacaktır (Güler, 2019, s.293).

## 2.4. Hukuki Amaç

Vergi denetiminin hukuki amacı vergi kanunlarının uygulanmasını sağlamaktır (Rakıcı, 2011, s.347). Bu gerçekleştirilirse, devletin saygınlığı ve bu saygınlığa bağlı olarak gücü artacaktır. Devletin vatandaşlara eşit bir şekilde davranması hukuk devleti olmanın bir gereğidir (Şaan, 2008, s.42). Diğer taraftan vatandaşlar da devletin koyduğu kurallara riayet etmek zorundadır. İşte vergi denetimi ile devletin her vatandaşa Anayasa’da ve kanunlarda belirtildiği gibi eşit şekilde yaklaşması ve herkesin de devletin koyduğu kurallara eşit şekilde uyması sağlanmalıdır.

## 3. Türkiye’de Vergi Denetimi

Ülkemizde vergi denetimi, vergi mükelleflerinin beyanlarının doğruluğunun denetlenmesi (vergi incelemesi) ve vergi idaresinin teşkilatının iç denetime tabi tutulması (teftiş) şeklinde karşımıza çıkmaktadır. Bu açıdan baktığımızda, vergi denetimi yoklama, iç denetim ve vergi incelemesi olarak üçe ayrılmaktadır (Ergen ve Kılınçkaya, 2014, s.284-286).

### 3.1. Yoklama

Yoklama, Vergi Usul Kanunu’nun 12’nci maddesinde belirtildiği şekliyle; mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir. Yoklama yoluyla mükelleflerin işyerlerine gidilerek faturasız mal ve vergi levhası bulundurup bulundurmadıkları, satışlarda fiş-fatura kesip kesmedikleri, fiş-fatura kesildiyse bunların gerçek tutarda olup olmadıkları incelenerek kontrol edilir. Bu bağlamda, yoklama ile vergi idaresi mükelleflerin üzerlerine düşen yükümlülüklerini yerine getirip getirmediği tespit edilmiştir (Özyer, 2014, s.275).

Yoklama yapmaya yetkili olanlar; Vergi Usul Kanunu’nun 128’inci maddesinde sıralanmışlardır. Bunlar;

- ✓ Vergi dairesi müdürleri,
- ✓ Yoklama memurları,
- ✓ Yetkili makamlarca yoklama işi ile görevlendirilenler,
- ✓ Gelir uzmanları,
- ✓ Vergi inceleme elemanları

olarak sıralanmıştır. Yine Vergi Usul kanunu’nun 130’uncu maddesine göre yoklama için belirli bir süre bulunmamakta dolayısıyla her zaman yapılabilir.

Yoklama; vergi idaresinin mükellefleri denetleme yöntemlerinden en sınırlı olanı olarak da ifade edilebilir. Zira, aşağıda yer alan başlıkta incelenecek olan vergi incelemesi hatta vergi incelemesinin daha kapsamlısı olarak ifade edilebilen aramalı inceleme yöntemleri ile kıyaslandığında yoklamanın daha yüzeysel bir denetim yöntemi olduğu söylenebilir.

### 3.2. Vergi İncelemesi

Vergi Usul Kanunu’nun 134’üncü maddesinde vergi incelemesi, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olarak tanımlanmıştır. Vergi idaresi vergi incelemesi ile mükellefin sunduğu belgelerin doğruluğunu araştırmak için vergi incelemesinden yararlanmaktadır. Mükellefin beyanının doğruluğunun araştırılması gerekliliği ve vergi idaresinin de bunu gerçekleştirmek için kullandığı denetim yolu olan vergi incelemesi çoğunlukla vergi denetimi kavramını karşılamak üzere kullanılmaktadır (Acar ve İstekal, 2018, s.363).

646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile vergi denetiminin daha etkin bir yapıya kavuşturulmasını sağlamak amacıyla vergi denetim birimleri Vergi Denetim Kurulu (VDK) adı altında birleştirilmiş (Savaşan vd, 2014, s39) ve vergi incelemeye yetkili kişiler olarak, vergi müfettişleri, vergi müfettiş

yardımcıları, vergi dairesi müdürleri ve ilin en büyük mal memuru yetkilendirilmiştir<sup>1</sup>. 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname, vergi incelemelerinin Vergi Denetim Kurulu bünyesinde gerçekleştireceğini belirtmiş iken yukarıda da belirtildiği üzere vergi VDK'ya dahil olmayan vergi dairesi müdürleri ile ilin en büyük mal memuru tarafından da vergi incelemesinin gerçekleştirileceği denetimin tamamen VDK çatısı altına alınmadığını göstermektedir (Beşel, 2017, s.76).

### 3.3. İç Denetim

Vergi idaresi çalışanlarının vergi sisteminde belirtilen kurallara uygun davranıp davranmadıklarını belirleme, uygulamada yapılan yanlışlıkların düzeltilmesi ve bu yanlışlıkları yaratan nedenlerin tasfiyesini amaçlayan çalışmalar bütününe iç denetim adı verilmektedir (Ergen ve Kılınçkaya, 2014, s.285). İç denetim teftiş memurları tarafından gerçekleştirilir. İç denetim ile vergi idaresi çalışanları denetlenerek kanunların tüm mükelleflere eşit şekilde uygulanıp uygulanmadığı denetlenmiştir.

## 4. Vergi Denetiminin Etkinliği

Vergi denetiminde etkinliğin bilinmesi, gerçekleştirilen denetim faaliyetlerinin başarılı olup olmadığının ortaya çıkması bakımından önemlidir. Bu bağlamda, ülkemizde vergi denetiminde etkinliğin söz konusu olup olmadığı, vergi kaçakçılığının önlenmesinde etkin bir şekilde vergi denetimi yapıp yapılmadığı, eğer vergi idaresi etkin değilse ne gibi önlemler alınması gerektiği ile ilgili sorular aşağıda cevaplanmaya çalışılacaktır.

### 4.1. Etkinlik Kavramı

Kavram olarak etkinlik, bir amacın gerçekleştirilme derecesi olarak ifade edilmektedir. Bu bağlamda vergi idaresinin etkinliği; idare tarafından yürütülen, mükellefiyetin tespiti, verginin tarh, tahakkuk ve tahsili işlemleri ile denetim işlemlerinin başarılı bir şekilde yürütülmesi ve gerçekleştirilmesi olarak anlaşılmalıdır (Tosun ve Güran, 2002, s.190). Konuyu daha özele, vergi denetiminde etkinliğe getirdiğimizde ise, mükelleflerin vergi kanunlarına uygun olarak davranmalarını sağlamak amacıyla, vergi idarelerinin mükellefleri denetlemesi olarak tanımlayabiliriz. Bu durumda etkinliğin sağlanabilmesi, denetim birimlerinin fonksiyonlarının yanı sıra vergi mevzuatı, denetim sistemi, denetim elemanlarının nitelik ve sayısı ile mükelleflerin denetime karşı tutumuna kadar pek çok faktörün etkisi altındadır.

### 4.2. Vergi Denetiminin Etkinliğinin Ölçülmesi

Vergi denetiminde etkinlikten kastedilen; vergi idaresinin gerçekleştirdiği denetim faaliyetlerinin başarılı olup olmadığı ile ilgilidir. Etkin bir vergi denetiminin gerçekleşmesi ile kayıt dışı işlemler azalacak tersi durumda ise ekonomide kayıp oranı artacaktır.

Türk Vergi İdaresi'nin vergi denetiminde etkinliğini anlayabilmek için yaptıkları denetimlerin etkin olup olmadıklarının ortaya konması gerekmektedir (Fırat, 2015, s.3). Bu doğrultuda, mükelleflerin ne kadarının vergi incelemesine tabi tutuldukları etkinliği ölçme konusunda veri oluşturabilir. Aşağıda yer alan Tablo 1'de vergi idaresinin ülke genelinde mükellefleri inceleme oranları yer almaktadır.

**Tablo 1:** Türkiye Genelindeki Mükelleflerin Yıllar İtibariyle İncelenme Oranları (2013-2023)

Yıllar	Mükellef Sayısı	İncelenen Mükellef	İnceleme Oranı (%)
2013	2.460.281	71.352	2,90
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
2019	2.795.452	40.763	1,46
2020	3.004.329	47.597	1,58
2021	3.221.894	54.065	1,68
2022	3.433.964	77.610	2,26
2023	3.621.478	60.242	1,66

**Kaynak:** İlgili yıl Faaliyet Raporları aracılığı ile yazar tarafından hazırlanmıştır.

<sup>1</sup> Vergi Usul Kanunu'na göre vergi incelemeye yapmaya yetkili olanlar sayılmışlardır. Bu sayılanların dışındakilerin vergi incelemesi yapamayacakları Danıştay tarafından "...Dosyanın incelenmesinden; transit yakıtlara isabet eden özel tüketim vergisinin tekerrür hükümleri de uygulanmak suretiyle davacıdan re'sen tarh edilmesi gerektiğine dair düzenlenen 3.12.2013 gün ve R-2013/8 sayılı sınırlı vergi inceleme raporuna istinaden dava konusu cezalı tarhiyatın gerçekleştirildiği; dayanak vergi inceleme raporunun vergi dairesi müdür vekili tarafından imzalandığı; dolayısıyla, vergi incelemesinin de müdür vekili tarafından yapıldığı görüldüğünden, yukarıda yer verilen yasa hükmü kapsamında vergi incelemesi yapma yetkisi bulunmayan vergi dairesi müdür vekili tarafından gerçekleştirildiği anlaşılmaktadır. İnceleme yapma yetkisi olmayan vergi dairesi müdür vekili tarafından gerçekleştirilen incelemeye istinaden tesis edilen işlemin bu gerekçeyle iptaline karar verilmesi..." şeklinde bir karar verilerek açıklanmıştır. Danıştay 7. Daire, E:2016/3694, K:2018/4846.

Yukarıda yer alan tabloda mükellef sayısı, ilgili yılın son ayında Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından açıklanan Gelir Vergisi mükellefleri ile Kurumlar Vergisi mükelleflerinin toplamını, incelenen mükellef sayısı Hazine ve Maliye Bakanlığı Faaliyet Raporları'nda belirtilen sayıları, inceleme oranı ise incelenen mükelleflerin toplam mükelleflere oranını vermektedir.

Buna göre; 2023 yılında gerçekleştirilen vergi denetimlerinde; toplam 3.621.478 mükelleften 60.242'si ile sınırlı kalınmış ve denetlenme oranı %1,66 olarak hesaplanmıştır (Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2023, s.47). İncelenme oranı, en yüksek olduğu 2013 yılında 2,90 olarak hesaplanmışken aradan geçen on yılda bu oran düşme eğilimi göstermiş ve 2022 yılı hariç son yıllarda ise oran 1,50 civarında hesaplanmıştır. Tablonun incelenmesinde seçim yıllarına denk gelen dönemlerde incelemelerin düştüğü gözlemlenmektedir. Çalışmanın konusunu genişletmemek adına "seçim dönemi / vergi incelemesi" oranının analizine girilmemiştir.

Tabloya göre; yıllar itibariyle mükellef sayısında meydana gelen artış inceleme oranlarına yansımamakta hatta inceleme oranlarında bir azalma görülmektedir. Vergi inceleme oranlarındaki bu azalışın en geçerli sebebi özellikle son yıllarda neredeyse her yıl vergi barışı, matrah artırımı, vergi yapılandırması gibi değişik isimler alarak mevzuatımıza giren vergi affi uygulamalarıdır. 2011 yılında 6111 sayılı (R.G. Tarih ve Sayı: 25.02.2011/Mükerrer 27857), 2016 yılında 6736 sayılı (R.G. Tarih ve Sayı: 19.08.2016/29806), 2018 yılında 7143 sayılı (R.G. Tarih ve Sayı: 18.05.2018/30425), 2020 yılında 7256 sayılı (R.G. Tarih ve Sayı: 17.11.2020/ 31307), 2021 yılında 7326 sayılı (R.G. Tarih ve Sayı: 09.06.2021/31506) ve 2023 yılında 7440 sayılı (R.G. Tarih ve Sayı: 12.03.2023/32130) kanunlar ile vergi mevzuatımızda yer edinen uygulamalar sonucu matrah artırımı yapan mükellefler nezdinde vergi incelemesi yapılmayacağı hüküm altına alınmıştır. Bahsedilen kanunların ilgili maddelerinde, matrah artırımı yapan mükellefler için bir vergi inceleme yapılmayacağına hüküm altına alınması vergi inceleme oranlarındaki düşüşün bir göstergesi olarak ifade edilmektedir.

Yine son yıllarda vergi denetim eleman sayılarında gözlemlenen azalmalar ile vergi inceleme oranları arasında bağlantı kurulabilir. Bu bağlamda; Yoruldu ve Yoruldu'nun (2016) gerçekleştirdikleri çalışmalarında verdikleri vergi denetim elemanları sayısı ile Vergi Denetim Kurulu'nun ve Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın faaliyet raporlarından alınan veriler karşılaştırılarak aşağıda yer alan Tablo 2'ye ulaşılmıştır.

**Tablo 2:** Vergi Denetim Elemanı Sayıları

Unvan	2016	2018	2022	2023
Vergi Başmüfettişi	289	220	1.365	1.504
Vergi Müfettişi	3.559	2.822	4.218	4.238
Vergi Müfettiş Yardımcısı	5.389	5.222	498	223
<b>Toplam Denetim Elemanı</b>	<b>9.237</b>	<b>8.264</b>	<b>6.081</b>	<b>5.965</b>

**Kaynak:** 2016 verileri Yoruldu & Yoruldu (2016)'dan diğer veriler ise ilgili yıllar faaliyet raporlarından alınarak yazar tarafından hazırlanmıştır.

Tablo 2'ye göre; Yoruldu ve Yoruldu'nun (2016) çalışmalarını hazırladıkları 2016 yılında Vergi Denetim Kurulu bünyesinde; 289 Vergi Başmüfettişi, 3.559 Vergi Müfettişi, 5.389 Vergi Müfettiş Yardımcısı bulunmakta iken, bu sayı 2018 yılında; 220 Vergi Başmüfettişi, 2.822 Vergi Müfettişi, 5.222 Vergi Müfettiş Yardımcısı seviyesine gerilemiş, 2023 yılı itibariyle ise Vergi Başmüfettişi sayısı 1.504, Vergi müfettişi sayısı 4.238, Vergi Müfettiş Yardımcısı sayısı ise 223 olarak karşımıza çıkmaktadır. Yapılan ilk çalışma olan Yoruldu ve Yoruldu'nun (2016) çalışmaları ile güncel sayıları karşılaştırdığımızda denetim elemanlarının sayısında 3.272 kişilik bir azalma olduğunu görmekteyiz.

2023 yılı Faaliyet Raporu'nda yer alan kadro dağılımına baktığımızda vergi denetimindeki bu düşüklüğün sebebini görmekteyiz. Rapora göre; Kurul bünyesinde 31.12.2023 tarihi itibariyle; 865 Vergi Başmüfettişi, 5.898 Vergi Müfettişi ve 1.246 Vergi Müfettiş Yardımcısı kadrosu boş durumdadır. Toplamda vergi denetiminde 8.014 kişilik bir denetim kadrosu boş kalmakta ve bu durum vergi denetiminin ülkemizdeki eksikliğini de göstermektedir.

**Tablo 3:** Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Kadro Durumu

Unvan	Toplam Kadro	Dolu Kadro	Boş Kadro
Vergi Başmüfettişi	3.055	2.190	865
Vergi Müfettişi	10.656	4.758	5.898
Vergi Müfettiş Yardımcısı	1.525	279	1.246

**Kaynak:** Hazine ve Maliye Bakanlığı 2023 yılı Faaliyet Raporu (Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2023, s.12).

Ergen ve Kılınçkaya'nın (2014) gerçekleştirdikleri çalışmalarında Vergi Denetim Kurulu'nun 2013 faaliyet raporundan faydalanmışlar, 2013 yılı itibarıyla kurul bünyesinde 5.261 Vergi Müfettiş Yardımcısı, 3.597 Vergi Müfettişi, 622 Vergi Başmüfettişi boşluğu olduğunu ortaya koymuşlardır. Aradan geçen on yıl içerisinde Vergi Başmüfettişi sayısında kadro ihtiyacı 865, Vergi Müfettişi sayısında kadro ihtiyacı 5.898, Vergi Müfettiş Yardımcısı sayısında kadro ihtiyacı 1.246 olarak belirlendiğine göre; Vergi Denetim Kurulu'nun yeni alım gerçekleştirdiğini ancak yetişmiş personelin kuruldan ayrıldığı söylenebilir.

3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mal Müşavirlik Kanunu'na göre denetim elemanı olarak 10 yıl kamuda çalışanlara Yeminli Mali Müşavirlik hakkı tanınması, özellikle Vergi Başmüfettişi ve Vergi Müfettiş sayılarındaki azalmayı açıklamaktadır (Ergen ve Kılınçkaya, 2014, s.299). Çünkü sayılan unvanlara sahip denetçiler, kamudan ayrılıp özel sektörde çalıştıklarında hem çok kolay iş bulabilmekte hem de gelirlerini kamuda çalışmalarına nazaran daha fazla artırmaktadırlar. Buna karşın yeni eleman alımı gerçekleştirildiği de Vergi Müfettiş Yardımcısı sayısındaki artıştan anlaşılmaktadır. Bu durumda; Vergi Denetim Kurulu, Vergi Müfettiş Yardımcısı olarak personel alımı gerçekleştirmekte, ancak istihdam ettiği Vergi Müfettiş Yardımcılarını yetiştirip uzmanlaştırdıktan sonra özel sektöre kaptırmaktadır.

## 5. Vergi Denetiminin Etkinliğinin Arttırma Yolları

Vergi denetiminin etkin olması, vergi kayıp ve kaçaklarını önlemenin en etkili yoludur. Vergi kaybını en aza indirebilmek için vergi denetiminin etkin bir şekilde gerçekleşmesini sağlamak gerekmektedir. Bunu sağlamak için hukuki ve idari aşamada önlemler almak gerekmektedir. Aşağıda bu önlemler sıralanmıştır.

### 5.1. Hukuki Önlemler

Vergi denetiminin etkinliğini arttırıcı en önemli hukuki önlemleri; vergi oranlarının azaltılıp verginin tabana yayılmasının sağlanması ve cezaların caydırıcı nitelikte olması olarak sıralayabiliriz.

Bir ekonomide vergi oranlarının yüksek olması, gerçek gelirlerin beyan edilmemesine yönelik gerekçe oluşturmakta ve bu durum vergi kayıp kaçığına sebep olmaktadır. Bu sebepten oluşan vergi kayıp ve kaçaklarını önleyebilmek adına vergi oranlarının makul seviyede olması ve vergi matrahının tespitinde kullanılan yöntemlerin mükellefin vergi ödemesini kolaylaştırıcı ve teşvik edici içerik barındırması sağlanmalıdır (Şaan, 2008, s.67-68).

Tuay ve Güvenç tarafından hazırlanan ve Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayımlanan, "*Türkiye'de Mükelleflerin Vergiye Bakışı*" adlı çalışmada; araştırmaya katılanların %76,1'i vergi oranlarının yüksekliğinin vergi kaçırma teşvik ettiğini ve yine %71,6'sı ise vergi oranlarının düşürülmesinin vergi ödemeyi teşvik edeceğini söylemişlerdir (Tuay ve Güvenç, 2007). Bize göre de vergi oranlarının ödenebilecek seviyede olması vergi ödeme alışkanlığının gelişmesine destek sağlayıcı olacaktır.

Yine ayrıca bir diğer hukuki önlem olarak; vergisel yükümlülüklerin yerine getirilmesi ve denetimde etkinliğin sağlanması açısından kanunlarda vergi suç ve cezaların tanımlarının tereddüte ve yoruma mahal vermeyecek şekilde yer alması ve vergi kaçırmanın topluma karşı işlenmiş diğer suçlar gibi ele alınıp taviz verilmeden uygulanmasının sağlanması gerekmektedir (Şaan, 2008, s.68).

Vergi cezaları denetim ile desteklenmezse mükellefler üzerindeki etkisi çok önemli olmayacağı için, vergi kanunlarında, vergi cezalarını arttırıcı düzenlemeler yapıp caydırıcılığı arttırmak, vergisini zamanında ödemeyen mükelleflere uygulanacak gecikme zam ve faizlerini arttırmak vergi denetimini etkin hale getirecektir. Benzer şekilde, önceki denetimlerin gelecekte de denetlenme ihtimalini arttıracak varsayıldığında, bir önceki yılda yapılan denetimin kişinin izleyen yıllarda vergiye gönüllü uyumunun sağlanacağı varsayılabilir.

### 5.2. İdari Önlemler

Vergi denetiminin etkinliğini arttırıcı idari önlemleri ise; personelin niteliğinin ve niceliğinin yükseltilmesi ve personelin belli konularda uzmanlaşması olarak sıralamak mümkündür.

Vergi kayıp ve kaçaklarını önlemenin en önemli yolu vergi ile ilgili işlemlerde denetimi etkin bir şekilde kullanılmasından geçmektedir. Kızılot ve Çomaklı (2014) tarafından gerçekleştirilen çalışmada, Maliye Bakanlığı denetim elemanlarınca yapılan denetimin personel yetersizliğinden dolayı %2 seviyesinde olduğu ortaya konmuştur (Kızılot ve Çomaklı, 2014, s.142). Aradan geçen on yılda denetim oranının halen yaklaşık aynı seviyede olması hatta daha da düşmesi bizi vergi denetiminin etkin gerçekleşmediği sonucuna ulaştırmaktadır. Bu durum kayıt dışı işlem yapanların ortaya çıkarılmasının ne kadar zor

olduğunun bir göstergesi olduğu gibi vergi denetiminin de etkin çalışmadığının bir göstergesidir. Etkin bir vergi denetimi için vergi denetim elemanları sayısının artırılması bir gerekliliktir (Gerçek, 2014, s.686).

Vergi denetim elemanlarının niceliğinin artırılmasının yanı sıra niteliğinin de verilecek eğitimlerle yükseltilmesi gerekmektedir (Şaan, 2008, s.70). Özellikle kurum içi verilecek olan mesleki eğitimler sonucu, vergi idaresi personelinden kaynaklanan hatalar en aza indirilebilir ve sürekli olarak mükellefle olan temaslarında kendilerine ve kuruma verecekleri zararların önüne geçilebilir.

Benzer şekilde, verilecek meslek içi eğitimler ile vergi dairesi personelinin belli konularda yetkinliğe ulaşması, uzmanlaşması da sağlanmalıdır. Böylece her işi biraz bilen personel yerine yaptığı işi en iyi bilen personel ile vergi idarelerinin verimli işleyişi sağlanmalı ve vergi denetiminin etkinliğini gerçekleştirilmelidir (Şaan, 2008, s.71).

Ayrıca vergi denetiminde çalışan personellerin özlük haklarında yapılacak iyileştirmeler ile bu kişilerin alanlarında birer uzman haline geldikten sonra özel sektör tarafından istihdam edilemeleri de engellenmiş olacaktır. Bürokrasi koridorlarında yetişmiş ve alanında uzman olan bu kişiler kamuda edindikleri tecrübeleri ile beraber arkalarına bile bakmadan ayrılmalarının en temel gerekçesi ücretlerinin özel sektöre kıyasla çok düşük kalmasıdır. Özlük haklarında gerçekleştirilecek iyileştirmeler neticesinde vergi denetim elemanlarının kamuda görevlerine devam etmeler ide sağlanacaktır.

## 6. SONUÇ

Türk Vergi Sistemi'nin beyan üzerine vergilendirmeyi kabul etmesinden dolayı, vergileme işleminin öncelikle mükelleflerin beyanları doğrultusunda gerçekleşeceği, sonrasında ise yapılan denetimlerde mükelleflerin doğru beyanda bulunup bulunmadıklarının tespitinin sağlanmasının gerekeceği ortadadır. Beyan üzerine vergilendirmede olması gereken mükelleflerin vergi bilincine sahip olmaları gerekliliğidir. Ancak yapılan değişik çalışmalarda, Türkiye'de mükelleflerin vergi ödeme alışkanlıklarının yerine "vergi ödememe" alışkanlığına sahip olmaları; beyanlarının da hatalı, yanlış veya eksik olması ihtimalini artırmaktadır. Bu sebepten vergileme işleminin düzgün yürütülebilmesi için mükelleflerin beyanlarının doğruluğunun mutlaka araştırılması gerekmektedir. Bu bağlamda, çalışmada vergi denetiminde etkinliğin nasıl artırılacağı sorusuna cevap aranmıştır.

Çalışmada; vergi denetiminde etkinliğin sağlanabilmesi için, vergi idaresinde çalışanlarının niteliklerinin, niceliklerinin artırılması ve özlük haklarında iyileştirmelerin yapılması, ayrıca vergi denetim elemanlarının uzmanlaşmaları gerekliliği sonuçlarına ulaşılmıştır. Bunun yanı sıra, vergi mükelleflerinin vergi kaçırmalarını engellemek amacıyla vergi oranlarının düşük tutulması ve idarenin vereceği cezaların caydırıcı nitelikte olması gerektiği çalışmada ortaya konan diğer sonuçlardandır.

## KAYNAKÇA

- 6111 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, R.G. Tarih ve Sayı: 25.02.2011/27857 (Mükerrer).
- 6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun, R.G. Tarih ve Sayı: 19.08.2016/29806.
- 7143 sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun, R.G. Tarih ve Sayı: 18.05.2018/30425.
- 7256 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun., R.G. Tarih ve Sayı: 17.11.2020/ 31307.
- 7326 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun, R.G. Tarih ve Sayı: 09.06.2021/31506.
- 7440 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, R.G. Tarih ve Sayı: 12.03.2023/32130.
- Acar, Y. & İstekal, D. (2018). "Vergi Denetiminde Etkinliğin Sağlanmasında Mükellef ve Mükellef Olmayanların Karşılaştırılmalı Analizi: Şırnak İli Örneği", *Journal of Institute of Economic Development and Social Researches*, 4(10), 362-374.
- Beşel, F. (2017). Türkiye'de Vergi Denetiminin Çeşitli Göstergeler ile Analizi. *Sayıştay Dergisi*, (107), 65-98.

- Ergen, Z., & Kılınçkaya, L. (2014). Türkiye'de Vergi Denetim Sistemi ve Sistemin Aksaklıklarının Değerlendirilmesi. *SosyoEkonomi*, 21(21), 281-304.
- Fırat, M. (2015). Türkiye'de Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunları ve Özerk Gelir İdaresi. *Türk Dünyası Araştırmaları*, (216), 1-22.
- Gediz Oral, B., Arpazlı Fazlılar, T., & Koç, Ö.E. (2015). Kayıtdışı Ekonomiyi Önlemeye Yönelik Bir Öneri: Vergi Denetimi Üst Kurulu. *Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 20(2), 119-149.
- Gerçek, A. (2014). *Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçakların Önlenmesi Açısından Vergi İdaresinin Sorunları ve Yeniden Yapılandırma Önerisi*. 19. Türkiye Maliye Sempozyumu (ss. 677-717). Antalya: Uludağ Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü.
- Güler, H. (2019). Türkiye'de Vergi Denetim Sisteminin Gelişimi ve Etkinliği. *Vergi Raporu Dergisi*, (232), 290-305.
- Hazine ve Maliye Bakanlığı (2018). “*Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporu*”. <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/04/VDK-2018-Birim-Faaliyet-Raporu-1102019-002.pdf>.
- Hazine ve Maliye Bakanlığı. (2022). “*Vergi Denetim kurulu 2022 Yılı Faaliyet Raporu*”. <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/sites/17/2023/03/Vergi-Denetim-Kurulu-Baskanligi-2022-Yili-Faaliyet-Raporu.pdf>.
- Hazine ve Maliye Bakanlığı. (2023). “*Vergi Denetim Kurulu 2023 Yılı Faaliyet Raporu*”. (<https://ms.hmb.gov.tr/uploads/sites/17/2024/03/VDK-2023-Yili-Faaliyet-Raporu.pdf>).
- Kızılot, Ş., & Çomaklı, Ş E. (2014). *Vergi Kayıp ve Kaçakları ve Kayıtdışı Ekonomi İlişkisi ve Boyutlarının Mevzuat Açısından Değerlendirilmesi*. 19. Türkiye Maliye Sempozyumu (s. 127-172). Antalya: Uludağ Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü.
- Oğuztürk, B.S., & Ünal, E.K. (2015). Türkiye'de Vergi Denetiminde Yeni Dönem. *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, 7(13), 207-237.
- Özyer, M.A. (2014). Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları.
- Rakıcı, C. (2011). Vergi Denetiminin Yeni Yapısı ve Denetimin Kayıtdışılığı Önleme Fonksiyonu. *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 7(14), 345-362.
- Savaşan, F., İzgi Şahpaz, K., & İnce, T. (2014). *Vergi Denetim Birimlerindeki Değişikliğin Vergi Müfettişleri Gözüyle Değerlendirilmesi: Bir Alan Araştırması*. 29. Türkiye Maliye Sempozyumu (s. 37-58). Antalya: Sakarya Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü.
- Şaan, A. (2008). *Türkiye'de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Denetiminin Etkinliği*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Şamcı, E.B. (2016). *Türkiye'de Vergi Denetimi ve Vergi Kayıp-Kaçaklarının Önlenmesi Yönünden Vergi Denetiminin Rolü Pendik Uygulama Denetim Müdürlüğü Örneği*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Haliç Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Tosun, M.U., & Güran, M.C. (2002). Vergi İdarelerinde Etkinlik Arayışları: Vergi Dairelerinde Etkinlik Ölçümüne Yönelik Bir Deneme. *Hacettepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, 20(2), 187-215.
- Tuay, E., & Güvenç, İ. (2007). Gelir İdaresi Başkanlığı. [https://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/turkiyede\\_mukelleflerin\\_vergiye\\_bakisi.pdf](https://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/turkiyede_mukelleflerin_vergiye_bakisi.pdf).
- Yoruldu, M., & Yoruldu, N.Z. (2016). Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Vergi Denetimi ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü Üzerine Bir Değerlendirme. *Uluslararası Bilimsel Araştırmalar Dergisi*, 1(1), 51-70.