TÜRKİYE'DE VERGİ DENETİM SİSTEMİNİN GELİŞİMİ ve ETKİNLİĞİ

DEVELOPMENT OF TAX AUDIT SYSTEM IN TURKEY AND ITS EFFICIENCY UNDER ECONOMIC FAILURES



Hünkar GÜLER*

ÖZ

Kamu harcamalarının temel finansman kaynağı vergilerdir ve vergi gelirleri vergi denetimiyle güvence altına alınmaktadır. Vergi denetimi, vergi kaçakçılığının önüne geçerek mükelleflerin vergiye uyumunu sağlamaktadır. Vergi kaçakçılığının azaltılarak vergi uyumunun sağlanmasında sosyal normlar, vergi ahlakı, vatan sevgisi, sorumluluk ve utanç gibi içsel faktörler ile vergi denetimi ve cezalar gibi dışsal faktörler yer almaktadır. Rasyonel insan mükellef, seçmen, bürokrat ve politikacı olarak karşımıza çıkmakta ve kişisel çıkarlarının peşinden koşmaktadır. Bu bağlamda, vergi mükellefi vergi kaçırmayı tercih ederken politik aktörler çıkarlarını en çoklaştırmaya çalışmaktadır. Mükellef ve seçmen arasındaki örtülü anlaşma neticesinde vergi denetimlerinin yapılamaması fırsat eşitsizliği, haksız rekabet ve asimetrik bilgi gibi iktisadi başarısızlıklara yol açmaktadır. Bu çalışma, iktisadi başarısızlıklar çerçevesinde

ABSTRACT

Taxes are the fundamental sources of financing for the public expenditures and tax receipts are secured by tax audit. Tax audit makes taxpayers comply with tax laws by preventing tax evasion. Intrinsic motivation such as social norms, tax moral, patriotism, liability, and shame and extrinsic motivation such as tax audit, and penalties help tax compliance generate by decreasing tax evasion. Homo economicus shows up as taxpayer, voter, bureaucrat, and politician and chases its personal benefits. In this sense, politicians attempt to maximise their personal benefits whereas taxpayers prefer evading taxes. Tax audit which is not employed as a result of the implicit agreement between taxpayers and politicians causes economic failures such as inequality of opportunity, unfair competition and asymmetric information. This paper researches the development of tax

* Dr. Öğr. Üyesi, Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi, gulerhunkar@gmail.com, Orcid ID: 0000-0002-9805-284X

Güler, H. (Ocak 2019). Türkiye'de Vergi Denetim Sisteminin Gelişimi ve Etkinliği, *Vergi Raporu, 232,* (290-305).

M.G.T.: ***12.12.2018*** */ M.K.T.:* ***26.12.2018***

Türkiye'de vergi denetim sisteminin gelişimini ve etkinliğini araştırmaktadır. Türk vergi sisteminin modernleşmesi büyük ölçüde gerçekleşmekle birlikte vergi denetim sisteminde aynı başarının yakalanamadığı görülmektedir. Türkiye'de etkin bir vergi denetim sistemi oluşturmak için siyasi iradenin desteğine, vergi müfettişi sayısının arttırılmasına, vergi harcamalarının azaltılmasına, otomasyon sisteminin geliştirilmesine, vergi aflarına başvurulmamasına ve uzlaşma müessesesinin kaldırılmasına ihtiyaç duyulmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Denetimi, Vergi Yönetimi, Etkinlik, İktisadi Başarısızlıklar, Kurumsal İktisat

JEL Sınıflandırması Kodları: K34, M42, H29

audit system in Turkey and its efficiency under economic failures. It is seen that Turkish tax audit system has not been modernised as successfully as Turkish tax system has been done. To create effective tax audit system, it is necessary to gain the support of politicians, increase the number of tax inspectors, decrease the tax expenditures, develop the automation system, give up the tax amnesties, and abolish the conciliation commission.

Keywords: Tax audit, tax administration, efficiency, economic failures, institutional economics

JEL Classification Codes: K34, M42, H29

GİRİŞ

Türk vergi sistemi üniter (global) yapıdadır ve matrah genellikle beyan usulüne göre tespit edilmektedir. Türkiye'de tasarruf açığından dolayı vergilendirme dolaylı vergilere kaymış ve dolaylı vergilerin vergi gelirleri içerisindeki payı yüzde 70'e yaklaşmıştır. Bununla birlikte, açıktır ki, sorun dolaylı vergilerin ağırlığından değil gelirin vergilendirilememesinden kaynaklanmaktadır. Bununla birlikte, kamu harcamalarının azaltılamaması da önemli bir sorundur. Türkiye'de vergilerin kamu harcamalarını finanse etme gücü ve esnekliğinin düşük olması vergi sisteminin sorgulanmasına neden olmaktadır. Vergi denetimi, mali sistemimizin önemli bir bileşeni olmakla birlikte vergi uyumunu sağlayarak vergi kaçakçılığını azaltmayı ve vergi gelir güvenliğini sağlamayı amaçlamaktadır. Vergi uyumu; sosyal normlar, vergi ahlakı, vatan sevgisi, sorumluluk ve utanç gibi içsel faktörler (intrinsic motivation) ile vergi denetimi ve cezalar gibi dışsal faktörler (extrinsic motivation) tarafından belirlenmektedir. Bununla birlikte; kamusal mal ve hizmet sunumu, modern vergi sistemlerinin üçüncü kişilerin bilgisinden yararlanması ve vergi mükelleflerinin vergi denetim ihtimalini ve cezaları yüksek değerlendirmeleri vergiye gönüllü uyumu sağlamaktadır.

Vergi gelirleri, bir taraftan mükelleflerin faydalarını maksimize etmek için vergi kaçakçılığına (tax evasion) yönelmesi diğer taraftan siyasetçi ve bürokratların mevcut pozisyonlarını koruma istekleri arasındaki örtülü bir anlaşmadan dolayı erimektedir. Vergi denetiminin gerçekleştirilememesi fırsat eşitsizliği, haksız rekabet, asimetrik bilgi gibi sorunlara yol açarak iktisadi başarısızlıklara neden olmaktadır. Rasyonel insanın tüketici, seçmen, bürokrat ve politikacı olarak her zaman kendi çıkarları peşinde koşması tekel, fakirlik, durgunluk ve israfa yol açmakta ve reformlar ve regülasyonlarla mevcut sistemin devlet eliyle onarılması gerekmektedir. Türkiye, cumhuriyetin ilk yıllarından itibaren, hem vergi sistemini ve örgütsel yapısını modernleştirmek hem de vergi denetim sisteminin etkinliğini arttırmak için önemli reformlar yapmıştır.

Bu çalışma, iktisadi başarısızlıklar çerçevesinde Türkiye'de vergi denetim sisteminin gelişimini ve etkinliğini incelemektedir. Çalışmanın birinci bölümü vergi denetiminin temel amacı-

nın vergi kaçakçılığını azaltarak vergi uyumunu sağlamak olduğunu ortaya koymaktadır. Çalışmanın ikinci bölümü, Türkiye'de mali denetim sisteminin gelişimini sırasıyla açıklamaktadır. Türkiye'nin neo-liberal paradigma ve kurumsal iktisat çerçevesinde klasik hazineci yaklaşımdan mükellef odaklı ve performansa dayanan bir örgütsel yapıya doğru geliştiği belirtilmelidir. Bununla birlikte, vergi denetim sisteminin gelişim hızı vergi sistemi ve örgütsel sistemin gelişim hızlarından daha yavaştır. Çalışmanın üçüncü bölümü, OECD ülkelerinde vergi denetim sistemi ve vergi toplama maliyetlerinin gelişimi üzerinde durmaktayken, dördüncü bölüm Türkiye'de vergi denetim sisteminin kısıtlarını açıklamaktadır. Çalışma, bulguların ve politika önerilerinin yer aldığı sonuç bölümüyle tamamlanmaktadır.

1- VERGİ DENETİMİNİN TEORİK TEMELLERİ

Vergiler; devletlerin olağandışı ve gönüllülük esasına dayalı olarak topladıkları gelirlerken zamanla cebren toplanan olağan ve sürekli bir gelir kaynağı haline dönüşmüştür. Başlangıçta, dini referanslı gönüllü ödemelerden oluşan vergiler savaşlarla birlikte meşru ve sürekli ödemeler haline almıştır.[1] 1789 tarihli İnsan ve Vatandaş Hakları Beyannamesinin öncüsü olan "Domat" verginin kanuni bir mecburiyet olduğunu, halkın genel masraflara katılması gerektiğini ve bu masrafların kendi menfaatlerine olduğunu belirterek modern vergi teorisinin ilk izlerini ortaya koymuştur.[2] Zaman içindeki evrimi nihayetinde vergiler, siyasi cebir altında kanuni ödemeler şeklini almıştır. Bugün vergiler, sadece kamu harcamalarını finanse etmek için değil; aynı zamanda gelir ve kaynak dağılımıyla istihdam, fiyat ve ödemeler dengesi istikrarını ve sosyal amaçları gerçekleştirmek için de kullanılmaktadır.[3]

Denetim, hukuk devleti olmanın bir gereği olarak doğabilecek riskleri önlemeyi veya ortaya çıkan hata ve hileleri bertaraf etmeyi amaçlamaktadır. Mali denetimin bir alt alanı olan vergi denetimi ise kamu ve özel hukuk kurum ve kuruluşlarının kanun ve mevzuata uygun olarak çalışıp çalışmadıklarını denetlemektedir.[4] Farklı bir ifadeyle vergi denetimi, vergi mükelleflerinin mali yükümlülüklerini doğru bir şekilde tespit edip etmediklerini, bu mali yükümlülüklerini raporlayıp raporlamadıklarını ve diğer yükümlülüklerini yerine getirip getirmediklerini incelemektedir. Vergi denetimi kapsamı ve yoğunluğu itibariyle genel kontrollerden, vergi uyumunun gözden geçirilmesinden ve evrakların çapraz denetiminden farklı olmakla birlikte kapsamı ülkeden ülkeye değişmektedir.[5]

Vergi denetimi, dar anlamda vergi incelemesi; geniş anlamda ise vergi yasaları ile düzenlenmiş vergi borcunun, vergi kayıp ve kaçaklarını en aza indirecek şekilde vergi tahsilatını güvence altına alan "vergi güvenlik kurumları" şeklinde tanımlanmaktadır.[6] Vergi denetiminin sıklığı ve kapsamı ülkeden ülkeye değişmekle birlikte genellikle üç tür denetim vardır: i) vergi mükelleflerinin vergilerini hesaplarken kullandıkları tüm bilgilerin hepsinin denetlendiği tam denetim (full audits), ii) riskli alanların denetimini dikkate alan sınırlı alan denetimi (limited scope audits) ve iii) kısa sürede geniş bir vergi mükellefi grubunun tek bir konu üzerinden denetlendiği tek konu denetimi (single issue audits)'dir.[7]

[1] Fritz Neumark, Maliyeye Dair Tetkikler, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayını, İstanbul, 1950, s. 26.
[2] Henry Laufenburger, Vergiler ve Tarihi, Ragıp Hanyal (çev.), Kardeş Matbaası, Ankara, 1964, s. 24.
[3] Charles Victor Brown, Peter Mcleod Jackson, Public Sector Economics, Basil Blackwell, Oxford, 1990, s. 297.
[4] Fazıl Tekin, Ali Çelikkaya, Vergi Denetimi, Altıncı Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2014, s. 21-22.
[5] OECD, Strengthening Tax Audit Capabilities: General Principles and Approaches, 2006, s. 9.
[6] Güneri Akalın, Kalkınan Ekonomi: Türkiye'de Denetimin Etkinleştirilmesi, 29. Türkiye Maliye Sempozyumu, Antalya, 2014, s. 492.
[7] OECD, s. 9

Vergi denetiminin mali amacı devletin gelir ihtiyacının karşılanmasıdır. Dolayısıyla, vergi denetimi kayıp ve kaçakların önlenmesinde önemli bir rol üstlenerek devletin gelir kaybına uğramasını önlemektedir. Denetimin bir diğer amacı, devletin vergi kaybı nedeniyle borçlanmaya giderek makroekonomik istikrarsızlığa neden olmasını engellemektir. Vergi denetiminin sosyal amacı ise, bütün mükelleflerin vergisini ödeyerek vergi adaleti ve gelir dağılımında adaletin sağlanmasına yardımcı olmasıdır. Aksi takdirde, bazı mükelleflerin kayıtdışı kalması hem vergi adaletini hem de gelir dağılımını vergi kaçıranlar lehine bozacaktır. Vergi denetiminin hukuki amacı ise, özellikle devletin saygınlığını ilgilendirmesinden dolayı vergi kanunlarının uygulamasını sağlamaktır.[8] Vergi denetiminin önemli amaçlarından birisi de belge ve kayıt düzenini sağlayarak vergi uyumunu gerçekleştirmesidir.

Vergi denetiminin en önemli nedeni vergi uyumunun sağlanmasıdır. Vergi uyumu ise mükellefin vergi yasalarına uygun hareket etmesi ve vergi kaçakçılığından uzak durmasını ifade etmektedir.[9] Vergi kaçakçılığının teorik temelleri bir taraftan suç ekonomisine (Gary S. Becker, Henry Tulkens, Alexis Jacquemin) dayanmaktayken, diğer taraftan ise belirsizlik ekonomisine (Kenneth J. Arrow, Jan Mossin) dayanmaktadır. Vergi kaçakçılığı (tax evasion)'nın bir konu olarak teorik düzeyde ilk defa tartışılması Mirrlees (1971)'in eseridir.[10] Allingham ve Sandmo (1972)'nun fayda maksimizasyonu bağlamında, vergi mükelleflerinin maliyetleri ve vergi kaçırmadan elde edecekleri faydaları çerçevesinde, konuyu değerlendirmeleri ise literatüre hâkim olmuştur. Bununla birlikte, bu çalışmanın; denetimlerin sıklığına ve yüksek yaptırımlara rağmen vergi kaçakçılığını gözlenenden daha yüksek tahmin etmesi akademisyenleri yeni yöntemler araştırmaya itmiştir. Bu bağlamda, bugün, çalışmalar vergi ahlakı (tax moral) ve içe yönelik dürtüler yönünde gelişmektedir. Bununla birlikte, son dönemde yapılan çalışmaların Allingham ve Sandmo (1972)'nun kullandıkları yönteme paralel gittiği de belirtilmelidir.[11]

Vergi uyumuyla ilgili yapılan çalışmalar şu sorunun cevabını aramaktadır: Vergi uyumu sosyal normlar, vergi ahlakı, vatan sevgisi, sorumluluk ve utanç gibi içsel faktörler tarafından mı yoksa vergi denetimi ve cezalar gibi dışsal faktörler tarafından mı sağlanmaktadır? Becker (1968) ve Allingham ve Sandmo (1972)'nun çalışmalarına dayanan vergi uyumunun ekonomik teorisi dışsal faktörleri ön plana çıkarmaktadır. Bununla birlikte, uygulama düşük denetim ihtimali ve cüzi parasal cezalara karşın modern vergi sistemlerinde vergi uyumunun yüksek olduğunu göstermektedir. Literatür, bu kafa karışıklığını üç açıklamayla önlemek istemektedir. Birincisi, modern vergi sistemleri üçüncü kişilerin bilgilerini fazlasıyla kullanmaktadır. İkincisi, araştırmalar vergi mükelleflerinin vergi denetim ihtimalini ve cezaları yüksek değerlendirdiklerini ortaya koymaktadır ve üçüncüsü vergi mükellefleri parasal olmayan içsel faktörleri de dikkate almaktadır.[12]

Slemrod (2007), vergi kaçakçılığının çok yaygın olduğunu ve farklı ülkelerde farklı şekil ve

[8] Cemil Rakıcı, Vergi Denetiminin Yeni Yapısı ve Denetimin Kayıtdışılığı Önleme Fonksiyonu, ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt 7, Sayı 14, 2011, s. 347.

[9] James Alm, Gary H. McClelland, William Schulze, Why Do People Pay Taxes?, Journal of Public Economics, Cilt 48, Sayı 1, 1992, s. 22.

[10] Micheal G. Allingham, Agnar Sandmo, Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis, Journal of Public Economics, Vol.1, 1972, s. 323.

[11] Gabriele Mazzolini, Laura Pagani, Alessandro Santoro, The Deterrence Effect of Real World Operational Tax Audits, DEMS Working Paper Series, No. 359, 2017, s. 29.

[12] Nadja Dwenger, Henrik Kleven, Imran Rasul, Johannes Rincke, Extrinsic and Intrinsic Motivations for Tax Compliance: Evidence from a Field Experiment in Germany, 2015, s. 1

oranlarda görüldüğünü belirttikten sonra vergi kaçakçılığının düşük oranda dahi varlığının politikaların başarısızlığı anlamına gelmediğini belirtmektedir. Vergi kaçakçılığı neticesinde kesilecek ceza (penalty rate) ile yönetim maliyetleri (administrative costs) arasında önemli bir ilişki bulunmaktadır. Ceza oranlarının yüksek olması vergi yönetimi ve yargının iş yükünü önemli ölçüde arttırmaktadır. Farklı bir anlatımla, vergi kaçakçılığını azaltmanın marjinal sosyal faydası marjinal kaynak maliyetine eşit olmalıdır.[13] Bu bilgiler ışığında iki durum ortaya çıkmaktadır. Bu durumlar, vergi denetim kaynaklarını (maliyetleri) iyi bir stratejiyle doğru yerlere yönlendirmek ve büyük maliyetlerden kaçınmak için küçük çaplı vergi kaçakçılığına göz yummak veya bunu yasal hale getirmektir.

Yukarıda açıklanan yaklaşımlardan -vergi kaçakçılığının fayda maksimizasyonu veya vergi ahlakı çerçevesinde ortaya çıkıp çıkmadığı- farklı olarak vergi denetimi iktisadi başarısızlıklar çerçevesinde de değerlendirilebilmektedir. İktisadi başarısızlıklar (aksaklıklar) piyasa başarısızlığı (market failure) ve devlet başarısızlığı (government failure) şeklinde ortaya çıkmaktadır. Neoklasik Refah İktisadında görünmez elin (invisible hand) kaynakları optimal dağıtamadığı bir durumda piyasa başarısızlığı; piyasa başarısızlığının devlet eliyle düzeltilemediği durumda ise devlet başarısızlığı ortaya çıkmaktadır. Bu başarısızlıklar iktisadi başarısızlıklar (aksaklıklar) olarak bilinmektedir ve bu durumda etkin kaynak dağılımı gerçekleşememektedir. Arşimet'in "bir dayanak noktasıyla kaldıraç verin dünyayı yerinden oynatayım" sözündeki Arşimet dayanak noktası (Archimedean point) iktisattaki Rekabetçi Denge Teorisine (Competitive EquilibriumTheory, CET) veya Pareto optimaliteye işaret etmektedir. CET veya Pareto optimalite durumunda piyasada tam bilgi olduğu, dışsallıkların olmadığı, tüm ekonomik birimlerin fiyat alıcı (price taker) olduğu, üretim ve tüketimin azalan getirilere göre çalıştığı ve sadece özel malların olduğu varsayılmaktadır.[14]

Devlet başarısızlığı, kamu tercihi teorisi (public choice theory) olarak da bilinmektedir. Kamu tercihi teorisi devlet faaliyetlerinin ekonomik bir analizidir. Daha özel olarak ise devlete karşı bireylerin davranışlarını incelemektedir. Oy kullanan seçmenin aynı zamanda alış verişte faydasını maksimize etmeye çalışan tüketici olduğunu, demokratik bir toplumda politikacıların seçilmeleri durumunda kazançlarını sürdürebilecekleri, yani iyi bir senatör olabilmek için önce senatör olunması gerektiğini göz ardı etmememiz gerekmektedir. Kısacası, insanlar kendi özel çıkarları peşinde koşmaktadırlar.[15] İktisadi başarısızlıklar rasyonel insanın (homo-economicus) farklı iktisadi ajanlar (tüketici, seçmen, bürokrat, politikacı) şeklinde ortaya çıkmakla birlikte bireysel kararların toplumsal anlamda bir irrasyonaliteye (belirsizlik) yol açtığını göstermektedir.

Rasyonel insanın irrasyonalitesi sonucunda ortaya çıkan tekel, fakirlik, durgunluk ve israfın geleneksel iktisat teorisiyle açıklanamayacağını ve reformlar ve regülasyonlarla mevcut sistemin devlet eliyle onarılması gerektiğini kurumsal iktisat (institutionalizm) ortaya atmıştır.[16] Kurumsal iktisat, kurumların önemini ön plana çıkarmakla birlikte kurumu sadece organize olmuş grupsal bir davranış olmadığını, kurumun aynı zaman-

[13] Joel Slemrod, Cheating Ourselves: The Economics of Tax Evasion, Journal of Economics Perspective, Vol. 21/1, 2007, s. 43.
[14] William R. Keech, Michael C. Munger, Carl Simon, Market Failure and Government Failure, Public Choice World Congress, Miami, 2012, s. 3.
[15] Gordon Tullock, Arthur Seldon, Gordon L. Brady, Government Failure A Primer in Public Choice, Cato Institute, Washington, 2005, s. 1-6.
[16] Vural Savaş, İktisatın Tarihi, Dördüncü Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2000, s. 646.

da gelenekleri, sosyal alışkanlıkları, düşünce ve yaşam biçimlerini ve yasaları da kapsadığını belirtmiştir.[17] Kurumsal iktisat sınırlı rasyonelliği benimsemekle birlikte bankacılık sistemi, vergi sistemi, sosyal güvenlik sistemi gibi konular üzerine odaklanır ve kurumsal anlamda reform ve regülasyonları savunur.[18] Vergi gelirleri, bir taraftan mükelleflerin faydalarını maksimize etmek için vergi kaçakçılığına yönelmesi diğer taraftan siyasetçi ve bürokratların mevcut pozisyonlarını koruma istekleri arasındaki örtülü bir anlaşmadan dolayı erimektedir. Bu durum fırsat eşitsizliği, haksız rekabet, asimetrik bilgi gibi sorunlara yol açarak iktisadi anlamda başarısızlıkları ortaya çıkarmaktadır. Bu durumun ortadan kaldırılması hem vergi sisteminin hem de vergi denetim sisteminin kurumsal anlamda yapılandırılmasını gerektirmektedir ve bu bağlamda Türkiye'de cumhuriyetin ilk yıllarından itibaren önemli reformlar yapılmıştır.

2- TÜRKİYE'DE MALİ DENETİM SİSTEMİNİN GELİŞİMİ

Türkiye, cumhuriyetin ilk yıllarından itibaren çağdaş bir vergi sistemi kurmak için büyük çaba harcamıştır. Dolaylı ve dolaysız vergilerin yapılandırılması kapsamında üç önemli saç ayağı bulunmaktadır. Bunlar 1925 yılında aşarın kaldırılması, 1950 yılında Gelir, Kurumlar ve Esnaf vergileriyle Vergi Usul Kanunu (VUK)'nun yürürlüğe girmesi ve dolaylı vergiler alanında 1985 yılında Katma Değer Vergisi (KDV)'nin ve son olarak 2002 yılında Özel Tüketim Vergisi (ÖTV)'nin uygulamaya konulmasıdır.[19] Türkiye, 1920 yılında kurulduğunda ilk Bakanlar Kurulu içerisinde Maliye Bakanı da yer almakla birlikte 1923 yılında Maliye Bakanlığı kurulmuş ve 29 Mayıs 1936 tarihinde "Maliye Vekaleti Teşkilatı ve Vazifeleri Hakkındaki Kanun" kabul edilmiştir. 10 Ağustos 1942 tarihinde 4286 sayılı kanunla Varidat Umum Müdürlüğü yerine Vasıtasız ve Vasıtalı Vergiler Umum Müdürlüğü kurulmuştur. Bu birim, 29 Mayıs 1946 tarih ve 4910 sayılı kanunla kaldırılarak Gelirler Genel Müdürlüğü oluşturulmuştur.[20]

1980 sonrasında Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD), Avrupa Birliği (AB), Uluslararası Para Fonu (IMF) ve Dünya Bankasının önerileri ve direktifleri çerçevesinde, etkin ve verimli bir teşkilat yapısı oluşturulmaya çalışılmıştır. 27 Aralık 1994 tarihinde "Vergi Daireleri Kuruluş Yönetmeliği" ile 27 Ağustos 1998 tarih ve 4369 sayılı yasayla vergi dairelerinin kuruluş esasları belirlenerek vergi daireleri 3 tip olarak örgütlenmiştir: Vergi Dairesi Başkanlığı, Vergi Dairesi Müdürlüğü ve Bağlı Vergi Dairesi Müdürlükleridir.[21] 24 Aralık 2003 tarihinde yürürlüğe giren 5018 sayılı ''Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'', 16 Mayıs 2005 tarihinde yürürlüğe giren 5345 sayılı ''Gelir İdaresi Başkanlığı ile Bazı Düzenlemeler Hakkında Kanun'' ve 7 Temmuz 2011 tarihinde yürürlüğe giren 646 sayılı ''Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname'' 2000 sonrasında yapılan önemli düzenlemelerdir.

Beşel (2017), Türkiye Cumhuriyeti'nin kurulduğu ilk günden bugüne mali denetim sistemindeki gelişmeleri sırasıyla aşağıda belirtmektedir:[22]

[17] Vural Savaş, s. 647.

[18] Ahmet Ertuğrul, Ekonomik Teori ve Analizin Tarihi, Efil Yayınevi, Ankara, 2014, s. 592.

[19] İlham Küsmenoğlu, Cumhuriyet Dönemi Vergi Tarihi 1-2, Birinci Baskı, Oluş Yayınları, Ankara, 2010.

[20] Keramettin Tezcan, Türk Vergi İdaresinin Tarihsel Gelişimi ve Bu Süreçte Geçirdiği Aşamaların Etkinlik Açısından Değerlendirilmesi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 12, Sayı 12, 2003, s. 133.

[21] Keramettin Tezcan, s. 134.

[22] Furkan Beşel, Türkiye'de Vergi Denetiminin Çeşitli Göstergeler İle Analizi, Sayıştay Dergisi, Sayı 107, 2017, s. 72.

- 24.04.1920 tarihli 1 sayılı Ağnam Resmi Kanunu (ilk kanun vergi kanunudur),
- 1923 yılında Maliye Bakanlığı'nın kuruluşu,
- 29.05.1936 tarihinde Maliye Vekaleti Teşkilat ve Vazifeleri Hakkında Kanun'un kabul edilmesi,
- 1926 yılından itibaren Temettü Vergisi yerine Kazanç Vergisinin uygulamaya girmesi,
- 28.03.1945 tarihinde 4709 sayılı kanunla Hesap Uzmanları Kurulu (HUK)'nun kurulması,
- 29.05.1946 tarihinde Vasıtasız ve Vasıtalı Vergiler Genel Müdürlükleri kaldırılarak Gelirler Genel Müdürlüğü'nün kurulması,
- 14.02.1983 tarihinde 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile Maliye Bakanlığı ve teşkilat yapısının oluşturulması,
- 19.11.1996 tarihinde Mali Suçları Araştırma Kurulu (MASAK)'nun kurulması,
- 04.01.2002 tarihinde Kamu İhale Kurumu'nun kurulması,
- 16.05.2005 tarihinde Gelirler Genel Müdürlüğü yerine Gelir İdaresi Başkanlığı'nın kurulması,
- 31.12.2010 tarihinde Maliye Bakanlığı bünyesinde Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulu Başkanlığı'nın kurulması ve
- 10.07.2011 tarihinde 646 sayılı KHK ile Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (VDKB)'nın kurulmasıdır.

Yukarıda Türk mali sisteminin dönüşümü sırasıyla açıklanmaya çalışılmıştır. Bu dönüşümün neo-liberal paradigma ve kurumsal iktisat çerçevesinde klasik hazineci yaklaşımdan mükellef odaklı ve performansa dayanan bir örgütsel yapıya doğru geliştiği anlaşılmaktadır. Türkiye'de, özellikle 5345 sayılı yasayla kurulan Gelir İdaresi Başkanlığı ile fonksiyonel ve mükellef odaklı yapılanmaya geçilmesine, vergi politikasını belirleyen birim ile uygulama birimlerinin birbirinden ayrılmasına ve daha güçlü özerk bir gelir idaresi yapısı oluşturulmaya çalışılmıştır.[22] Gelir İdaresi Başkanlığı, bugün, mükellef odaklı ve ileri teknoloji kullanan bir kuruma dönüşmekle birlikte mahalli teşkilatlanmasını henüz yeterince gerçekleştiremediği ve mali özerkliğe sahip olmadığı belirtilmelidir.

Türkiye'de vergi denetim sisteminin temel sorunlarından birisi örgütsel yapıdaki çok başlılık, vergi denetimlerinin plansız bir şekilde yapılması ve denetim elemanlarının sayısı ve tecrübesi olarak belirtilebilir. Bu doğrultuda, 10.07.2011 tarihinde 646 sayılı KHK ile 1879 yılında kurulan ve 2010 yılında üye sayısı 163 olan Maliye Teftiş Kurulu, 29 Mayıs 1945 tarihinde 4709 sayılı kanunla kurulan ve üye sayısı 2010 yılında 338 olan Hesap Uzmanları Kurulu, Gelirler Kontrolörleri ve mahalli teşkilatı oluşturan Vergi Denetmenleri "vergi müfettişi" adı altında tek çatıda birleştirilmiştir.[23] Bakır (2012), Türkiye'de örgütsel değişimi etkileyen içsel ve dışsal unsurları dikkate alarak VDKB'nin kurulmasıyla mali denetim sisteminde nasıl bir örgütsel değişim olduğunu araştırmış ve VDKB'nin kurulmasıyla mali denetimdeki bir kast sisteminin güçlü ve kararlı bir siyasi irade tarafından ortadan kaldırılarak maliye bürokrasisinde devrimsel nitelikte bir değişimin gerçekleştiğini belirtmiştir.[24] Bu doğru olmakla birlikte; vergi müfettişlerinin görev ayrımı (a, b, c, ç ayrımı) denetimdeki çok başlılığın devam ettirmekte ve vergi müfettişlerinin iyi bir şekilde eğitilememesine, denetim konularında uzmanla-

[22] Adnan Gerçek, Gelir İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması: Dünü, Bugünü ve Yarını, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 254 (Ek), 2009, s. 24.

[23] Caner Bakır, Maliye Bürokrasisinde Örgütsel Değişim ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın Kurulması, Amme İdaresi Dergisi, Cilt 45, Sayı 2, 2012, s. 85.

[24] Caner Bakır, s. 81.

şamamasına ve işgücünün etkin kullanılamamasına yol açmaktadır. Özetle, VDKB'nin kurulmasıyla mali denetim sisteminin tek elden yürütülmesinin gerçekleştirilemediği ve düzenlemenin farklı kademelerdeki müfettişleri tek isim altında toplamanın ötesine geçemediği belirtilmelidir.

Bakır (2012), örgüt (kurumsal) gelişmelerin örgüt içi unsurlardan kaynaklanabileceği gibi örgüt dışı unsurlardan da kaynaklandığını belirtmektedir. Örgütsel kurumsalcılık örgütsel değişimin kaynaklarını genel kabul görmüş normlar ile farklı gruplar arasındaki çatışma ve anlaşmalara dayalı olan içsel dinamiklere bağlamaktadır. Örgütsel değişimdeki dış unsurları ise siyasal ve ekonomik çevreden gelen baskılar oluşturmaktadır.[25] Bu bağlamda, Türkiye'de vergi aflarına sıklıkla başvurulmakta ve vergiyi tahsil edememe tehlikesine karşı önlem olarak 1963 yılında Türk vergi sistemine dâhil olan uzlaşma mekanizmasının 1987 yılında kapsamı genişletilerek uygulanmasına devam edilmektedir.[26] Türkiye'de vergi sisteminin modernleşmesi bağlamında önemli bir dönüşüm yaşanmakla birlikte aynı başarının mali denetim sistemi ve örgütsel yapıda başarılamadığı, yapılan reformların örgüt içi ve dışı unsurları kapsayamadığı görülmektedir.

3- OECD ÜLKELERİNDE VERGİ DENETİMİ ve VERGİ TOPLAMA MALİYETLERİ

Bir denetim programından, vergi mükelleflerinin vergi uyumsuzluğunu fark etmesi ve gönüllü uyumu sağlaması, vergi sisteminin sağlıklı bir şekilde çalışması için bilgi toplaması, vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı konusunda bilgi sağlaması, vergi mükelleflerini eğitmesi ve vergi kanunlarını açık bir şekilde anlatması beklenmektedir.[27] Vergi denetiminin etkinliğini (efficiency) ve etkililiğini (effectiveness) arttırmak için bazı ön şartlar belirlenmiştir. Vergi denetiminin başarısı için öncelikle kapsamlı bir yasal çerçeveye (vergi mükelleflerinin kayıt tutma zorunluluğu, vergi yönetiminin mükelleflerin defter ve kayıtları ile üçüncü tarafların bilgisine ulaşabilmesi, vergi yönetiminin vergi iadelerini düzenleyebilmesi ve vergi uyumsuzluğuyla ilgili yaptırımları düzenleyen yasal çerçeve) ihtiyaç duyulmaktadır. İkinci olarak sınırları iyi bir şekilde çizilmiş kurumsal ve yönetimsel süreç, denetim teknikleri, insan kaynaklarının doğru bir şekilde yönetimi ve sürekli eğitim programları gerekmektedir.[28] Vergi yönetimi, yukarıda belirtilen hususları yaparken mükellefe ait bilgi gizliliği ilkesine sıkı sıkıya bağlı kalmalı ve vergi mükelleflerini vergi denetiminin ne olduğu konusunda kapsamlı bir şekilde bilgilendirmelidir.

Vergi denetim oranının yüksek olması, tahakkuk eden vergilerin toplanması ve cezalar yoluyla vergi gelirlerini arttırmaktadır. Denetimler neticesinde vergi gelirlerini dolaylı olarak arttırmanın iki yolu vardır. İlk yol denetlenen vergi mükellefleri gelecek yıllarda da vergiye gönüllü uyumu sürdüreceklerdir ve ikinci yol ise denetlenmeyen vergi mükellefleri de denetim korkusuyla vergiye gönüllü uyumu sağlayacaklardır.[29] Vergi denetiminde tanıtım ve reklam da önemli bir rol oynamaktadır. Tanıtım ve reklamın olumlu yanları olduğu gibi olumsuz yanları da vardır. Mükellefe ait özel bilgilerin kamuoyuyla payla-

[25] Caner Bakır, s. 83.
[26] İbrahim A. Acar, Mehmet E. Merter, Türkiye'de 1990 Sonrası Dönemde Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu, Maliye Dergisi, Sayı 147, 2004, s. 11.
[27] OECD, s. 8.
[28] OECD, s. 11.
[29] Brian Erard, The Influence of Tax Audits on Reporting Behavior, Joel Slemrod (ed.) Why People Pay Taxes içinde. University of Michigan Press, Michigan, 1992, s. 95.

şılması tanıtım ve reklamın olumsuz yanıyken, kamuoyunun bilgisinin arttırılması, ihtiyaç duyan mükelleflere destek olunması ve mükelleflerin vergiye uyumunun arttırılması ise olumlu yanını oluşturmaktadır. Birçok ülke vergi denetimiyle ilgili istatistiklerini kamuoyuyla paylaşmaktadır.[30]

Kleven ve diğerleri (2010) Danimarka'da 40.000'den fazla denek üzerinde rastgele vergi denetimlerinin etkilerini araştırmış ve dört önemli sonuca ulaşmıştır. Bu sonuçlardan ilki üçüncü kişilerin (işverenler, bankalar, yatırım fonları, sigorta primleri) raporlamasına bağlı olarak tarh edilen gelirde vergi kaçakçılığı yüzde 0.3'iken, beyana dayalı olarak yapılan tarhlarda vergi kaçakçılığı yüzde 37 düzeyindedir. Bununla birlikte, gelirin yüzde 95'i üçüncü kişiler tarafından beyan edildiği için kaçakçılık oranı çok düşüktür. İkinci olarak, marjinal vergi oranının vergi kaçakçılığı üzerinde olumlu bir etkisi olduğu gözlenmektedir. Lakin bu etki kaçakçılık faaliyetiyle karşılaştırıldığında düşük kalmaktadır. Üçüncüsü, önceki yıllarda yapılan denetimlerin beyannamelerin doğruluğunu arttırdığını ortaya koymaktadır. Dördüncüsü ise vergi mükelleflerine denetlenecekleri yönünde bildirim yapılmasının beyannameler üzerinde önemli bir etki oluşturduğu gözlenmektedir. Son olarak; cinsiyet, yaş, medeni durum, kilise üyeliği ve yerleşim yeri gibi ekonomik olmayan faktörlerin de vergi kaçakçılığıyla ilişkili olduğu belirlenmiştir.[31]

Gemmell ve Ratto (2012) İngiliz vergi mükellefleri üzerine yaptıkları çalışmada önemli sonuçlara ulaşmışlardır. Vergi mükellefleri denetlendikleri takdirde vergi yükümlülükleri iki şekilde değişmektedir. Öncelikle, vergiye uyum sağlamayan mükellefler tespit edildiğinde vergi beyannamelerinde -ceza ve faiz ödemeleri de dikkate alındığında- ciddi bir artış olmaktadır. İkincisi, denetimler vergiye uyum davranışlarında olumlu bir etki oluşturmaktadır. Bu dolaylı etkiler denetlenen vergi mükelleflerinin kendisinde ortaya çıkan düzeltici (corrective) veya önleyici (preventive) etkiler olabileceği gibi yayılma etkisiyle denetlenmemiş mükellefler üzerindeki caydırıcı (deterrent) etkiler de olabilmektedir. Bununla birlikte, vergiye uyum sağlamış mükelleflerin üst üste denetlenmesi vergiye uyumlarını azaltmaktadır.[32]

Dwenger ve diğerleri (2015) Almanya'da kilise vergileri üzerinden vergi uyumunu belirleyen içsel ve dışsal faktörleri araştırmışlardır. Bu iki faktör birbirini dışlamamakla birlikte çalışma özellikle içsel faktörlerle ilgili literatüre önemli bir katkı sağlamaktadır. Çalışma, vergi mükelleflerinin yüzde 20'sinin hiçbir parasal yaptırım olmadan vergilerini doğru bir şekilde ödediklerini göstermektedir. Bu durum, vergi uyumu açısından vergiyi bir görev olarak bilmenin, yani görev dürtüsünün (duty-to-comply motives) önemli olduğunu göstermektedir. Çalışmanın ulaştığı bir diğer sonuç vergi kaçakçılığının yüzde 80 olduğu bir durumda marjinal yaptırımların vergi kaçakçılığını ancak yüzde 4 oranında azaltabildiğini buna karşılık üçüncü kişilerden elde edilen bilgilerde dahi vergi kaçakçılığının neredeyse ortadan kalktığını ve etkinin çok düşük olduğunu göstermektedir.[33]

İtalya'da 2007-2011 yılları arasında 528.540 vergi mükellefi gözlemlenerek vergi denetiminin vergi uyumunu ne derecede sağladığı panel veri analiziyle araştırılmıştır. Araştırma sonuçları vergi denetimlerinin, yıllık beyan edilen gelirleri or-

[30] OECD, s. 26.

[31] Henrik J. Kleven, Martin B. Knudsen, Claus T. Kreiner, Søren Pedersen, Emmanuel Saez, Unwilling or Unable to Cheat? Evidence from a Randomized Tax Audit Experiment in Denmark, NBER Working Paper Series, No.15769, 2010, s. 3-4.

[32] Norman Gemmell, Marisa Ratto, Behavioral Responses to Taxpayer Audits: Evidence from Random Taxpayer Inquiries, National Tax Journal, Vol. 65(1), 2012, s.33.

[33] Dwenger ve diğerleri, s. 23.

talama yüzde 6 oranında arttırdığını ve denetimin etkisinin takip eden 4 yıl boyunca devam ettiğini göstermektedir. Bununla birlikte, denetimlerin etkisi düşük ve orta gelir grubunda olumluyken, en üst yüzde onluk gelir grubunda olumlu değildir.[34] İtalya, diğer gelişmiş ülkelere nazaran; vergi ahlakı düşük olan, vergi aflarına sık sık başvurulan ve kurumsal yapının etkin olmadığı bir ülkedir.[35] Bu özellikler dikkate alındığında İtalya için geçerli olan sonuçların Türkiye için de geçerli olabileceği belirtilmelidir. Yazarlar, aynı veri seti üzerinden, bir yıl sonra yaptıkları çalışmada denetimlerin gelir beyanlarını yaklaşık yüzde 8.2 arttırdığını; fakat vergiye uyumlu mükelleflerde bu etkinin olumsuz olduğunu göstermektedir. Denetimlerin maliyetleri dikkate alındığında elde edilen net vergi geliri 3.800 avrodan 5.800 avroya yükseldiği gözlenmektedir. Diğer sonuçlar ise denetimlerin yüksek gelirliler üzerinde etkin olmadığı, beyan edilen gelir dağılımını olumsuz etkilediği ve beyan edilen geliri azalttığı yönündedir.[36]

Türkiye'de vergi maliyetlerinin 2006-2017 dönemindeki gelişimi Tablo 1'den takip edilebilir. 2006 yılında 100₺ vergi toplamak için 0.76₺ vergi maliyeti ortaya çıkmaktayken, 2017 yılında 0.49₺ vergi maliyeti oluşmaktadır. Vergi toplama maliyetinin en yüksek olduğu yıl 0.82₺ ile 2009 yılıdır. Vergi maliyetlerinin azalmasındaki en önemli pay kuşkusuz bilgi ve iletişim teknolojilerinin kullanılmasından kaynaklanmaktadır.

Tablo 1: Türkiye'de Vergi Toplama Maliyetleri

Yıllar	Vergi Gelirleri (Bin ₺)	Vergi Yönetiminin Harcamaları (Bin ₺)	100₺ Vergi Toplamak İçin Yapılan Harcama
2006	151.271.701	1.152.887	0.76
2007	171.098.466	1.274.631	0.74
2008	189.980.827	1.420.975	0.75
2009	196.313.308	1.607.396	0.82
2010	235.714.637	1.637.613	0.69
2011	284.490.017	1.935.998	0.68
2012	317.218.619	2.179.670	0.69
2013	367.517.727	2.095.646	0.57
2014	401.683.956	2.313.804	0.58
2015	465.229.389	2.471.875	0.53
2016	529.607.901	2.875.482	0.54
2017	626.082.415	3.091.677	0.49

Kaynak: www.gib.gov.tr (GİB).

[34] Gabriele Mazzolini, Laura Pagani, Alessandro Santoro, The Effect of Audits on Tax Compliance: Evidence from Italy, 2016, s.17.
[35] Mazzolini, Pagani, Santoro, 2016, s. 30.
[36] Mazzolini, Pagani, Santoro, 2016, s. 30.

OECD ülkelerinde 2013 yılında vergi toplama maliyetleri ve vergi gelirlerinin GSYİH'ya oranları Tablo 2'de gösterilmektedir. Tablodan ilk göze çarpan vergi toplama maliyetleri ile vergi gelirleri arasında güçlü bir ilişki olmadığıdır. Bunun temel nedeni otonom bir vergi toplama maliyetinin olması, mali örgütlenmenin ülkeden ülkeye farklılık göstermesi, vergi kanunlarının ve vergi yapısının ülkelere göre değişmesi, nüfus farklılıkları ve bilgi ve iletişim teknolojilerinden yararlanma düzeyidir. Japonya'nın vergi gelirlerinin GSYİH'ya oranı yüzde 29'dur ve 100 yen vergi toplamak için 1.74 yen vergi harcaması yapmak zorundadır. ABD'nin vergi gelirlerinin GSYİH'ya oranı ise yüzde 26'dır ve 100 dolar vergi toplamak için 0.47 dolar vergi harcaması yapmaktadır. Bununla birlikte, ABD'de vergi denetim oranının çok düşük olduğu hatırlatılmalıdır. Sosyal demokrat refah devletleri olan Danimarka, İsveç, Norveç ve Finlandiya'da vergi gelirlerinin yüksek ve vergi toplama maliyetlerinin düşük olmasının vergi bilinciyle doğrudan ilgili olduğu düşünülmektedir.

Tablo 2: OECD Ülkelerinin Vergi Gelirleri ve Vergi Maliyetlerine Göre Sınıflandırılması, 2013

Vergi Toplama Maliyeti	Ülkelerin Vergi Gelirlerinin GSYİH'ya Oranı (%)		
	20-30	31-40	41 ve Üzeri
0.60'dan az	ABD, İsviçre	Estonya, Norveç	Danimarka, İsveç
0.61-0.80	Şile, Kore, Meksika, **Türkiye**	İngiltere	Avusturya, Finlandiya
0.81-1.00	Avustralya, İrlanda	Hollanda, Portekiz	
1.01-1.40	Letonya	Kanada, Çek Cumhuriyeti, Almanya, Macaristan	Belçika, Fransa, İtalya
1.41 ve üzeri	Japonya	Polonya	

Kaynak: OECD, Tax Administration 2015, s. 181. ve www.oecd.org (OECD)

4- TÜRKİYE'DE VERGİ DENETİMİNİN ETKİNLİĞİ

Acar ve Merter (2004), Türkiye'de vergi denetiminin etkinliğini zayıflatan unsurları vergi denetim oranlarının düşük olması, hedef mükelleflerin doğru olarak seçilememesi, gelir vergisinde beyanname usulünün düşük olması, personelin özlük haklarının iyileştirilmemesi ve koordinasyon eksikliği olarak belirtmektedir.[37] Ergen ve Kılınçkaya (2014) ise vergi denetim sistemimizdeki aksaklıkları şu şekilde açıklamaktadır: i) Vergi denetimlerinin ihbar ve şüphe üzerine yapılması riskli sektörlerin denetlenmesini engellemektedir. (Belirtmek gerekir ki vergi denetimleri sadece ihbar üzerine yapılmamakta yüksek riskli mükellefler otomasyon tarafından belirlenerek de vergi denetimi gerçekleştirilmektedir). ii) Hangi mükelleflerin önce inceleneceği konusunda VUK'da herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. (Öncelik sırası risk analizi, ihbar ve potansiyel sektörler dikkate alınarak yapılmaktadır). iii) Sadece kayıt altındaki mükelleflerin denetlenmesi kayıtdışılığı teşvik etmektedir. iv) Vergi denetiminde örgütsel ve koordinasyon sorunları devam etmektedir. v) Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı dışındaki vergi müfettişlerinin görev yerlerinin İstanbul, İzmir, Ankara olması yerinde denetimi güçleştirmektedir. (VDKB verilerine göre bir kısmı etkin olmamakla birlikte 44 grup başkanlığı bulunmakta;

[37] Acar ve Merter, s. 25.

Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı'nda görevli vergi müfettişlerinin önünde denetim açısından yasal bir engel bulunmamaktadır. Bununla birlikte, denetimin yerelleşmesinin de ahbap-çavuş ilişkisi bağlamında farklı sorunlar çıkaracağı belirtilmelidir). vi) Vergi mevzuatının sık değişmesi belirsizlik ve boşluk oluşturmaktadır. vii) Meslekte 10 yıl ve üzeri çalışanların yeminli mali müşavir olabilmesi tecrübeli personel kaybına neden olmaktadır. (Bir vergi müfettişi 3 yıl çalıştıktan sonra kurum uzmanlık sınavına girmekte; uzmanlık sınavından başarılı olması durumunda yeminli mali müşavirlik sınavına girebilmektedir. Ancak mesleğe başladıktan 10 yıl sonra yeminli mali müşavir olmaya hak kazanmaktadır). ix) Elektronik kayıt sistemi yavaş gelişmektedir. (Son dönemde önemli gelişmeler vardır). x) Kayıtdışı ekonominin varlığı ve xi) Uzlaşma müessesesinin bulunmasıdır.[38]

Türkiye'de vergi uyumu içsel ve dışsal faktörler tarafından belirlenmekle birlikte dışsal faktörlerden birisi vergi denetimidir. Vergi denetiminin temel gayesi ise vergi kaçakçılığını azaltarak vergiye uyumu gerçekleştirmek ve vergi gelirlerini herhangi bir sızıntıya izin verilmeden tam olarak toplanmasını sağlamaktır. Türkiye'de tahakkuk eden vergilerin ne kadarının toplanabildiği 2010-2017 dönemi için Tablo 3'te gösterilmektedir. Tablo 3'e göre, 2017 yılını dikkate aldığımızda, toplam vergi gelirlerinde tahsil/tahakkuk oranı yüzde 82.2'dir. Bu oranın düşük olması sık sık vergi aflarına başvurulmasından ve uzlaşma mekanizmasından kaynaklandığı tahmin edilmektedir. 2017 yılı için tahsil/tahakkuk oranı servet üzerinden alınan vergilerde yüzde 66.7, gelir üzerinden alınan vergilerde yüzde 79.9 ve tüketim üzerinden alınan vergilerde yüzde 79.6'dır. Tüketim üzerinden alınan vergilerde tahsil/tahakkuk oranının 2010 yılından itibaren azalmaya başladığı ve önemli bir düşüş yaşadığı anlaşılmaktadır. Bu durum, mükellefin vergi borcunu ucuz kredi olarak algılamasından kaynaklanmaktadır.

Tablo 3: Türkiye'de Vergi Gelirlerinin Tahakkuk Eden Vergilere Oranı, 2010-2017 (%)

Yıllar	Dolaysız Vergiler (Vergi Geliri/Tahakkuk Eden Vergi)		Dolaylı Vergiler (Vergi Geliri/Tahakkuk Eden Vergi)		Toplam Vergi Gelirleri (Vergi Geliri/Tahakkuk Eden Vergi)	Vergi Geliri/ Bütçe Gelirleri	Bütçe Dengesi
	Gelir Üzerindeki Vergiler	Servet Üzerindeki Vergiler	Tüketim Üzerindeki Vergiler	Diğer Vergiler			
2010	81.6	65.2	87.7	92.9	86.1	86.6	-13.6
2011	81.6	69.7	85.2	93.9	85.5	89.0	-5.6
2012	84.3	71.0	85.3	93.8	86.4	87.4	-8.1
2013	84.0	70.8	86.3	93.1	86.7	87.5	-4.5
2014	82.6	69.3	84.3	92.5	85.2	87.0	-5.2
2015	82.6	67.9	83.7	92.6	84.7	88.6	-4.6
2016	78.0	66.6	79.5	92.2	81.2	87.0	-5.1
2017	79.9	66.7	79.6	93.1	82.2	89.2	-7.0

Kaynak: Güler ve Kaba, 2018, s. 306.

[38] Zuhal Ergen, Leman Kılınçkaya, (2014), Türkiye'de Vergi Denetim Sistemi ve Sistemin Aksaklıklarının Değerlendirilmesi, Sosyo Ekonomi, Sayı. 1, s. 297.

Türkiye'de vergi denetim oranları 2011-2017 yılları için Tablo 4'te gösterilmektedir. 2011 yılında denetim oranının 0.68 gibi düşük gerçekleşmesi VDKB'nın kurulmasından, yani kurumsal bir reformdan kaynaklanmaktadır. Denetim oranının en yüksek olduğu yıl 3.32 ile 2015 olmakla birlikte ortalama denetim oranı yaklaşık yüzde 2 civarındadır. Denetim oranlarının düşük olması vergi denetim elemanı sayısındaki azlıktan kaynaklandığı gibi siyasi iradenin vergi denetimine sıcak bakmamasından da kaynaklanmaktadır. 2018 Ekim verilerine göre beyana dayalı gelir vergisinde mükellef sayısı 1.922.618 ve kurumlar vergisinde faal mükellef sayısı 802.472'dir. Sadece gelir üzerinden alınan vergiler dikkate alındığında dahi 8262 vergi müfettişinin her birisine yıllık 330 mükellef düşmektedir ki bir vergi müfettişi yıllık en fazla 15-20 denetim gerçekleştirebilmektedir.

Tablo 4: Türkiye'de Denetim Oranları, 2011-2017

Yıllar	Mükellef Sayısı	Denetlenen Mükellef Sayısı	Denetim Oranı
2011	2.367.721	16.267	0.68
2012	2.422.975	46.845	1.93
2013	2.460.281	71.352	2.90
2014	2.472.658	55.284	2.24
2015	2.527.084	58.676	3.32
2016	2.541.016	49.817	1.96
2017	2.636.370	44.182	1.68

Kaynak: Güler ve Kaba, 2018, s. 311.

Türkiye'de vergi tiplerine göre vergi denetim sonuçları 2017 yılı için Tablo 5'te yer almaktadır. Toplam denetim sonuçlarına göre bulunan matrah farkı yüzde 9.5'tir. Bu matrah farkının Türkiye için son derece ılımlı kaldığı tahmin edilmektedir. Bunun en temel nedeni vergi denetim oranlarının yüzde 2 gibi düşük bir seviyede olması ve vergi bilincinin gelişmemesinden kaynaklanmaktadır. Kişisel gelir vergisinde matrah farkının yüzde 97.1 gibi yüksek olması matrahın düşük gösterilmesinden ve beyana dayanmasından kaynaklanmaktadır. Denetimin KDV'de yüksek olması ise KDV'nin önemli bir gelir kaynağı olması, hem mal hem de hizmetler üzerinden alınması ve sahte fatura yoluyla KDV matrahının azaltılması yönteminin sıklıkla kullanılmasından kaynaklanmaktadır. Kurumlar vergisinde matrah farkının yüzde 21.8 gibi düşük çıkması kurum denetimlerinin uzun sürmesinden ve şirketlerin kurumsal yapısı itibariyle belge ve kayıt sistemini etkin bir şekilde kullanmasından kaynaklanmaktadır. Büyük mükelleflerde temel sorun muhasebe yetkililerinin vergi mevzuatını yakından takip etmemesi veya uygulamadaki zorluklardan kaynaklanmaktadır. Bunlara örnek olarak vergi harcamaları ve kanunen kabul edilmeyen giderlerin indirim konusu yapılması gösterilebilir. ÖTV denetimleri ise akaryakıt üzerine yoğunlaşırken, damga vergisinde sözleşmelerin gizlenmesiyle çok sık karşılaşılmaktadır.

Tablo 5: Vergi Tiplerine Göre Vergi Denetim Sonuçları (2017)

Vergi Tipleri	Aktif Mükellef Sayısı	Denetlenen Mükellef Sayısı	Hazırlanan Rapor Sayısı	Bildirilen Vergi Matrahı	Ödenecek Vergi	Matrah Farkı	Vergi Farkı	Matrah Farkı (%)
Kişisel Gelir Vergisi	1877128	661	995	30204542	7934967	29276238	7811320	97.1
Kurumlar Vergisi	759242	240	339	75744575	4623881	16468127	4522137	21.8
Katma Değer Vergisi	2583610	1049	1415	4.623E+09	24100084	105211516	19706425	2.3
Özel Tüketim Vergisi	n.a.	130	150	70110	2283009	3222627	2250932	4761
Banka ve Sigortacılık Muamele Vergisi	4397	8	11	n.a.	31352	328615	29554	n.a.
Veraset ve İntikal Vergisi	n.a.	1	2	n.a.	11075	117000	11075	n.a.
Damga Vergisi	252233	59	86	9414906	1242139	91079655	1242534	971
Geçici Vergi	n.a.	273	437	25937400	3228431	21917396	3301540	84.7
Diğer Vergiler	4724851	3795	3929	521081686	4754381	234131683	4877568	45.0
TOPLAM	10201461	6216	7364	5.286E+09	48209319	501752857	43753084	9.5

Kaynak: Güler ve Kaba, 2018, s. 311.

SONUÇ

Vergi denetiminin temel amacı vergi uyumunun sağlanmasıdır. Vergi uyumu sosyal normlar, vergi ahlakı, vatan sevgisi, sorumluluk ve utanç gibi içsel faktörlerden kaynaklanabileceği gibi vergi denetimi ve cezalar gibi dışsal faktörlerden de kaynaklanabilir. Bununla birlikte, modern vergi sistemlerinin üçüncü kişilerin bilgilerini fazlasıyla kullanması, vergi mükelleflerinin vergi denetim ihtimalini ve cezaları yüksek değerlendirmeleri ve kamusal mal ve hizmet sunumu da vergiye gönüllü uyumu sağlamaktadır. Vergi denetimleri vergi gelirlerini iki şekilde arttırmaktadır. Birincisi, denetlenen vergi mükellefleri gelecek yıllarda da vergiye gönüllü uyumu sürdürecekler ve ikincisi, denetlenmeyen vergi mükellefleri de denetim korkusuyla vergiye gönüllü uyumu gerçekleştireceklerdir.

Vergi gelirleri, bir taraftan mükelleflerin faydalarını maksimize etmek için vergi kaçakçılığına yönelmesi diğer taraftan siyasetçi ve bürokratların mevcut pozisyonlarını koruma istekleri arasındaki örtülü bir anlaşmadan dolayı erimektedir. Bu durum fırsat eşitsizliği, haksız rekabet, asimetrik bilgi gibi sorunlara yol açarak iktisadi anlamda başarısızlıkları ortaya çıkarmaktadır. Bu durumun ortadan kaldırılması hem vergi sisteminin hem de vergi denetim sisteminin kurumsal anlamda yapılandırılmasını gerektirmektedir. Türkiye'de cumhuriyetin ilk yıllarından itibaren

vergi sisteminin modernleşmesini sağlamak için önemli reformlar yapılmıştır. Bununla birlikte, mali denetim sistemi ve örgütsel yapıda gerçekleştirilen reformların örgüt içi ve dışı unsurları kapsayamadığı görülmektedir. VDKB'nin kurulmasıyla mali denetim sisteminin tek elden yürütülmesi, denetimde koordinasyonun sağlanması ve etkin bir denetim yapısının oluşturulması amaçlanmış; fakat düzenleme farklı kademelerdeki müfettişleri tek isim altında toplamanın ötesine geçememiştir. Türkiye'de siyasi iradenin denetime sıcak bakmaması, vergi müfettişi sayısının yetersiz olması, vergi denetim oranının düşüklüğü, örgütsel dönüşümün istenilen anlamda gerçekleştirilememesi ve tahsil/tahakkuk oranının nispeten düşük olması vergi denetim sisteminin en önemli sorunlarıdır.

Türkiye'de etkin bir denetim sistemi kurmak için yapılması gerekenler sırasıyla şunlardır: i) Politik aktörler, denetimin kurumsal anlamda gelişmenin yegâne koşulu olduğunu kabul etmeli ve vergi denetimine yönelik motivasyonu arttırmalıdır. ii) Vergi denetiminde piyasa gösterge olmalı, yani siyasi irade işin içine girmemelidir. Bu durum, özellikle, fırsat eşitliğini bozmakta ve haksız rekabete yol açmaktadır. iii) Yasal çerçeve açık ve anlaşılır olmalı ve vergi motivasyonunu olumsuz etkileyecek vergi aflarından kaçınılmalıdır. iv) Vergi müfettişi sayısı halihazırda 8.262'dir ve müfettiş başına yıllık 330 gelir vergisi mükellefi düşmektedir. Makul olan, önümüzdeki beş yıl içerisinde vergi müfettişi sayısını iki katına çıkartılmasıdır. v) Vergi denetim elemanlarının görevleri arasındaki ayrım acilen kaldırılmalı ve denetimde plansızlığın, ataletin ve çift başlılığın önüne geçilmelidir. vi) Bilgi ve iletişim teknolojilerindeki gelişim sürdürülmeli ve örgütsel dönüşüm buna paralel olarak gerçekleştirilmelidir. vii) Üçüncü kişi bilgi sistemi geliştirilerek otomasyon üzerinden denetimler gerçekleştirilebilmelidir. viii) Kaynaktan kesme (stopaj) usulü başarılı bir şekilde gerçekleştirilmektedir. Bu sistemin devamı özenle sağlanmalıdır. Herkesin beyanname vermesi fikri özentiden ileriye gidememektedir ve ciddi bir iş yüküdür. ix) Demokratik bir vergileme sürecine geçilerek uzlaşma müessesesi acilen kaldırılmalıdır. x) Vergi denetimini iyi bir stratejiyle doğru yönlendirilmeli ve büyük maliyetlerden kaçınmak için küçük çaplı vergi kaçakçılığına göz yumulmalı veya bunlar yasal hale getirilmelidir. xi) Götürü usulle vergilendirilenler otomasyon sistemine aktarılarak takibi kolaylaştırılmalıdır. xii) Vergi sisteminin gelişimine paralel olarak denetim dolaylı vergilere yönelmektedir. Dolaylı vergilerde kaçağı önlemek için sahte faturayla mücadele edilmeli ve ağır yaptırımlar uygulanmalıdır. xiii) Vergi harcamaları azaltılmalıdır. xiv) Vergiye gönüllü uyumu sağlamak için tanıtım ve reklamdan istifade edilmelidir.

KAYNAKÇA

- ACAR, İ. A., MERTER, M. E. (2004). Türkiye'de 1990 Sonrası Dönemde Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu, Maliye Dergisi, Sayı 147, s. 5–27.
- AKALIN, G. (2014). Kalkınan Ekonomi: Türkiye'de Denetimin Etkinleştirilmesi, 29. Türkiye Maliye Sempozyumu, s. 491–503.
- ALLİNGHAM, M. G., SANDMO, A. (1972). Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis, Journal of Public Economics, Vol.1, s. 323-338.
- ALM, J., MCCLELLAND, G. H., SCHULZE, W. D. (1992), Why Do People Pay Taxes?, Journal of Public Economics, Cilt 48, Sayı 1, s. 21–38.
- BAKIR, C. (2012). Maliye Bürokrasisinde Örgütsel Değişim ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın Kurulması, Amme İdaresi Dergisi, Cilt 45, Sayı 2, s. 81–102.
- BEŞEL, F. (2017). Türkiye'de Vergi Denetiminin Çeşitli Göstergeler İle Analizi, Sayıştay Dergisi, Sayı 107, s. 65-98.

- BROWN, C. V., JACKSON, P. M. (1990). Public Sector Economics, Basil Blackwell, Oxford.
- DWENGER, N., KLEVEN, H., RASUL, I., RİNCKE, J. (2015), Extrinsic and Intrinsic Motivations for Tax Compliance: Evidence from a Field Experiment in Germany, s.1-26.
- ERARD, B. (1992). The Influence of Tax Audits on Reporting Behavior, Joel Slemrod (ed.) Why People Pay Taxes içinde. University of Michigan Press, Michigan, s. 95-114.
- ERGEN, Z., KILINÇKAYA, L. (2014). Türkiye'de Vergi Denetim Sistemi ve Sistemin Aksaklıklarının Değerlendirilmesi, Sosyo Ekonomi, Sayı. 21(21), s. 281-303.
- ERTUĞRUL, A. (2014). Ekonomik Teori ve Analizin Tarihi, Ankara: Efil Yayınevi.
- GEMMELL, N., RATTO, M. (2012). Behavioral Responses to Taxpayer Audits: Evidence from Random Taxpayer Inquiries, National Tax Journal, Vol. 65(1), s.33-58.
- GERÇEK, A. (2009). Gelir İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması: Dünü, Bugünü ve Yarını, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı. 254, s.1-50.
- GÜLER, H., KABA, H. (2018). The Efficiency of Tax Administration in Turkey, Economic Issues in Retrospect and Prospect içinde. Alexandra Górecka, Altuğ M. Köktaş, Agnieszka Parlińska (Ed.) IJOPEC Publication, London, s. 301-315.
- KEECH, W. R., MUNGER, M. C., SİMON, C. (2012). Market Failure and Government Failure, Public Choice World Congress 2012, Miami.
- KLEVEN, H. J., KNUDSEN, M. B., KREİNER, C. T., PEDERSEN, S., SAEZ, E. (2010). Unwilling or Unable to Cheat? Evidence from a Randomized Tax Audit Experiment in Denmark, NBER Working Paper Series, No.15769, s. 1-37.
- KÜSMENOĞLU, İ. (2010). Cumhuriyet Dönemi Vergi Tarihi 1-2, Birinci Baskı, Oluş Yayınları: Ankara.
- LAUFENBURGER, H. (1964). Vergiler ve Tarihi, Ragıp Hanyal (çev.), Kardeş Matbaası, Ankara.
- MAZZOLİNİ, G., PAGANİ, L., SANTORO, A. (2016). The Effect of Audits on Tax Compliance: Evidence from Italy, http://www.aiel.it/cms/cms-files/submission/all20160613160824.pdf, s. 1-17.
- MAZZOLİNİ, G., PAGANİ, L., SANTORO, A. (2017). The Deterrence Effect of Real World Operational Tax Audits, DEMS Working Paper Series, No. 359, s. 1-35.
- NEUMARK, F. (1950). Maliyeye Dair Tetkikler, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayını, İstanbul.
- OECD (2006). Strengthening Tax Audit Capabilities: General Principles and Approaches.
- RAKICI, C. (2011). Vergi Denetiminin Yeni Yapısı ve Denetimin Kayıtdışılığı Önleme Fonksiyonu, ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt 7, Sayı 14, s. 345– 361.
- SAVAŞ, V. (2000). İktisatın Tarihi, Dördüncü Baskı, Ankara: Siyasal Kitabevi.
- SLEMROD, J. (2007). Cheating Ourselves: The Economics of Tax Evasion, Journal of Economics Perspective, Vol. 21/1, s.25-48.
- TEKİN, F., ÇELİKKAYA, A. (2014). Vergi Denetimi. Altıncı Baskı, Ankara: Seçkin Yayınevi.
- TEZCAN, K. (2003). Türk Vergi İdaresinin Tarihsel Gelişimi ve Bu Süreçte Geçirdiği Aşamaların Etkinlik Açısından Değerlendirilmesi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 12, Sayı 12, s. 125–146.
- TULLOCK, G., SELDON, A., BRADY, G. L. (2005). Government Failure A Primer in Public Choice, Cato Institute, Washington.