

TÜRKİYE'DE VERGİ DENETİMİ ve VERGİ DENETİMİNDE ETKİNLİĞİN SAĞLANMASINA YÖNELİK ÖNERİLER

SUGGESTIONS ON TAX AUDIT AND ENSURING
EFFECTIVENESS IN TAX AUDIT IN TURKEY



Eyüp DEMİR*

ÖZ

Günümüzde dünyanın her yerinde önemini koruyan vergi denetimi ülkemizde de gelirlerin toplanması bakımından mühim bir konumdadır. Özellikle OECD ülkelerinin vergi denetiminde etkinliğin sağlanması üzerinde ciddiyle durduğu ve araştırmalar yaptığı bilinmektedir. Ülkemizin vergi denetiminde etkinliğin sağlanmasına yönelik araştırmaları her ne kadar OECD ülkeleri ortalamasının altında kalsa da son yıllarda bir artış göstermektedir. Yapılan bu araştırmalar istikrarlı bir şekilde sürdürülmeli ve çıkan sonuçlar toplumun geniş kesimine ve vergi yasalarına entegre edilmelidir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Denetimi, Vergi Denetiminin Özellikleri, Vergi Denetiminde Etkinlik, Vergi Bilinci

JEL Sınıflandırması Kodları: K34, M42, H29

ABSTRACT

Today, tax audit is very important, as it is all around the world, in securing tax revenues in our country. OECD countries are known that they concentrate on tax audit seriously and do researches. Although the number of researches is well below the OECD average, it has been increasing for the last years. Researches should grow steadily and the results should be integrated into the all layers of the society and tax laws.

Keywords: Tax audit, features of tax audit, effectiveness in tax audit, tax consciousness

JEL Classification Codes: K34, M42, H29

* Vergi Müfettiş Yardımcısı , Hazine ve Maliye Bakanlığı, eyupdemir29@hotmail.com, Orcid ID: 0000-0002-0949-0494
Demir, E. (Ocak 2019). Türkiye'de Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinliğin Sağlanmasına Yönelik Öneriler, *Vergi Raporu*, 232, (306-311).

GİRİŞ

Ülkenin ekonomik ihtiyaçlarını karşılamının temel kaynağını oluşturan vergilerin; tam ve usulüne uygun olarak ödenip ödenmediği, vergi incelemesinin konusunu oluşturmaktadır. Vergi incelemesinin maksat yönünden tanımı yasada; beyan edilmesi gerekli vergilerin doğruluğunun araştırılması, tespit edilmesi ve sağlanması şeklinde tanımlanmıştır. Yasadaki tanımına bakıldığında vergi incelemesinde; önce vergilerin doğruluğunun tespit edilmesi, doğru beyan edilmemişse gerekli yaptırımın sağlanması gerekmektedir. Şu halde vergi incelemesi sonuç olarak bir yaptırım aracı olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi denetiminin genel bir tanımı yapılmakla birlikte esas olarak kayıtdışı ekonomi ile ilişkisinin belirtilmesi gerekmektedir. Kayıtdışı işlemlerin çokluğu Türkiye’de önemli ölçüde vergi kaybına yol açmaktadır. Öyle ise vergi denetiminin tanımını; kayıtdışı ekonominin önlenmesi amacıyla yapılan inceleme olarak düşünmekte mümkündür. Buradan hareketle vergi denetimi; kayıtdışı ekonomiyi önlemek, vergilerin doğruluğunu araştırmak ve sağlamak amacıyla yapılan inceleme olarak tanımlanabilir. Türkiye’deki malî yapının ayakta kalabilmesi ve vergi düzeninin sağlıklı işleyebilmesi doğru ve sağlam bir vergi incelemesinin yapılmasına bağlıdır. Ülkelerin ekonomik ve sosyal yapısına uygun yasalar yürürlükte bulursa ve Gelir İdaresinin işleyişi mükemmel olsa bile, vergi denetiminin yapılmaması ya da olması gereken nitelik ve etkinlikte uygulanmaması, sistemin zaman içinde bozulması ve doğru işlememesine neden olur. Bu bağlamda vergi denetimi, ülkenin mali yapısında önemli noktada kanayan yara olan kayıtdışılığın önüne geçilmesinde hayati önem taşımaktadır.¹

1- TANIM

Vergi Usul Kanunu’nun 134. Maddesinde belirtildiği gibi vergi denetimi, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Vergi Usul Kanunu’nun ilgili maddesinde de belirtildiği gibi denetimin amacı sosyal, mali, hukuki amaçların bir arada gösterilmesidir.

Genel anlamda denetim; ekonomik faaliyetler ve olaylarla ilgili iddiaların, daha öncesinden belirlenmiş olan kriterlere uygun olup olmadığını incelemek ve neticeleri ilgililere iletmek için tarafsız ve adil bir şekilde kanıt toplayan ve bu delilleri değerlendiren sistemli süreçtir.

Söz konusu tanımlara göre vergi denetimi, mükellefler ile vergi idaresinin vergi kanunlarının düzenlemiş olduğu sınırlar çerçevesinde davranmasını sağlayarak, adaletli vergi bakımından potansiyel vergi kaynaklarının tümünün vergilendirilmesi, ayrıca uygulamada karşılaşılan sorunların çözümüne yönelik olarak vergi sistemine değişiklik önerebilme işlevlerine sahiptir.

Geniş anlamıyla vergi denetimi; vergi mükelleflerinin bildirmelerinin doğru olup olmadığının değerlendirilmesini ve vergi yönetiminin merkez ve taşra örgütünün iç denetime tabi kılınması ile vergi yönetimi çalışanının, gerektiğinde soruşturmalarının yapılmasını kapsamaktadır.²

2- ÖZELLİKLER

Vergi denetiminin çeşitli özellikleri bulunmaktadır. Bunlardan en önemlileri hukukilik, tarafsızlık, dış denetim, yaptırım, hesap denetimidir.

2.1- Hukukilik

Vergi ile ilgili yöntemler başta anayasa olmak üzere kanunlarla düzenlenmiştir. Dolayısıyla ver-

¹ Yasin Bilen, Nur İrmak, “Türkiye’de Vergi Denetiminin Yeniden Yapılanması ve Bir Öneri, Kamu Giderlerinin Finansmanı Kayıtdışı Ekonomi ve Vergi Denetimi”, Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayınları, Ankara, Seri: 14, Mart, 2007, s.126.

² H. Nezih Şeker, Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım, 1994, s.7.

gi, resim, harç vb. mükellefiyetler yasa ile konulur ve yasa ile kaldırılır. Ayrıca değiştirilmesi ve uygulanması da kanunlarla yapılır. Verginin yasalarda belirtilen usuller kapsamında uygulanması parasal ve cezai neticeler içermesi vergi denetiminin hukukilik niteliğinin dayanağıdır.

Denetimin yasalara uygun yapılması kadar cezalarında yasalarca düzenlendiği şekilde uygulanması, denetimin egemenlik hakkına dayalı olarak düzenlendiği vergilerin hukuki cezalar altında uygulanmasının bir gereği ve sonucudur.

2.2- Tarafsızlık

Vergi denetiminin en önemli özelliklerinden birisi tarafsız olmasıdır. Denetim yetkisini elinde bulunduran denetim elemanları adalet prensibi dâhilinde hareket etmeli, hem kamu hem de mükellef açısından tarafsız davranabilmelidir. Yani denetim elemanının görevi yasal yöntemlerle hazineye gelir sağlamanın yanında mükellefin haklarını da korumaktır.

Türk vergi hukukunda vergi mükelleflerine adil, eşit, profesyonel ve saygılı hizmet sunulacağına ilişkin bir yasal düzenleme bulunmamaktadır. Ancak Maliye Bakanlığı merkez ve taşra birimlerinde; hizmetlerin hızlı, güvenilir, doğru ve etkin bir şekilde sunulmasını, tüm birimlerin güler yüzle hizmet veren, kişi haklarına ve gizliliğe saygılı, hizmetten faydalananların beklenti ve önerilerini dikkate alan, sürekli gelişmeyi esas edinen, çağdaş yönetim anlayışına sahip birer hizmet birimi olmak amacıyla 2001 yılından itibaren toplam kalite yönetimi anlayışına geçilmesine yönelik çalışmalar başlatmıştır.³

2.3- Yaptırım

Vergi denetiminin en önemli özelliklerinden biri de yaptırım gücüne sahip olmasıdır. Bu özellik aynı zamanda vergi denetiminin hukuki yönünü de ortaya koymaktadır. Nitekim denetim elemanı tarafından yapılan denetimler sonucu kayba uğratıldığı anlaşılan vergi, vergi ziyai cezası, gecikme faizi veya vadesi geçmiş vergi borçları için vergi aslının yanında gecikme zamları da birlikte tahsil edilmektedir.

Vergi denetiminin bu yaptırımcı niteliğinden dolayı, düzenlenen raporlar vergi idaresi tarafından hiçbir şarta tabi olmaksızın işleme konulmaktadır. Bu aşamadan itibaren mükelleflerin ancak vergisini ödeme, uzlaşmaya gitme veya dava yoluna başvurma olanakları bulunmaktadır.⁴

2.4- Hesap Denetimi

Hesap denetimi, işletmelerin finansal tablolarının yerel hukuki ve mali mevzuatı göz önünde bulundurularak, genel olarak kabul edilmiş muhasebe unsurlarına uygun düzenlenmiş muhasebe kayıtları çerçevesinde inceleme ve bunun neticesinde rapora dökme işlemi olarak tanımlanmaktadır.⁵ Vergi denetiminin hesap denetimini de içine alan niteliği bulunması nedeniyle, uygulanışı açısından bir hesap denetimi olarak değerlendirilmesi mümkündür. Ancak gerçekleştirilen tüm hesap denetimleri ise vergi denetimi niteliği taşıması düşünülemez.

3- VERGİ DENETİMİNDE ETKİNLİĞİN SAPLANMASI İÇİN GEREKLİ ÖNERİLER

Bir toplumda en iyi yasalar yürürlükte olsa ve en iyi idari işleyiş sağlansa bile, denetimin ol-

³ Adnan Gerçek, "Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye'deki durumun İncelenmesi", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 209, (Şubat 2006), s.138.

⁴ İbrahim Organ, Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması, Ankara: Gazi Kitapevi, Ocak 2008, s.45.

⁵ Halil İbrahim Topçu, "Vergi Denetimi Beyan dışı Ekonomi İlişkisi İstanbul Örneği", (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi SBE, 2005), s.36.

maması zamanla sistemin bozulmasına neden olacaktır. Denetimde sağlanan etkinlik doğrudan idarenin başarısını arttırdığı gibi yasaların öngördüğü yaptırımlar uygulamasına da ortam hazırlar. Eğer etkin bir denetim mekanizması oluşturulamamışsa, sistem bir süre sonra zayıflar ve yasaların uygun öngördüğü zeminin dışına kayar.

Ülkemizde beyan usulü vergilendirme sistemi mevcut olması nedeniyle, mükelleflerin verdikleri beyannameler üzerinden ödeyecekleri vergileri kendilerinin tespit etmesi ve bunun sonucunda da gelir idaresi tarafından denetlenmesi ihtiyacı doğmaktadır. Mükelleflerde vergi bilinci yeterince yerleşmemesi durumunda bazı gelirleri kayıtdışı kalacak ve önemli oranda kaçakçılık riski oluşturacaktır. Bu nedenle mükelleflere vergi bilinci aşılanmalı ve mükelleflerin devlete olan güveninin sağlanması gerekmektedir. Vergi denetimi ne kadar etkili olursa, mali sistemin işleme güvence altına alındığı gibi ülkedeki maliye politikaları da o kadar etkin olmaktadır.⁶

3.1- Vergi Mevzuatındaki Karışıklık Ortadan Kaldırılmalı

Vergi mevzuatımızda çeşitli belirsizliklerin ve boşlukların bulunması, vergi yasalarının kısa zaman aralıklarıyla değişmesi, sistemin çok karışık olmasından dolayı farklı yorumlara sebep olması, ülkenin iktisadi ve toplumsal koşullarına uygun olmaması gibi nedenler etkili bir vergi denetimine engel teşkil etmektedir.⁷ Karışık hale gelen vergi mevzuatı sadece mükellefler açısından değil, uygulayıcılar açısından da anlaşılabilir bir noktaya gelmiştir.. Mevzuatın bu kadar karışık hale gelmesi, öncelikle mükelleflerin vergiye uyumunu zorlaştırırken, vergi inceleme elemanlarının verimliliğini de düşürmektedir. Dolayısıyla

vergi mevzuatımız gerekli düzeyde açık ve anlaşılır olmalı, vergi yasaları sık sık değişmemeli ve günümüzdeki iktisadi ve toplumsal koşullara uygun olmalıdır.

3.2- Denetim Elemanlarının Çalışma Şartları İyileştirilmeli

Denetim unsurları arasındaki en önemli faktörlerden biri de vergi denetim elemanlarıdır. Vergi incelemesi yapma yetkisi mevzuatımızda belirtildiği üzere vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcıları tarafından gerçekleştirilmektedir. Dolayısıyla Türkiye’de vergi denetiminin etkin ve verimli işleyebilmesi için vergi denetim elemanlarının niteliklerinin artırılması gerekmektedir.

İdare ile mükellef arasında tarafsız ve adil bir şekilde, ikisinin de haklarını koruyarak nesnel ölçütlerle yapılması lüzumlu olan vergi incelemelerini, bütün dış etkenlere ve dışardan gelebilecek her türlü etkilere karşı güvence altına almak amacıyla, vergi denetleme biriminin yönetsel ve mali özerkliği sağlanmalıdır.

3.3- Vergi Bilinci Oluşturulmalı

Ülkemizdeki yükümlülerin büyük bir bölümü çeşitli sebeplerle vergi bilincine sahip değillerdir. Yükümlülerin, vergiyi istekli bir şekilde ödemeleri için, ilk olarak yükümlülerin vergi ödemelerinin yapılması hakkında aydınlatılması gerekmektedir. Bunun yapılabilmesi için, yükümlülerin vermiş olduğu vergi ile almış oldukları hizmet arasında bir bağlantı olduğunu benimsemesi gerekmektedir. Devletin vermiş olduğu; adalet, sağlık, güvenlik ve alt yapı hizmetlerinin parasal durumu için, yükümlülerinden vergi tahsil etmek mecburiyetinde olması ve insanların maddi gü-

⁶ İbrahim Atilla Acar ve Mehmet Emin Merter, “Türkiye’de 1990 Sonrası Dönemde Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu”, Maliye Dergisi, Sayı: 147 (2005), s.6.

⁷ Mehmet Akbay, Vergi İncelemeleri ve Vergi Denetimi, 1990 Yılına girerken Türkiye’de Vergi Denetiminin Etkinlikle Verimliliği Sempozyumu, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma Planlama Koordinasyon Kurulu Yayın No: 1990/308, s.230.

cüne göre vergi tahsil edileceği çeşitli yöntemlerle vergi yükümlülerine anlatılmalıdır. Vergi idaresiyle yükümlü arasındaki ilişkiler değerlendirilirken vergi kanunları adaletli, güvenli ve şeffaf olmalıdır. Ayrıca vergilendirmeye ilişkin şikâyet prosedürleri ve telafi mekanizmaları belirlenmeli, mükelleflerin talep ve başvuruları süresinde ve doğru bir şekilde ele alınmalıdır.⁸

3.4- Vergi Afları Azaltılmalıdır

Türkiye’de sistematik halde uygulanan vergi afları Vergi denetiminin etkinliğini azaltan etkenlerin başında gelmektedir. “Varlık barışı, bazı kamu alacaklarının tahsilâtının hızlandırılması, matrah arttırımı...” gibi farklı isimler altında uygulanan yasalar ile yükümlülüklerini zamanında yapan mükelleflerin bu durumları yok sayılarak daha öncesinden ödeme yapmayan mükelleflerin vergi ve cezaları daha iyi şartlarda ödeme yapabilmelerini sağlamaktadır. Bu düşüncenin birçok vergi mükellefinin aklında bulunması, vergi düzenini ciddi anlamda çöküntüye uğratmaktadır. Vergi incelemesi neticesinde bir vergi ziyalı ile karşı karşıya kalan mükellef, elbet bir gün “af” gelecek fikrine sahip ise, nezdinde yapılan vergi incelemesinin minimum düzeyde etkin olacağı söylenebilir. Dolayısıyla vergi afları azaltılmalı veya tamamen sonlandırılmalıdır.

3.5- Vergi Sisteminde Beyan Esası Tam Uygulanmalıdır

Beyan usulüne dayanan vergi sisteminin ülkemizde tam olarak gerçeği yansıtmadığı bilinmektedir. Denetimlerin eksik olması, insanlarda vergi bilincinin henüz yerleşmemesi ve kayıtdışı ekono-

minin boyutlarının büyük olması gibi nedenlerden dolayı beyan esasında aksamalara yol açmaktadır. Belirtilen bu eksikliklerin ve aksamaların giderilmesi ile beyan esası tam uygulanmalıdır.

3.6- Uzlaşma Müessesesi Yeniden Düzenlenmeli veya Kaldırılmalı

Vergi hukukumuzda 1963 yılında giren uzlaşma, mükellef ve vergi sorumlusu ile vergi idaresi arasında vergisel işlemlerden kaynaklanan uyuşmazlıkları yargıya intikal ettirilmeden idare safhasında gidermeye ilişkin bir müessesedir.

Vergi kaybının engellenebilmesi için vergi denetimleri yapılırken, bir taraftan yükümlülerini, vergilendirme ile ilgili işlemlerde sorumsuz hareket etmesine neden olabilecek “ilerleyen zamanlarda uzlaşmadan ötürü vergi dairesiyle bir anlaşma yaparak, daha öncesinde ödeme yapmadığım vergiyi cezasıyla birlikte af yapılarak taksit şeklinde ödeme yaparım” fikrine yönlendirebilecek uzlaşma kurumu tezat oluşturmaktadır. Bu açılardan, vergi cezalarının caydırıcılık gücünü azaltan uzlaşma müessesesinin kaldırılmasının yerinde olacağı ileri sürülmektedir.⁹

3.7- Örgütlenmeden Kaynaklanan Sorunlar Giderilmeli

Türkiye’de Maliye Bakanlığı’nın işlevinin farklılaştırılması ve yaygınlaşması için daha önceki zamanlarda çoğalan denetim birimleri sayısı, bir taraftan tekrarlanmış denetime ve kaynak savurganlığına, öteki taraftan da denetim karışıklığına ve denetim birimleri arasında uyumsuzluğa neden olmuştur. Bu birimlerin birleştirilmesi ile söz konusu sorun ortadan kalkmıştır.

⁸ Fevzi Devrim, Timur Turgay, “Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde İdare-Mükellef Etkileşimi ve Bağılı Bileşimlerinin Rolü”, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, Antalya, 10-14 Mayıs 2004, s.761.

⁹ Mehmet Tosuner, “Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Üzerinde Bazı Değerlendirmeler ve Öneriler”, XI. Türkiye Maliye Sempozyumunda Sunulan Tebliğ, Gazi Magosa, 4-8 Mayıs 1995, s.5.

SONUÇ

İnsanların bir arada yaşaması ve sosyal devlet düşüncesinin bir neticesi olarak kamu harcamalarının, kamusal yatırımların yapılmasının, topluma yeni hizmetler yapılmasının, ülke güvenliğinin sağlanması için askeri harcamaların yapılmasının, değişen teknoloji ile birlikte insan ihtiyaçlarının karşılanması için devletin egemenlik gücüne dayanarak sağladığı en önemli ve en büyük finansman kaynağı vergi gelirleridir.

Her çağdaş ülkede olduğu gibi ülkemizde de vergiler beyan esasına göre alınmaktadır. Beyan esasının özünde; vatandaşların gelirlerini kendileri vergi dairelerine beyan etmekte ve çıkan matrah üzerinden hesaplanan vergilerini ödemektedirler. Ancak bazı durumlarda mükellefler, tam ve eksiksiz olarak bildirmenin bir yasal zorunluluk ve vatandaşlık görevi olan vergi ödeme-yi bir yük olarak düşünmekte ve vergisini eksik beyan etmekte veya hiç beyan etmemektedir. Dolayısıyla bu sorunların önüne vergi denetiminin önemini arttırmakla geçilebilir.

Vergi denetiminin amacına ulaşabilmesi için, vergi idaresinin uygulayacağı çeşitli strateji ve politikalarla, vergi denetiminin etkinliğini sağlaması gerekmektedir. Bununla beraber vergi denetiminin etkin olmasını engelleyen bazı sorunlarla her zaman karşılaşılabilir. Vergi idaresinin bu sorunları en kısa zamanda çözmesi, denetimde etkinliği güçlendirecek, mükellefler üzerinde denetimlerin sürekli ve etkin bir şekilde yapıldığı hissini sağlayacaktır. Bu durum, kamu gelirlerinin artmasını, vergi bilincinin yerleşmesini ve sonuçta kayıt dışı ekonomi ve dolayısıyla vergi kayıp ve kaçığının da azalmasını sağlayacaktır.

KAYNAKÇA

• ACAR, İ. A., MERTER, M. E. "Türkiye'de

1990 Sonrası Dönemde Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu", Maliye Dergisi, No:271.s.6

- AKBAY, M. "Vergi İncelemeleri ve Vergi Denetimi", Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma Planlama Koordinasyon Kurulu, Yayın No: 1990/308.
- BİLEN, Y., IRMAK, N. "Türkiye'de Vergi Denetiminin Yeniden Yapılanması ve Bir Öneri, Kamu Giderlerinin Finansmanı Kayıtdışı Ekonomi ve Vergi Denetimi", Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayınları, Ankara, Seri: 14, Mart, 2007
- DEVRİM, F., TURGAY, T. "Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde İdare-Mükellef Etkileşimi ve Bağlı Bileşimlerinin Rolü", 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, Antalya, 2004, s.761.
- GERÇEK, A. "Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye'deki durumun İncelenmesi", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 209, Şubat 2006, s.138.
- ORGAN, İ. "Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması", Ankara, Gazi Kitapevi, Ocak 2008.
- ŞEKER, H. N. "Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi", Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul 1994, s.7-123.
- Topçu, H.l İ. "Vergi Denetimi Beyan dışı Ekonomi ilişkisi İstanbul Örneği", (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi SBE, 2005, S.36.
- Tosuner, M. "Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Üzerinde Bazı Değerlendirmeler ve Öneriler", XI. Türkiye Maliye Sempozyumunda Sunulan Tebliğ, 4-8 Mayıs 1995, Gazi Magosa, s.5.