

ÇEŞİTLİ GÖSTERGELER İLE TÜRKİYE'DE VERGİ DENETİMİNİN ETKİNLİĞİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

EVALUATION OF THE EFFICIENCY OF TAX AUDIT IN TURKEY WITH VARIOUS INDICATORS



Erkan KIZIL*

ÖZ

Devletler ihtiyaç duyduğu finansmanı tüm gelir ve kazanç sahiplerinden karşılamak ve gelir ve ya kazanç sahipleri arasındaki rekabeti sağlamak için vergi kayıp ve kaçığıyla mücadele etmektedir. Bu mücadelede kullanmış olduğu araçlardan en önemlisi; vergi denetim elemanları ile gerçekleştirilen vergi denetimleridir. Vergi denetimlerinin etkinliğinin ölçülmesi, önceden belirlenen hedef ve amaçlara ne denli ulaşıldığını ortaya koymaktır. Çalışmamızda vergi denetiminin etkinliğini ölçmek için, gerek Vergi Denetimi Kurulu Başkanlığı tarafından, gerekse Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan faaliyet raporlarında yer alan vergi incelemelerine dair sonuçlardan yararlanılarak değerlendirme yapılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Denetim, Vergi Denetimi, Etkinlik, Vergi Müfettişi.

JEL Sınıflandırma Kodları: H21, H26, K34.

ABSTRACT

States are struggling with tax loss and evasion in order to meet the financing they need from all income and earners and to ensure competition between income or gainers. The most important tool that has been used in this fight is tax audit carried out with tax audit staff. Measuring the effectiveness of tax audits is to reveal how well the predetermined goals and objectives have been achieved. In our study, in order to measure the effectiveness of tax inspection, an evaluation was made by using the results of tax inspections in the annual reports published by the Tax Inspection Board and the Ministry of Treasury and Finance.

Keywords: Audit, tax audit, effectiveness, tax inspector

JEL Classification Codes: H21, H26, K34

* Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, erkan.kizil@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0002-8126-0554.

Kızıl, E. (Ağustos 2021). Çeşitli Göstergeler ile Türkiye'de Vergi Denetiminin Etkinliğinin Değerlendirilmesi, *Vergi Raporu*, 263, (81-94).

GİRİŞ

Devletlerin en önemli gelir kaynaklarından olan vergiler; finansman sağlamanın yanı sıra, piyasayı regüle etmek, rekabeti sağlamak, istisna ve muafiyetlerle bazı meslekleri, kazanç veya gelir unsurlarını teşvik etmek gibi çeşitli amaçlarla da kullanılmaktadır. Şahıs veya kurumlar daha az vergi ödemek için çeşitli yollara tevessül etmektedir. Bu yollar vergiden kaçınma ve vergi kaçırma olarak iki başlıkta toplanmaktadır. Vergi mevzuatının yasal boşluklarından yararlanarak mükelleflerin daha az vergi ödediği yol olan vergiden kaçınma olayı; hukuki olarak yasal olup, herhangi bir yaptırım uygulanmamaktadır. Vergi kaçırma; gelir ve kazanç sahiplerinin yürürlükte olan yasal hükümlere aykırı davranarak ödemeleri gereken vergiyi daha az veya hiç ödememeleridir. Vergi kaçırma gelir ve kazanç sahipleri herhangi bir vergi mükellefiyeti tesis etmeden belgesiz mal veya hizmet alım – satımı yaparak, hiçbir şekilde kazanç veya gelirini vergilendirmedikleri, yani kayıt dışı olarak faaliyet gösterdiği durumları da ihtiva etmektedir.

Vergi kaçırma ve vergiden kaçınma ile devletler sürekli olarak mücadele etmektedir. Devletler vergi mevzuatındaki yasal boşlukları doldurarak vergiden kaçınma ile mücadele ederken; vergi denetimleri ile de vergi kaçırmaı önlemeye çalışmaktadır. Vergi denetimlerinin donanımlı ve yeterli personelle yapılması, denetimlerin yaygın bir şekilde yapılıyor olması, mükelleflerin her an vergi denetimi ile muhatap olma güdüsüyle ha-

reket ediyor olması vergi kayıp ve kaçacağını azaltmanın yanında, vergi denetimlerinin etkinliğini de olumlu yönde etkilemektedir.

1- KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Denetim kavramı teftiş kelimesinin yerine de kullanılıyor olsa da, aslında birbirinden farklı kelimelerdir. Teftiş kavramı, mahallinde yapılan ve kamudan kamuya yönelik faaliyetlerin kontrolünü ifade ederken; denetim kavramı mahallinden ziyade gerekli bilgi ve belgelerin sağlanması ile uzaktan da yapılabileceğini, yerindelik unsurundan öte olduğunu ve kamudan özele yönelik faaliyetlerin kontrolünü ifade etmektedir.¹ Geniş manada denetim kavramı; bir kişi, kurum veya iktidarın çeşitli yönlerden görünümünü, yapısını ve işlerliğini yanlışlık, tutarsızlık veya eksiklik olup olmadığının hukuki kurallara veya yaklaşımlara göre ölçülmesi, izlenmesi ve kontrol edilmesi için yapılan çalışmalardır.² Diğer bir tanıma göre ise; önceden belirlenen kurallara uyulup uyulmadığını kontrol eden, kurallara riayet edilmediği takdirde bunları tespit eden ve devamında gerçekleştirileceği öngörülen aykırılıkları engelleyen bütün bir süreci ifade etmektedir.³ Dar manada ise, önceden belirlenen kriterlere uyulup uyulmadığının belirlenmesi amacıyla delil toplanması ve toplanan delilleri değerlendirilerek rapora bağlanıp ilgililere sunulmasıdır.⁴ Denetim, bir nevi kontrol mekanizmasının yanı sıra, sistematik bir düzenin işleyişinde oluşabilecek aksaklıklar hakkında da geniş bir bilgi vermektedir.⁵

¹ Bilal YÜCEL. "Amaç ve Unsurları Bakımından Maliye Teftiş Kurulu Uygulamalarında Klasik Anlamda Teftiş". *Maliye Dergisi*, Sayı 157. 2009. 50-53.

² Figen ALTUĞ. *Mali Denetim*. Ezgi Kitabevi. 2. Baskı. Bursa 2000. 3.

³ Hande GEZ. *Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonominin Önlenmesinde Vergi Denetiminin Rolü ve Afyonkarahisar İlinde Faaliyet Gösteren Mükelleflere Yönelik Bir Uygulama*. T.C. Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Afyon 2011. 37.

⁴ Mehmet ABANOZ. "Yasal Mali Denetim ve Kurumsal Gözetim Mekanizmasının Tesisi Süreci: 'Türkiye Denetim Standartları ve Kamu Gözetimi Kurumu Kanunu Tasarısı' Özelinde Değerlendirme -I". *Yaklaşım Dergisi*. Sayı 202. 2009. 50-54.

⁵ Fatih PEKŞEN. *Vergi Denetiminin Vergi Politikası Açısından Önemi ve Türkiye'de Vergi Denetim Sistemi*. Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Denizli 2018. 40.

Vergi denetimi; devletin yetkili organları aracılığıyla vergi güvenliğini sağlamaya dönük çeşitli tedbirleri devamlılık esasına göre alınmasını ifade etmektedir.⁶ Diğer bir ifadeye göre ise; vergi idaresinin ve mükelleflerin önceden belirlenen kurallara riayet edip etmediğinin tespit edilmesidir.⁷ Bu kapsamda vergi denetimi dar manada vergi incelemesi olarak ifade edilebilirken; geniş manada vergi mevzuatına göre düzenlenen vergi borcunun, vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesini sağlayacak ve vergi tahsilatını güvence altına alacak olan vergi güvenlik kurumlarını ifade etmektedir.⁸

Etkinlik kavramı çoğu zaman verimlilik kavramı ile aynı kullanılsa da birbirinden farklı anlamdadır. Etkinlik: *“bir örgüt ya da işletmenin önceden belirlenmiş amaç ve hedeflerine ulaşmak için gerçekleştirdikleri faaliyetler sonucunda bu amaç ve hedeflere ulaşma derecesini ifade eden performans boyutu”* iken, verimlilik: *“bir örgüt ya da işletmenin mal ve hizmet üretirken kaynaklarını hangi ölçüde iyi kullandığını”* ifade etmektedir.⁹ Bu kapsamda etkinlik kavramı önceden belirlenen hedef ve amaçlara ne denli ulaşıldığını ölçerken; verimlilik kaynakların nasıl kullanıldığını ölçmektedir. Etkinlik kavramı kısaca, bir amacın gerçekleştirme derecesidir.¹⁰

Vergi denetiminde etkinlik kavramı ise, vergi

idaresinin vergi denetimlerinden beklediği hedeflere ulaşma derecesidir.¹¹ Diğer bir ifadeyle mükelleflerin vergi kanunlarına ne derece uygun davrandıklarını belirlemek amacıyla vergi idaresi tarafından yapılan denetimlerden beklenen fonksiyonun ne derece yerine getirildiğinin ölçülmesidir.¹² Vergi denetiminde etkinlik, en kısa sürede, en doğru sonucu veren denetim ile sağlanmaktadır. Bunu sağlarken de mükellefler üzerinde bir baskı kurmadan, mükellefleri yıldırmadan gerçekleştirilmelidir.¹³ Vergi denetiminde en kısa sürede etkinliği sağlamak için yeteri derecede personele sahip olmakla ve en doğru sonucu almak için de personelin eğitilmiş ve tecrübeli olması ile mümkündür. Bunun yanında vergi denetiminde etkinliğin ölçülebilmesi için, denetim sonucunda ulaşılmaması istenilen hedefin ne olduğu önceden belirlenmesi gerekmektedir.¹⁴

2- LİTERATÜR TARAMASI

Pekşen (2018), iyi bir vergi sistemi argümanının vergi denetim sisteminden geçtiğini vurgulamıştır. Çalışmada Türk vergi sisteminin sorunlarının neler olduğu ve ne tür çözümler aranmasına yönelik, bu alanda faaliyet gösteren vergi müfettişleri üzerinde anket usulüyle alan çalışması yapmıştır. Yapılan tespitler neticesinde vergi müfettişlerinin vergi incelemelerinin

⁶ Güldem DALAK. “Vergi Denetimi ve Muhasebe Uygulamaları”. *Vergi Sorunları Dergisi*. Sayı 129. 1999. 75.

⁷ Mehmet Emin MERTER. *Türkiye’de Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinliğin Sağlanmasında Toplam Kalite Yönetimi*. T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). İzmir 2004. 8.

⁸ Güneri AKALIN. “Kalkınan Ekonomi: Türkiye’de Denetimin Etkinleştirilmesi”. 29. *Türkiye Maliye Sempozyumu*. Antalya. 2014. 492.

⁹ Ahmet ARSLAN. “Kamu Harcamalarında Verimlilik, Etkinlik ve Denetim”. *Maliye Dergisi*. Sayı 140. 2002. 3–4.

¹⁰ Ahmet Atilla UĞUR. “Vergi Denetimi Etkinliğinde, Risk Analizi Sisteminin Uygulanabilirliği (Gaziantep Halı Sektörü Üzerine Örnek Bir Uygulama)”, 31. *Türkiye Maliye Sempozyumu*. Antalya. 2016. 3.

¹¹ Mehmet ARSLAN ve Mine BİNİŞ. “Vergi Denetiminde Bir Etkinlik Sorunu Olarak Mükellef Seçimi”. 29. *Türkiye Maliye Sempozyumu*, Antalya. 2014. 451.

¹² Ahmet Atilla UĞUR. a.g.e. s.3.

¹³ Mustafa Ali SARILI. *Türkiye’de Gelir İdaresi ile Vergi Denetiminin Sorunları, Çözüm Önerileri ve Yeniden Yapılandırılması*. İstanbul İTO Yayınları. 2004. 131.

¹⁴ Ahmet SOMUNCU. “Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi: Hukuki Yapı ve Uygulamanın Değerlendirilmesi”. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. Sayı 43. 2014. 163.

yanı sıra teftiş, soruşturma ve diğer denetimleri gerçekleştirmelerine rağmen; kullanılan unvanın vergi müfettişi ve bağlı oldukları idarenin isminin Vergi Denetim Kurulu (VDK) olması; yaptıklarının işin sadece vergi denetimi olarak anlaşıldığı sonucuna varmıştır. Bunun için kurul adının “Mali Denetim Kurulu” ve bu Kurul çatısı altında faaliyet gösteren inceleme elemanlarına ise “Maliye müfettişi/Denetçisi” olarak isimlendirmenin hem usul hem de esas yönünden daha uygun olacağı belirtilmiştir. Yapılan anket sonucunda öneri olarak şunlar getirilmiştir; vergi denetimi yapacak olan kurulun tamamen özerk bir yapıya sahip olması gerektiği, kurulun idari kadrolarının belirli bir süre için yürütme organı tarafından atanması gerektiği, kurulu idare edenlerin görev yapacakları süreyi biliyor olması gerektiği ve bunun sonucunda siyasi etkilere daha az maruz kalınacağından daha etkin bir vergi denetiminin sağlanacağı, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nda (213 sayılı VUK) yer alan “vergi incelemesine” sahip kişilerin yalnızca vergi müfettişi ve vergi müfettişi yardımcıları tarafından icra edilmesi gerektiği, bunun haricinde sayılanlardan inceleme yetkilerinin alınması gerektiği ve bu sayede kurulun daha özerk bir yapıya kavuşacağı, VDK’nın daha özerk bir statüye kavuşması için Hazine ve Maliye Bakanlığı (HMB) örgüt yapısından çıkartılıp “ilişkili kuruluş” statüsüne kavuşturulması gerektiği, vergi müfettişlerinin vergi mevzuatına ilişkin yapılan çalışmalarda aktif olarak dâhil edilmesi gerektiği, vergi müfettişlerinin incelemelerde pratikte yer alan uygulamalarla mevzuatta yer alan hükümler arasındaki sorunları daha iyi tespit edebildiklerinden ve nasıl bir çözüm önerileri geliştirilmesine dair kolaylıkla çözümler üretebileceğinden VDK tarafından her yılsonunda, bu mevzuata ilişkin aksaklık ve çözüm önerilerini

kapsayan “Tavsiye Raporu” hazırlayarak Cumhurbaşkanlığına ve HMB’na sunması gerektiği ifade edilmiştir.¹⁵

Beşel (2017), vergi denetiminde etkinlik kavramlarını, 2011 yılında denetim birimlerinin birleştirilmesi süreçlerinin nasıl gerçekleştiğini, bu birleşmeye dair olumlu ve olumsuz eleştirilerin neler olduğunu ve VDK’nın kurulması ile birlikte vergi denetiminin etkinliğine dair göstergelerin neler olduğuna dair yapmış olduğu çalışmada; denetim oranlarının genel olarak %2-4 aralığında seyrettiği, inceleme elemanı başına düşen mükellef sayısında azalma olduğu, tahakkuk – tahsilat oranlarında dalgalanmalar yaşandığı, 100 TL vergi toplamak için harcamaların düştüğü gözlemlenmiştir. Tespit edilen göstergeler neticesinde, vergi denetiminin etkinliğe ulaşma yolunda ilerlediği, denetim birimlerinin VDK çatısı altında toplanması ile birlikte yetişen personelin eğitim sonrası denetim tecrübesi kazanması ile birlikte değerlendirmenin daha uygun olacağı ifade edilmiştir.¹⁶

Yılmaz (2019), genel hatları ile Türkiye’de vergi denetiminin yapısını irdeleyerek, bu yapının daha işler hale gelmesi için neler yapılması gerektiği ve vergi denetim faaliyetlerinin hukuki niteliklerini çalışmasında değerlendirmiştir. Vergi denetiminde etkinliği sağlamanın en başında personel sayısı ve niteliğinin yer aldığı, yeterli sayıda ve nitelikli donanımına sahip denetim elemanlarının vergi denetim sisteminin işleminde önem arz ettiği, denetim elemanı kapasitesinin üstünde iş yükü yüklenmemesi gerektiği, denetim elemanlarının mesleğe tutunmaları için olanaklarının artırılması gerektiği belirtilmiştir. İnceleme oranlarının %2 civarında olması denetlenmeyen mükelleflerin ne kadar fazla olduğunu ve bu durumun vergi denetiminin etkinliğini

¹⁵ Fatih PEKŞEN. A.g.e.

¹⁶ Furkan BEŞEL. “Türkiye’de Vergi Denetiminin Ekonomik ve Hukuki Etkinliği”, *Sayıştay Dergisi*. Sayı 107. 2017.

imkânsızlaştırdığını vurgulamıştır. Vergi denetiminde etkinliği artırmak için mevzuatın aksayan yönlerin iyileştirilmesi, çok sık başvuru alan vergi aflarının azaltılması, hatta tamamen ortadan kaldırılması, uzlaşma müessesesinin sınırlarının daraltılması, bunun için uzlaştırılacak rakamlara alt ve üst sınırlar getirilmesi, cezaların daha caydırıcı hale getirilmesi, vergi mevzuatının daha açık ve anlaşılır hale getirilmesi, inceleme oranlarının artırılması, bunun içinde inceleme elemanlarının sayısının artırılması ve yetişmiş denetim elemanlarının özel sektöre yönelmemeleri için çalışma şartlarının ve özlük haklarının iyileştirilmesi, diğer yandan vergi yargısındaki aksaklıkların giderilmesi, davaların sürelerinin kısaltılması ve hâkimlerin vergi mevzuatına ilişkin derinlemesine eğitilmesi gerektiği ifade edilmiştir.¹⁷

Kulmanova (2006), vergi adaletinin sağlamanın ön koşulunun vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi ile gerçekleşeceğini ve bunun da etkin bir vergi denetimi ile sağlanacağı; etkin bir vergi denetimi gerçekleştirmek için denetim elemanları, vergi idaresi ve mükellefler ile birlikte sağlanacağı vurgulanmıştır. Vergi denetiminde etkinliğin sağlanması denetim elemanlarının sayısı ve niteliğinden geçtiği, mesleğe alınmış personelin meslekte tutulması için gerekli olanakların sağlanması gerektiği; vergi denetiminin etkinliği açısından denetim planlaması ve eşgüdümün yeterli ölçüde sağlanması, denetimin tek merkezde planlanarak sürekli ve periyodik aralıklarla gerçekleştirilmesi, teknolojik yeniliklerden faydalanılması, vergi aflarının veya sık sık mevzuat

değişikliklerinin önüne geçilmesi gerektiği, verginin alınması gereken kişiden ve gereken oranda alınması etkin bir vergi yönetimi sağlayacağı ifade edilmiştir.¹⁸

Drogas vd. (2015), vergi denetimi etkinliğini vergi mevzuatı ve özel bilgi sistemi araçlarının kullanımı arasındaki ilişkiyi incelemek amacıyla, Yunanistan vergi idaresinde çalışan vergi denetçilerine anket usulüyle alan çalışması yapılmıştır. Çalışmada faktör analizi ve çoklu regresyon analizi kullanılmıştır. Elde edilen sonuçlar; bilgi sistemi araçlarının kullanılmasının, vergi denetçilerinin vergi ihlallerini doğru bir şekilde izlemesini sağlayabileceğini ve böylece vergi denetimi etkinliğinin artmasına katkıda bulunabileceğini gösterdiği, ayrıca vergi mevzuatındaki sürekli değişikliklerin, vergi denetçilerinin işlerinde etkili olmalarını engellediği, bunun için vergi mevzuatının basitleştirilmesi ve bilgi sistemlerinin kullanımında vergi denetçilerinin daha iyi eğitilmesi gerektiği belirtilmiştir.¹⁹

Deloitte (2014), birçok ülkenin vergi hukuk sistemlerini basitleştirmeye çalışmasının nedenini araştırmak üzere 29 Avrupa ülkesinden 814 şirketten vergi yöneticilerinin katılımıyla anket çalışması yapılmıştır. Elde edilen bulgular; İngiltere ve Hollanda'nın Avrupa'nın en büyük ekonomileri arasında en uygun vergilendirme mevzuatına sahip olduğunu, İtalya'nın ise en az elverişli ülke olarak öne çıktığını ve Fransa ve Rusya'nın İtalya'yı takip ettiği ortaya konulmuştur. Bir ülkenin vergi sistemini elverişli kılan en önemli faktörlerin istikrar ve basitlik olduğu vurgulanmıştır.²⁰

¹⁷ Ayşe Nur YILMAZ. *Türkiye'de Vergi Denetiminin Hukuki Etkinliği*. Maltepe Üniversitesi. Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul. 2019.

¹⁸ Latıpa KULMANOVA. *Vergi Denetiminin Etkinliği (Türkiye Uygulaması)*. Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Bursa 2006.

¹⁹ George DROGALAS vd. "Tax Audit Effectiveness In Greek Firms: Tax Auditors' Perceptions". *Journal of Accounting and Taxation*. Sayı 7(7). 2015. 123-130.

²⁰ Deloitte (2014). European Tax Survey.

3- VERGİ DENETİMİNİN AMAÇLARI, FONKSİYONLARI, ÖZELLİKLERİ VE ÖNEMİ

3.1- Amaçları

Devletler üzerine yüklenen sorumlulukları karşılamak için finansmana ihtiyaç duyarlar. Bu finansman kalemlerinin en önemlisini ve vazgeçilmezini vergi gelirleri oluşturmaktadır. Vergi gelirleri devletlere finansman sağlamanın yanı sıra, gelir dağılımında adaletin sağlanması, kaynak dağılımında etkinliğin sağlanması gibi pek çok politika aracı olarak da başvurulmaktadır.²¹ Başta ülkemizde ve pek çok ülkede vergi gelirlerinin beyan esasına dayalı olması; yani mükelleflerin vergi matrahlarını kendileri belirlemele-ri, toplumda vergi kaçırma eğilimine kolaylıkla zemin hazırlamaktadır. Kaldı ki, hiç kimse daha fazla vergi ödemek istememektedir. Aksine daha az vergi ödemek için çeşitli yollara başvurulmaktadır. Bu çerçevede mükelleflerin vergi kayıp veya kaçığına eğilimlerinin azaltılması için vergi denetimi önemli rol üstlenmektedir.²² Vergi denetimi, mükelleflerin her an vergi incelemesine muhatap olma korkusu ile vergi matrahlarını doğru bir şekilde beyan etmelerine sebep olmaktadır. Bu kapsamda vergi denetiminin amaçları mali, ekonomik, sosyal ve hukuki amaç olarak sıralanmaktadır.

• **Mali nedenler:** Kamu hizmetinin kesintiye uğramaması için sürekli ve düzenli bir gelire ihtiyaç duyulmaktadır. Bunu sağlayacak olan vergi gelirlerinde de kayıp veya kaçığın önüne geçilmesi gerekmektedir. Vergi denetimleri aracılığıyla mükelleflerin vergi kayıp veya kaçığına yönelmeleri engellenmektedir.²³

• **Ekonomik nedenler:** Vergilerin noksan veya hiç ödenmemesi vergi gelirlerinin azalmasına neden olmaktadır. Bunun için devletler bütçede oluşabilecek finansman ihtiyacı için para basma, borçlanma, vergi oranlarını artırma gibi çeşitli yöntemlere başvurmaktadır. Bu yöntemlerden para basıldığında karşılığında enflasyon; borçlanmaya gidildiğinde karşılığında faiz ödemesi; vergi oranlarını artırmanın karşılığında ise vergisini ödeyen mükellefi cezalandırmak gibi ekonomik olumsuzluklara neden olmaktadır.²⁴ Vergilerin noksan veya hiç ödenmemesinden doğabilecek bu olumsuzluklara imkân vermemek için, vergi denetimi ile vergilerin tam ve zamanında ödemesi sağlanmaktadır.

• **Sosyal nedenler:** Devletler vergi toplayen kişilerin ödeme gücüne göre vergilendirme yapması, verginin sosyal amacını ortaya koymaktadır. Bu sayede, gelir dağılımında adalet sağlanarak toplumun refahında da artışa neden olmaktadır. Bu amacın gerçekleştirilmesi için vergi kanunlarının tam manasıyla uygulanıp uygulanmadığının denetlenmesi elzemdir.²⁵

• **Hukuki nedenler:** Vergiler anayasa ile güvence alınıp kanunlarla düzenlenmektedir. Hukuk devletinin bir gereği olarak anayasaya ve kanunlara her bir vatandaş uymak zorundadır. Bu kanunlara uyulup uyulmadığının denetlenmesi ve devletin otoritesinin sağlanması vergi denetimi ile gerçekleşmektedir.²⁶

3.2- Fonksiyonları

Vergilerin tam ve zamanında ödenip ödenmediği vergi denetimi ile tespit edilmektedir. Ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araş-

²¹ Ahmet SOMUNCU. a.g.e. 134.

²² Latipa KULMANOVA. a.g.e. 5-6.

²³ Hande GEZ. a.g.e. s.43.

²⁴ Vuslat US. "Kayıt Dışı Ekonomi". *İktisat, İşletme ve Finans Dergisi*. Sayı 230 (20). 2005. 98.

²⁵ Bekir Sami OĞUZTÜRK ve Ertuğrul Kutay ÜNAL. "Türkiye'de Vergi Denetiminde Yeni Dönem". *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*. C.7. Sayı 13. 2105. 212.

²⁶ Fazıl TEKİN ve Ali ÇELİKKAYA. *Vergi Denetimi*, Seçkin Yayıncılık. 2007. 45.

tırmak, tespit etmek, eksiklik ve yanlışlıklarının giderilmesi vergi denetiminin asli görevleridir.²⁷ Bu kapsamda temel olarak vergi denetiminin üç işlevi vardır.

- **Araştırma fonksiyonu:** Mükelleflerin defter ve belgelerinde olabilecek hata ve hilelerin tespit edilmesi, vergi denetiminde araştırma ile ortaya konulabilmektedir.²⁸

- **Önleme fonksiyonu:** Mükelleflerin yapmış oldukları hataların önüne geçilerek, tekrarlanmasına imkân verilmemesi gerekmektedir. Bunun için mükelleflerin belli aralıklarla denetlenerek mükelleflere sürekli bir denetim altında bulundukları izlenimi verilmelidir.²⁹

- **Eğitme fonksiyonu:** Vergi denetiminde amaç, sadece vergi kayıp veya kaçacağını tespit etmek değil; aynı zamanda mükelleflerin vergi bilinci noktasında eğitilmesi de yer almaktadır. Vergi inceleme elemanı tespit ettiği hataları mükellefe izah ederek doğrusunu da göstermesi gerekmektedir.³⁰

3.3- Özellikleri

Etkin bir vergi denetimi için, vergi denetiminin asgari aşağıdaki özelliklere haiz olması gerekmektedir.

- **Hukuki dayanağa sahip olması:** Vergi denetimi kanuni bir yetkiye dayandırılarak yapılmaktadır. Yasal düzenlemeler dışında keyfi uygulamalarla vergi denetimi yapılamamaktadır. Vergi denetimini gerçekleştirecek olan inceleme elemanı, baskı altında kalmadan bağımsız olarak görevini ifa etmesi gerekmektedir.³¹

- **Tarafsız olması:** Vergi denetimi hiçbir sosyal veya siyasi etki altında kalmadan herkese eşit bir şekilde muamele edilmesini gerektirir. Anayasanın 10'uncu maddesi yasa önünde herkesin eşit olduğunu ve hiçbir sınıfa imtiyaz tanınmayacağını hüküm altına almıştır. Dolayısıyla vergi inceleme elemanı ırk, renk, dil, cinsiyet, din, vs. ayrımı gözetilmeksizin tüm mükelleflere eşit davranmak zorundadır.

- **Yaptırım gücüne sahip olması:** Vergi denetimleri sonucunda eleştiri gerektiren hususlar mükellefe yaptırım uygulaması getirmektedir. Bu yaptırımlar hem caydırıcı hem de eğitici olma fonksiyonuna yardım etmektedir. Ortaya konulan yaptırımlar ise, kanunlarla ortaya konulan cezalarla uygulanmaktadır.³²

3.4- Önemi

Denetim bir organizasyon veya kurumun faaliyetlerini devamlı bir suretle gözetim altına tutarak, kaynakların etkin ve verimli bir suretle yerinde kullanılıp kullanılmadığını kontrol ederek, gerekli tedbirleri aldığından hayati bir önem taşımaktadır.³³ Kurumlar veya örgütler faaliyetlerine başlamadan önce çeşitli amaçlar belirleyerek, bu amaç uğrunda mücadele etmektedirler. Bu amaçlara ulaşılıp ulaşılmadığı, verimli ve zamanında gerçekleşip gerçekleşmediği denetim sayesinde anlaşılmaktadır. Oluşabilecek herhangi bir usulsüzlük, kayıp veya kaçaklar denetim aracılığıyla tespit edilmektedir. Denetim faaliyeti, hata ve yolsuzlukları ve bunların sorumlularını ortaya çıkarmaktadır.³⁴

²⁷ Bekir Sami OĞUZTÜRK ve Ertuğrul Kutay ÜNAL. a.g.e. s.210.

²⁸ Latipa KULMANONA. a.g.e. s.9-10.

²⁹ Latipa KULMANONA. a.g.e. s.10.

³⁰ Ahmet SOMUNCU, , a.g.e. s.139.

³¹ Fatih TEKİN ve Ali ÇELİKKAYA. a.g.e. s.52

³² Fatih PEKŞEN. a.g.e. s. 62.

³³ Erhan KÖKSAL, "Türkiye'de Merkezi Hükümetin Taşra Örgütünün Denetimi", *Amme İdaresi Dergisi*, C. 7. Sayı 1. 1974. 51. (<http://yayin.todaie.gov.tr/goster.php?Dosya=MDQ5MDU2MDUy>). Erişim Tarihi: 10.05.2021.

³⁴ H. Ömer KÖSE. *Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim*. Sayıştay Yayınları. Ankara. 2000. 6.

4- TÜRKİYE'DE VERGİ DENETİMİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ

Türkiye’de vergi denetimi 10.07.2011 tarihli ve 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) öncesinde dört farklı inceleme birimi tarafından icra edilmekteydi. Bu birimlerden Maliye Teftiş Kurulu ve Hesap Uzmanları Kurulu doğrudan Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı olup maliye başmüfettişleri, maliye müfettişleri ve maliye müfettiş yardımcısı ile hesap başuzmanları, hesap uzmanları ve hesap uzman yardımcısı; Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı Gelir İdaresi Başkanlığına bağlı olup gelirler başkontrolörleri, gelirler kontrolörleri ve stajyer gelirler kontrolörleri; Vergi Dairesi Başkanlığı bünyesinde yer alan vergi denetmenleri ve vergi denetmen yardımcısıdır. Söz konusu KHK ile birlikte tüm birimler kaldırılarak doğrudan bakanlığa bağlı, VDK Başkanlığı çatısı altında birleştirilerek mevcut unvanlar “vergi başmüfettişi, vergi müfettişi ve vergi müfettiş yardımcısı” olarak değiştirilmiştir.

Cumhurbaşkanlığı hükümet sistemine geçişle birlikte 703 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile HMB kurulmuş olup Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkındaki 1 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin 217’ nci maddesinde bakanlığın görevleri belirtilmiştir. Mezkûr Kararnamenin 228’inci maddesinde VDK Başkanlığı’nın görev ve yetkileri belirlenmiş olup Başkanlığın doğrudan HMB’na bağlı olarak faaliyet göstereceği belirtilmiştir. İlgili Kararnamede VDK Başkanlığı’nın Başkan, Başkan Yardımcıları ve Daire Başkanları ile Vergi Müfettişleri (Vergi Başmüfettişi, Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcısı)’nden oluş-

tuğu ve VDK’nın görev ve yetkilerinin inceleme, teftiş, soruşturma ve HMB tarafından verilen diğer görevler olduğu hüküm altına alınmıştır.

5- VERGİ DENETİMİNİN ETKİNLİĞİ VE BUNA İLİŞKİN İSTATİSTİKİ VERİLER

VDK Başkanlığı 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi’nin 228’inci maddesinin ilk halinde, mükelleflerin büyüklüklerine göre grup başkanlıkları şeklinde örgütlenmiştir. Daha sonra 18.4.2020 tarihli ve 31103 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı’nın 60/6’ncı maddesi ile sektörel ve fonksiyonel uzmanlaşmaya dayalı bir modele geçilerek Daire Başkanlıkları olarak yeniden revize edilmiştir. Bu kapsamda söz konusu daire başkanlıkları şu şekildedir:

- a) Denetim Daire Başkanlığı,
- b) Vergi Kaçakçılığı Denetim Daire Başkanlığı,
- c) Vergi İadeleri Denetim Daire Başkanlığı,
- ç) Sektörel Denetim Daire Başkanlığı

VDK ilk kurulduğunda 29 farklı ilde örgütlenmiş iken, daha sonra yapılan değişiklikle bu il sayısı 9’a düşürülmüştür. Bu iller Ankara, İstanbul, İzmir, Bursa, Kocaeli, Konya, Adana, Gaziantep ve Antalya’dır. Denetim Daire Başkanlığı Ankara, İstanbul, İzmir haricinde kalan 6 ilde yer alırken, diğer üç Daire Başkanlığı Ankara, İstanbul, İzmir illerinde kurulmuştur.

VDK bünyesinde bulunan vergi denetim eleman sayısı yıllar itibarıyla Tablo 1’de yer almaktadır. VDK 2019 ve 2020 yılları için Faaliyet Raporu yayımlamadığından bu yıllar için vergi müfettişleri sayısına ulaşamamıştır. Güncel (Haziran/2021) vergi müfettiş sayısına ise HMB’nin resmi internet sitesinden ulaşılmıştır.

Tablo 1: Tarihler İtibariyle VDK Bünyesinde Yer Alan Vergi Müfettişleri Dağılımı

Unvan	31.12.2014*	31.12.2015*	31.12.2016*	31.12.2017*	31.12.2018*	25.06.2021**
Vergi Başmüfettişi	295	288	239	219	219	204
Vergi Müfettişi	3.121	3.555	3.018	2.868	2.822	4.257
Vergi Müfettiş Yardımcısı	5.796	5.361	5.244	5.156	5.221	3.682
Toplam	9.212	9.204	8.501	8.243	8.262	8.143

* Kaynak: VDK Faaliyet Raporları

** Kaynak: www.hmb.gov.tr

Yıllar itibariyle vergi müfettişlerinin yapmış oldukları incelemelerin dağılımı Tablo 2’de yer almaktadır. Söz konusu tabloda vergi incelemeleri sınırlı ve tam inceleme olarak ayrı ayrı yer verilmiştir. Tam inceleme; “bir mükellef hakkında bir veya birden fazla vergi türü itibariyle bir ve-

ya daha fazla vergilendirme dönemine ilişkin her türlü iş ve işlemlerin bütün matrah unsurlarını içerecek şekilde yapılan vergi incelemesini” ifade etmektedir. Sınırlı inceleme ise; tam inceleme haricindeki vergi incelemeleridir.³⁵

Tablo 2: İnceleme Türüne Göre Dağılım

Yıllar	Sınırlı İnceleme	Tam İnceleme	Toplam İnceleme Sayısı*	Bir Önceki Yıla Göre Toplam İnceleme Sayısındaki Azalış/Artış Oranı
2016	144.820	40.642	185.462	-
2017	92.034	26.992	119.026	-35,82%
2018	101.422	33.681	135.103	13,51%
2019	94.571	33.849	128.420	-4,95%
2020	107.343	37.859	145.202	13,07%

* Toplam inceleme sayısı bulunurken bir mükellefin birden fazla dönemi incelenmişse her bir dönem ayrı bir inceleme olarak dikkate alınmıştır.

Kaynak: Hazine ve Maliye Bakanlığı. 2020 Yılı Faaliyet Raporu. s.68. (www.hmb.gov.tr)

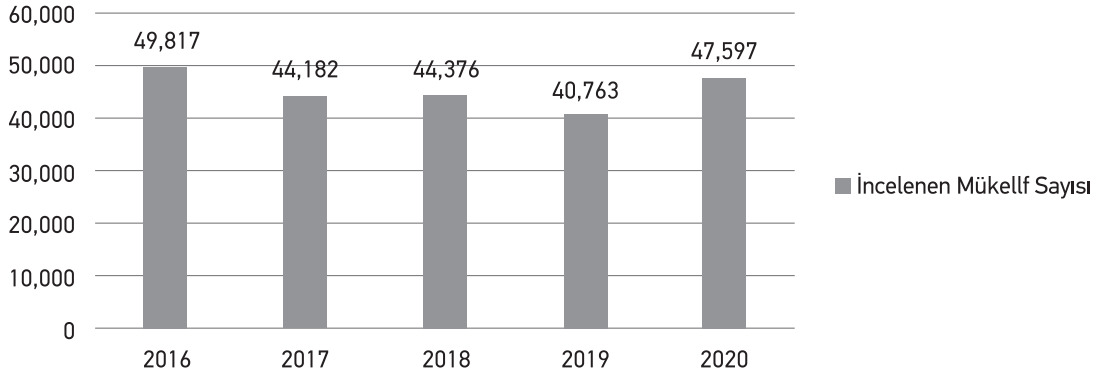
Toplam vergi incelemeleri içinde tam incelemelerinin yıllar itibariyle oranı; 2016 yılında %22, 2017 yılında %23, 2018 yılında %25, 2019 ve 2020 yıllarında ise %26’dır. Bir önceki yıla göre toplam vergi inceleme sayılarındaki değişim; 2017 ve

2019 yıllarında azalırken, 2018 ve 2020 yıllarında artış göstermiştir.

2016 – 2020 yılları arasında incelenen mükellef sayısı Grafik 1’de yer almaktadır.

³⁵ Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik (Resmi Gazete: 31.10.2011 tarih ve 28101 Sayılı)

Grafik 1: İncelenen Mükellef Sayıları



Kaynak: Hazine ve Maliye Bakanlığı. 2019 ve 2020 Yılı Faaliyet Raporu, VDK. 2016, 2017 ve 2018 Yılı Faaliyet Raporları

Yukarıdaki grafikte görüleceği üzere; 2020 yılında 47.597 mükellef incelenmiştir. İncelenen mükelleflerin sayısı bir önceki yıla göre; 2017 ve 2019 yıllarında azalırken, 2018 ve 2020 yıllarında artmıştır.

2016 – 2020 yılları arasında gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükelleflerinin sayısı, inceleme oranları ve vergi müfettişi başına düşen mükellef ve inceleme sayısı Tablo 3'te yer almaktadır.

Tablo 3: İncelenen Mükellef Sayısı, İnceleme Oranları ve Vergi Müfettişi Başına Düşen Mükellef ve İnceleme Sayısı

YILLAR	2016	2017	2018	2019	2020
Gv Mükellef Sayısı*	1.819.492	1.877.128	1.920.586	1.964.548	2.086.100
Kv Mükellef Sayısı*	721.524	759.242	806.622	848.904	918.229
Toplam	2.541.016	2.636.370	2.727.208	2.813.452	3.004.329
İncelenen Mükellef Sayısı**	49.817	44.182	44.376	40.763	47.597
İnceleme Oranı	1,96%	1,68%	1,63%	1,45%	1,58%
Toplam İnceleme Sayısı	185.462	119.026	135.103	128.420	145.202
Vergi Müfettişi Sayısı	8.501	8.243	8.262	-	-
Vergi Müfettişi Başına Düşen Mükellef Sayısı***	5,86	5,36	5,37	-	-
Vergi Müfettişi Başına Düşen İnceleme Sayısı***	21,82	14,44	16,35	-	-

* Gelir İdaresi Başkanlığı. 2020 Yılı Faaliyet Raporu. s.129. (www.gib.gov.tr)

** Hazine ve Maliye Bakanlığı. 2020 Yılı Faaliyet Raporu. s.69. (www.hmb.gov.tr)

*** 2019 ve 2020 yılları için VDK Faaliyet Raporu yayımlamadığından vergi müfettişi sayılarına ulaşılammış olup bu yıllar için herhangi bir değerlendirme yapılamamıştır.

Tablo 3'te toplam mükellef sayısı 2016 – 2020 yılları arasında istikrarlı bir şekilde artış göstermesine rağmen; 2020 yılı hariç inceleme oranlarında azalma görülmektedir. 2016 – 2018 yıllarında vergi müfettişi başına düşen mükellef sayısı ortalama 5'dir. Vergi müfettişi başına düşen

inceleme sayısı ise; 2016 yılında 21, 2017 yılında 14 ve 2018 yılında 16'dır.

2002 – 2020 yıllarına ilişkin 100 TL vergi toplamak için ne kadarlık harcama yapıldığına Tablo 4'te yer verilmiştir.

Tablo 4: 100 TL Vergi Toplamak İçin Yapılan Harcama

Yıllar	Vergi Gelirleri (Bin TL)	Gelir İdaresi Harcamaları (Bin TL)	100 TL. Vergi Toplamak İçin Yapılan Harcama (TL)
2002	65.188.479	471.361	0,72
2003	89.893.112	666.651	0,74
2004	111.335.368	922.286	0,83
2005	131.948.778	1.042.775	0,79
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
2018	738.180.401	3.378.940	0,46
2019	820.148.186	3.832.585	0,47
2020	983.069.869	4.473.090	0,46

Not-1: Vergi gelirleri rakamları brüt olup, mahalli idare ve fon payları ile ret ve iadeler dâhil tutarlardır.

Not-2: 2008-2020 yılları vergi gelirleri içerisindeki gelir vergisi tevkifat rakamına asgari geçim indirim tutarı dâhildir.

Kaynak: https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_77.xls.htm

Tablo 4'te 100 TL vergi toplamak için yapılan harcama tutarı 2002 yılında 0,72 TL, 2009 yılında 0,82 TL, 2020 yılında 0,46 TL olduğu görülmektedir. Özellikle 2009 yılından itibaren yapılan bu harcama tutarının azaldığı görülmektedir.

2016 – 2020 yılları arasında yapılan vergi incelemeleri sonucunda tarhi istenilen vergi tutarı, kesilmesi önerilen ceza tutarı, VDK'nın yapmış olduğu 100 TL'lik harcama için önerdiği vergi ve ceza tutarı Tablo 5'te yer almaktadır.

Tablo 5: Tarhı İstenilen Vergi, Kesilmesi Önerilen Ceza ve VDK'nın Gerçekleşen Bütçe Gideri (Bin TL)

Yıllar	Tarhı İstenilen Vergi (a)	Kesilmesi Önerilen Ceza (b)	Kesilmesi Önerilen Cezanın Tarhı İstenilen Vergiye Oranı (b/a)	Toplam Vergi + Ceza (c=a+b)	VDK'nın Gerçekleşen Bütçe Gideri (d)	100 TL Önerilen Vergi ve Ceza İçin Katlanılan Gider (d/c*100)
2016	7.234.873	15.904.492	2,20	23.139.365	740.567	3,20
2017	5.878.506	14.370.585	2,44	20.249.091	741.651	3,66
2018	8.722.800	19.862.613	2,28	28.585.413	822.395	2,88
2019	10.409.577	23.520.286	2,26	33.929.863	959.486	2,83
2020	24.921.860	40.258.714	1,62	65.180.574	1.124.075	1,72

Kaynak: Hazine ve Maliye Bakanlığı. 2020 Yılı Faaliyet Raporu. s.69. (www.hmb.gov.tr)

Vergi incelemeleri neticesinde 2020 yılında tarhı istenilen vergi tutarı yaklaşık 25 milyar TL, kesilmesi önerilen ceza tutarı yaklaşık 40 milyar TL'dir. 2016 – 2019 yıllarında tarhı istenilen verginin 2,4 ile 2,2 kat arasında vergi cezası tarhı önerilirken, bu sayı 2020 yılında 1,62 kat olarak gerçekleşmiştir. VDK'nın 100 TL'lik önerdiği toplam vergi ve ceza tutarı için katlanmış olduğu gider tutarı 2016 yılında 3,20 TL, 2017 yılında 3,66 TL ve 2020 yılında 1,72 TL olup 2017 yılından itibaren bu tutar istikrarlı olarak azalmıştır.

SONUÇ

Devletler için en önemli finansman geliri olan vergi gelirlerinin eksiksiz olarak tam ve zamanında tahsil edilmesi vergi denetimi sayesinde sağlanmaktadır. Vergi denetimi sistemi ne kadar güçlü ve aktif olursa, o nispette vergi tahsilatı da tam ve zamanında yapılmaktadır. Vergi denetimi devlet ile mükellef arasındaki ilişkiyle ilintili olduğundan hassasiyet gösterilmesi gereken bir süreçtir. Denetimi gerçekleştirecek olan denetim elemanı bir tarafta devletin koymuş olduğu yasal hükümlere riayet edecek, diğer taraftan mükellefin haklarını gözeterek adil bir denetim gerçekleştirecektir. Bu bağlamda denetim elemanı ne devletin alacağından vazgeçecek, ne de mükellefin hakkını zedeleyecektir. Vergi denetiminde devlet ile mükellef arasında kurulması gereken

denge bıçak sırtı bir denge olduğundan denetimin hassasiyet gösterilerek yapılması elzemdir.

Vergi denetimine ilişkin elde edilen sonuçlara göre; 2014 yılından itibaren vergi müfettişi sayısında azalma olurken inceleme sayısı ve incelenen mükellef sayısı bir önceki yıla göre 2017 ve 2019 yıllarında azalırken, 2018 ve 2020 yılında artış göstermiştir. 2016 – 2018 yıllarında vergi müfettişi başına düşen mükellef sayısının ortalaması 5 olduğu, vergi müfettişi başına düşen inceleme sayısının 2016 yılında 21, 2017 yılında 14 ve 2018 yılında 16 olduğu; inceleme oranlarının 2016- 2019 yıllarında azaldığı, 2020 yılında bir önceki yıla nispetle arttığı; 100 TL vergi toplamak için yapılan harcamaların yıllar itibariyle azaldığı; vergi incelemeleri sonucunda kesilmesi önerilen cezanın tarhı istenilen vergiye oranının 2017 yılından itibaren azaldığı ve 2020 yılında bu oranın 1,62 olduğu tespit edilmiştir. Bu sonuçlardan inceleme oranlarının düşmesi, vergi müfettişi sayısını azalması vergi denetiminin etkinliğini olumsuz yönde etkilerken; 100 TL vergi toplamak için yapılan harcamaların azalması, kesilmesi önerilen cezanın tarhı istenilen vergiye oranının azalması, VDK'nın 100 TL'lik önerdiği toplam vergi ve ceza tutarı için katlanmış olduğu gider tutarının azalması olumlu yönde etkilemektedir.

Kesilmesi önerilen cezanın tarhı istenilen vergiye oranı incelemelerin muhteviyatı hakkında

bilgi vermektedir. Kesilmesi önerilen ceza tutarı tarhi istenilen vergiye oranı ne kadar yükselirse, yapılan incelemelerin 213 sayılı VUK 359'uncu maddesi kapsamında kaçakçılık fiili neticesinde yapılan işler olduğu; yani sahte belge düzenleme ve bilerek sahte belge kullanma işlerinin ağırlığını göstermektedir. Bu oran ne kadar düşük olursa genel incelemelerin o kadar yüksek olduğu anlaşılmaktadır. 2020 yılında, diğer yıllara nispetle kesilmesi önerilen cezanın tarhi istenilen vergiye oranında gözle görülebilir bir düşüş yaşandığı ve bunun neticesi olarak incelemelerin daha çok genel incelemelere doğru ağırlık kazandığı sonucu çıkarılmaktadır.

Gerek VDK'nın 2011 – 2018 yılları arasında yayımlanmış olduğu, gerekse HMB'nin yayımlanmış olduğu faaliyet raporlarında incelenen mükelleflerin yargıya taşımış olduğu vergi davalarının akıbetine ilişkin herhangi bir istatistiki bilgiye yer verilmemiştir. Dolayısıyla vergi inceleme elemanları tarafından tanzim edilen raporlarda, önerilen vergi ve cezaların ne kadarının tahsil edildiğine dair herhangi bir bilgiye ulaşılamamaktadır. Bu durumda düzenlenen raporların etkinliği ölçülememektedir. Bunun için, vergi incelemeleri sonucunda düzenlenen raporların yargı aşamasındaki durumlarının ne olduğu, yargıda düşen raporların hangi gerekçelerle düştüğü, önerilen vergi ve cezaların ne kadarının tahsil edildiği gibi daha geniş ölçeklerde istatistiki verilere gerek VDK gerekse HMB tarafından faaliyet raporlarında yer verilmesi gerekmektedir. Bunun neticesi olarak yargıda düşen raporlara ilişkin ne tür tedbirler ve mevzuatsal düzenlemeler yapılması gerektiği, önerilen vergilerin ve kesilmesi gereken cezaların ne gerekçelerle tahsil edilmediğine dair verilere ulaşılabacaktır. Tüm bunlar vergi denetiminin etkinliğine de ışık tutacaktır.

KAYNAKÇA

- ABANOZ, M. (2009). "Yasal Mali Denetim ve Kurumsal Gözetim Mekanizmasının Tesisi Süreci: 'Türkiye Denetim Standartları ve

Kamu Gözetimi Kurumu Kanunu Tasarısı' Özelinde Değerlendirme -I". *Yaklaşım Dergisi*. Sayı 202. s. 53-56.

- AKALIN, G. (2014). "Kalkınan Ekonomi: Türkiye'de Denetimin Etkinleştirilmesi". 29. *Türkiye Maliye Sempozyumu*, Antalya. s. 491-503.
- ALTUĞ, F. (2000). *Mali Denetim*. Ezgi Kitabevi. 2. Baskı. Bursa.
- ARSLAN, A. (2002). "Kamu Harcamalarında Verimlilik, Etkinlik ve Denetim". *Maliye Dergisi*. Sayı 140. s.1-14.
- ARSLAN, M. ve BİNİŞ, M. (2014). "Vergi Denetiminde Bir Etkinlik Sorunu Olarak Mükellef Seçimi". 29. *Türkiye Maliye Sempozyumu*. Antalya. s. 443-462.
- BEŞEL, F. (2017). "Türkiye'de Vergi Denetiminin Ekonomik ve Hukuki Etkinliği", *Sayıştay Dergisi*. Sayı 107. s. 65-98.
- CANDAN, T. (2004). "Yargı Kararları Işığında Vergi Kayıp ve Kaçağının Değerlendirilmesi". 19. *Türkiye Maliye Sempozyumu*. Antalya. s. 255-280.
- DALAK, G. (1999). "Vergi Denetimi ve Muhasebe Uygulamaları". *Vergi Sorunları Dergisi*. Sayı 129. s.75.
- DROGALAS, G., IOANNİS, S., DİMİTRA, K. ve IOANNİS, D. (2015). "Tax Audit Effectiveness In Greek Firms: Tax Auditors' Perceptions". *Journal of Accounting and Taxation*. Sayı 7(7). s.123-130.
- GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI. 2020 Yılı Faaliyet Raporu. (www.gib.gov.tr) Erişim tarihi: 10.05.2021
- GEZ, H. (2011). *Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonominin Önlenmesinde Vergi Denetiminin Rolü ve Afyonkarahisar İlinde Faaliyet Gösteren Mükelleflere Yönelik Bir Uygulama*. T.C. Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Afyonkarahisar.

- HAZİNE VE MALİYE BAKANLIĞI. 2020 Yılı Faaliyet Raporu. (www.hmb.gov.tr) Erişim tarihi: 10.05.2021.
- KÖSE, H. Ö. (2000). *Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim*. Sayıştay Yayınları. Ankara.
- MERTER, M. E. (2004). *Türkiye’de Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinliğin Sağlanmasında Toplam Kalite Yönetimi*. T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). İzmir.
- OĞUZTÜRK, B. S. ve ÜNAL, E. K. (2015). “Türkiye’de Vergi Denetiminde Yeni Dönem”. *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*. C.7. Sayı 13. s.207-237.
- PEKŞEN, F. (2018). *Vergi Denetiminin Vergi Politikası Açısından Önemi ve Türkiye’de Vergi Denetim Sistemi*. Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Denizli.
- RESMİ GAZETE. 10.07.2011 tarihli ve 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname.
- RESMİ GAZETE. 31.10.2011 tarih ve 28101 Sayılı Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik.
- RESMİ GAZETE. 10/7/2018 tarihli ve 30474 sayılı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkındaki 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi.
- RESMİ GAZETE. 7.8.2019 tarihli ve 30855 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı.
- RESMİ GAZETE. 18.4.2020 tarihli ve 31103 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı.
- SARILI, M. A. (2004). *Türkiye’de Gelir İdaresi ile Vergi Denetiminin Sorunları, Çözüm Önerileri ve Yeniden Yapılandırılması*. İTO Yayınları. İstanbul.
- SOMUNCU, A. (2014). “Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi: Hukuki Yapı ve Uygulamanın Değerlendirilmesi”. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. Sayı 43. s. 133–173.
- TEKİN, F. ve ÇELİKKAYA, A. (2007). *Vergi Denetimi*, Seçkin Yayıncılık
- UĞUR, A. A. (2016). “Vergi Denetimi Etkinliğinde, Risk Analizi Sisteminin Uygulanabilirliği (Gaziantep Halı Sektörü Üzerine Örnek Bir Uygulama)”. *31. Türkiye Maliye Sempozyumu*. Antalya. s. 1–26.
- US, V. (2005). “Kayıt Dışı Ekonomi”. *İktisat, İşletme ve Finans Dergisi*. Sayı 230 (20). s.95-109.
- VERGİ DENETİM KURULU. 2014, 2015, 2016, 2017 ve 2018 Yılı Faaliyet Raporları. (www.hmb.gov.tr) Erişim tarihi: 10.05.2021.
- YILMAZ, A. N. (2019). *Türkiye’de Vergi Denetiminin Hukuki Etkinliği*. Maltepe Üniversitesi Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul.
- YÜCEL, B. (2009). “Amaç ve Unsurları Bakımından Maliye Teftiş Kurulu Uygulamalarında Klasik Anlamda Teftiş”. *Maliye Dergisi*. Sayı 157. s. 47–64.