

## Türkiye’de Vergi Denetiminde Etkinlik; Dolaylı ve Dolaysız Vergiler Bağlamında İnceleme\*

### Efficiency in Tax Control in Turkey; Analysis in The Context Of Indirect and Direct Taxes\*

Serkan GÜNDOĞDU\*\*

\* Bu çalışma yazara ait “Türkiye’de Vergi Denetiminin Etkinliği Kapsamında Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin İncelenmesi ve Öneriler” isimli tez çalışmasından derlenmiştir.

\*\* Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, gundogduuserkann@gmail.com, ORCID: 0000-0002-4197-4827

#### Öz

Vergi kavramı devletlerin kamu harcamalarını finanse etmek üzere vatandaşlarından karşılıksız olarak aldıkları kamusal gelir olarak tanımlanmaktadır. Türk Vergi Sistemi’nde vergiler, dolaylı ve dolaysız vergi olmak üzere iki ana başlıkta tasnif edilmektedir. Etkin bir vergi denetimi devletin kamu harcamalarının finansmanı için gerekli gelirin elde edilmesi, kamusal hizmetlerin aksatılmadan sürdürülmesi ve her bir vergi mükellefinin kamu harcamalarının finansmanına adaletili bir biçimde katılımının sağlanması bakımından önem taşımaktadır. Çalışmada özetle; Türkiye’de vergi denetiminde etkinlik kavramı açıklanarak vergi denetiminde etkinliği belirleyen faktörlere yer verilmekte ve etkinliğin sağlanabilmesi için alınabilecek tedbirler açıklanmaktadır. Bu amaç doğrultusunda; Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın faaliyet raporlarından alınan geçmiş yıllara ait istatistiksel veriler üzerinden merkezi yönetim vergi gelirleri içerisinde dolaylı ve dolaysız vergi ağırlıkları ile vergi incelemelerinin vergi türü bazında sonuçları dikkate alınarak vergi denetiminde etkinliği artıracak hususlar vurgulanmaktadır. Çalışmada özetle; Türkiye’de vergi denetiminde etkinlik kavramı açıklanarak vergi denetiminde etkinliği belirleyen faktörlere yer verilmekte ve etkinliğin sağlanabilmesi için alınabilecek tedbirler açıklanmaktadır. Bu amaç doğrultusunda; Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın faaliyet raporlarından alınan geçmiş yıllara ait istatistiksel veriler üzerinden merkezi yönetim vergi gelirleri içerisinde dolaylı ve dolaysız vergi ağırlıkları ile vergi incelemelerinin vergi türü bazında sonuçları dikkate alınarak vergi denetiminde etkinliği artıracak hususlar vurgulanmaktadır. Sonuç olarak vergi gelirleri içerisinde dolaylı vergilerin ağırlığının vergi denetiminin etkinliğini azalttığı kabul edilerek mükellefler üzerindeki dolaylı vergi yükünün hafifletilmesi ve dolaysız vergilerin ağırlık kazanması gerektiği savunulmaktadır.

Anahtar Kelimeler: vergi, vergi denetimi, vergi denetiminde etkinlik, dolaylı vergi, dolaysız vergi

#### Abstract

The concept of tax is defined as the public income that states receive gratuitously from their citizens to finance public spending. In the Turkish Tax System, taxes are classified into two main headings: indirect and direct taxes. An effective tax audit is important in terms of obtaining the necessary income for the state to finance public spending, maintaining public services without disruption, and ensuring the fair participation of each taxpayer in the financing of public spending. In summary, the study; The concept of effectiveness in tax audit in Turkey is explained and the factors determining effectiveness in tax audit are included and the measures that can be taken to ensure effectiveness are explained. For this purpose, the Ministry of Treasury and Finance Annual Report on previous years statistical data from direct and indirect tax revenues from the central government on the basis of type of tax tax review with weights by considering the results highlights the considerations that would increase efficiency in tax audits. In summary, the study; The concept of effectiveness in tax audit in Turkey is explained and the factors determining effectiveness in tax audit are included and the measures that can be taken to ensure effectiveness are explained. For this purpose, the Ministry of Treasury and Finance Annual Report on previous years statistical data from direct and indirect tax revenues from the central government on the basis of type of tax tax review with weights by considering the results highlights the considerations that would increase efficiency in tax audits. As a result, it is accepted that the weight of indirect taxes in tax revenues reduces the effectiveness of tax audit, and it is argued that the indirect tax burden on taxpayers should be lightened and direct taxes should gain weight

Keywords: tax, tax audit, efficiency in tax audit, indirect tax, direct tax.

## Giriş

Vergi; devletin ya da devletin yetkilendirdiği kamu tüzel kişilerinin kamu harcamalarını karşılamak üzere yasalar çerçevesinde gerçek ve tüzel kişilerin ödeme gücü üzerinden zora dayanarak ve karşılıksız olarak aldığı parasal değerler olarak tanımlanabilmektedir. (Aykın,2017) Vergi denetiminde etkinlik ise; mükellefler vergi mevzuatına aykırı davranmamalarını amaçlayarak, vergi idareleri tarafından yürütülen vergi denetimlerinin, kendisinden umulan işlevi sağlama seviyesi olarak açıklanmaktadır. Türkiye’de merkezi yönetim vergi gelirleri yıllar itibariyle değişmekle birlikte ortalama olarak yüzde 65 düzeylerinde dolaylı vergi, yüzde 35 oranında da dolaysız vergilerden oluşmaktadır. Bu vergiler gelir ve harcamalar üzerinden alınmakta olup, dolaylı ve dolaysız vergi niteliğindeki vergilerden vergi gelirleri içerisinde en çok paya sahip olanlar gelir vergisi, kurumlar vergisi, Katma Değer Vergisi (KDV) ve Özel Tüketim Vergisi (ÖTV)’dir.

Oranlar dikkate alındığında, vergi dağılımının mükellefler üzerindeki vergi yükünün dolaylı vergiler tarafında yoğunlaştığı görülmektedir. Dolaylı vergilerin, herkese uygulanabilir olması, tahsilatının kolay olması ve tahsilat maliyetlerinin düşük olması gibi maliye idaresi açısından olumlu yönleri bulunmaktadır. Diğer taraftan vergilemede adalet, gelir dağılımı ve ekonomik büyüme gibi, ekonominin önemli yapı taşları olan hususlar üzerinde olumsuz etki yaratma potansiyeli oldukça yüksektir. Olumlu ve olumsuz taraflar birlikte değerlendirildiğinde dolaylı vergilerin kendine özgü birtakım avantajları olmasına rağmen mali ve iktisadi anlamda hassasiyetin yüksek olduğu alanlarda önemli dezavantajları söz konusudur. Dolaysız vergilerin ise, gelir üzerinden alındığı için vergilemede adaleti, eşitliği ve etkinliği sağlaması, mükellefler için uygun ve belirli olan dönemlerde alınması, oransal olması itibariyle ekonominin daralma ve genişleme konjonktüründe istikrar sağlamasına yardımcı olması gibi olumlu özellikleri vardır. Dolaysız vergilerin de tasarrufları, maliyetleri ve yükümlü psikolojisini etkilemesi, kayıt dışı ekonomiyi artırması, karışık vergi mevzuatı nedeniyle karmaşık yapıya sahip olması ve emek arzını azaltıcı etki yapabilmesi gibi göz ardı edilmemesi gereken olumsuz tarafları bulunmaktadır. Fakat bu olumsuzluklar vergi mevzuatının sadeleştirilmesi, toplumun vergi ahlakın

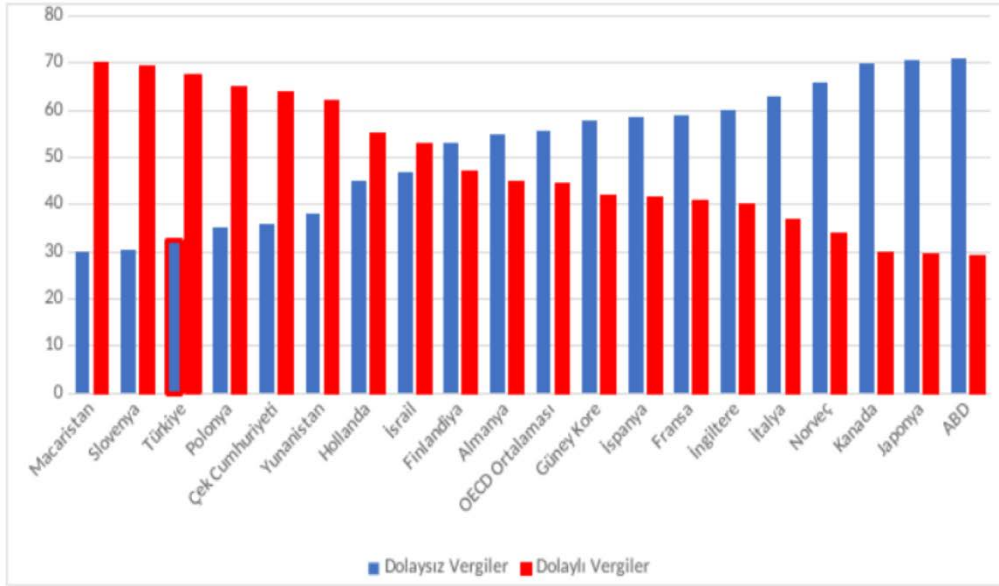
ı ve bilincini artırıcı tedbirler alınması ve etkin bir vergi denetim mekanizmasıyla önemli ölçüde aşılabilecek problemlerdir. Bu çalışmada ağırlıklı olarak devletin vergi kalemleri arasında en yüksek paya sahip olduğu belirtilen gelir vergisi, kurumlar vergisi, KDV ve ÖTV üzerinde durulmaktadır. Konuya bütünsel açıdan bakıldığında vergilemede adaletin sağlanması ve ekonomik istikrarın tesis edilmesine yardımcı olma özelliği nedeniyle dolaysız vergi niteliğindeki gelir ve kurumlar vergisine ağırlık verilmesi gerektiği vurgulanmaktadır.

Maliye idaresinin vergi gelirlerini dolaylı vergiler üzerinde yoğunlaştırması mükellefler üzerinde bu yönde baskı oluşmasına yol açmaktadır. Üzerlerinde baskı hisseden mükellefler vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma yollarına başvurabildiğinden, vergi incelemeleri de dolaylı vergiler yönünde yoğunlaşmaktadır. Vergi türü bazında inceleme sonuçlarına bakıldığında merkezi yönetim vergi gelirlerindeki problemin bir benzeriyle karşı karşıya kalındığı görülmektedir. Bu durum dolaysız vergilere ağırlık verilmesini engelleyerek vergi denetiminde etkinliği azaltıcı sonuç doğurmaktadır.

Çalışmanın genel amacı, dolaylı ve dolaysız vergilerin vergi gelirleri içerisindeki ortalama ağırlığını ve yürütülen vergi denetim sonuçlarını dikkate alarak ortaya çıkan durumun nedenlerini araştırdıktan sonra sunulacak önerilerle vergi denetiminde etkinlik düzeyinin artmasına katkıda bulunmaktır. Çalışmada vergi denetiminde etkinlik kavramı; dolaylı ve dolaysız vergilerin merkezi yönetim bütçe gelirleri içindeki payı ve gerçekleştirilen vergi denetimleri sonucunda tarh edilen dolaylı ve dolaysız vergilerin toplam içindeki ağırlığı üzerinde durularak ölçümlenmektedir. Bu araştırma sonucunda ortaya çıkan durumu irdeleyerek, mevcut durumun olumlu ve olumsuz yönleri ortaya konulmaya çalışılmaktadır. Daha sonra bu durumun nasıl daha dengeli bir seviyeye getirilebileceğine yönelik görüş ve önerilere yer verilmektedir. Yapılan çalışmanın dayanağını Türkiye’de halihazırda uygulanmakta olan dolaylı ve dolaysız vergiler oluşturmaktadır. Çalışmada belirtildiği üzere devletin vergi gelirleri içinde dolaylı vergilerin ağırlıklı olduğu bir dağılım vergilerin bireylerin mali gücüne göre toplanmasını zorlaştırarak vergilemede adalet ilkesinden uzaklaşılmasına yol açmaktadır. Bu noktada dolaysız vergilere öncelik vererek vergi denetiminde etkinliği artıracak tedbirler alınması halinde vergi sisteminin nasıl daha güçlü bir hale gelebileceği geçmiş yıllar verileri de kullanılarak anlatılmaya çalışılmaktadır.

## Dolaylı ve dolaysız vergi ayrımı

Türkiye’de vergi gelirleri, gelir ve harcamalar olmak üzere iki ayrı başlık üzerinden alınmaktadır. Gelir üzerinden alınan vergiler dolaysız vergi olarak nitelendirilmekte olup bunlar; gelir vergisi, kurumlar vergisi, veraset ve intikal vergisi, emlak vergisi ve motorlu taşıtlar vergisidir. Dolaylı vergiler ise tüketim ve harcamalar üzerinden alınan vergilerdir. Dolaylı vergiler bireysel gelirle orantılı değildir. Mali güç ile ilişkilendirilememektedir. Dolaylı vergilerin gelir ile ilişkilendirilememesi vergilemede adalet ilkesine ters bir durumdur. Vergi koyucular dolaylı vergilerin, toplumun refah seviyesi düşük olan kesimi üzerinde olumsuz etkilerini en aza indirebilmek için temel ihtiyaç ve gıdalar için düşük vergi oranı belirlemektedir. Ülke ekonomisi içerisinde dolaylı vergi payının yüksek olması vergilemede adaletsizlik olduğunu göstermektedir (Özpehriz, 2011: 54). Şekil 1’de OECD ülkelerindeki dolaylı ve dolaysız vergilerin ağırlıkları yer almakta olup, Türkiye dolaylı vergilerin ağırlığı bakımından 3. sırada bulunmaktadır.



Şekil 1: Türkiye’deki dolaylı-dolaysız vergi dağılımının OECD ülkeleri ile karşılaştırılması

**Kaynak:** OECD, <https://stats.oecd.org>

Genel olarak toplam vergi yükü ya da diğer çeşitli vergi türleri üzerindeki vergi yükü Türkiye’de OECD ortalamasının oldukça gerisinde hatta bazı dönemlerde en düşük vergi yüküne sahip ülkeler arasında yer almaktadır. Vergi türleri açısından vergi yükünde Türkiye’nin OECD ortalamasına en çok yaklaştığı alan mal ve hizmetler üzerindeki vergi yükü yani dolaylı vergiler üzerindeki vergi yüküdür. Bu bağlamda Türkiye’de vergi yükünün ağırlıklı olarak dolaylı vergiler üzerinde daha baskın oluğu sonucuna ulaşılmıştır. Toplam vergi yükü açısından OECD ülkelerine kıyasla daha düşük bir orana sahip olan Türkiye’de özellikle dolaylı vergiler üzerindeki yüksek oran aslında Türkiye’de vergi yükünün adil bir dağılım göstermediğini göstermektedir. Ekonomik büyüme ve kalkınma, gelir dağılımında adalet, vergiye gönüllü uyum ve vergi kültürünün gelişmesi açısından önemi düşünüldüğünde vergi yükünün adaletsiz bir dağılım göstermesi söz konusu ekonomik ve sosyal hedeflerin gerçekleşmesinin önünde de bir engel olarak görülebilir (Arslantaş, 2021:76). Türkiye’de 2019 yılı için vergi türlerinin toplam vergi gelirleri içindeki Tablo 1’deki gibi dağılım göstermektedir.

**Tablo 1:** Türkiye’de 2019 yılı için vergi türlerinin toplam vergi gelirleri içindeki (Milyon TL)

Kanun Adı	2019
Gelir Vergisi	68.267
Kurumlar Vergisi	28.031
Katma Değer Vergisi	49.797
Özel Tüketim Vergisi	24.903
Diğer Kanunlar	7.698
Toplam	178.696

**Kaynak:** Yoruldu, 2021: 146.

Bu çalışmada dolaysız vergiler kapsamında Tablo 1’deki vergi türlerinin toplam vergi gelirleri içindeki payları da dikkate alınarak ağırlıklı olarak gelir ve kurumlar vergisi üzerinde durulacaktır. Bu vergilerden ilki, 193 sayılı kanunla düzenlenen ve kanunun 1. maddesinde açıklandığı üzere gerçek kişilerin vergilendirilmesiyle ilgili esasları düzenleyen Gelir Vergisi Kanunu (GVK)’dır. Gelir üzerinden alınan bir diğer vergiyse, 5520 sayılı yasayla tanzim edilen ve bahsi geçen kanunun 1. maddesinde sayılan kurumların vergilendirilme usullerini düzenleyen Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)’dur.

Harcamalar üzerinden alınan vergiler ise dolaylı vergi olarak nitelendirilmekte olup bu vergiler; KDV, ÖTV, özel iletişim vergisi, gümrük vergisi, damga vergisi ve şans oyunları vergisi olarak sıralanabilir. Bu çalışmada Tablo 1’deki vergi türlerinin toplam vergi gelirleri içindeki payları dikkate alınarak, ağırlıklı olarak KDV ve ÖTV üzerinde durulacaktır.

Dolaysız vergilerin ödeme gücü ile vergi oranının doğrusal olduğu göz önünde bulundurulduğunda, yüksek kazanç sahibinin daha yüksek miktarda vergi ödemesinin, vergilemede adalet ilkesine uygun olduğunun göstergesi olarak kabul edilebilmektedir. Dolaysız vergilerde mükellef kesin ve katidir. Mükelleflerin bu vergiyi başka mükelleflere devretme gibi bir durumu söz konusu değildir. Dolaysız vergilerde bu yansıtma veya devretme durumunun olmaması, mükelleflerin dolaysız vergiler için düşüncelerini olumsuz etkilemektedir. Dolaysız vergilerin mükelleflere psikolojik olarak bir etkisi söz konusudur. Vergi tazyiki olarak da adlandırılan bu psikolojik baskı en çok dolaysız vergilerde hissedilmektedir (Sarı, 2016: 15).

## Vergi denetiminin etkinliği ve etkinliği belirleyen faktörler

Etkinlik ve verimlilik kavramları işletmelerin sahip olduğu kapasite dahilindeki başarısının ölçümünde sıkça kullanılmaktadır (Koban, 2019:6). İşletmeler kâr elde etmenin yollarını ararken kendi içerisindeki süreçleri şekillendiren ve yönlendiren konumundadır. Bu süreçte etkinlik, başarılarının ölçütü haline gelmektedir (Daloğlu, 2019: 32). Diğer ifade ile etkinlik kavramı, seçilen hedefler ile gerçekleşen sonuçların karşılaştırılması sonucunda ortaya çıkan durumu ifade etmektedir. Bu açıdan etkinlik kavramının bir anlam kazanabilmesi için öncelikle hedeflerin belirlenmesinin gerekliliği ortaya çıkmaktadır. Vergi denetiminde en önemli hedefin mükelleflerin vergi kanunlarına uymalarının sağlanması ve bu suretle de vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi olduğu bilinmektedir (Aydın, 2006: 144).

Genel olarak organizasyonlarda etkinlik kriterleri ve etkinliğin değerlendirilmesinde dikkate alınan başlıca kriterler produktivite, maliyet etkinliği, kar, kalite, işten memnuniyet, motivasyon, anlaşmazlıklar, uyum, yönetici ve çalışanlar arasındaki ilişkiler, üstlenilen görevlerin ve normların uygunluğu, çalışanların bilgi ve becerileri, istikrar, katılım, eğitim, başarıya önem verme olarak sıralanabilir (Aktan ve Diğ., 2004: 65). Temelde bu gibi uygulamalar daha çok özel sektör bağlamında düşünülmesine karşın; verimliliği arttırmaya yönelik yeni bir iş akışı dizayn etmeyi sağlaması bakımından vergi denetiminde de araç olabilecektir. (Daloğlu, 2020b:294) Vergi denetimi, maliye idaresinin ilgili birimlerince yürütülen, vergi güvenliğini tesis etmek amacıyla birtakım önlemler bütünü olan ve süreklilik arz eden bir süreç olarak kabul edilmektedir. Vergi denetimi, güncel dönemlere ilişkin de yapılabileceği gibi zamanaşımı süresi içinde kalmak koşuluyla geçmiş dönemlere ilişkin de yapılabilmekte ve vergi sistemi üzerinde önleyici ve caydırıcı etki meydana getirmektedir (Özel, 1998: 141).

Yukarıda yer alan açıklamalardan anlaşılacağı üzere vergi denetiminde etkinlik; ödevlilerin vergi mevzuatına aykırı davranmalarını amaçlayarak, vergi idareleri tarafından yürütülen vergi denetimlerinin, kendisinden umulan işlevi sağlama seviyesi olarak açıklanmaktadır. Vergi denetiminde etkinlik salt vergi kanunları ve vergi sisteminde yapılacak değişikliklerle sağlanacak bir konu değildir. Konuya ilişkin bütünsel bir bakış açısı geliştirilerek yapısal sorunlar ortaya konulmalı ve vergi denetiminin etkinliği açısından konuya yaklaşılmalıdır.

Vergi denetiminde etkinliği belirleyen faktörler ilgili literatür tarandığında, aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir.

- a) Örgütlenmeden kaynaklanan faktörler
- b) Denetim elemanlarının niteliklerinden kaynaklanan faktörler
- c) Vergi mevzuatından kaynaklanan faktörler
- d) Vergi bilincinin oluşturulamamasından kaynaklanan faktörler

Örgütlenmeden kaynaklanan faktörler ile vergi denetim birimlerinin örgütsel yapısı kastedilmektedir. Bu örgütsel yapının sistematik bir biçimde dizayn edilmesi, verginin tarhi ve tahsilinde etkinliği önemli derecede etkileyecektir. Diğer taraftan etkin bir vergi denetimi, sistemin optimal yapısının yanı sıra, uygulamayı gerçekleştiren vergi kurumu çalışanlarının mesleki formasyonu da doğrudan ilişkilidir. Vergi ahlakıyla ilgili etik değerlerin sadece vergi yükümlülere açısından değerlendirilmesi ve vergilemeye ilişkin öngörülen kuralları uygulayan çalışanların bu değerlerden uzak tutulması, vergi uygulamalarında çalışan personelin doğru işlem yapmasına yönelik fonksiyonel etkinliğin zaman zaman zayıflaması ve vergi realitesinden uzaklaşmasıyla sonuçlanabilecektir (Özker, 2002: 175). Türk Vergi Mevzuatı’nın anlaşılmasındaki güçlükler de eklendiğinde, ilk üç madde yasal düzenleyicilerin kontrolü dahilindeki faktörler olarak kabul edilebilmektedir. Dördüncü faktör ise vatandaşların vergi ödeme bilincine bağlıdır. Türkiye’de gelir üzerinden vergi ilk olarak 31/12/1960 tarihinde 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile başlamıştır. Bu dönemde mükelleflerin yeni süreçte uyum sağlamakta güçlük çektiği bilinmektedir. Vergi yükümlülüğünü yerine getirmeyen mükellefler için ağır cezai yaptırımlar getirilmiştir. Diğer taraftan bu dönemde vergi yükümlülüğünü eksiksiz yerine getiren girişimciler “dürüst işadami” olarak tanımlanmaktadır (Daloğlu, 2020a:286). Bu sayede girişimcilerde vergi bilinci oluşturulmaya çalışılmıştır. Ancak gelirler üzerinden vergi uygulamasına geçişin yakın tarihimize dayanması başta olmak üzere, ülkemizde çeşitli nedenlerle mükelleflerin vergi ödeme bilinceleri oldukça düşüktür. Bu bilincin yerleşmesi için de, vatandaşların verginin haklılığına inanmaları gerekmektedir (Gökmen ve Güleç, 2001: 41).

## Türkiye’de vergi denetimi

Türkiye’de halihazırdaki merkezi yönetim vergi gelirleri, dolaylı vergiler tarafında dengesiz bir biçimde yoğunlaşmaktadır. Bu durum dolaylı vergi ödevlileri üzerinde daha fazla baskı ve yükümlülük oluşturmaktadır. Bu durum, vergiden kaçınma eğilimini artırmaktadır. Bunun sonucunda maliye idaresi tarafından yapılan ve vergi kayıp kaçığını en aza indirmeyi amaçlayan vergi denetimleri de ağırlıklı olarak dolaylı vergi tarafına yöneltilmiştir. Bu durum dolaysız vergi denetimlerine ağırlık verilmesini engelleyerek vergi denetiminde etkinliği azaltmaktadır. Türkiye’de vergi denetimine ilişkin verilere, vergi inceleme türlerine, vergi türlerine göre inceleme oranlarına ve bu vergi türlerine ilişkin yapılan tarhiyat ile kesilen cezalara aşağıda yer verilecektir. Çalışmanın bu bölümünde 2015–2019 yıllarındaki vergi incelemelerine ait verilere yer verilecektir.

## Vergi inceleme sonuçları

Vergi Denetim Kurumu (VDK)’nun öncülüğünde 2015 ile 2019 yılları arasında gerçekleştirilen inceleme sonuçlarına aşağıda yer verilmiştir.

**Tablo 2:** İnceleme türüne göre dağılım

Hesap Dönemi	Sınırlı Vergi İncelemesi	Tam Vergi İncelemesi	Toplam
2015	129,209	30,291	159,500
2016	144,820	40,642	185,462
2017	92,034	26,992	119,026
2018	101,422	33,681	135,103
2019	94,571	33,849	128,420

**Kaynak:** HMB, <https://www.hmb.gov.tr>

2015 hesap döneminde tüm vergi incelemeleri içerisinde %19 kadarı, 2016 hesap döneminde %22 kadarı, 2017 hesap döneminde % 23’ü, 2018 hesap döneminde yaklaşık % 25’i, 2019 döneminde yürütülen vergi incelemelerinin ise % 26 kadarı tam incelemelerden meydana gelmektedir.

Bununla birlikte 2016 yılından sonra toplam vergi inceleme sayılarında gözle görülür bir azalma görülmektedir. Bu durumun nedeni 2016 ve 2018 yıllarında yürürlüğe giren sırasıyla 6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun ile 7143 sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanunlar’dır. Bahis konusu yasal düzenlemelerle kanunların kapsadığı yıllar için matrah artırımında bulunan mükellefler ilgili yıllarda vergi incelemesinden muaf sayılmaktadır.

Yıllar itibariyle incelenen ödevli sayısı, tarhı talep edilen vergi ve kesilen ceza miktarları VDK verileri dikkate alınarak hazırlanan aşağıdaki tablolarda yer aldığı gibi; 2019 hesap döneminde 40.763 ödevli hakkında inceleme yürütülmüş, hakkında inceleme yürütülen mükellefler adına 10.409.577.465-TL vergi tarhı talep edilmiş, kesilmesi takdir edilen toplam ceza miktarıysa 23.520.286.333-TL olarak gerçekleşmiştir.

**Tablo 3:** Tarhı istenilen vergi ve kesilen ceza miktarları

Yıllar	Tarhı İstenilen Vergi (TL)	Kesilen Ceza (TL)
2015	9.803.999.983	18.843.082.627
2016	7.234.873.130	15.904.492.736
2017	5.878.506.580	14.370.585.724
2018	8.722.800.218	19.862.613.528
2019	10.409.577.465	23.520.286.333

**Kaynak:** HMB, <https://www.hmb.gov.tr>

**Tablo 4:** İncelenen mükellef sayısı

Yıllar	İncelenen Mükellef Sayısı
2015	58.676
2016	49.817
2017	44.182
2018	44.376
2019	40.763

**Kaynak:** HMB, <https://www.hmb.gov.tr>

Tablo 3 ve Tablo 4’ten de görüleceği üzere 2015 ve 2016 yıllarında incelenen mükellef sayısı sırasıyla 58.676 ve 49.817 iken, 2017 yılından itibaren bu sayıda azalma görülmektedir. Ayrıca 2015 yılında vergi denetimleri sonucu tarhı talep edilen toplam vergi 9.803.999,983-TL iken daha sonraki yıllarda bu kapsamdaki tarhiyatlar azalma eğilimine girmiş ve 2019 yılına gelene kadar bu seviyeye ulaşamamıştır. Bu durumun nedenini ilgili dönemlerde maliye idaresinin 6736 ve 7143 sayılı kanuni düzenlemelerle vergi affı ve matrah artırımını gibi uygulamalara başvurması oluşturmaktadır.

Vergi türleri itibarıyla inceleme sonuçları 2019 hesap döneminde vergi incelemesine yetkili olanlarca yapılmış incelemelerin vergi türleri bazında sonuçları şu şekildedir:

**Tablo 5:** Vergi türleri itibarıyla inceleme sonuçları

Vergi Türü	Bulunan Matrah Farkı	Tarhı İstenilen Vergi Tutarı	Kesilmesi Önerilen Ceza
Kurumlar Vergisi	5.241.626.858	963.755.191	1.856.676.064
Kurumlar Vergisi Geçici	6.580.469.405	799.140.976	1.455.823.486
Gelir Vergisi	641.794.144	192.882.575	366.838.151
Gelir Vergisi Geçici	752.005.021	71.929.783	120.298.804
KDV	10.765.510.091	6.408.853.514	16.577.329.526
BSMV	497.290.693	25.458.918	31.916.019
ÖTV	156.892.442	1.215.112.165	2.145.916.661
Damga Vergisi	14.374.145.242	76.650.822	77.145.485
Gelir Vergisi Stopaj	1.117.331.037	184.407.263	258.463.651
Kurumlar Vergisi Stopaj	1.725.003.518	201.312.923	194.445.980
Diğer Vergiler	2.887.121.815	270.073.335	435.432.506
<b>TOPLAM</b>	<b>44.739.190.266</b>	<b>10.409.577.465</b>	<b>23.520.286.333</b>

**Kaynak:** HMB, <https://www.hmb.gov.tr>

Tablo 5’te yer alan verilerden hareketle, vergi türü bazında tarhı istenen vergi tutarları değerlendirildiğinde, Tablo 6’daki oranlara ulaşılmaktadır.

**Tablo 6:** Tarhı istenilen toplam vergi tutarlarının vergi türü bazında değerlendirilmesi

Vergi Türü	Tarhı İstenilen Vergi Tutarı	Oran
Kurumlar Vergisi	963.755.191	0,09
Kurumlar Vergisi Geçici	799.140.976	0,08
Gelir Vergisi	192.882.575	0,02
Gelir Vergisi Geçici	71.929.783	0,01
KDV	6.408.853.514	0,62
BSMV	25.458.918	0,00
ÖTV	1.215.112.165	0,12
Damga Vergisi	76.650.822	0,01
Gelir Vergisi Stopaj	184.407.263	0,02
Kurumlar Vergisi Stopaj	201.312.923	0,02
Diğer Vergiler	270.073.335	0,03
<b>TOPLAM</b>	<b>10.409.577.465</b>	<b>1,00</b>

Tablo 6’da görüleceği üzere vergi denetimleri sonucunda tarhı istenen toplam vergi tutarının yüzde 74’ünü KDV ve Özel Tüketim Vergisi gibi harcama üzerinden alınan dolaylı vergilerin oluşturduğu anlaşılmaktadır. Bu durum vergi denetimlerinde dolaysız vergilere nazaran dolaylı vergilere ağırlık verildiğini göstermekte olup vergi denetiminde etkinliği azaltıcı bir unsurdur.

#### **Türkiye’de dolaylı ve dolaysız vergilerin merkezi yönetim bütçe gelirleri içindeki paylarının değerlendirilmesi**

T.C. Anayasa’sı 73. maddesinde herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlü olduğu ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının, maliye politikasının sosyal amacı olduğundan bahsedilmektedir. Verginin vatandaşların mali gücüne göre alınması gerekliliği, gelir üzerinden bir vergilendirme sisteminin tesisine mümkündür. Bu kapsamda vergi denetiminde etkinliği tesis etmek için dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payının yüksek olması beklenmektedir.

Bu açıklamaların aksine ülkemizde hazinenin vergi gelirleri çoğunlukla harcamalar üzerinden alınan dolaylı vergilerden oluşmaktadır. Çalışmanın devamında detaylı olarak yer verildiği üzere 2015 ile 2019 yılları arasındaki verilere bakıldığında, gelir vergisinin toplam vergi gelirlerindeki oranının yüzde 24, kurumlar vergisinin toplam vergiler içindeki oranının yüzde 9, özel tüketim vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payının yüzde 21 ve KDV’nin toplam vergi gelirleri içindeki payının ise yüzde 33 olduğu görülmektedir.

Çalışmanın bu bölümünde yer alan bilgilerden anlaşılacağı üzere Türkiye’de dolaysız vergiler yüzde 35, dolaylı vergiler ise yüzde 65 düzeyindedir. Bu vergi yapısı ile kişiselleştirme olanağını sağlamak zorlaşmaktadır. Aynı şekilde ayırma ilkesinin de uygulanabilirliği azalmaktadır. Ayırma ilkesi uygulanamadığında, uygun şekilde vergilendirme yapılamayacağından ücret gelirine koruma sağlanamayacaktır. Buradan yola çıkarak mükelleflerin vergi ödeme gücünü daha doğru yansıtan dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payının az olması vergilendirmede adalet açısından bir dengesizliği ifade etmektedir.

Gelişmiş ekonomilere sahip ülkelerde dolaysız vergilerin oranı yüksekken, gelişmemiş veya gelişim safhasındaki ülkelerde dolaysız vergilerin oranı düşüktür. Gelişmekte olan ülkeler arasında yer alan Türkiye’de dolaylı vergilerin payı, dolaysız vergilere kıyasla oldukça yüksektir. Dolaysız vergi payının yüksek olmasını gelir üzerinden vergilendirmeyi esas alan bir vergi sistemi, etkin vergi denetimi, güçlü vergi idaresi ve vergi bilincinin yüksek olması gibi faktörler etkilemektedir.

**Tablo 7 :** Türkiye’nin 2015 yılı merkezi yönetim vergi gelirleri (Bin TL)

Vergi Türü	2015 Tahsilat	Vergi Gelirleri İçindeki Oranı
Toplam Vergi Gelirleri	465.229.389	
Gelir Vergisi	105.395.330	0,23
Kurumlar Vergisi	37.009.625	0,08
Veraset ve İntikal Vergisi	446.519	0,00
Motorlu Taşıtlar Vergisi	8.984.030	0,02
Damga Vergisi	12.202.809	0,03
Özel Tüketim Vergisi	106.646.242	0,23
Gümrük Vergisi	8.362.813	0,02
Dâhilde Alınan KDV	79.188.853	0,17
İthalde Alınan KDV	74.655.321	0,16
Harçlar	17.322.101	0,04
BSMV	9.181.054	0,02

**Kaynak:** HMB, <https://www.hmb.gov.tr>

Tablo 7’de, Türkiye’nin 2015 yılına ilişkin merkezi yönetim vergi gelirleri yer almaktadır. 2015 yılında merkezi yönetim toplam vergi gelirleri 465.229.389-TL olup, en fazla gelir elde edilen vergi türü ise dâhilde ve ithalde alınan KDV’dir. İthalde ve dâhilde alınan KDV’nin toplam oranı, toplam vergi gelirleri içinde yüzde 33’tür. İkinci sırada yüzde 23 paya sahip gelir vergisi ve özel tüketim vergisi bulunmaktadır. Bu vergileri yüzde 8 paya sahip kurumlar vergisi takip etmektedir. Tablo 7’de yer alan vergi türleri arasında 2015 yılında en düşük paya sahip olan vergi türü, veraset ve intikal vergisidir.

**Tablo 8:** Türkiye’nin 2016 yılı merkezi yönetim vergi gelirleri (Bin TL)

Vergi Türü	2016 Tahsilat	Vergi Gelirleri İçindeki Oranı
Toplam Vergi Gelirleri	529.607.901	
Gelir Vergisi	123.686.147	0,23
Kurumlar Vergisi	46.898.425	0,09
Veraset ve İntikal Vergisi	643.941	0,00
Motorlu Taşıtlar Vergisi	10.029.095	0,02
Damga Vergisi	13.655.558	0,03

Özel Tüketim Vergisi	121.221.133	0,23
Gümrük Vergisi	9.173.022	0,02
Dâhilde Alınan KDV	91.966.288	0,17
İthalde Alınan KDV	76.842.064	0,15
Harçlar	18.172.028	0,03
BSMV	11.076.415	0,02

**Kaynak:** HMB, <https://www.hmb.gov.tr>

Tablo 8’de, Türkiye’nin 2016 yılına ilişkin merkezi yönetim vergi gelirleri yer almaktadır. 2016 yılında merkezi yönetim toplam vergi gelirleri 529.607.901 TL olup, en fazla gelir elde edilen vergi türü ise dâhilde ve ithalde alınan KDV’dir. İthalde ve dâhilde alınan KDV’nin toplam oranı, toplam vergi gelirleri içinde yüzde 32’dir. İkinci sırada yüzde 23 payla gelir vergisi ve özel tüketim vergisi bulunmaktadır. Bu vergi türlerinin ardından en fazla gelir elde edilen vergi türü ise yüzde 9 ile kurumlar vergisidir. Tablo 8’de yer alan vergi türleri arasında 2016 yılında en düşük paya sahip olan vergi türü, veraset ve intikal vergisidir.

**Tablo 9 :** Türkiye’nin 2017 yılı merkezi yönetim vergi gelirleri (Bin TL)

Vergi Türü	2017 Tahsilat	Vergi Gelirleri İçindeki Oran
Toplam Vergi Gelirleri	626.082.415	
Gelir Vergisi	143.962.939	0,23
Kurumlar Vergisi	57.868.208	0,09
Veraset ve İntikal Vergisi	732.087	0,00
Motorlu Taşıtlar Vergisi	10.860.173	0,02
Damga Vergisi	15.812.610	0,03
Özel Tüketim Vergisi	139.370.681	0,22
Gümrük Vergisi	12.539.011	0,02
Dâhilde Alınan KDV	106.573.701	0,17
İthalde Alınan KDV	100.105.977	0,16
Harçlar	19.587.276	0,03
BSMV	13.297.065	0,02

**Kaynak:** HMB, <https://www.hmb.gov.tr>

Tablo 9’da, Türkiye’nin 2017 yılına ilişkin merkezi yönetim vergi gelirleri yer almaktadır. 2017 yılında merkezi yönetim toplam vergi gelirleri 626.082.415 TL olup, en fazla gelir elde edilen vergi türü ise dâhilde ve ithalde alınan KDV’dir. İthalde ve dâhilde alınan KDV’nin toplam oranı, toplam vergi gelirleri içinde yüzde 33’tür. İkinci sırada yüzde 23 payla gelir vergisi bulunmaktadır. KDV ve gelir vergisinin ardından özel tüketim vergisi ile kurumlar vergisi merkezi yönetim vergi gelirleri içinde en yüksek paylara sahiptir. Tabloda yer alan vergi türleri arasında 2017 yılında en düşük paya sahip olan vergi türü, veraset ve intikal vergisidir.

**Tablo 10:** Türkiye’nin 2018 yılı merkezi yönetim vergi gelirleri (Bin TL)

Vergi Türü	2018 Tahsilat	Vergi Gelirleri İçindeki Oran
Toplam Vergi Gelirleri	738.180.401	1,00
Gelir Vergisi	175.420.074	0,24
Kurumlar Vergisi	84.132.155	0,11



Veraset ve İntikal Vergisi	968.549	0,00
Motorlu Taşıtlar Vergisi	12.887.066	0,02
Damga Vergisi	17.381.264	0,02
Özel Tüketim Vergisi	135.133.359	0,18
Gümrük Vergisi	15.734.432	0,02
Dâhilde Alınan KDV	128.359.938	0,17
İthalde Alınan KDV	122.301.655	0,17
Harçlar	22.157.348	0,03
BSMV	18.195.918	0,02

**Kaynak:** HMB, <https://www.hmb.gov.tr>

Tablo 10’da, Türkiye’nin 2018 yılına ilişkin merkezi yönetim vergi gelirleri yer almaktadır. 2018 yılında merkezi yönetim toplam vergi gelirleri 738.180.401 TL olup, en fazla gelir elde edilen vergi türü ise dâhilde ve ithalde alınan KDV’dir. İthalde ve dâhilde alınan KDV’nin toplam oranı, toplam vergi gelirleri içinde yüzde 34’tür. İkinci sırada yüzde 24 payla gelir vergisi bulunmakta olup bu vergi türlerini yüzde 18 ile özel tüketim vergisi ve yüzde 11 payla kurumlar vergisi izlemektedir. Diğer taraftan 2018 yılında kurumlar vergisinin toplam vergi gelirlerine oranı yüzde 11 olarak görülmekte olup bu oran önceki yıllara kıyasla yüksek bir düzeydedir. Bu durumun oluşumunda 05.12.2017 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlan ‘Bazı Vergi Kanunları İle Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’un 91. Maddesiyle, kurumlar vergisi oranı 2018, 2019 ve 2020 yıllarında geçerli olacak şekilde % 22’ye çıkarılmasının etkili olduğu söylenebilir. Tabloda yer alan vergi türleri arasında 2018 yılında en düşük paya sahip olan vergi türü, 2017 yılında olduğu gibi veraset ve intikal vergisidir.

**Tablo 11:** Türkiye’nin 2019 yılı merkezi yönetim vergi gelirleri (Bin TL)

Vergi Türü	2019 Tahsilat	Vergi Gelirleri İçindeki Oranı
Toplam Vergi Gelirleri	820.148.186	
Gelir Vergisi	207.849.896	0,25
Kurumlar Vergisi	87.528.217	0,11
Veraset ve İntikal Vergisi	1.210.570	0,00
Motorlu Taşıtlar Vergisi	14.568.603	0,02
Damga Vergisi	19.190.879	0,02
Özel Tüketim Vergisi	148.196.355	0,18
Gümrük Vergisi	17.554.603	0,02
Dâhilde Alınan KDV	144.860.355	0,18
İthalde Alınan KDV	125.292.455	0,15
Harçlar	24.712.774	0,03
BSMV	22.689.003	0,03

**Kaynak:** HMB, <https://www.hmb.gov.tr>

Tablo 11’de, Türkiye’nin 2019 yılına ilişkin merkezi yönetim vergi gelirleri yer almaktadır. 2019 yılında merkezi yönetim toplam vergi gelirleri 820.148.186 TL olup, en fazla gelir elde edilen vergi türü ise dâhilde ve ithalde alınan KDV’dir. İthalde ve dâhilde alınan KDV’nin toplam oranı, toplam vergi gelirleri içinde yüzde 33’tür. İkinci sırada yüzde 25 payla gelir vergisi bulunmaktadır. 2018 yılında olduğu gibi 2019 yılında da kurumlar vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki ağırlığında önceki yıllara nazaran artış görülmektedir. Bu durumun oluşumunu da 2018 yılında olduğu gibi 2019 yılında da kurumlar vergisi oranının yüksek uygulanmasının etki ettiği söylenebilir. Tabloda yer alan vergi türleri arasında 2018 yılında en düşük paya sahip olan vergi türü, önceki yıllarda olduğu gibi veraset ve intikal vergisidir.

**Tablo 12:** Türkiye’de dolaylı ve dolaysız vergi dağılımı

Yıl	Dolaysız Vergi Oranı	Dolaylı Vergi Oranı
2011	0,32	0,68
2012	0,33	0,67
2013	0,31	0,69
2014	0,32	0,68
2015	0,32	0,68
2016	0,33	0,67
2017	0,33	0,67
2018	0,37	0,63

**Kaynak:** HMB, <https://www.hmb.gov.tr>

Tablo 12’de, 2011 ve 2018 yılları arasında Türkiye’de ortaya çıkan dolaysız ve dolaylı vergi istatistikleri bulunmaktadır. 2011 yılında vergi gelirleri içerisindeki dolaysız vergi ağırlığı yüzde 32 düzeyindeyken 2018 yılında bu oran yüzde 37’ye kadar yükselmiştir. Bu durum gidişatın olumlu olduğunu göstermekle birlikte halen olması gereken seviyelerden oldukça uzaktadır. 2011- 2018 yılları arasında dolaysız vergilerin ortalamasının yaklaşık olarak yüzde 33, dolaylı vergilerin ortalamasının ise yüzde 67 olarak ortaya çıktığı görülmektedir. Bununla birlikte çalışmada açıklandığı üzere tüm vergi incelemeleri sonucu tarhi istenen toplam vergi tutarının yüzde 74’ünü dolaylı vergi niteliğinde olan KDV ve ÖTV oluşturmaktadır. Vergi denetimlerinin dolaylı vergiler üzerinde yoğunlaşmasının nedeni ise Türk Vergi Sistemi’ndeki yapının dolaylı vergi ağırlıklı olmasıdır. Tablo 7 ve 12’de belirtildiği üzere vergi mükellefleri üzerinde, KDV ve ÖTV açısından yoğun bir baskı söz konusudur. Bahsi geçen tablolarda 2015-2019 yılları arasında sadece KDV ve ÖTV’nin merkezi yönetim vergi gelirleri içindeki payının yüzde 50 ile 55 arasında değiştiği görülmektedir. Bu durum mükelleflerin vergi ödeme noktasındaki isteğini olumsuz etkilemekte ve vergi kaçakçılığı yollarına başvurma eğilimlerini yükseltmektedir. Dolaylı vergi alanında vergi kayıp ve kaçığının yükseldiğini gören maliye idaresi de elindeki beşeri kaynağı bu tarafa yönlendirmekte olup dolaysız vergi denetimleri ikinci plana atılmaktadır. Tüm bu açıklamalar Türkiye’de dolaysız vergiler aleyhine bir vergi yapısının olduğunu göstermektedir. Bu dengesiz dağılımdan yola çıkılarak Türkiye’de vergi denetiminde etkinliğin yeterli bir düzeyde sağlanamadığı sonucuna ulaşılmaktadır.

### Sonuç ve Değerlendirme

Çalışmada, Türkiye’de vergi denetiminin etkinliği kapsamında dolaylı ve dolaysız vergiler, geçmiş yıllar verileri kullanılarak açıklanmaya çalışılmıştır. Türkiye’de bütçe gelirleri içerisinde dolaylı ve dolaysız vergilerin ağırlığının orantısız olduğu belirtilerek mevcut durumun nedenleri ve olumsuz sonuçları üzerinde durulmuştur. Bu durumun vergi denetimlerinin etkinlik düzeyini aşağıya çektiği açıklanmıştır.

Vergi denetiminde etkinliğin azami düzeye çıkarılabilmesi için, dolaylı ve dolaysız vergiler kapsamında alınacak tedbirlerden ilki, vergi gelirlerinde harcamalar üzerinden alınan dolaylı vergilerin payını azaltıp, gelir üzerinden alınan dolaysız vergilere öncelik verilmesi olacaktır. Halihazırda kamu harcamaları finansmanında KDV ve ÖTV gibi dolaylı vergiler üzerine kurulu bir politika uygulanmaktadır. Bu politika, belli bir eşikten sonra mükelleflerin vergi yüklerini artırarak vergi ödememek veya daha az vergi ödemek için kanun dışı yollara başvurmalarına neden olmaktadır. Dolaylı vergiler tarafında, vergisel ödevlerin yerine getirilmemesi sonucu vergi denetimleri de dolaylı vergiler üzerinde yoğunlaşmakta ve dolaysız vergi incelemeleri ikinci plana atılmaktadır. Çalışmanın bundan önceki bölümlerinde açıklandığı üzere, tüm vergi incelemeleri sonucu tarhi istenen toplam vergi tutarının yüzde 74’ünü dolaylı vergi niteliğinde olan KDV ve ÖTV oluşturmaktadır. Bu durum maliye idaresinin elindeki beşeri kaynağı, tüm alanlarda verim alabilecek şekilde yönetmek yerine, belli vergi türlerine yoğunlaşarak kullandığını gösterdiği gibi, dolaysız vergi türlerinden elde edilebilecek vergi gelirlerinde de kayıp ve kaçığa sebebiyet vermektedir. Bununla birlikte vergi incelemelerinin belirli vergi türlerinde yoğunlaşması diğer vergi türlerine ilişkin olarak mükelleflerin vergisel ödevlerini yerine getirme noktasında daha esnek davranmasına da yol açmaktadır. Çalışmanın bundan önceki bölümlerinde yer verildiği üzere toplam vergi gelirleri içerisinde gelir ve kurumlar vergisinin payı göz önüne alındığında vergi denetiminin dolaysız vergiler üzerinde yeterince etkin olmadığı görülmektedir. Bu doğrultuda vergi denetiminde etkinliği arttırmak için öncelikle vergi geliri elde edilen kalemlerde dolaysız vergi türlerinin ağırlık kazanacağı bir sistem inşa edilmelidir. Vergi gelirlerinin gelir ve kurumlar vergisi gibi gelir üzerinden alınan vergilerden oluştuğu bir ortamda vergilemede adalet sağlanarak hem mükelleflerin üzerindeki vergi yükü azaltılmış olacak hem de dolaylı vergiler üzerinde yoğunlaşan vergi denetimleri dolaysız vergilere doğru yöneleceğinden vergi denetiminde etkinlik düzeyi artacaktır.

Vergi denetiminde etkinliği sağlayacak bir başka tedbir de yapılan vergi incelemelerinin caydırıcılığının yüksek olmasıdır. Mükellefler vergi kanunlarına uygun davranmadıkları takdirde ağır yaptırımlarla karşı karşıya kalacaklarının bilincinde hareket etmelidirler. Vergi kanunlarına aykırı fiilleri işleyen mükelleflere vergi kanunlarında belirtilen cezaların herhangi bir indirime gidilmeksizin uygulanması bu noktada önem arz etmektedir. Cezaların caydırıcılığı hususunda vergi sistemimizdeki en büyük

engellerden birisi uzlaşma müessesesinin varlığıdır. Uzlaşma müessesesi, vergi incelemesine tabi tutulan mükelleflerin inceleme sonucunda karşı karşıya kaldıkları cezalarda çok yüksek oranlarda indirim yapılması nedeniyle vergi incelemelerinin caydırıcılığını azaltmaktadır. Bu ceza indirimleri yüzde 95’e varan oranlarda dahi olabilmektedir. Bu düzeyde bir ceza indiriminin gerçekleşmesi mükellefler için vergi incelemelerini bir vergi ertelemesi haline dönüştürmektedir. Bu durum mükelleflerin vergi incelemelerine karşı olan ciddiyetini azaltmakla birlikte incelemelerin mükellefler üzerinde didaktik bir etki oluşturmasını da engellemektedir. Herhangi caydırıcı bir yaptırımla karşılaşmayacağını düşünen mükellefler aynı fiilleri tekrar tekrar işleme eğilimine girebilmektedir. Bu durum halihazırda dolaylı vergiler üzerinde var olan vergi denetim yükünün azalmasını engellemekte ve dolaysız vergiler üzerinden yapılacak incelemelerin önünü tıkamaktadır. Bu açıklamalardan hareketle uzlaşma müessesesinin vergisel süreçlerin dışında bırakılmasıyla vergi denetimleri daha caydırıcı hale gelecek ve vergi denetiminde etkinlik düzeyi artacaktır.

Vergi denetiminde etkinliğin azami düzeye çıkarılabilmesi için dolaylı ve dolaysız vergiler kapsamında alınacak tedbirlerden bir diğeri vergi affı ve matrah artırımı gibi uygulamalara başvurulmaması olacaktır. Ülkemizde de sıklıkla başvuru ve maliye idaresinin mükelleflere matrah artırımı yapmak suretiyle vergi incelemesine girmeyeceklerine ilişkin taahhüt vermesine dayanan bu uygulama uzun vadede vergi sistematüğinde olumsuz etkiler yaratabilmektedir. Ekonomik konjonktürün daralma eğilimine girdiği dönemlerde yeniden yapılandırma veya vergi ertelemesi gibi uygulamalar hariç olmak üzere vergi affı ve matrah artırımı uygulamalarından kaçınmak, vergisel açıdan daha faydalı olabilir. Çünkü bu tarz politikalar da yukarıda atıldığını gibi mükellefleri vergisel ödevlerini yerine getirmede olumsuz etkileyebilir. Mükellefler ileride bir vergi affı veya matrah artırımı olacağı beklentisine girip vergisel ödevlerini yerine getirmekten kaçınabilir. Bu tür uygulamalara başvurulmaması durumunda vergi denetiminde etkinlik düzeyi artırabilir.

Vergi denetiminde etkinliği sağlamak için atılabilecek bir başka adım ise vergi denetiminde görev alan ve çeşitli kadrolarda çalışan beşeri sermayeyi daha değerli hale getirmek üzerine olabilir. Maliye idaresi bünyesinde çalışan personelin kanununun lafzını anlayarak yorumlamasına imkan verecek konferans, mesleki eğitim ve sempozyum gibi çalışmalara iştirakini sağlayıp, vergi kanunlarına daha hakim hale gelmeleri amaçlanmalıdır. Son dönemlerde maliye idaresinin bu tarz eğitimlere önem verdiği, paneller, hizmet içi eğitimler vb. gibi uygulamalarla bünyesindeki personeli geliştirme odaklı çalışmalar gerçekleştirdiği bilinmektedir. Ancak bu noktada önemli olan bahis konusu eğitimlerin sahaya yansımalarının nasıl olduğu, başka bir deyişle eğitimler sonucu hedeflenen düzeye ulaşıp ulaşılamadığıdır. Bu doğrultuda beşeri sermayenin daha da nitelikli hale gelmesi için bu eğitimlerin süreklilik arz etmesi vergi denetiminde etkinliğin artmasına katkı sağlayabilir.

Vergi denetiminde etkinliğin sağlanması adına beşeri sermayenin nitelikli hale getirilmesi kadar bu beşeri kaynakların iyi bir şekilde idare ettirilmesi de önem taşımaktadır. Çünkü eldeki kaynakların etkin hale getirilmesi ancak bu şekilde sağlanabilir. Bunu sağlamanın yolu da maliye idaresi bünyesinde güçlü bir örgütsel yapı tesis edilmesinden geçer. Bu kapsamda 18.04.2020 tarihinde 60 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile VDK’nın organizasyon yapısı değiştirilerek dört başlık altında denetim, vergi kaçakçılığı, vergi iadeleri ve sektörel denetim daire başkanlıkları kurulmuştur. Bu yeni örgütsel yapılanmayla sektörel vergi ve vergi iade incelemelerinin yoğunlaştırılması, vergi kaçakçılığı faaliyetleriyle de daha güçlü mücadele edilerek vergi denetiminde etkinlik düzeyinin yükselmesine katkı sağlanması amaçlanmaktadır.

Vergi denetiminde etkinliğin azami düzeye çıkarılabilmesi için dolaylı ve dolaysız vergiler kapsamında alınacak tedbirlerden bir diğeri karmaşık yapıya sahip vergi mevzuatını daha sade bir hale getirmek olabilir. Gerek vergi kanunları gerekse tebliğ, sirküler ve özelge gibi alt düzenlemeler hukuk diline aşına olmayan çoğu mükellef için anlaşılması oldukça güç metinlerden oluşmaktadır. Vergi denetimini daha etkin bir yapıya kavuşturmak için bu iki farklı vergi türü gelirleri arasındaki dengesizliği en aza indirgeyip mükellef ve maliye idaresi lehine bir yapı oluşturmak adına ilk etapta yasanın ortaya çıkma aşamasında sivil toplum kuruluşları, sendikalar, meslek odaları, üniversiteler gibi kurum ve kuruluşların da kanunun oluşumuna katkı vermesi faydalı olabilir. Böylece yasal düzenlemeler daha anlaşılır hale gelebilecek olup, bu durum da hem mükelleflerin hem de vergi idaresinin işini kolaylaştırarak vergi denetiminde etkinliğin artmasına katkı sunacaktır.

Sonuç olarak çalışmada Türkiye’de vergi denetiminin etkinliği kapsamında dolaylı ve dolaysız vergilerin incelenmesini, kendi görüşlerimizle bu etkinliğin artırılması ve dolaylı ile dolaysız vergi dengesinin sağlanması için neler yapılabileceği izah edilmeye çalışılmıştır. Anayasamızın 73. maddesi gereğince her birey mali durumu nispetinde vergi vermekle mükelleftir. Vergi yükünün adil ve denk biçimde dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Elbette maliye idaresinin bu adalet ve denkliği tesis etmek adına halihazırda uygulamakta olduğu birçok politika ve strateji mevcuttur. Çalışmada vergi denetiminde etkinliği azami düzeye çıkarmak için uygulanabilecek politikalar belli koşullar içerisinde izah edilmeye çalışılmıştır. Vergi denetiminde etkinliği azami düzeye çıkarmakla birlikte, amaç geliştirilecek politikaların hem mükelleflerin hem de vergi idaresinin yararına olmasıdır. Böylece vergi gelirleri içerisindeki dolaylı ve dolaysız vergi ağırlıkları daha dengeli bir noktaya gelecek ve vergi denetiminde etkinlik artmış olacaktır.

### **Kaynakça**

- Aktan, C, Dileyici, D, Vural, İ.Y. (2004). *Kamu Maliyesinde Çağdaş Yaklaşımlar*. Ankara: Seçkin Yayınları.
- Arslantaş, S. (2021). Türk Vergi Sisteminde Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesinin Vergilemede Adalet İlkesi Açısından Değerlendirilmesi ve Bir Model Önerisi. Yüksek Lisans Tezi, *İstanbul: İstanbul Arel Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı*.
- Aydın, B. (2006). Türkiye’deki Kayıt Dışı Ekonomide Vergi Denetiminin Önemi. İstanbul: Şafak Matbaacılık.
- Aykın, H. (2017). *Verginin Tanımı ve Özellikleri*. <https://vergidosyasi.com/2017/11/17/verginin-tanimi-ve-ozellikleri>. (06.06.2022)

- Daloğlu, P. Ülker M.S. (2019). Muhasebe ve Kapitalizm; Tanzimat Dönemi İktisadi Zihniyeti ve Şirket-İ Hayriye Muhasebe Düzeni. *Mali Cozum Dergisi/Financial Analysis* 29, 156.
- Daloğlu, P. (2020a). 1950’lerden 1980’lere Türk Girişimcisinin Muhasebe Bilgisine Verdikleri Önem ve Değişen Dürüstlük Algısı Çerçevesinde Denetim İlişkileri. *Muhasebe ve Denetime Bakış*,20.61: 279-294.
- Daloğlu P. (200b). İç Kontrol ve Kurumsal Risk Yönetimi Aktörleri Bağlamında Kurumsal Girişimcilikte Risk Kontrolü. Sosyal Bilimler Perspektifi ile Girişimcilik, İstanbul: Nobel Yayıncılık, 285-302
- Devlet Planlama Teşkilatı. (2001). Vergi Özel Komisyonu Raporu, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı. Ankara: DPT
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2007). *Tüm Yönleriyle Vergi İncelemesi*.  
[https://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/tum\\_yonleriyle\\_vergi\\_incelemesi.pdf](https://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/tum_yonleriyle_vergi_incelemesi.pdf) (07.11.2020).
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2016). *2016 Yılı Merkezi Yönetim Gelirleri*.  
[https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user\\_upload/VI/GBG/Tablo\\_44.xls.htm](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_44.xls.htm) (30.12.2020).
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2018). *2018 Yılı Merkezi Yönetim Gelirleri*.  
[https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user\\_upload/VI/GBG/Tablo\\_46.xls.htm](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_46.xls.htm) (30.12.2020).
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2019). *2019 Yılı Merkezi Yönetim Gelirleri*.  
[https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user\\_upload/VI/GBG/Tablo\\_47.xls.htm](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_47.xls.htm) (30.12.2020).
- Gümüş, T. (2000). Dışsalılık ve Kayıtdışı Ekonomi Kavramına İlişkin Bir Değerlendirme. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* 2.3, 63-70.
- Hazine ve Maliye Bakanlığı 2020, 30 Aralık). *2019 Yılı Faaliyet Raporu* <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2020/07/Hazine-ve-Maliye-Bakan%C4%B1%C4%9F%C4%B1-2019-Y%C4%B1-%C4%B0-dare-Faaliyet-Raporu-1.pdf>
- Gökmen N, Güleç, A. (2001). Gelir İdaresi ve Vergi Denetiminde Etkinlik ve Verimlilik Nasıl Sağlanır?. *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:238.
- Özel, S. (1998). Kayıt Dışı Ekonomi Kavramı Sorunları ve Çözüm Önerileri. *Yaklaşım Dergisi*.
- Özpehriz, N. (2011). Maliye Politikası Üzerinde Doğuran Demokrasi Etkisi. *Vergi Dünyası*.
- Özker, A.N. (2002). Vergi Denetiminde Fonksiyonel Yapı ve Denetime Özgü Beklentiler. *Akdeniz İİBF Dergisi*, 2.4 ,172-186.
- Sarı, B. (2016). Türkiye’de Tarım Kesiminde Vergi Uyumu, Vergi Bilinci ve Tarım Kesiminin Vergilendirilmesi: Malatya Merkez İlçe Örneği. Yüksek Lisans Tezi, *Çanakkale: Çanakkale 18 Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*.
- Vergi Denetmenleri Derneği. (2003). Türk Vergi Yönetiminde Etkinlik Arayışları Kapsamında Vergi İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması Raporu. Ankara.
- Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Yönetmeliği
- Yoruldu, M. (2021). Türkiye’de vergi harcamalarının vergilendirmenin fonksiyonları açısından değerlendirilmesi: 2019-2023. *Maliye Çalışmaları Dergisi-Journal of Public Finance Studies*, 2021; 65: 139-150. <https://doi.org/10.26650/mcd2021-887798>