

Yayın Geliş Tarihi : 09.01.2014
Yayın Kabul Tarihi : 12.02.2014
Online Yayın Tarihi: 08.07.2014

Dokuz Eylül Üniversitesi
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi
Cilt:29, Sayı:1, Yıl:2014, ss. 63-103

Türkiye’de Vergi Denetimi ve Gelirleri Üzerine Bir İnceleme

Ferhat AKBEY¹

Öz

Bu çalışmada 1995 yılından bu yana vergi müfettişi (2011 yılı öncesi adıyla vergi denetmeni) kadro sayısında görülen artışın vergi tahsilatına, kayıtdışılığın azaltılmasına ve vergilemede adalete olan etkileri ele alınmıştır. Buna göre, gerek vergi yükü gerekse genel bütçe gelirleri açısından bütçe vergi gelirlerinde artış görülmekle birlikte, bu artışın müfettiş sayısındaki değişimle bir ilişkisinin olmadığı ortaya çıkmıştır. Kayıtdışılıkla mücadelede, artan denetimler sonucu kısmi başarı yakalandığı ve en azından kayıtdışı istihdam oranının azaldığı görülmektedir. Vergilemede adalet ise dolaylı vergiler lehine ve ücretliler aleyhine bozulmuştur. Sonuç olarak, denetim elemanı sayısındaki artış, ekonomik krizlerin ve çıkarılan vergi aflarının da etkisiyle, arzu edilen sonuçları ortaya koyamamıştır.

Anahtar Kelimeler: *Vergi Denetimi, Vergi Müfettişi, Vergi Geliri, Kayıtdışı Ekonomi, Vergilemede Adalet*

JEL Sınıflandırma Kodları: *H20, H21, H24, H26, H29*

An Inquisition on Tax Audit and Revenues in Turkey

Abstract

Although there is an increase in tax revenues, it couldn't has been found that there was a relation between the rise in the number of inspectors and that in tax revenues. There is a success in alleviating the informal sector, regarding employment rates. Regarding tax equity, the study has revealed that, this equity had been perished via deterioration in favor of indirect tax revenues against direct ones; and also in support of taxes on capital against that on labor. Consequently we cannot talk about a realization of desired fiscal and economic effects of the rise in the number of inspections.

Keywords: *Tax Audit, Tax Inspector, Tax Revenue, Informal Economy, Tax Equity*

JEL Classification Codes: *H20, H21, H24, H26, H29*

¹ Araştırma Görevlisi Dr., Erciyes Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü,
ferhatakbey@erciyes.edu.tr

1. GİRİŞ

2005 yılında, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın (GİB) merkez ve taşra teşkilatlarının kurulmasının ardından, 2011 yılına gelindiğinde Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (VDK) tesis edilmiş ve böylece vergi denetimi yeni bir boyut kazanmıştır. Bu son düzenlemeyle, vergi denetiminden sorumlu farklı birimler birleştirilmiş ve “vergi müfettişliği” kadrosu oluşturulmuştur. Yeni oluşturulan vergi müfettişliği kadrosu içerisinden de, eski adı vergi denetmeni olup, yeni yapılanmada A grubu maliye müfettişleri kadrosunu oluşturanlar, analiz edilmiştir. Diğer vergi denetim kadroları; çalışmanın bütünlüğü, hipotezi ve sınırları açısından, analize dahil edilmemiştir.

Diğer denetim kadrolarının dışında, özellikle A Grubu vergi müfettişlerini ele almamızın nedeni, bu denetim grubunun, vergiden kaçınma ve vergi kaçırmaya en eğilimli grup olarak değerlendirilen Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeleri (KOBİ) denetlemesidir. OECD'nin 2006 yılı çalışmasında da, KOBİ'ler gerek dolaysız gerekse dolaylı vergiler açısından, vergisel yükümlülüklerini beyan etmede ve yerine getirmede “riskli” olarak gösterilmiştir (OECD, 2006:6-7).

Bizi bu çerçeveden yaklaştırmaya sevk eden bir diğer çalışma da Liu'dan (2011) gelmiştir. Liu'ya göre, mükellefin geliri ne kadar yüksekse, denetlenme olasılığı da o kadar artmaktadır. Vergi kaçakçılığının olduğu durumlarda, hacedilme ve cezalandırılma olasılığı da yükselir. Böylece, mükellefin geliri arttıkça, bunu dürüst bir şekilde beyan etme eğilimi de artmaktadır (Liu, 2011:1803). Demek ki, küçük ve orta büyüklükteki işletmeleri denetleyen A Grubu vergi müfettişleri üzerinde özellikle durmak gerekmektedir. Bu çalışmada, KOBİ'lerin vergisel denetiminden sorumlu olan “vergi müfettişleri” üzerinde spesifik olarak durulmasının nedeni de

budur. Kayıtdışı ekonomik faaliyet ve istihdam da en çok bu işletmeler açısından geçerli olmaktadır.

Bu bağlamda, çalışma dört başlık altında yapılandırılmıştır. Öncelikle, uluslararası literatür çerçevesinde kuramsal içerik olarak; vergi kayıp ve kaçakları ile kayıtdışılık, vergilemede adalet, risk yönetimi ve vergi yükü bağlamlarında; vergilemede denetim tahsilat ilişkisi ele alınmıştır. Sonrasında, Türkiye’de vergi denetiminin yapısal dönüşümü ve tarihesi kısaca özetlenmiştir. Ardından, A Grubu vergi müfettişi kadrolarının niceliksel dönüşümü ortaya konmuştur. Son ve çalışmanın ağırlıklı başlığı olarak, bu dönüşüm; denetim ve tahsilatta etkinlik bağlamında vergi denetimi ve tahsilatına, vergi yükü ve gelirlerine; bunun dışında kayıtdışılıkla ve vergi kayıp-kaçaklarıyla mücadele; ayrıca Türkiye’de vergi adaletine olan etkileri analiz edilmiştir. Yani mesele, tahsilatta etkinlik, kayıtdışılıkla mücadele ve vergilemede adalet boyutlarıyla ele alınmıştır.

2. KURAMSAL ÇERÇEVE: VERGİ İDARESİNDE ETKİNLİK VE VERGİLEMEDE DENETİM-TAHSİLAT İLİŞKİSİ

Vergi bilinci ve ahlakının yanı sıra, vergi tahsilatını etkileyen en önemli faktörlerden biri de vergi idaresinin yapısı ve denetim süreçlerinin etkinliğidir. Gelişmişlik düzeyi ve vergi kültürünün yönü ne olursa olsun, bir ekonomide etkin bir vergi idaresi ve vergi denetim süreci yoksa, kayıtdışılık arzu edilen düzeye çekilemeyecek, vergi tahsilatı potansiyeli yansıtmayacak ve nihayetinde vergilemede adalet sağlanamayacaktır. Bu çerçevede, vergi idaresinin yapısı ve etkinliği ile vergi denetiminin tahsilat ve (vergilemede) adalet üzerindeki etkilerinin incelenmesi oldukça önemlidir. Burada da, ilgili literatür eşliğinde, bahsedilen etkiler üzerinde

F. AKBEY

durulmaktadır. Konunun Türkiye boyutuna ise, sonraki başlıklarda değinilecektir.

2.1. Kayıtdışılık: Vergiden Kaçınma, Vergi Kaçakçılığı ve Kayıtdışı (Gölge) Ekonomi

Literatürde yapılan onlarca tanımla birlikte genel bir ifade kullanılacak olunursa, kayıtdışı ekonomi; *“Gayri safi milli gelir hesaplarını elde etmede kullanılan, bilinen istatistik yöntemlerine göre tahmin edilemeyen ve hükümetlerin kanuni düzenlemeleri ile vergilendirme ve denetimlerinden saklanmak istenen gelir yaratıcı ekonomik faaliyetlerin tümü”* dır (Çomaklı, 2008:53, 80). Vergiden kaçınma, yaygın olarak vergi kanunlarına aykırı davranmadan, vergiyi yasal sınırlar içerisinde azaltma eylemi olarak kabul edilmektedir. Vergi kaçakçılığı (veya vergi kaçırma) ise, vergi yükümlüsünün kaçınma ve vergi planlaması kapsamına girmeyen ve yasanın lafzına aykırı hareket ederek verginin ödenmemesine neden olunmasıdır (Gökbel, 2011:37, 31). İşte genelde vergi idaresinin özelde ise vergi denetiminin temel amacı bu vergi kaybını mümkünse ortadan kaldırmak, mümkün değilse asgari düzeye indirmektir.

Vergi idaresinin ortaya çıkan kayıtdışı ekonomideki ekonomik faaliyetleri vergi sistemine taşımakta zafiyet göstermesi, vergiye gönüllü uyum gösteren mükellefler açısından rekabetçi bir dezavantaj oluşturarak, nihayetinde vergi tabanında erozyona neden olur. Bu, kâr, ciro ve çalışan ücretlerinin eksik gösterilmesine; ve “hayalet (phantom)” [kayıtdışı] çalışanların istihdamına neden olur (Baurer, 2005:1). Bu açıdan önüne geçilmediğinde, kayıtdışılık kendi kendini besleyen ve ülkenin beyana dayalı vergi ve sosyal güvenlik sistemini giderek kötüleştiren bir sürece dönüşür.

Liu'ya göre kayıtdışılık oranı gelişmekte olan ülkelerde, gelişmiş ülkelere göre daha fazladır (Liu, 2011:1799). Bazılarına göre ise, birçok gelişmekte olan ülke, bilinçli olarak kayıtlı ekonomiye girişi maliyetli hale getirmekte ve böylece rekabeti sınırlandırarak daha sonra vergilendirecekleri ekonomik rantlar yaratmaktadır (Fuest ve Riedel, 2009:9). Bu yaklaşım, siyaset biliminin temel varsayımlarına aykırı olarak değerlendirilmektedir. Çünkü, devletin görece özerkliğine önemli katkıları olan, kapitalistler arasındaki rekabet, ülke ekonomisinde yeni rant alanları yaratmaya bir engel değildir. Tam aksine, genelde iktidarlar bu yeni rant alanlarının kapitalistler arasındaki rekabete eşlik ederek açılmasından daha memnun olacaklardır. Çünkü rekabet bu anlamda, üç fonksiyon yerine getirir: Birincisi, fiyatları düşürerek ekonomik iklimi yumuşatır ve böylece iktidar-vatandaş ilişkisine olumlu katkı yapar. İkincisi, rekabet halindeki kapitalistlerin elinde iktidara baskı yapmak için yeterli güç temerküzü oluşmaz, çünkü herkesin en az bir alternatifi mevcuttur. Üçüncüsü ise, daha fazla mükellef, daha geniş vergi tabanı anlamına geleceğinden, vergi politikalarının etkinliğini artırır. Bu açıdan kayıtdışılığın mümkün olan en asgari düzeye çekilmesi gerekmektedir. Buna yönelik devletin elindeki en önemli araç ise, vergi denetim mekanizmasıdır.

2.2. Vergi İdaresinde Denetim-Etkinlik İlişkisi

Vergi denetimlerinin temel hedefi vergi tabanını genişleterek, eğer varsa, vergi kayıp ve kaçığının asgari düzeye çekmek, mümkünse sıfıra indirmektir. Belirli bir yıl için vergi kanunları çerçevesinde ödenmesi gereken verginin toplam tutarı ile gönüllü olarak ödenen vergiler toplamı arasındaki fark, gayrisafi vergi açığı oluşturur (Bickley, 2012:1). Bazı çalışmalarda, bu açığın adı “uyum açığı” olarak da (compliance gap) yer almıştır (Dubin ve Wilde, 1988:61). Dubin ve Wilde'ın 1988 tarihli çalışmasında, özellikle orta

F. AKBEY

ve yüksek gelir gruplarında, vergi denetimi ile vergiye uyum arasında pozitif bir ilişki olduğu ortaya konmuştur (Dubin ve Wilde, 1988:70-71). Gayrisafi vergi açığının, tüm zorlayıcı tedbirler [uzlaşma, ceza, dava vs.] sonucu tahsil edilen vergilerden sonra, kalan tahsil edilememiş kısmı ise net vergi kayıp ve kaçağını oluşturur (Bickley, 2012:1). Gayrisafi ve net vergi açığı hesaplanırken illegal faaliyetlerden ve mükelleflerin uluslararası ekonomik faaliyetlerinden kaynaklanan vergi kayıpları dikkate alınmamaktadır; çünkü bunların büyüklüğü ile ilgili yeterli veriye ulaşılamamaktadır (Bickley, 2012:1). Burada belirtmek gerekir ki, maalesef Türkiye’de vergi kayıp ve kaçağının bu anlamda hesaplandığı çalışmalar oldukça azdır.

Vergi idaresinin vergi açığı (kayıp ve kaçağı) ile kayıtdışılıkla mücadelesinde, etkinliğini belirleyecek üç temel etkenden söz edilebilir. Bunlardan ilki vergi tahsilatındaki başarısı, ikincisi ise vergilemede adaleti sağlamasıdır ki bu iki konuya aşağıda başlıklarda değinilmiştir. Üçüncüsü ise, idari anlamda ve denetim süreçlerini de içerecek biçimde, fonksiyonel bir yapıya kavuşmasıdır. Bunda da ülkelerin ekonomik yapıları, gelenekleri ve reform ihtiyaçları rol oynayabilmektedir. Gelişmiş ülkelerin çoğunda, vergi idaresi, aynı zamanda, sosyal güvenlik katkı payları ile sağlık sigortası ve işsizlik sigortası katkı paylarının tahsilatından da sorumludur. Diğer yandan, birçok OECD ülkesinde, vergi idaresi Maliye Bakanlığının bünyesinde örgütlenmiştir (Baurer, 2005:32).

Vergi idaresinin vergi denetimi bağlamında etkinliği konusunda en ilginç uygulama Amerika Birleşik Devletleri’nde (ABD) görülmüştür. 1990’lı yılların sonlarında, ABD’nin bazı eyaletlerinde satış vergilerinin denetimi özelleştirilmiştir. Özellikle Florida eyaleti, bu konuda oldukça başarı sağlamıştır (Cameron vd., 2004:17). Her ne kadar vaktiyle, buna benzer “iltizam usulü“ gibi sistemlere sahip olsa bile, takdir edilir ki, Türkiye ve

benzeri gelişmekte olan ülkelerde, bu tarz uygulamaların hayata geçirilmesi oldukça güçtür. Çünkü bu ülkelerde mali yapı, beyan-güven esası yerine, daha çok denetim-güvensizlik üzerine kuruludur.

2.2.1. Vergi Yükü - Vergi Geliri İlişkisi

Ekonomi üzerindeki vergi yükü ile devletin vergi geliri birbirine doğrudan bağımlı olarak şekillenen iki değişken olduklarından, burada birlikte ele alınmışlardır. Bunları belirleyen temel faktör ise mükellefin “gönüllü uyumdur”. Çünkü, vergi tahsilatında asıl olan “beyandır” ve ekonomi üzerindeki vergi yükünün, kamu hizmetlerinin finansmanına yetecek düzeyde vergi geliri yaratacak optimal seviyeye ulaşması için; vergi mevzuatının, vergi idaresinin yapısının ve vergi denetimlerinin beyana dayalı gönüllü uyumu teşvik etmesi gerekmektedir. Buna karşılık vergi sisteminin ve yasalarının aşırı karmaşık olması, vergilemeyi olumsuz etkiler. (Kopczuk, 2006:1). Vergi kanunlarını yorumlama kuralları ise, bir vergi otoritesinin mükellefin özel alanını işgalini haklı gösteren önlemler olarak anlaşılmalıdır (Grauberg, 2009:141). Mükellefe bu işgalin haksız olduğunu düşündürtecek şekilde uygulanan “vergiden kaçınma veya vergi kaçırma davranışına karşı ağırlaştırılmış yaptırımlar karşısında mükellefler, kısmen veya hiç beyanda bulunmayarak ve faaliyetlerini enformel kayıtdışı yahut belirsizliğin ve denetimin daha az olduğu sektörlere taşıyarak, tamamen vergi sisteminin dışına çıkabilir (Kopczuk, 2006:11). Hele bir de denetim esnasında yanlış hesaplamalar sonucu, Rhoades’in “Tip 1 Hata” olarak tanımladığı hatalar yapılırsa; bundan etkilenen mükellefler bu sefer de vergisel yükümlülüklerini olması gerekenden daha fazla beyan ederler (Rhoades, 1997:28-32). Görüldüğü gibi, vergi mevzuatı ve yorumu, mükellefin gönüllü uyumunu ileri derecede etkilemektedir.

F. AKBEY

Vergi gelirlerini etkileyen unsurlardan biri de vergi oranlarıdır. Etkin vergi politikaları; yüksek vergi oranı ve düşük vergi tabanından ziyade, düşük vergi oranlarına eşlik eden geniş vergi tabanı ile karakterize edilmektedir. Düşük oranlar ve geniş vergi tabanı, vergiler karşısında, mükellefin daha düşük düzeyde tepkisel davranmasına ve nihayetinde, daha az vergi yüküyle birlikte artan kamu gelirine yol açar (Desai, 2008:124). Bu argüman, Liu'nun (Liu, 2011:1803) "genel olarak, vergi oranları arttığında vergi kaçakçılığının da yaygınlaştığına" yönelik bulgularıyla da uyumludur. Buna karşılık, aşağıda da görüleceği üzere, maalesef Türkiye'de durum "yüksek vergi oranı ve düşük vergi tabanı" görünümünden pek uzaklaştırılmamıştır.

Vergi gelirleri üzerinde, küreselleşmeye eşlik eden ticari serbestleşmenin etkilerine de değinmekte fayda vardır. Baunsgaard ve Keen'in 2005 yılı çalışması, ülkelerin gelişmişlik düzeyi ile, uluslararası ticaret üzerinden aldıkları verginin toplam vergi gelirlerindeki payı arasında ters bir ilişkinin mevcut olduğunu göstermektedir. (Baunsgaard ve Keen, 2005:7-8). Buradan hareketle, az gelişmiş ülkelerde, küreselleşme çerçevesinde ticari liberalleşme devam ettiği sürece, vergi denetim kadrolarında ve denetim süreçlerinde olumlu adımlar atılsa bile, vergi tahsilatının tam olarak arzulan düzeyde yükseltilemeyebileceği sonucuna ulaşılabılır.

Vergi denetiminin etkinliğini belirleyen faktörler arasında bilgisayar destekli bilgiişlem ve otomasyon sistemlerinin kullanılması sayılabilir. Örneğin ABD'de mükelleflerin vergiye uyumunu sağlamak üzere bazı programlar geliştirilmiştir. Baucus ve diğerlerinin 2007 ve 2008 yıllarını kapsayan hesaplamalarına göre, bu programların kullanılmasıyla, uyum testlerine harcanan bir dolar sonucunda elde edilen vergi geliri 7 dolar, saha testlerinden 1,8 dolar, Eksik Kayıt Otomasyonundan 22 dolar ve Vergi Temsilcisi Otomasyonundan ise 31 dolar olarak gerçekleşmiştir (Baucus

vd., 2012:8). Gerçekten de doğru kullanıldığında, otomasyona dayalı test ve denetimler, saha denetiminden daha etkili olabilmektedir.

Vergi denetimleri ile vergi gelirleri arasındaki ilişkiyi ele alan çalışmaların neredeyse tamamı, denetimin niteliği üzerinde durmaktadır. Bu çalışmaya konu olan ve vergi denetmen sayıları ile vergi gelirleri arasındaki ilişkiyi ele alan çalışma sayısı ise, maalesef, yok denecek kadar azdır. Bu açıdan, Niu'nun 2012 yılında, ABD'nin New York eyaleti için, 2000-2008 arası dönemi kapsayan verilerle gerçekleştirdiği çalışma oldukça önemlidir. Bu çalışmada vergi denetim elemanı sayısı ile toplam vergi gelirleri arasındaki ilişki doğrudan analiz edilmiştir. Buna göre, vergi denetim elemanı sayısı ile, vergi gelirleri arasında pozitif bir ilişki vardır. Üst düzey denetçilerin analize dahil edilmediği daraltılmış tanım ile gerçekleştirilen lineer modelleme sonucunda, fazladan istihdam edilen her bir denetçinin, vergi gelirlerinde 590.000 dolarlık; üst düzey denetçilerin dahil edildiği genişletilmiş tanımda ise, fazladan bir denetçinin vergi gelirlerinde 496.000 dolarlık artışa yol açtığı ortaya konmuştur. Daraltılmış tanımdan hareketle lineer olmayan model uygulamasında ise, fazladan bir denetçinin 602.000 dolarlık katkı sağladığı sonucuna ulaşılmıştır. Sonuçlar, denetim harcamalarındaki paralel artışa rağmen, doğrudan denetimde görevli personel sayısındaki artışın, vergi gelirlerinde neredeyse patlamaya yol açacak ölçüde etkili olduğunu göstermiştir (Niu, 2012:274). Yine Ernst & Young firmasının 39 ülkede gerçekleştirdiği araştırmaya göre, bazı ülkelerde, denetim sayısının düşmesine rağmen, denetim başına tarh edilen fazladan vergi oranında [matrah farkından kaynaklı] halen artışlar görülmüştür. Ernst & Young, bu sonuçta, vergi denetiminde elektronik sistemler ve bilgi-işlem araçlarının kullanılmasının etkili olduğu sonucuna ulaşmıştır (Ernst & Young, 2013:14-15). Bu sonuçlar, yukarıda Baucus.

F. AKBEY

vd.'nin hesapladığı gerçekleştirmeler ile de uyum içerisinde. Teknoloji ve buna dayalı otomasyon sistemlerinin önemi, burada bir kez daha karşımıza çıkmaktadır.

2.2.2. Vergilemede Adalet

Vergi idaresinin denetim performansı, vergilemede adalet açısından da önem arz etmektedir. Örneğin, vergiden kaçınma veya vergi kaçırma davranışının sonucu olarak kamuda ortaya çıkan gelir kaybı devletten bu kişilere bir gelir transferidir, fakat bu durum, devletin kaybettiği bir dolar ile bu mükelleflerin elde ettiği bir doların sosyal olarak aynı olduğu anlamına gelmez. Çünkü, bu durumda vergi toplama faaliyeti oransız (çarpık) vergilerin (distortionary taxes) konması ile sonuçlanır, ki bu da devletin her bir dolarlık gelir kaybının ek vergilerle telafi edilmesi anlamına gelir. (Kopczuk, 2006:8-9). Bahsedilen oransız vergiler ise, daha çok tahsili kolay tevkifat yöntemiyle ve dolaylı vergiler biçiminde salınır. Bunların, vergilemede adalet açısından bozucu etkilere sahip oldukları ise, literatürde bilinen bir gerçektir.

Vergi idaresinin etkinliği-adalet ilişkisi, aynı zamanda mükellef psikolojisi çerçevesinde de değerlendirilmelidir. Burada vergi ve gelir politikalarıyla birlikte, devletin harcama politikaları da büyük önem taşımaktadır. Kamusal gelirlerin verimsiz alanlarda harcanması, mükelleflerde, ödedikleri vergilerin kendilerine hizmet olarak dönmediği, israf edildiği izlenimi uyandırmakta ve bu da vergiye gönüllü uyum konusunda tereddütlere sebebiyet vermektedir. Bu tereddüt, oransız vergiler biçiminde mükellefe geri dönerek vergi adaletini olumsuz etkilemektedir.

Küreselleşen dünyada, büyük mükellefler de, özellikle çokuluslu şirketler, vergiden kaçınmak için, “vergi planlaması” adı altında, içerisinde çeşitli silahlar bulunan bir cephaneliğe sahiptir. Bunlardan bazıları; vergiden

kaçınma, vergi cennetleri ve farklı ülkelerdeki vergi sistemleri arasındaki uyumsuzluklardan faydalanma anlamına gelen “vergi arbitrajıdır”. Örneğin bir giderin, iki veya üç ülkede birden gelirden düşülmesi bunun bir örneğidir (Happé, 2008:159-160). Ayrıca kâr transferi, örtülü kazanç, ve son olarak diğer kâr transfer yöntemleri (Fuest ve Riedel, 2009:28-36) sayılabilir. Elbette ki bu imkanlar, dikey vergi adaleti açısından, oldukça zararlı uygulamalardır.

2.3. Vergi Denetiminde Risk Yönetimi ve Etkinlik

Yürütülen vergisel denetimin doğası, ele alınan riskleri ve denetimin mükelleflerin arzu edilen bölümünü kapsadığını ortaya koymalıdır. Örneğin, yoğun bir denetim yürütmek uygun değildir. Böyle bir yaklaşım, vergiye gönüllü uyum gösteren mükellefleri hedef alacak şekilde, kaynakları israf edecek ve gerçekleştirilecek olan denetimleri sınırlandıracaktır. Oysa dengeli bir operasyonel denetim planı, denetim araçlarının geniş bir bölümünü devreye sokarak, kaynak kullanımını ve kapsamını optimize edecektir (Biber, 2010:5). Bu açıdan, denetimde risk yönetimine gidilmesi, riskli sektör, dönem ve mükelleflerin belirlenerek, denetimlerin bunlar üzerinde yoğunlaştırılması önem kazanmaktadır. Böylece, gerek zaman ve kaynak israfından kaçınılacak gerekse denetimin etkinliği ve verimliliği artırılmış olacaktır.

Vergi denetiminde riskli alanlar ve risk analizine tabi mükellefler seçilirken bazı faktörlerden faydalanılır. Bunlar; önceki denetim sonuçları, davalık, dava durduran denetimler, vergi döneminden vergi dönemine karşılaştırmalar, vergiye uyum problemleri yaşandığı bilinen sektörler (alkol, tütün, akaryakıt, gaz vs.), olağandışı biçimde yüksek yönetim giderleri, düşük kâr marjları, şüpheli faturalar ve sıra dışı bilanço kalemleridir (Baurer, 2005:38). Burada, vergi idaresinin, o ekonomideki

F. AKBEY

ticaret hayatına hakim olması, ticari gelenekleri bilmesi, sanayi kültürünü ve sosyolojik gerçekleri iyi tanınması oldukça fayda sağlayacaktır. Örneğin Türk vergi yönetiminin, Ramazan ve Kurban bayramlarında özel denetimler gerçekleştirmeleri, yine akaryakıt ve yazılım firmalarına yoğun denetim uygulamaları, idarenin bu konuda belirli oranda mesafe kaydettiğini göstermektedir.

Vergi kayıp ve kaçığı ile mücadelede risk analizi uygulamanın birçok avantajı vardır. Birincisi, seçilen dosyalar zaten ilk bakışta şüpheli karakterde oldukları için, rastgele seçime göre, gerçek vergi kaybı bulma şansı daha yüksektir. İkincisi, risk analizi, dosyalara odaklanırken, vergi idaresinin daha seçici olmasına imkan tanır. Genelde, seçilen dosyaların toplam dosya sayısına oranı yüzde 1 ile yüzde 10 arasında değişir. Risk analizi bizi, daha yoğun detaylı inceleme ve araştırmaya ve ayrıca inceleme ve denetim yeteneklerinin daha iyi kullanımına götürür ki bu, birçok vergi idaresinde sürekli görülen bir eksikliklerdir. Üçüncüsü, risk yönetimi, vergi idaresinin bizzat müdahale ettiği dosyalar dışında kalan durumların, çabucak ve sıklıkla bilgisayar sistemleri ile gözden geçirilip onaylanmasını sağlar. Böylece, vergi memurları ile mükellefler arasında etkileşime ihtiyaç kalmaz. Diğer yandan, bu şekilde, yolsuzluklar ve mükelleflerin uyum giderleri azalır (Gill, 2003:16).

Risk analizi uygulanırken, vergi idaresinin, dosya seçiminde, belirli ezberlerle değil de, şüpheli ve titiz hareket etmesi hayatidir. Özellikle büyük firma yönetimlerindeki değişiklikler iyi takip edilmeli, ayrıca bu firmaların bilançoları sadece yıllık bazda değil, son birkaç yıllık eğilimler bağlamında, bütünlüklü olarak analiz edilmelidir. Yönetim değiştiğinde veya firmanın bilanço gidişatı kötüleşme eğilimi sergilediğinde, küçük hesaplar yapılabilmekte, firma geleneklerine aykırı arayışlar içerisine girilebilmektedir.

3. TÜRKİYE’DE VERGİ DENETİMİNİN KURUMSAL YAPISI: TARİHÇE VE SON DURUM

Gelir idaresinin, en azından fiziksel otonomisinin sağlanması ve vergilemeye profesyonel bir yapı kazandırılması amacıyla, 16.05.2005 tarih 5345 sayılı kanunla, Maliye Bakanlığına bağlı “Gelir İdaresi Başkanlığı” kurulmuş ve vergi denetmenleri de (şimdiki A Grubu vergi müfettişleri) bu birime bağlanmıştır. Taşra teşkilatı, doğrudan merkeze bağlı vergi dairesi başkanlıkları biçiminde; vergi dairesi başkanlığı oluşturulamadığında ise dairesi müdürlükleri biçiminde bir yapılanmaya kavuşturulmuştur. Buna karşılık, Gelir İdaresi Başkanlığı’nın (GİB) kurulması ile vergi denetiminde bir bütünleşme sağlanamamıştır. Vergi denetiminden sorumlu farklı birimlerin Maliye Bakanlığı ve GİB bünyesinde bulunmasının yanında, vergi denetiminde ikinci önemli örgütsel zayıflık GİB’in vergi denetiminin planlanmasından sorumlu olmamasıdır (Bakır, 2012: 95).

1 Ağustos 2010 tarihli Resmi Gazete ’de yayımlanmış olan 6009 sayılı Kanunla, Maliye Bakanlığı içerisinde Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulu oluşturulmuştur. Ancak bir yıl sonra, Maliye Bakanlığı bünyesinde, 10 Temmuz 2011 tarih ve 27990 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile, doğrudan Bakana bağlı olarak faaliyet gösteren Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (VDK) kurulmuştur. Söz konusu Kararnameyle, 10/07/2011 tarihi itibari ile, Maliye Başmüfettişi, Baş Hesap Uzmanı ve Gelirler Başkontrolörü kadrolarında bulunanlar Vergi Başmüfettişi kadrolarına; Maliye Müfettişi, Hesap Uzmanı ve Gelirler Kontrolörü ile Vergi Denetmeni kadrolarında bulunanlar Vergi Müfettişi kadrolarına; Maliye Müfettiş Yardımcısı, Hesap Uzman Yardımcısı ve Stajyer Gelirler

F. AKBEY

Kontrolörü ile Vergi Denetmen Yardımcısı kadrolarında bulunanlar da Vergi Müfettiş Yardımcısı kadrolarına atanmıştır. Merkez; Başkan, Başkan Yardımcıları, Grup Başkanları ve Vergi Müfettişleri (Vergi Başmüfettişi, Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcısı)'nden oluşmakta, taşrada ise yine defterdarlık ve mal müdürlükleri yer almaktadır (VDK, 2012:1-2).

Yeni yapılanmaya dair görüşler muhtelifdir. Mevcut dağınıklığı ortadan kaldırdığı için, rekabet ve yetki çatışmaları, planlama ve koordinasyon eksiklikleri, denetimde etkinlik ve verimlilik sorunları gibi birçok sorunun kendiliğinden ortadan kalkacağını ifade ederek olumlu bulanların yanı sıra; haliyle Gelir İdaresi Başkanlığı'nın içinin boşatılmış ve "sağ kolunun" bedeninden kopartılmış olduğunu belirterek, bundan böyle "davulun Gelir İdaresi Başkanlığı'nın sırtında, tokmağın ise Vergi Denetim Kurulu'nun elinde" olduğu savından hareketle eleştirenler de (Gerçek, 2011:33-34) olmuştur. Getirilen bir diğer eleştiri de, devlet gelir uzmanlarının, yeni oluşturulan Vergi Denetim Kurulu'na dâhil edilmemesidir (Ozansoy, 2011:57). Kısaca, bu toparlanmanın olumlu, ancak yetersiz olduğu ifade edilebilir. Bize göre de devlet gelir uzmanları ve ayrıca feshedilerek GİB ve Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü de (GEP) VDK'ya dahil edilmesi daha uygun olabilirdi. Böylelikle, devletin, vergi de dahil, gelir politikalarının oluşturulması ve uygulanmasında tam anlamıyla bütünlük sağlanmış olacaktır.

4. VERGİ MÜFETTİŞİ KADROLARININ YILLAR İTİBARIYLA GELİŞİMİ

Yeni yapıda, vergi denetmenleri Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı (A Grubu) bünyesine alındığı için, kadro sayıları belirlenirken sadece A Grubunda bulunanlar değerlendirilmiştir. Kavram kargaşasına mahal vermemek adına, eski Vergi Denetmenleri Vergi Müfettişi, Vergi

Denetmen Yardımcıları ise Vergi Müfettiş Yardımcısı olarak ele alınmıştır. Yani düzenleme öncesindeki adıyla sadece Vergi Denetmeni olan grup ele alınmıştır. Böylelikle yanlış karşılaştırma ihtimali de ortadan kaldırılmıştır. Dolu ve boş kadrolar itibariyle, vergi müfettişlerinin 1995 yılından (ilk faaliyet raporu bu tarihte yayımlanmıştır) 2012'ye kadar gelişimi, aşağıdaki tabloda gösterilmiştir. Parantez içindeki veriler boş kadrolara ilişkindir:

Tablo 1. Vergi Denetim Kadrolarının Yıllar İtibariyle Gelişimi

Yıl	VM (Boş)**	VMY (Boş)	TOPLAM (Boş)	VM ve VMY Toplamının Yıllık Artış Oranı (%)
1995	1.912 (n.a***.)	105 (N/A)	2.017 (N/A)	N/A
1996	1.890 (N/A)	147 (N/A)	2.037 (N/A)	1,0
1997	1.825 (N/A)	126 (N/A)	1.951 (N/A)	-4,2
1998	1.733 (N/A)	141 (N/A)	1.874 (N/A)	-3,9
1999	1.630 (2019)	175 (3125)	1.805 (5.144)	-3,7
2000	1.675 (N/A)	221 (N/A)	1.896 (N/A)	5,0
2001	1.678 (1971)	244 (3056)	1.922 (5.027)	1,4
2002	1.678 (1971)	422 (2878)	2.100 (4.849)	9,3
2003	1.756 (1893)	686 (2614)	2.442 (4.507)	16,3
2004	1.712 (1937)	1.010 (2290)	2.722 (4.227)	11,5
2005	1.707 (N/A)	990 (N/A)	2.697 (N/A)	-0,9
2006	1.768 (N/A)	907 (N/A)	2.675 (N/A)	-0,8
2007	1.761 (N/A)	1.112 (N/A)	2.873 (N/A)	7,4
2008	1.778 (N/A)	939 (N/A)	2.717 (N/A)	-5,4
2009	1.879 (N/A)	917 (N/A)	2.796 (N/A)	2,9
2010*	2.073 (N/A)	1.184 (N/A)	3.257 (N/A)	16,5
2012*	2.257 (4214)	1.683 (5266)	3.940 (9.480)	21,0

VM: Vergi Müfettişi (A Grubu) **VMY:** Vergi Müfettiş Yardımcısı (A Grubu)

N/A: Veriye ulaşılamamıştır.

* Kadroların VDK'ya aktarılması 2011 yılında gerçekleştiği için, bu yıla ait veriler, VDK tarafından hesaplanmamış ve yayımlanmamıştır.

**Parantez içindeki veriler boş kadrolara aittir.

***Boş kadrolarda ulaşılamayan veriler için; GİB, VDK ve Devlet Personel Başkanlığı'ndan bilgi istenmiş, ancak olumlu yanıt alınamamıştır.

Kaynak: İlgili Yıllar GGM, GİB, GEP ve VDK Faaliyet Raporları.

F. AKBEY

Görüldüğü gibi, mevcut ulaşılabilir veriler itibariyle, gerek VM, gerekse VMY'lerin sayısında, bazı dalgalanmalar görülmekle beraber, genel eğilim artış yönündedir. Özellikle 2005 yılı sonrası genel artış eğilimi dikkate değerdir. 1995 yılında 1.912 VM, 105 VMY ve toplamda 2.017 denetim elemanı ile çıkan yolda, 2012 yılında, bu rakamlar sırasıyla 2.257, 1.683 ve 3.940 olarak gerçekleşmişti. VM'lerde dönem sonunda artış %20 olmuş, VMY'lerde dönem başına göre %1547'lik bir sıçrama yaşanmış, VM-VMY kadro toplamında ise %95 dolayında bir artış gerçekleşmiştir. Yıllık bazda ise, toplam sayılarda 2010 (%16,5) ve 2012 (%21,0) yıllarındaki artış dikkat çekicidir. Görüldüğü gibi, 1995-2012 arasında, toplam dolu kadro sayılarında çift haneli artışlar da yaşanırken, düşüşler tek hanede kalmıştır (en büyük düşüş %-5,4 ile 2008 yılına ait). Bu, oldukça önemli bir dönüşümdür. Beklenen ise, bu dönüşümün, doğal olarak, ve yukarıda verilen literatüre uygun olarak, yeni mükellefiyet tesisini, vergi tahsilatını ve yükünü arttırması; kayıtdışılığı azaltması; vergi adaleti açısından ise dolaysız vergilerin, toplam vergi tahsilatı içerisindeki payını artırmasıdır. Bu sonuçların gerçekleşip gerçekleşmediği aşağıda incelenmiştir.

5. DENETİM VE VERGİ İDARESİNİN ETKİNLİĞİ

Türkiye'de vergi müfettişleri, üç tür denetim gerçekleştirirler: Birincisi bir yıl ve daha fazla sürebilen "Tam Denetim"dir ve bu denetimde, bir mükellefin tüm vergisel yükümlülükleri kapsamlı olarak incelenir. Gerektiğinde işyerine gidilerek sayım yapılır ve ayrıca üçüncü kişi ve kurumlardan alınan bilgi ve belgelerle karşılaştırmalar gerçekleştirilir. İkinci denetim türü "Sınırlı Denetim"dir. En fazla altı ay süren bu denetimde ise, mükellef yalnızca belirli konular ve vergiler itibariyle denetlenir. Bu denetimler rutindir. Sonucusu ise rutin olmayan "Bir Konuya Yönelik Denetim"dir ve bu denetim türünde (ki bu ihbar üzerine de gerçekleşebilir), bir mükellefin vergisel yükümlülükleri ile ilgili bir konuda inceleme yapılır.

Bu üçlü ayırım, OECD'nin (Bkz. OECD, 2006:9) vergi denetimi sınıflandırmasına da uymaktadır. Aşağıda bu denetimlerin etkileri, üç boyutta ele alınmıştır. İlk olarak, denetim ve tahsilata ve dolayısıyla vergi yüküne etkileri ele alınmıştır. İkinci olarak, kayıtdışılıkla mücadele bağlamında sonuçlar analiz edilmiştir. Son olarak, vergilemede adalet boyutuyla değerlendirilmiştir.

5.1. Denetim ve Tahsilatta Etkinlik

Bir ülkede, vergi denetiminin etkinliğini ölçmenin en kısa sağlıklı yolu, denetimlere ilişkin temel değişkenlerle, denetim sonuçları olarak alınabilecek verileri karşılaştırmaktır. Ancak burada doğru değişkenlerin seçilmesi oldukça önemlidir. Bu arada, hemen belirtmek gerekli ki, vergi tahsilatını denetimden başka etkileyen pek çok etken olduğundan, çoğu zaman, denetim rakamlarıyla, vergi tahsilatı sonuçları birbirini tutmayabilmektedir. Ancak yine de, bilinen kırılmaların (kriz vs.) etkileri de göz önünde tutularak, bu tür karşılaştırmaların yapılması, vergi denetiminin performansının göstergeleri biçiminde değerlendirilebilecektir.

Denetim performansının analizi için, öncelikle, yapılan denetimlere ilişkin verilere bakmak, faydalı olacaktır. Aşağıda, 1995 yılından bu yana gerçekleştirilen vergi denetimlerinin boyutlarının anlaşılması açısından, bu denetimlere ilişkin temel istatistikler sunulmuştur. Yine vurgulanması gerekir ki, buradan sonraki tablolarda geçen "Vergi Müfettişi" kadrosundan kasıt A-Grubu olanlar, yani KOBİ'lerin denetiminden sorumlu olan gruptur.

F. AKBEY

Tablo 2. Vergi Denetimlerine İlişkin Temel Değişkenler

Yıl	Denetime * Katılan Vergi Mütettişi Sayısı	Denetime * Katılan Yoklama Yetkili Memur Sayısı	Vergi Mütettişlerince Gerçekleştirilen İnceleme Sayısı (bin kişi)	Denetlenen Mükellef Sayısı	Mütettiş Başına Düşen Gelir ve Kurumlar Vergisi Mükellefi* *	Mütettiş Başına Denetlenen Mükellef Sayısı	Toplam Denetim Elemanı Başına Denetlenen Mükellef Sayısı
1995	386	4.390	47.649	4.127.233	129	10.692	864
1996	450	4.487	46.406	4.647.853	108	10.329	941
1997	542	4.066	58.256	3.898.920	111	7.194	846
1998	307	3.841	61.635	4.460.098	207	14.528	1.075
1999	192	3.915	47.428	4.731.624	257	24.644	1.152
2000	452	3.138	55.310	5.029.339	127	11.127	1.401
2001	160	3.637	46.013	3.448.523	300	21.553	908
2002	131	2.963	56.864	2.866.037	449	21.878	926
2003	187	4.320	47.886	2.903.111	267	15.525	644
2004	295	4.554	50.292	3.176.412	177	10.767	655
2005	208	3.571	50.700	3.342.798	253	16.071	885
2006	219	3.720	67.282	3.778.146	316	17.252	959
2007	211	6.109	73.283	4.513.740	357	21.392	714
2008	1.167	47.190	68.089	4.313.620	60	3.696	89
2009	918	46.452	67.105	3.811.489	75	4.152	80
2010	828	45.108	N/A	3.753.669	2.833	4.533	82
2011	N/A***	45.634	N/A	3.462.338	N/A***	N/A***	N/A***
2012	N/A***	47.556	101.080	4.428.127	N/A***	N/A***	N/A***

N/A: Veriye ulaşılammıştır.

*Türkiye genelinde yaygın ve yoğun denetim.

**Gerçek usulde vergilendirilen.

*2010 yılında yapılan düzenleme sonrası "Vergi Denetmenliği" kadrosu kaldırıldığı ve VDK 2012 Faaliyet Raporunda da, A-Grubu Vergi Mütettişlerinin denetim faaliyet sonuçlarına ilişkin ayrıntılı bilgilere yer verilmediği için, veri sunulmamaktadır.

Kaynak: İlgili Yıllar GGM, GİB, GEP ve VDK Faaliyet Raporları.

Tabloda dikkati çeken ilk husus, özellikle 2008'den sonra, Türk Vergi İdaresi'nin bir denetim hamlesine giriştiğidir. Görüldüğü gibi, yıllar itibariyle denetlenen mükellef sayısı, kriz dönemi olan 2000-2003 dönemi

haricinde, salınım göstermekle birlikte, birbirine yakın rakamlardan oluşmaktadır. Buna karşılık, denetime katılan müfettiş sayısı giderek artış göstermiştir. Özellikle 2007'den (211 müfettiş) sonra, denetime katılanların sayısı sıçrama göstermiştir (2008'de 1.167, 2009'da 918, 2010'da 828 müfettiş). Daha ilginç olan ise yine 2007'den sonra, denetimlerde, yetkilendirilmiş ancak müfettiş olmayan memurların da yoğun bir biçimde kullanılmaya başlanmasıdır (2007'de sadece 6.109 memur kullanılmışken, bu rakam 2008'de 47.190'a çıkmış, 2012 yılını ise 47.556 memur ile kapatmıştır). Bunun doğal sonucu olarak da, gerek müfettiş başına denetlenen mükellef sayısında (2007'de 21.392 iken 2008'de 3.696 olarak gerçekleşmiş ve 2010 yılını 4.533 ile tamamlamıştır), gerekse toplam denetim elemanı başına denetlenen mükellef sayısında (2007 yılında 714 iken, 2008'de 89'a gerilemiş ve 2010 yılını 82 mükellefle kapatmıştır) ciddi bir düşüş yaşanmıştır. Buna karşılık müfettiş başına gerçekleştirilen inceleme sayısı, sıçramadan ziyade, istikrarlı olarak artmış, 1995'te 47.649 iken, 2007'de 73.283'e yükselmiş, 2012 yılını ise 101.080 incelemeyle kapatmıştır.

Sonuç olarak, ülkede, müfettiş başına düşen mükellef sayısının azaldığı, ancak kadrodaki artışla birlikte gerçekleştirilen incelemelerin arttığı söylenebilir. Bu da denetim kalitesinde artış beklentisine yol açmaktadır. Teorik olarak, denetim kalitesinde iyileşmenin doğal sonucu olarak, vergi tahsilatında ve vergi yükünde iyileşmeler gözlemlenmelidir. Bu denetimlerin, artan denetim elemanı sayılarına, ve iyileşen denetim kalitesine koşut olarak artması beklenen, vergi tahsilatına ve yüküne olan etkileri aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

F. AKBEY

Tablo 3. Vergi Denetimi ve Tahsilatta Etkinlik

Yıl	100 TL Vergi Toplamak İçin Yapılan Harcama (TL)	Vergi Müfettişlerince Gerçekleştirilen İnceleme Sayısı	Bulunan Matrah Farkı (bin TL)	Vergi Gelirlerinin Genel Bütçe Gelirlerindeki Payı (%)	Vergi Gelirlerinin Yıllık Artışı (%)	Vergi Gelirlerinin Yıllık Artışı (ÜFE-TEFE'ye göre yeniden hesaplanmış) (%)	Vergi Yüğü** / GSYH (1999 sonrası 1998 Bazlı)*** (%)
1995	1,02	47.649	19.149	77,8	84,5	-4	14,0
1996	0,93	46.406	34.708	83,0	107,7	31,1	15,2
1997	1,65	58.256	90.426	82,5	111,5	29,7	16,5
1998	1,38	61.635	264.580	78,8	94,5	22,7	17,7
1999	2,02	47.428	328.992	79,3	60,4	7,3	19,1
2000	1,58	55.310	538.050	80,2	79,1	27,7	21,3
2001	1,71	46.013	958.446	78,1	49,9	-11,7	22,3
2002	0,72	56.864	1.803.750	79,9	50,1	0	17,0
2003	0,74	47.886	3.309.729	85,5	41,4	15,8	18,0
2004	0,83	50.292	2.836.615	84,1	19,8	8,7	18,0
2005	0,79	50.700	2.724.562	80,4	18,5	12,6	18,4
2006	0,76	67.282	4.212.648	82,9	14,6	5,3	18,1
2007	0,74	73.283	5.356.979	84,1	13,1	6,8	18,1
2008	0,75	68.089	7.803.234	84,3	11,0	-1,7	17,7
2009	0,82	67.105	7.203.822	84,3	3,3	2,1	18,1
2010	0,69	N/A*	N/A*	86,6	20,1	11,6	19,2
2011	0,68	N/A*	N/A*	89,0	20,7	9,6	19,6
2012	0,69	101.080	131.000.851	87,5	11,5	5,4	19,7

N/A: Veriye ulaşılamamıştır.

* Vergi Müfettişliği ve yardımcılığı kadroları, 2011 yılında Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (VDK) çatısı altında örgütlenmiştir. Bu nedenle, GİB faaliyet raporlarında 2010 ve 2011 yıllarına ait vergi denetim sonuçları ile ilgili olarak yalnızca Gelir Kontrolörlerinin ve Vergi Dairesi Müdürlerinin denetim sonuçlarına yer verilmiştir. VDK ise ilk faaliyet raporunu 2012 yılı için yayınladığından, vergi denetmenlerinin 2010 ve 2011 yıllarına ait denetim sonuçlarına ulaşılamamıştır.

**Yalnızca merkezi yönetim vergi gelirleri.

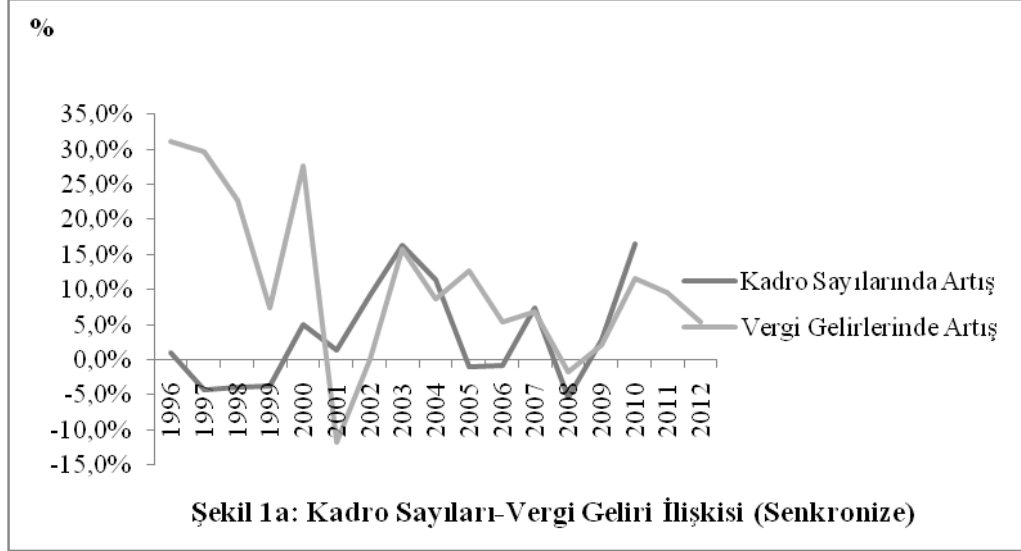
***Red ve iadeler hariç.

Kaynak: İlgili Yıllar GGM, GİB, GEP ve VDK Faaliyet Raporları; GİB Vergi İstatistikleri:
http://gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG1.htm (Erişim Tarihi: 19/09/2013)

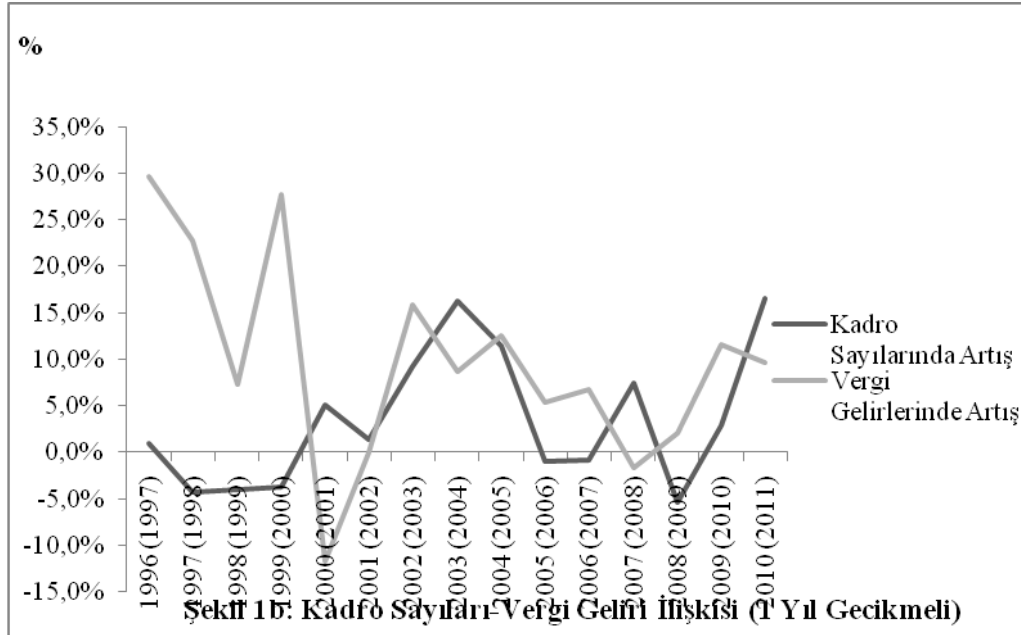
Denetim kalitesindeki artışı, tabloda görüldüğü üzere, tahsilat maliyetlerindeki düşüşten, yani verimliliğin artışından da takip edebiliriz. 1995'te 100 TL'lik vergi tahsili için 1,02 TL harcanırken; bu rakam 2000'lere doğru 2,02'ye ulaşmış, ancak sonrasında hızlı bir düşme eğilimine girerek, nihayetinde 2012 yılını 0,69 TL ile kapatmıştır. Konunun olumlu yanı ise bu düşüşün, vergi müfettişi sayısındaki yani personel harcamalarındaki artışa rağmen gerçekleşmesidir. Bizce bunda Baucus'un (2012) bahsettiği ve ABD'de vergi denetiminde bilgisayarlı otomasyona geçişin vergi tahsilatında gösterdiği bir nevi çarpan etkisinin payı büyüktür. Buradan, VEDOP I-II-III projelerinin olumlu sonuçlarının alınmaya başladığı sonucuna da ulaşılabilir.

Vergi müfettişlerince gerçekleştirilen inceleme sayılarını bir önceki tabloda yorumlamıştık. Bu değişimdeki istikrarlı artış, aşağı yukarı, incelemeler sonucunda bulunan matrah farkına da yansımıştır. Yine salınımlara rağmen istikrarlı bir artış gördüğümüzü söyleyebiliriz. Ancak 2012 yılında yaşanan patlamayı açıklamakta güçlük çekilmektedir. Çünkü 2009 yılından itibaren, gerek denetime katılan vergi müfettişi sayısında, gerekse yetkilendirilmiş memur sayısında, ayrıca inceleme sayılarında, önemli artışlar olmakla birlikte bir patlama yaşanmamıştır. Her ne kadar önemli artışlar gerçekleşse de, bunların matrah farkında böyle bir patlamaya neden olacağı düşünülmemektedir. Zaten aşağıdaki grafiklerden de görüleceği üzere, Türkiye'de denetim kadrolarındaki artış ile vergi gelirlerinin genel bütçe içindeki payında artış arasında istikrarlı bir ilişki saptanamamıştır.

F. AKBEY



Şekil 1a: Kadro Sayıları-Vergi Geliri İlişkisi (Senkronize)



Şekil 1b: Kadro Sayıları-Vergi Geliri İlişkisi (1 Yıl Gecikmeli)

Kaynak: İlgili Yıllar GGM, GİB, GEP ve VDK Faaliyet Raporları; GİB Vergi İstatistikleri: http://gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG1.htm (Erişim Tarihi: 19/09/2013) verilerinden hareketle oluşturulmuştur.

Grafiklerde yer alan vergi gelirlerindeki artış verileri ÜFE-TEFE'ye (1998=100) göre yeniden düzenlenmiştir. Buna rağmen denetim kadrolarındaki değişimin ve denetim verimliliğinin, vergi gelirlerine

istikrarlı bir biçimde yansıdığı iddia edilemez. Her iki değişkendeki yıllık salınımlar dikkate alındığında ve ayrıca (Grafik 1a), denetim kadrolarındaki artışın vergi gelirlerine bir yıl sonra yansıtacağı iddiasından hareketle, bir sonraki yıl vergi gelirleri ile birlikte alındığında (Grafik 1b'de parantez içerisindeki yıllar) şu sonuca ulaşılmaktadır: Gerek 1996-2002 arası, gerekse 2006-2009 arası ve 2010 sonrası ayrışma, vergi gelirlerinin seyri açısından, denetim kadrolarından ziyade, ekonomideki gidişatın (krizler) etkili olduğunu gözler önüne sermektedir. İki değişken arasındaki ilişkinin yönünü bozan bir diğer etken de vergi aflarıdır. “Ülkemizde her 2,5 senede bir vergi affı kanununun çıkarıldığı düşünülürse, ... sıklıkla başvuru alan af uygulamaları mükelleflerin vergi kanunlarıyla ilgili ödevlerini yerine getirmesi konusunda isteksiz davranmalarına neden olabilmektedir” (Yaraşır, 2013:186).

Buna rağmen, inceleme sayısındaki önemli artışın matrah farkındaki artışa olumlu bir etkide bulunduğu iddia edilebilir. Ancak VEDOP ve diğer otomasyonların olumlu etkilerini de göz önüne almak gerekmektedir. Bunda ayrıca, VDK'nın yeni yapılanması içinde, risk yönetimi çerçevesinde “Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlıklarının” (Ç Grubu) çalışmalarının olumlu sonuçlarının da payı olduğu bir gerçektir. Hatırlanacak olursa, Fuest ve Riedel (2009:28-36)'da örtülü kazanç konusuna vurgu yapmışlardır. Yine VDK'nın akaryakıt ve tütün sektöründeki vergi kaçakçılığına yönelik “Risk Analizi” çerçevesinde denetimler gerçekleştirmesinin de bu sonuçta etkili olduğu düşünülmektedir.

Vergi yükü, 2000'li yıllardan sonra hafif de olsa genel bir artış eğiliminde olduğu halde, bu eğilim, istikrarlı bir artıştan ziyade, yıllar içerisinde, yukarı-aşağı salınımlar biçiminde kendisini göstermektedir. Ancak yine de vergi yükünün %18-21 bandına oturduğu ifade edilebilir.

F. AKBEY

Vergi gelirlerinin genel bütçe içindeki payı da, salımlara rağmen genel bir artış eğilimi içindedir. 2011 (%89) ve 2012 (%87,5) gerçekleştirmeleri, bu oranın %90'ları zorlamaya başladığını ortaya koymaktadır ki, sağlıklı olanın da bu olduğunu düşünüyoruz. Çünkü ideal devlette olması gereken, devletin kamu harcamalarını büyük oranda vergi gelirleriyle karşılamasıdır. Buna karşılık vergi gelirlerindeki yıllık artışın gerek nominal anlamda, gerekse ÜFE-TEFE'ye (1998=100) göre yeniden düzenlenmiş haliyle büyük salımlar göstermesini ise, ekonominin genel gidişatı ile açıklamak mümkündür. Görüldüğü gibi 2001 yılında vergi gelirleri nominal olarak %50 civarında arttığı halde, ÜFE-TEFE'ye (1998=100) göre yeniden düzenlendiğinde, bu oranın, %-11,7'lik bir azalış biçiminde gerçekleştiği görülmektedir. Aynı şekilde 2008 yılında da %11'lik bir artış aslında, %-1.7'lik bir daralmayı ifade etmektedir. Bunun elbette en önemli bir tek açıklaması olabilir ki o da bu yıllarda görülen, biri küresel kaynaklı, krizlerdir.

5.2. Kayıtdışılıkla Mücadele ve Vergi Denetimi

Kayıtdışı olduğu için doğal olarak vergi dışı da olan ekonomik yapı, maalesef Türkiye'de makro politikaları alt üst eden bir gerçekliktir. Kayıtdışılık, dürüst vergi mükelleflerinin adalet duygusunu zedeleyerek, bunları vergisel yükümlülüklerini vaktinde yerine getirme davranışından (vergiye gönüllü uyum) uzaklaştırma potansiyeliyle, kendi kendisini yeniden üreten bir kısır döngüye dönüşmektedir. Birçok boyutu olmasına karşılık, Türkiye'deki kayıtdışılığın nedenleri özetle şu şekilde sıralanabilir: Sıkça yapılan devlet düzenlemeleri ve karmaşık yapıya sahip bir hukuk sistemi, vergi oranlarının yüksek oluşu, işgücü maliyetlerinde yükseklik (Çomaklı, 2008:58, 61), gelirin bir karinesi olan servet ve harcamanın kamu idareleri tarafından izlenememesi (Kalkınma Bakanlığı, 2006: 19), sıklıkla vergi affı çıkarılması (Yaraşır, 2013:186), vergi ahlakının oluşmamış

olması, denetimde etkinsizlik ve denetim elemanlarının yetersizliği (Savaşan ve Odabaş, 2005:19, 23).

Genel olarak değerlendirildiğinde, idari açıdan, yukarıdaki nedenleri ortadan kaldıracak en önemli adımlar, mevzuatın sadeleştirilmesi, vergi oranlarının optimum düzeylere çekilmesi ve vergi denetiminin caydırıcılığının arttırılmasıdır. İlk iki önlem, bu çalışmanın sınırları dışında olduğundan, burada pek üzerinde durulmayacaktır. Ancak vergi denetiminin caydırıcılığı ve etkinliği meselesi, tam da bu çalışmada analiz edilen konudur. Burada temel sorunsal, vergi denetimindeki etkinliğin kayıtdışılık üzerindeki etkilerinin, hangi parametrelere bakılarak inceleneceğidir. Aşağıdaki tabloda, buna yönelik değişkenlerden önem arz edenler ortaya konmaktadır.

F. AKBEY

Tablo 4. Kayıtdışılıkla Mücadelede Vergi Denetiminin Etkinliği

Yıl	Gelir Vergisi Kayıtlı Mükellef Sayısı*	Kurumlar Vergisi Mükellef Sayısı	Denetim** Sonucu Tesis Ettirilen Yeni Mükellefiyet Sayısı	Beyan Dışı Kalan Matrahın Potansiyel Matraha Oranı*** (%)	Kayıtdışı Ekonomi**** (%)	Bir Önceki Yıla Göre Değişim (%)	Kayıtdışı İstihdam (%)	Kayıtdışı İstihdamda Bir Önceki Yıla Göre Değişim (%)
1995	1.829.995	319.698	N/A	30	61,3	N/A	50,9	N/A
1996	1.766.314	406.830	N/A	21	55,6	-9,30	54,7	7,47
1997	1.780.142	472.899	N/A	28	43,6	-21,58	53,7	-1,83
1998	1.882.489	533.282	N/A	28	49,2	12,84	52,4	-2,42
1999	1.988.007	560.411	56.738	45	32,7	-33,54	53,6	2,29
2000	1.846.294	581.574	50.107	35	32,1	-1,83	53,0	-1,12
2001	1.768.653	565.556	42.433	65	32,8	2,18	55,8	5,28
2002	1.729.260	585.981	42.262	37	32,4	-1,22	52,2	-6,48
2003	1.735.722	605.020	42.296	42	32,2	-0,62	52,1	-0,16
2004	1.774.568	632.093	51.611	46	31,5	-2,17	53,0	1,78
2005	1.691.499	593.166	40.062	N/A	30,7	-2,54	48,3	-8,99
2006	1.712.719	608.981	40.248	N/A	30,4	-0,98	47,0	-2,60
2007	1.724.366	634.569	51.686	N/A	29,1	-4,28	45,5	-3,27
2008	1.701.865	640.679	39.629	N/A	28,4	-2,41	43,5	-4,40
2009	1.683.308	640.786	39.681	N/A	28,9	1,76	43,8	0,65
2010	1.693.316	652.009	37.965	N/A	28,3	-2,08	43,3	-0,94
2011	1.703.754	663.967	28.060	N/A	27,7	-2,12	41,9	-3,28
2012	1.760.785	664.025	45.068	N/A	27,2	-1,81	39,4	-6,01

N/A: Veriye ulaşılamamıştır.

*Gerçek usulde vergilendirilen.

**Türkiye genelinde yaygın ve yoğun denetim.

***2005 yılından sonra, yetkiler GİB'e geçmiş, GİB, Türkiye'de vergi kayıp ve kaçığının en temel göstergelerinden olan bu değişkene dair verileri yayınlamaya son vermiştir.

****Literatürde ilgili yılları içerecek biçimde Türkiye'de kayıtdışı ekonominin boyutlarını herhangi bir yöntemle ölçen tek bir çalışma olmadığından, maalesef farklı yöntemlerle ulaşılan sonuçlar sıralanmıştır. Hangi çalışmada hangi yöntemin kullanıldığı ise aşağıda gösterilmiştir. Kayıtdışı istihdam verileri ise SGK'dan alınmıştır.

Kaynak:İlgili Yıllar GGM, GİB, GEP ve VDK Faaliyet Raporları; Candan (TÜİK'den alıntı, TÜİK ise anket yöntemiyle hesaplamıştır), 2007:19; Schneider vd. (MIMIC adında bir model kullanılmış), 2010:23; Yurdakul (Basit Parasal Oran yöntemi ile hesaplanmış), 2008: 209; http://www.sgg.gov.tr/wps/portal/tr/sigortalilik/kayitdisi_istihdam/kayitdisi_istihdam_oranlari (Erişim Tarihi: 10/10/2013).

Tabloda da görüldüğü gibi, denetim sonucu tesis ettirilen yeni mükellefiyet sayısındaki salınımlarla birlikte görülen hafif de olsa düşme eğilimi, kayıtlı gelir vergisi mükellefi sayılarında, yine salınımlarla birlikte, az da olsa bir düşüş biçiminde kendini göstermektedir. 1995 yılında 1.829.995 olan bu sayı, 2012 yılını 1.760.785 olarak kapamıştır. Buna karşılık, kurumlar vergisi mükellef sayısı, mali mevzuatta şirketleşmenin teşvik edilmesi ile, önemli oranda, ve istikrarlı sayılabilecek bir eğilimle, önemli ölçüde artmıştır. 1995 yılında 319.698 olan kurumlar vergisi mükellef sayısı, 2012 yılını 664.025 mükellefle tamamlamıştır. Ancak bunu, vergi denetimi ve inceleme yoğunluğundaki artışla açıklamak pek mümkün değildir. Çünkü, işletme ölçeği olarak, tamamen kayıtdışı bir biçimde faaliyet göstermek, kurumlar vergisinin potansiyel muhatapları açısından, teknik olarak imkansızdır. Kaldı ki ortakların karşılıklı haklarını yasal olarak diğer ortaklara karşı ileri sürebilmesi açısından da, kayıt altında olmak, neredeyse psikolojik bir zorunluluktur. Dolayısıyla mükellef sayıları itibariyle, vergi denetim elemanı sayısı ve denetimlerinin yoğunluğunun, vergi tabanını genişletme ve gönüllü uyumu sağlama konusunda pek başarılı olduğu söylenemez.

Buna rağmen, doğrudan kayıtdışı ekonomi ve istihdam rakamlarına bakıldığında, 1995 yılından bu yana görece bir iyileşmenin olduğu ifade edilebilir. 1995 yılında %61,3 dolaylarında olan kayıtdışı ekonominin ağırlığı, istikrarlı bir biçimde azalarak, 2012 yılında %27'lere kadar düşmüştür. Aynı şekilde kayıtdışı istihdam oranı da %51 dolaylarından, %40'lara gerilemiştir. Bu, elbette bir başarıdır, ancak yine de yüzde 40'lık bir kayıtdışı istihdam oranı, oldukça yüksek bir paydır. Bu tablo, Türkiye'de istihdam edilen nüfusun yarısına yakınının kayıtdışında bulunduğu anlamına

F. AKBEY

gelmektedir. Böyle bir görünüm, ülkenin sosyal adalet ve politikaları açısından da bir tehdit oluşturmaktadır.

Bir ekonomideki kayıtdışılığın aslında en önemli göstergesi sayılabilecek beyan dışı kalan matrah oranı konusunda, elimizdeki veriler maalesef sağlıklı bir karşılaştırma yapma olanağı tanımamaktadır, çünkü 2005 yılından sonra GİB, bu veriyi yayınlamaktan vazgeçmiştir. Buna rağmen bir değerlendirme yapacak olursak; özellikle 1999-2004 arası dönemde toplam müfettiş sayısında görülen istikrarlı artışa rağmen, beyan dışı matrahın potansiyel matraha oranında dikkate değer bir değişikliğin olmadığı sonucuna varabiliriz. 1999 yılında %45 olan bu oran 2004 yılını %46 ile kapamıştır. Elbette bunda 2000-2001 krizlerinin de etkisi olduğu gözden kaçırılmamalıdır. Ancak yine de, bir ülkede kriz olması, vergisel denetimlerin aksaması ve potansiyel matrah üzerindeki denetimlerin gevşetilmesi veya başarısızlıkla sonuçlanması için bir gerekçe olarak değerlendirilmemektedir. Burada bilinçli veya değil, bir denetim zaafı olduğu düşünülmektedir. Bu verinin, vergi idaresinde artık yayımlanmaması da “şeffaflık” ilkesi gereği ayrıca değerlendirilmelidir.

Kayıtdışılıkla mücadelede, yaptırımların etkinliğini kısıtlayan bir konu da, “uzlaşma” müessesesidir. Aşağıdaki tablodan da izleneceği gibi, gerek tarhiyat öncesi, gerekse tarhiyat sonrası uzlaşma oranlarının yüksekliği, mükellefin vergiye gönüllü uyumunu olumsuz yönde tahrik etmekte ve “en kötü ihtimalle uzlaşım” yaklaşımına meşru zemin hazırlamaktadır.

Tablo 5. Tarhiyat Öncesi ve Sonrası Uzlaşma Sonuçları

Yıl	Tarhiyat Öncesi			Tarhiyat Sonrası		
	Uzlaşmaya Konu Olan Rapor Sayısı (A)	Uzlaşılan Rapor Sayısı (B)	Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Oranı (B/A) (%)	Uzlaşmaya Konu Olan Rapor Sayısı (C)	Uzlaşılan Rapor Sayısı (D)	Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Oranı (D/C) (%)
1995	n.a	N/A	n.a	N/A	N/A	N/A
1996	15.115	13.116	86,8	116.352	100.057	86,0
1997	19.578	17.103	87,4	114.187	106.411	93,2
1998	23.854	21.797	91,4	95.583	85.083	89,0
1999	14.793	13.288	89,8	53.558	47.744	89,1
2000	20.504	18.675	91,1	59.132	50.963	86,2
2001	15.437	13.139	85,1	87.648	75.296	85,9
2002	19.339	16.700	86,4	102.086	92.155	90,3
2003	10.020	8.536	85,2	57.110	45.623	79,9
2004	9.624	8.665	90,0	88.216	82.035	93,0
2005	15.745	14.465	91,9	154.627	143.301	92,7
2006	21.431	19.238	89,8	124.101	114.070	91,9
2007	35.734	30.604	85,6	137.404	124.888	90,9
2008	32.937	27.177	82,5	145.426	132.933	91,4
2009	38.873	33.274	85,6	130.119	111.897	86,0
2010	N/A*	N/A*	N/A*	129.824	118.409	91,2
2011	N/A*	N/A*	N/A*	62.351	51.079	81,9
2012	N/A*	N/A*	N/A*	77.754	73.787	94,9

N/A: Veriye ulaşılamamıştır.

*25.02.2011 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 6111 Sayılı Kanun ile, tarhiyat öncesi uzlaşma aşamasındaki vergi alacaklarına yeni bir düzen getirildiğinden, 2010 yılı sonrası tarhiyat öncesi uzlaşma verilerine ulaşılamamıştır.

Kaynak: İlgili Yıllar GGM, GİB, GEP ve VDK Faaliyet Raporları.

Görüldüğü gibi, vergi inceleme raporlarının büyük bir kısmı uzlaşma ile sonuçlanmaktadır. Oldukça az bir kısmının ise yargıya intikal ettirildiği; yargıya intikal eden uyuşmazlıkların genellikle büyük tutarlı vergi inceleme raporlarından oluştuğu, bunlara ilişkin yargı kararlarının da büyük ölçüde

F. AKBEY

vergi idaresi aleyhine sonuçlandığı iddia edilmektedir (Acar ve Merter, 2004: 12). Bu eğilimin üç farklı anlam taşıdığı düşünülmektedir Birinci olarak, vergi idaresi, incelenen mükelleflerin maddi olanaklarını da göz önüne alarak, bir sosyal politika aracı şeklinde, mükellefi cezalandırmak yerine uzlaşarak, işletmenin devamını ve bu arada da yeni vergi gelirine eşlik edecek şekilde kayıt altına girmesini hedeflemektedir. Bu ihtimalin varlığıyla birlikte, elimizde kanıtlayacak herhangi bir veri bulunmamaktadır. İkincisi, vergi incelemesi sonucu yapılan tarhiyat, belirli oranlarda hatalı hesaplamalara dayanmaktadır. Tablo 2’de gösterildiği gibi, denetimde ağırlıklı olarak, işin ehli müfettişlerin yanı sıra, yetkilendirilmiş memurların kullanılması da bu tezi maalesef güçlendirmektedir. Memurların inceleme kapasitesi, haliyle müfettişler düzeyinde olamayacağı için, yapılan maddi hataların veya denetim sonuçlarında şüpheli görülen hususların çokluğu, bu uzlaşma sonuçlarına yol açabilecektir. Ancak vergi idaresinin yayınladığı hiçbir istatistikte, bu hatalara ilişkin bir veriye rastlanamamaktadır. Oysa, bizce, bu hatalara dair istatistikler de yayınlanmalıdır. Rhoades’in Tip 1 hata olarak tanımladığı bu hataların yoğunluğu, vergi idaresinin performansının değerlendirilmesi açısından oldukça önemlidir. Son ihtimal, denetim sonrası, yeterli maddi delil olmadan, tarhiyat yapılmakta, vergi cezası kesilmektedir. Vergi davalarının çok büyük oranda mükellef lehine sonuçlandığı iddiası, bu savı destekler görünmektedir.

Burada, kayıtdışılığın azaltılması adına, 2013 yılında yapılan bir düzenlemenin de önemini vurgulamak gerekmektedir. Buna göre; 15.06.2013 ve 29.06.2013 tarihli ve 426 ve 427 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde getirilen ve kamuoyunda Yazarkasa-POS olarak bilinen uygulama ile, 01.01.2016 tarihine kadar, ödeme kaydedici cihaz bulundurma zorunluluğu olan tüm işyerleri, yeni nesil POS özelliği de olan araçları kullanmak zorunda olacaklardır. Bu uygulamanın özellikle

KDV ve ÖTV tahsilatında önemli oranda iyileştirme sağlayacağı, dolayısıyla aynı zamanda kayıtdışılığın önlenmesine de ciddi katkılar sunacağı görüşündeyiz. Yine de, kayıtdışılıkla mücadelede, asıl önlemlerin, önemli olmakla birlikte, kayıt altında olan mükellefin vergiden kaçınma veya vergi kaçırma davranışının önlenmesinin yanı sıra, vergi tabanını genişletmeye yönelik çabalara yoğunlaşması gerektiği açıktır.

5.3. Denetim ve Vergilemede Adalet

Vergi tahsilatı ve kompozisyonu, vergilemede adalet açısından, üç boyut itibariyle önem taşımaktadır. Birincisi, vergiye gönüllü uyum çerçevesinde dürüst mükelleflerin adalet algısı bağlamında, beyana dayalı olarak tahsil edilen vergilerin ağırlığıdır. İkincisi, literatürde geniş yer bulduğu gibi, dolaylı-dolaysız vergi dağılımıdır. Üçüncüsü ise, vergi yükünün emek ve sermaye arasındaki bölüşümüdür. Aşağıdaki tabloda, her üç boyuta ilişkin veriler sunulmakta ve böylece bir karşılaştırma olanağı elde edilmektedir.

F. AKBEY

Tablo 6. Vergi Denetiminin Vergilemede Adalet Açısından Sonuçları

Yıl	Beyana Dayalı Gelir Vergisi Tahsilatının Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (%)	Beyana Dayalı Kurumlar Vergisi Tahsilatının Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (%)	Beyana Dayalı Gelir ve Kurumlar Vergisi Tahsilat Toplamının Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (%)	Dolaylı Vergiler / Toplam Vergi Tahsilatı (%)	Dolaysız Vergiler / Toplam Vergi Tahsilatı (%)	Kurumlar Vergisi / Genel Bütçe Vergi Gelirleri (%)	Ücret Üzerinden Alınan Vergiler / Genel Bütçe Vergi Gelirleri (%)
1995	2,3	4,0	6,3	56,4	43,6	9,5	16,3
1996	2,4	3,6	6,0	59,9	40,1	8,4	15,8
1997	1,9	3,6	5,6	58,2	41,8	8,3	15,6
1998	3,1	3,9	7,0	52,0	48,0	8,1	14,4
1999	3,3	3,4	6,7	53,9	46,1	10,5	14,0
2000	1,3	1,5	2,8	58,7	41,3	8,9	14,2
2001	1,2	1,7	3,0	60,1	39,9	9,3	9,6
2002	1,4	1,8	3,3	85,3	14,7	9,3	8,5
2003	1,3	2,0	3,3	86,7	13,3	10,3	7,8
2004	1,1	0,9	2,1	66,7	33,3	9,5	10,5
2005	1,1	0,5	1,6	67,9	32,1	9,6	11,8
2006	1,1	0,6	1,7	70,7	29,3	8,2	10,9
2007	1,0	0,6	1,6	67,4	32,6	9,2	12,4
2008	1,1	0,6	1,7	66,1	33,9	9,8	11,9
2009	1,2	0,6	1,8	65,2	34,8	10,5	12,2
2010	1,0	0,5	1,5	69,3	30,7	9,7	13,2
2011	1,1	1,5	2,7	67,9	32,1	10,3	13,0
2012	1,1	0,9	2,0	67,0	33,0	10,12	N/A

N/A: Veriye ulaşılamamıştır.

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, İlgili Yıllar Faaliyet Raporları;
http://gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_3.xls.htm (Erişim Tarihi:26/09/2013);
<http://www.kesk.org.tr/content/mustafa-durmu%C5%9F-vergilemede-adalet-nas%C4%B1> (Erişim Tarihi: 28/11/2013);
<http://sablon.sdu.edu.tr/fakulteler/iibf/dergi/files/2006-2-17.pdf> (Erişim Tarihi:28/11/2013).

Bir ekonomide, vergilemede gönüllü uyum konusunda en önemli göstergelerden biri de beyana dayalı vergilerin, toplam tahsilattaki payıdır. Yukarıdaki tabloda görüldüğü gibi, Türkiye maalesef bu konuda pek olumlu bir görünüme sahip değildir. 1995 yılından 2012 yılına kadar, beyana dayalı

gelir ve kurumlar vergilerinin Genel Bütçe toplam vergi gelirleri içindeki payı istikrarlı bir biçimde düşüş sergilemiştir. 1995 yılında %2,3 olan beyana dayalı gelir vergisi payı 2012 yılını %1,1 ile, %4.0 olan kurumlar vergisi payı ise 2012 yılını %0,9 ile kapamıştır. İki vergi türünün toplamının payı ise %6,3'ten %2.0'a düşmüştür. Bu tablo, elbette ki, vergiye gönüllü uyum açısından pek olumlu değildir. Vergilemede asıl olan beyan olduğuna göre, adil bir vergi sistemi ve yapısında, vergi gelirlerinin de ağırlıklı olarak beyana dayanması gerekmektedir. Oysa yukarıdaki tablo, vergi denetimindeki tüm nicel (denetim elemanları sayısında artış) ve nitel (örgütsel değişimler ve VEDOP I-II-II) iyileşmelere rağmen, mükellefin vergiye gönüllü uyumu noktasında, arzu edilen seviyeye yaklaşmak şöyle dursun, durumun giderek kötüleştiğini ortaya koymaktadır. Doğal olarak bu durum, vergi politikasının dolaylı vergiler üzerine yüklenerek, vergi adaletini daha da sürdürülemez bir noktaya getirmesine sebebiyet vermektedir.

Dolaylı-dolaysız vergi paylarının seyri, vergilemede adalet açısından giderek sürdürülebilir olmaktan uzaklaşmıştır. 1995 yılında dolaylı vergilerin toplam vergi tahsilatı içindeki yapısı (%56,4) ile dolaysız vergilerin payı (%43,6) nispeten birbirine daha yakındır. Oysa bu nispi denge, süreç içerisinde dolaylı vergiler lehine hızla bozulmuş ve 2012 yılında dolaysız vergilerin oranı %33,0'a, dolaylı vergilerin payı ise %67,0'a ulaşmıştır. Bu durum, vergilemede adalet unsurunu iki şekilde bozmaktadır. Birincisi, dolaylı vergilerin “tersine artan oranlı” niteliğinin sonucu olarak, düşük gelirli mükelleflerin, gelirlerine nispeten, yüksek gelirlilere göre daha fazla vergi ödemelerine yol açmaktadır. İkincisi ise dolaylı vergilerin daha kolay yansıtılabilmesinin bir neticesidir. Bu vergiler daha çok tüketim maddeleri üzerinden alındığından, “temel/nihai tüketici kitle” olarak daha çok emek

F. AKBEY

kesimi üzerinde kalmaktadır. Bu da aşağıda bahsettiğimiz, vergilemede adaletin emek-sermaye boyutunun daha da derinleşmesi ile sonuçlanmaktadır.

Dolaylı vergiler konusunda burada üzerinde durulması gereken bir diğer konu da, vergi tahsilatında etkinliğin geldiği nokta ile ilgilidir. Bilindiği gibi, dolaylı vergiler, yapıları gereği fiyata gizlendiklerinden, çoğunlukla stopaj yoluyla tahsil edilirler. Denetim elemanı sayısındaki ve vergi idaresinin örgütsel yapısındaki olumlu gelişmelere rağmen, stopaja dayalı dolaylı vergilerin payının giderek artması, vergi tahsilatında etkinliğin optimal düzeyden uzaklaşması olarak da yorumlanabilir.

Yukarıdaki tablonun son iki sütunu, sermaye kesiminin temel vergisel yükümlülüklerini temsil etmesi açısından, kurumlar vergisinin genel bütçe vergi gelirleri içindeki payı ile; emek kesiminin birincil vergi yükünü ifade eden ve ücret üzerinden alınan vergilerin payının bir karşılaştırmasını sunmaktadır. Görüldüğü gibi, yıllara sari hafif salınımlarla birlikte, kurumlar vergisinin payı yüzde 9-10 aralığının yerleşmiştir. Ücret üzerinden alınan vergilerin payı ise 1995'teki %16,3'lük seviyesinden 2011 yılı itibarıyla, %13,0'a düşmüştür. İlk bakışta, bu iki oranın birbirine çok yakın olduğu iddia edilebilir. Oysa bu değişkeni, kayıtdışı istihdam oranıyla birlikte değerlendirdiğimizde (2012 yılı için %40 dolaylarında), mesele daha iyi anlaşılacaktır. Tek cümle ile ifade edecek olursak, Türkiye'de %40'ı kayıtdışı olan işgücünün kalan %60'ı, sermaye kesiminin ödediğinden %30 daha fazla vergi ödemektedir. Bu durum, vergilemede adalet açısından, vergi idaresinin üzerinde ciddiyetle durması gereken bir sonuçtur.

6. SONUÇ

Türkiye'de 2010 ve 2011 yılında gerçekleştirilen yasal düzenlemelerle vergi denetiminden sorumlu birimler Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı

çatısı altında birleştirilmiştir. Bu çalışmanın ana öznesini teşkil eden vergi denetmenleri ve yardımcıları ise A Grubu Vergi Müfettişi ve Yardımcısı kadrolarına geçirilmiştir. Eski vergi denetmenleri döneminden başlayarak, yıllara sari salınlara rağmen bu kadrodaki toplam personel sayısında genel bir artış eğilimi olduğu görülmektedir. Dolayısıyla, bu artışın tahsilatta etkinlik, kayıtdışılıkla mücadele ve vergilemede adaletle olan etkileri ölçülebilir hale gelmiştir. Ortaya çıkan tabloda, sonuçların pek de olumlu olmadığı görülmüştür.

Denetim ve inceleme sayılarındaki ve devletin vergi gelirlerinin genel bütçe vergi gelirleri içindeki payıyla beraber, bu gelir türünün nominal anlamda arttığı söylenebilir. Ayrıca vergi yükü de hafif bir artış eğilimi sergilemektedir. Ancak vergi gelirlerindeki artışın ÜFE-TEFE'ye (1998=100) göre yeniden düzenlenmiş hali değerlendirildiğinde, denetim elemanı sayısındaki artış ile arasındaki ilişkinin koptuğu, hatta müfettiş sayısındaki artışın, bir sonraki yıl vergi gelirlerindeki değişimle dahi istikrarlı bir ilişkisinin olmadığı ortaya çıkmıştır. Müfettiş başına düşen mükellef ve inceleme sayısındaki düşüş ve ayrıca otomasyona geçişte VEDOP I-II-III projelerinin başarısı bağlamında, denetim kalitesindeki artışa rağmen, özellikle 2000-2001 ve 2008 krizlerinin ve ortalama her 2,5 yılda bir çıkan vergi aflarının da etkisiyle, denetim kadrolarındaki iyileşmenin vergi tahsilatına senkronize olarak henüz yansımadağı da ifade edilebilecektir.

Kayıtdışılıkla mücadelede ise, yapılan tüm denetimlere rağmen gerçek usulde vergilendirilen gelir vergisi mükellef sayısında pek bir değişiklik olmadığı, ancak –yabancı yatırım ve şirketleşme yönündeki teşviklerin de etkisiyle- kurumlar vergisi mükellef sayısında, 1995 yılından 2012 yılına kadar %100'ün üzerinde bir artış sağlandığı görülmektedir. Burada vergisel

F. AKBEY

denetimin beklenildiği gibi etkili olmadığı sonucuna varılmıştır, çünkü ontolojik ve ölçek olarak kurumlar vergisi mükellefi olacak düzeyde ortaklığa sahip bir firmanın kayıtdışı kalamayacağı açıktır. Kayıtdışı ekonominin büyüklüğünde ise önemli oranda bir düşüş görülmektedir. Buna karşılık, 1995-2012 dönemini kapsayan ve tek ölçüm yöntemi kullanan bir çalışmaya rastlanmadığından, yani kayıtdışılık oranları ile ilgili veriler farklı ölçüm yöntemlerinden derlendiğinden, bu sonuca ihtiyatla yaklaşmak yerinde olacaktır. Ancak kayıtdışı istihdam oranında %50'lerden %40'lar düzeyine bir azalma görülmektedir. Bu, olumlu bir gelişme olarak değerlendirilmiştir. Bu, tüm alınan tedbirlere rağmen, oldukça yüksek bir orandır. Kısaca, çalışan nüfusun neredeyse yarısının kayıtdışı olduğu ifade edilebilecektir.

Vergilemede adalet açısından durum maalesef daha olumsuzdur. Adil bir vergi sisteminde, vergilemede esas olan beyandır; dolayısıyla tahsil edilen vergiler ağırlıklı olarak beyana dayanmalıdır. Oysa Türkiye'de 1995-2012 döneminde beyana dayalı gelir vergisinin genel bütçe toplam vergi gelirleri içindeki payı, kurumlar vergisinin payı ve gelir ve kurumlar vergisi toplamının payı önemli oranda düşmüştür. Bu da, vergi yapısının tevkifat esaslı bir hal aldığı izlenimini güçlendirmektedir. Aynı durum dolaylı-dolaysız vergiler ayrımında da kendisini göstermektedir.

Genel bütçe vergi gelirlerine nispetle, Türkiye'de vergi tahsilatı, dolaylı vergiler lehine, aşırı ölçüde dengesizleşmiştir. 1995-2012 döneminde, dolaysız vergilerin payı gerilemiş, dolaylı vergilerin payı ise yükselmiştir. Bu durum “tersine artan oranlılık” özelliği dolayısıyla, vergilemede adalet ilkesini önemli ölçüde zedelemektedir. Benzer şekilde, süreç düzelme eğilimi göstermekle beraber, ücret (emek) üzerinden alınan vergilerin genel bütçe toplam vergi tahsilatı içindeki payı, halen, kurumlar vergisi (sermaye)

tahsilatından fazladır. Özetle vergisel denetimler, vergilemede adalet açısından da önemli bir iyileşme sürecini beraberinde getirememiştir.

KAYNAKÇA

ACAR, İ. A., MERTER, M.E. (2004), “Türkiye’ de 1990 Sonrası Dönemde Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu”, *Maliye Dergisi*, 147, 5-27.

BAKIR, C. (2012), “ Maliye Bürokrasisinde Örgütsel Değişim ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı’nın Kurulması”, *Amme İdaresi Dergisi*, 45(2), 81-102.

BAUCUS, M., HATCH, O., GRASSLEY, C. (2012), *Tax Gap: IRS Could Significantly Increase Revenues by Better Targeting Enforcement Resources*, Report to Congressional Requesters, United States Government Accountability Office (GAO), (<http://www.gao.gov/assets/660/650521.pdf>, 10.09.2013).

BAUNSGAARD, T., KEEN, M. (2005), *Tax Revenue and (or?) Trade Liberalization*, IMF Working Paper WP/05/112, (<http://cdi.mecon.gov.ar/biblio/docelec/fmi/wp/wp05112.pdf>, 04.09.2013).

BAURER, L.I. (2005), *Tax Administrations and Small and Medium Enterprises (SMEs) in Developing Countries*, Worldbank Group Publication, (<http://www.frpii.org/english/Portals/0/Library/Tax%20Administration/Tax%20Administrations%20and%20Small%20and%20Medium%20Enterprises%20%28SMEs%29%20in%20Developing%20Countries.pdf>, 04.09.2013).

F. AKBEY

BİBER, E. (2010), *Revenue Administration: Taxpayer Audit-Development of Effective Plans*, International Monetary -Fund Fiscal Affairs Department, Technical Notes and Manuals, No: 10/03, (<http://www.imf.org/external/pubs/ft/tnm/2010/tnm1003.pdf>, 15.11.2013).

BİCKLEY, J.M. (2012), *Tax Gap, Tax Compliance, and Proposed Legislation in the 112th Congress*, Washington DC: CRS (Congressional Research Service) Report for Congress, Report No: 7-5700.

CAMERON, P., CHAMBERS, V., MCCOY, T. (2004), "Identification of Critical Success Factors for State Sales Tax Audit", *Journal of State Taxation*, 23(1), 17-32.

CANDAN, M. (2007), *Kayıt Dışı İstihdam, Yabancı Kaçak İşçi İstihdamı Ve Toplumumuz Üzerindeki Sosyo-Ekonomik Etkileri*, Uzmanlık Tezi, Çalışma Ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı Türkiye İş Kurumu Genel Müdürlüğü, Ankara.

ÇOMAKLI, Ş.E. (2008), "AB İlerleme Raporları Çerçevesinde Türkiye'deki Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesine Yönelik Uygulamalar", *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 22(1), 51-82.

DESAI, M. (2008), "Corporate Governance and Taxation: The Implications for Financial Reporting", *Beyond Boundaries: Developing Approaches to Tax Avoidance and Tax Risk Management*, Ed. Judith Freedman, Oxford: Oxford University Centre For Business Taxation, 117-128.

DUBIN, J.A., WILDE, L.L. (1988), "An Empirical Analysis of Federal Income Tax Auditing and Compliance", *National Tax Journal*, 41(1), 61-74.

DURMUŞ, M. (2013), “Vergilemede Adalet Nasıl?”,
(<http://www.kesk.org.tr/content/mustafa-durmu%C5%9F-vergilemede-adalet-nas%C4%B1>, 28.11.2013).

Ernst & Young (2013), *Indirect Tax in 2013: A Review of Global Indirect Tax Developments and Issues*,
([http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Global_indirect_tax_developments-the_shift_in_2013/\\$FILE/Indirect_tax_2013.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Global_indirect_tax_developments-the_shift_in_2013/$FILE/Indirect_tax_2013.pdf), 18.11.2013).

FUEST, C., RIEDEL, N. (2009), *Tax Evasion, Tax Avoidance and Tax Expenditures in Developing Countries: A Review of the Literature*, Report Prepared for the UK Department for International Development (DFID),
(http://r4d.dfid.gov.uk/pdf/outputs/ecodev/60670_taxevasionreportdfidfinal1906.pdf, 11.09.20013).

GERÇEK, A. (2011), “Vergi Denetim Birimlerinin Birleştirilmesi ve Sonuçları”, *Yaklaşım Dergisi*, 224, 31-36.

GILL, J.B.S. (2003), “The Nuts and Bolts of Revenue Administration Reform”,
(<http://siteresources.worldbank.org/INTTPA/Resources/NutsBolts.pdf>, 13.11.2013).

GÖKBEL, D. (2011), *Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi*, 1. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık.

GRAUBERG, T. (2009), “Anti-tax-avoidance Measures and Their Compliance with Community Law”, *Juridica International*, 16, 141-151.

F. AKBEY

HAPPÉ, R. (2008), “Multinationals, Enforcement Covenants, and Fair Share”; *Beyond Boundaries: Developing Approaches to Tax Avoidance and Tax Risk Management*, Ed. Judith Freedman, Oxford: Oxford University Centre For Business Taxation, 157-177.

(http://gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG1.htm, 08.10.2013).

(http://www.sgk.gov.tr/wps/portal/tr/sigortalilik/kayitdisi_istihdam/kayitdisi_istihdam_oranlari, 10.10.2013).

Kalkınma Bakanlığı (2006), *9. Kalkınma Planı (2007-2013) Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, Ankara.

KOPCZUK, W. (2006), “Tax Simplification and Tax Compliance: An Economic Perspective”, (<http://www.columbia.edu/~wk2110/bin/epi.pdf>, 04.09.2013).

LİU, B. (2011), “Tax Evasion, Taxation Inspection and Net Tax Revenue: From an Optimal Tax Administration Perspective; *Journal Of Computers*, 6(9), 1799-1805.

NİU, Y. (2012), “Tax Audit Productivity in New York State”, *Journal of Economic and Social Measurement*, 37, 265–275.

OECD (2006), *Strengthening Tax Audit Capabilities: General Principles and Approaches*, Centre For Tax Policy And Administration, (<http://www.oecd.org/tax/administration/37589900.pdf>, 14.08.2013).

OZANSOY, A. (2011), “Vergi Denetim Kurulu Eksik Kuruldu”, *Yaklaşım Dergisi*, 224, 55-59.

RHOADES, S. C. (1997), “Costly False Detection Errors and Taxpayer Rights Legislation: Implications for Tax Compliance Audit Policy and Revenue Collections”, *The Journal of the American Taxation Association*, 19, 27-47.

SAVAŞAN, F., ODABAŞ, H. (2005), “Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Nedenleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma”, *Selçuk Üniversitesi İ.İ.B.F. Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 5(10), 1-28.

SCHNEIDER, F., BUEHN, A., MONTENEGRO, C.E. (2010), “Shadow Economies All Over the World New Estimates for 162 Countries from 1999 to 2007”, Policy Research Working Paper No:5356, (http://www.wds.worldbank.org/servlet/WDSContentServer/WDSP/IB/2010/10/14/000158349_20101014160704/Rendered/PDF/WPS5356.pdf, 10.10.2013).

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (2013), *2012 Yılı Faaliyet Raporu*, (http://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2fDocuments%2fDosya%2fvergi+denetim+kurulu_200513.pdf, 19.09.2013).

YARAŞIR, S. (2013), “Vergi Afları ve Türkiye’deki Vergi Aflarının Değerlendirilmesi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, 379, 175-188.

YURDAKUL, F. (2008), “Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi: Bir Model Denemesi”, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 63(4), 205-222.