

ÜLKEMİZDE E-BEYANNAME UYGULAMASININ VERGİ DENETİMİNİN ETKİNLİĞİ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ

Mehmet Emin MERTER¹

ÖZ

İnternet ve bilim teknolojilerindeki gelişmeler tüm dünyada olduğu gibi ülkemizde de e-devlet uygulamalarının gelişmesine ve yaygınlaşmasına yol açmıştır. E-devlet uygulamasının en yaygın bir şekilde uygulandığı alan e-vergilendirmedir. E-vergileendirme kapsamında, ülkemizde 2004 yılından beri uygulanmaya başlanmış olan e-beyanname ile 2011 yılında kurulan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın (VDK) yapmış olduğu vergi denetim işlemleri arasındaki ilişkinin ortaya konulması ve uygulamaların etkinliğinin değerlendirilmesi bu çalışmanın amacını oluşturmaktadır. VDK Başkanlığı tarafından gerçekleştirilen vergi denetim işlemlerinde internet ortamında verilen beyanname ve bildirimlerin en önemli veri olarak dikkate alınarak incelenecek mükelleflerin tespiti yapılması, e-beyanname uygulamasının önemini orta koymaktadır.

Anahtar Kelimeler: *E-beyanname, Vergi Denetim Kurulu, Vergi Denetimi.*

THE ANALYSIS OF THE IMPACT OF E-DECLARATION OF TAXES ON THE EFFECTIVENESS OF TAX AUDITINGS

ABSTRACT

By the advent of new information and scientific technologies, the rise of e-government applications and development of such implementations were more than apparent. One of the most widely applied fields of such applications was the terrain of e-taxation. In the context of e-taxation in Turkey, e-declaration since the beginning of its implementation in 2004 and the Directorate of Tax Auditing Council will be the prime objects of analysis for his very study as in regard to the novel ways how tax auditing is realized and the effectiveness of tax auditing processes. By means of handling the electronic declaration, as the most important date, the analysis shall reveal the importance of e-declarations with more potency on identifying the tax payers and related issues

Keywords: *E-Declaration, Tax Auditing Council, Tax Auditing.*

¹ Yrd. Doç. Dr. Celal Bayar Üniversitesi, Akhisar Meslek Yüksekokulu Öğretim Üyesi, emin.merter@cbu.edu.tr.

GİRİŞ

Günümüzde tüm dünyada internet ve bilgisayar teknolojileri alanlarında yaşanan gelişmeler beraberinde birçok yeni uygulamaların ortaya çıkmasına ve gelişmesine yol açmaktadır. Bu çerçevede bakıldığında gerek özel ve gerekse kamu alanında internet ve bilgisayar teknolojilerinde yararlanarak sunulan hizmetlerde etkinlik ve verimliliğin sağlanmasının amaçlandığı görülmektedir. Yakın zamanlara kadar dünyada sadece gelişmiş ülkelerde görülen kamu hizmetlerinde e-devlet uygulamalarının, bugün ülkemizde dahil olmak üzere birçok ülkede yaygın bir şekilde uygulandığını görüyoruz.

Çalışmamızda ülkemizde e-beyanname uygulamasının vergi denetiminin etkinliği üzerindeki etkileri incelenmiştir. Bu kapsamda önce e-beyanname uygulamasının gelişimi ile ülkemizde e-beyanname uygulamasının hukuki altyapısı ortaya konulmuş ve bu konudaki düzenlemeler incelenmiştir. Daha sonra e-beyanname uygulamasının başladığı tarihten günümüze kadar olan uygulama sonuçları incelenmiştir. Çalışmada özellikle vergi denetim birimlerinin tek bir çatı altında toplanması amacına yönelik olarak oluşturulan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın denetim işlemleri üzerinde durulmuştur.

1. E-BEYANNAME UYGULAMASININ GELİŞİMİ VE HUKUKİ ÇERÇEVESİ

E-Beyanname uygulamasının gelişimi ve hukuksal çerçevesi aşağıda iki kısımda ele alınmıştır. Öncelikle genel hatlarıyla e-beyanname uygulamasının gelişimi ve çerçevesi ortaya konulmuş ve sonra ki kısımda da ülkemizde e-beyanname uygulamasının hukuksal çerçevesi incelenmiştir.

a. E-Beyanname Uygulamasının Gelişimi

Elektronik vergi yönetimi (e-vergi) uygulamaları, ilk önce ABD'de başlamış, sonra diğer gelişmiş batı ülkelerine yayılmıştır. Gelişmiş ülkelerde başlayan ve sonraki yıllarda birçok ülkede de uygulama alanı bulan e-devlet anlayışı, internet ve bilgisayar teknolojilerinden yararlanarak devlet tarafından sunulan hizmetlerin hızını ve kalitesini artırmıştır.

Bu bağlamda, vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi, kamu hizmeti kalitesinin artırılması ve mükelleflerin işlem yapma hızının artırılması konularında E-devlet uygulamalarının çok önemli bir yerinin olduğu açıktır. Vergi gelirlerinin güvence altına alınması için,

ülkelerin mali sistemlerinin E-devlet uygulamaları çerçevesinde gerekli otomasyona sahip olması gereklidir.

E-devlet yapısının bir uzantısı olan E-maliye sisteminin oluşturulmasında iki unsurun dikkate alınması gereklidir. Bunlardan birincisi, sistemli bir otomasyon düzeninin oluşturulması, ikincisi ise oluşturulan E-maliye sisteminin hukuksal düzenlemelerle desteklenmesidir. (Öz ve Bozdoğan, 2012: 79)

E-vergileme, bir e-devlet uygulaması olarak karşımıza çıkmaktadır. E-vergileme, günümüzde “yeni gelişen e-ticaretten elde edilen gelir ve kazancın vergilendirilmesi” ve “devletin mevcut vergi konularından elde edilen gelir ve kazançlarının vergilerinin (gelir, kurumlar, gümrük vergileri vb.) İnternet-Bilgisayar Teknolojileri (İBT) altyapılarından yararlanılarak toplanması” olmak üzere iki alanda gelişim gösterdiği görülmektedir. (Özgen, 2008: 200)

E-vergileme, verginin, internete bağlı bilgisayarlar, çevrimiçi haberleşme araçları veya vergi dairesine gitmeyi gerektirmeyen diğer iletişim aygıtları yardımıyla, tahakkuku ve tahsilini sağlayan bir e-devlet uygulaması ve kamu hizmeti sunuş şekli olarak tanımlanmaktadır. Türkiye’de uygulama, esas itibariyle, “vergi borcunun miktarını belirten vergi beyannamesinin, vergi idaresine elektronik olarak teslim edilmesi (e-beyanname)” ve “tahakkuk eden vergi borcunun vergi idaresine gitmeden elektronik araçlarla yatırılması (e-vergi ödeme)” olmak üzere iki aşamadan oluşmaktadır. (Turan ve Özgen, 2009: 135)

Ülkemizde e-beyanname uygulamasına ilişkin olarak 31 Temmuz 2004 Tarihli Resmi Gazete yayınlanan 5228 sayılı Bazı Kanunlarda ve 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile birlikte ilk yasal düzenlemenin yapıldığı ve sonrasında da beyannamelerin elektronik ortamda gönderilmesi uygulanmasına 01 Ekim 2004 tarihinden itibaren başlandığı görülmektedir. Bu çerçeve de aşağıda ülkemizde e-beyanname uygulamasının hukuki çerçevesi ele alınmıştır.

b. Ülkemizde E-Beyanname Uygulamasının Hukuki Çerçevesi

31 Temmuz 2004 Tarihli Resmi Gazete yayımlanan 5228 sayılı Bazı Kanunlarda ve 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile birlikte e-beyanname uygulamasının yasal olarak ilk adımının atıldığı görülmektedir. Kanunun 3. Maddesinde:

213 sayılı Kanununun 28 inci maddesinin başlığı "Vergi beyannamesinin postayla veya elektronik ortamda gönderilmesi" şeklinde değiştirilmiş ve maddeye aşağıdaki fıkralar eklenmiştir.

"Beyannamenin elektronik ortamda gönderilmesi halinde tahakkuk fişi elektronik ortamda düzenlenir ve mükellef veya elektronik ortamda beyanname gönderme yetkisi verilmiş gerçek veya tüzel kişiye elektronik ortamda iletilir. Bu ileti, tahakkuk fişinin mükellefe tebliği yerine geçer." denilmiştir.

Yine aynı kanununun 8. Maddesi ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) mükerrer 257 nci maddesine,

"Bu Kanununun 149 uncu maddesine göre devamlı bilgi vermek zorunda olanlardan istenilen bilgiler ile vergi beyannameleri ve bildirimlerin, şifre, elektronik imza veya diğer güvenlik araçları konulmak suretiyle internet de dahil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında verilmesi, beyanname ve bildirimlerin yetki verilmiş gerçek veya tüzel kişiler aracı kılınarak gönderilmesi hususlarında izin vermeye veya zorunluluk getirmeye, beyanname, bildirim ve bilgilerin aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bu zorunluluğu beyanname, bildirim veya bilgi çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulamaya yetkilidir" hükmü eklenmiştir.

30 Eylül 2004 Tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan 340 No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile e-beyanname uygulamalarının amacı şöyle açıklanmıştır:

"Bu Tebliğle getirilen elektronik beyanname düzenlemesinin amacı; mükelleflerin vergilendirmeye ilişkin ödevlerini yerine getirmede, gelişen bilgi işlem teknolojilerinden yararlanmak, vergi beyannameleri ile bildirim ve eklerinin kolay, hızlı, ekonomik ve güvenilir bir şekilde idareye intikalini sağlamak, vergi beyannamelerinin doldurulmasındaki hataları en aza indirerek mükellef mağduriyetini önlemek, vergi dairesinin beyanname kabul, tarh, tahakkuk ve tahsilat işlemlerini azaltarak iş ve işlemlerini kolaylaştırmak ve diğer alanlarda mükellefe daha iyi hizmet vermesini sağlamaktır."

Söz konusu tebliğ ile beyannamelerin elektronik ortamda gönderilmesi zorunluluğunu getirmeye ve bu zorunluluğu mükellef grupları, faaliyet konuları ile beyanname çeşitleri itibarıyla ayrı ayrı uygulamaya yetkili bulunmakla birlikte, ilk uygulama olması ve mükelleflerin uyum sürecini sorunsuz bir şekilde geçirebilmeleri

amacıyla, bu aşamada uygulamanın ihtiyari olarak başlatılması uygun görülmüştür.

Ayrıca bu tebliğ ile Beyannamelerin elektronik ortamda gönderilmesi uygulanmasına 01 Ekim 2004 tarihinden itibaren başlanılacağı hüküm altına alınmıştır. 346, 373 ve 376 No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile beyannameleri elektronik ortamda gönderilmesi uygulaması yaygınlaştırılmış ve zorunlu hale getirilmiştir.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın (GİB) 2014 yılı Faaliyet Raporu verilerine göre, ülkemizde Ocak 2015 itibariyle 41 beyanname ve bildirim, e-beyanname sisteminden alınmaktadır. 2014 yılında alınan beyanname sayısı 75.160.223 adet olup, e-beyanname sistemi ile beyanname gönderme oranı % 99,8'dir. (Gelir İdaresi Başkanlığı[GİB], Faaliyet Raporu, 2014)

Türkiye'de e-vergilendirme dolayısıyla e-beyanname uygulamasının yaygınlaşması ve başarısında VEDOP-I ve VEDOP-II projeleri çok önemli bir rol oynamıştır. Bugün itibariyle; 449 vergi dairesi, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı, 583 mal müdürlüğü İnternet Tabanlı Vergi Dairesi Otomasyonu (e-VDO) kapsamında bulunmaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığında otomasyon kapsamına alınmayan birim kalmamıştır. (Gelir İdaresi Başkanlığı[GİB], Performans Programı, 2014)

2. VERGİ DENETİM BİRİMLERİ TARAFINDAN YAPILAN DENETİM İŞLEMLERİ

Geçmişte de günümüzde de vergi denetim birimleri tarafından yapılacak olan vergi incelemelerinde en önemli husus, incelenecek mükelleflerin doğru seçilmesidir.

Geçmişte, vergi incelemelerinin kapasitesi, beyanname veren tüm mükellefleri incelemeye alınmasına imkân tanımadığından, özellikle vergi kaçığının olduğu alanlara yönelmeyi zorunlu kılmıştır. Ayrıca vergi incelemeleri sadece matrah farkı bulmayı amaçlamamakta, mükelleflerin üzerinde oluşturacağı caydırıcı etki ile vergi kaçığının oluşmasını engellemesi de amaçlanmıştır. Bu çerçevede, vergi incelemesine alınacak mükelleflerin seçiminde çeşitli yöntemler geliştirilmiştir. Bu yöntemler; matraha göre seçim; bölgelere, iş ve gelir gruplarına göre seçim; incelenmesinde öncelik gerektiren beyannameler; örnekleme seçim; bilgisayarlı seçim; istihbarata göre seçim; bildirimlerin gözden geçirilmesi ve mali analiz tekniği olmak üzere 7 madde de toplanmıştır. (Meriç, 2002: 114-116)

Bilindiği üzere ülkemizde bugün vergi incelemeleri Vergi Denetim Kurulu (VDK) Başkanlığı ile GİB tarafından gerçekleştirilmektedir. VDK Başkanlığı 2011 yılında oluşturulmuş olması nedeniyle öncelikle bu kurum tarafından yapılan vergi denetimlerine ilişkin temel bazı bilgilerin verilmesinde fayda bulunmaktadır.

a. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın Vergi Denetim Esasları

Bilindiği üzere ülkemizde etkin bir vergi denetim sisteminin oluşturulması gerekliliği çok uzun yıllar boyunca dile getirilmiştir. Bu doğrultuda 10 Temmuz 2011 tarihli Resmi Gazete 'de yayımlanan 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile VDK kurulmuştur. VDK Başkanlığı'nın başlıca görev ve yetkileri şöyle sayılmıştır:

- 213 sayılı VUK ve diğer gelir kanunları kapsamında vergi incelemeleri yapmak.
- Her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak suretiyle oluşturulacak VDK Risk Analiz Sistemi (VDK-RAS) üzerinden mükelleflerin faaliyetlerini gruplar ve sektörler itibarıyla analiz etmek, mukayeseler yapmak ve bu suretle risk alanlarını tespit etmek.
- Vergi yükümlülüklerine ilişkin ihbar ve şikayetleri değerlendirmek.
- Vergi incelemelerinde GİB ile gerekli eşgüdümü ve işbirliğini sağlamak.
- İnceleme ve denetim sonuçlarını izlemek, değerlendirmek ve istatistikler oluşturmak.
- Vergi inceleme ve denetimleri ile raporlamaya ilişkin standart, ilke, yöntem ve teknikleri geliştirmek, inceleme ve denetim rehberleri hazırlamak, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların uyacakları etik kuralları belirlemek.
- Performans değerlendirme sistemi oluşturmak ve Vergi Müfettişlerinin performansını bu sisteme göre değerlendirmek.
- Vergi kaçırma ve vergiden kaçınma alanındaki gelişmeler ile bunların ortaya çıkarılması ve önlenmesine yönelik yöntemler konusunda araştırmalar yapmak.

Burada ilginç olan şey, bir taraftan etkin bir vergi denetimi yapmak üzere VDK oluşturulurken aynı zamanda VUK' nun "İncelemeye Yetkililer" başlıklı 135 inci maddesinde, vergi incelemesinin; Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından

yapılacağı hükmünün yer alıyor olmasıdır. VDK görev ve yetkileri sayılırken, Vergi incelemelerinde GİB ile gerekli eşgüdümü ve işbirliğini sağlamak şeklinde bir hüküm karşımıza şöyle bir durum çıkarmaktadır: Araştırmacılar, vergi denetimine ilişkin inceleme ve değerlendirme yaparken bir taraftan VDK Başkanlığı'nın raporlarına diğer taraftan ise GİB'nin raporlarına başvurmayı zorunlu kılmaktadır. Çünkü bu raporlarda farklı rakamlar karşımıza çıkmaktadır. Bu nedenle aşağıda önce VDK Başkanlığı'nın raporları ışığında 2011-2014 yılları vergi denetimi sonuçları ve daha sonra da GİB'nin vergi inceleme sonuçları incelenmiştir. Bu verilerin analizine geçmeden önce, VDK tarafından incelenecek mükelleflerin nasıl seçildiğine ilişkin bazı değerlendirmeler yapmak, e-beyanname ile vergi denetimleri arasındaki ilişkiyi ortaya koymak açısından yararlı olacaktır. Bunun için VDK hakkında biraz daha bilgi vermekte fayda bulunmaktadır.

VDK'nun amacı, 646 sayılı KHK'da tanımlandığı üzere; "vergi incelemesi ve denetimine ilişkin temel politika ve stratejileri belirlemek ve uygulanmasını sağlamak" tır. Bu kapsamda vergi incelemeleri Grup Başkanlıklarında görevli Vergi Başmüfettişleri, Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından yürütülmektedir.

VDK Başkanlığı ile birlikte vergi denetimlerinde mükellef seçiminde, risk unsurlarına bağlı olarak yapılan risk analizleri ile mükellefler gruplara ayrılmakta ve incelenmesi gereken mükellefler bu şekilde tespit edilmektedir. (ARSLAN ve BİNİŞ, 2014: 384)

Risk analizinin etkinliği büyük ölçüde otomasyon ve bilişim teknolojilerinin seviyesine bağlı olduğu unutulmamalıdır. Bu çerçevede Türkiye'de VDK'nun yapmış olduğu risk analizleri için gereken veri ambarı başlıca üç kaynaktan tedarik edilmektedir. Bunlar; GİB, kamu kurumları ve özel kurumlardır. GİB verilerinin başlıca dayanakları; e-beyannameler, kayıt bilgileri, bildirimler, denetim geçmişleri, vergi tarhiyat ve tahsilâtlarıdır. (ARSLAN ve BİNİŞ, 2014: 397)

Ülkemizde risk alanlarının tespit görevi VDK'na aittir. Mükelleflerin faaliyetleri analiz edilerek risk alanları belirlenmektedir.

VDK bünyesinde oluşturulan Risk Analiz Şube Müdürlüğü, çeşitli kamu ve özel sektör kurumlarından mükellefler ve mükellefiyetle ilgili elde ettikleri bilgileri toplamakta, bunlardan yola çıkarak Risk Analiz Sistemleri oluşturmaktadır. Risk Analiz Sistemlerinde veri eşleştirmesine dayalı çapraz kontroller

yapılmakta ve bu kontroller sonucunda riskli çıkan mükelleflerle ilgili bilgiler vergi müfettişlerine sunulmaktadır. (Vergi Denetim Kurulu [VDK], Faaliyet Raporu, 2013)

Bununla birlikte Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik ikinci maddesinde risk analizi sonucunda riskli bulunmayan mükelleflerin de denetlenebileceği ifade edilmiştir.

VDK Başkanlığı tarafından yapılacak vergi incelemelerinde mükellef seçimine ilişkin uygulanan yöntemler kapsamında, mükelleflerin inceleme gerekçeleri (Bilgili, 2014) olarak şunlar sayılmıştır:

- Risk Analizi
- Özel Kişi ve Kurumlar ile Kamu Kurum ve Kuruluşlarının (Savcılık, Vergi Daireleri, SPK, BDDK, EPDK, vb.) İhbar ve Şikâyetleri (İhbar ve İnceleme Talepleri Değerlendirme Komisyonları)
- Yapılan İnceleme Kapsamında, Vergi Müfettişinin Görevlendirme Talepleri
- Görevlendirmeli Görüş ve Öneri Raporu (Sektörel bazlı, Husus bazlı, vb.)
- Görevlendirmesiz Görüş ve Öneri Raporu (Vergi Müfettişleri tarafından re’sen düzenlenen)
- Sektörel İnceleme
- Genel İnceleme

Risk analizi için geliştirilen Risk Analiz Modeli (RAM), mükellefleri sektör, bölge ve büyüklük kriterlerini esas alarak gruplandırmakta ve ilgili analiz dönemi için sahip oldukları risklere göre puanlamaktadır. Yüksek risk puanına sahip mükellefler riskli mükellef olarak kabul edilerek incelemeye sevk edilebilmektedir. Mükellefler RAM kapsamında risk analizine tabi tutulurken kullanılan bazı veriler ve bu verilerden hareketle analiz edilen bazı kriterler aşağıda Tablo 1’de verilmiştir.

Tablo 1: VDK Tarafından Yapılan Risk Analizinde Kullanılan Veriler ve Kriterler

VERİLER	KRİTERLER
E-beyanname Verileri	Sektör Ortalamasından Sapma
Kesin Mizan Verileri	Gider Fazlalığı Analizleri
Bilanço, Gelir Tablosu Verileri	Satışlar Kaynaklı Analizler

Ülkemizde E-Beyanname Uygulamasının Vergi Denetiminin Etkinliği...

Sicil Bilgileri	Örtülü Kazanç Analizleri
Ba-Bs Bildirimleri	Örtülü Sermaye Analizleri
Gümrük Beyan ve Bildirimleri	Yanılıcı veya Hatalı Beyan Analizi
Diğer Bildirimler	Yanılıcı veya Hatalı Bildirim Analizi
Mal Varlığı Bilgileri	Karşılaştırmalı Beyan ve Bildirim Analizi
Denetim Sonuçları	Yanılıcı ve Hatalı Değerleme
Ödeme ve Tahsilat Bilgileri	Davranış Takibi
İlgili Kişi Bilgi Bildirim ve Beyanları	Muhasebe Hesap Analizleri
Diğer Kurul ve Kurum Bilgileri	

Kaynak: Adem BİLGİLİ; "Vergi İncelemelerinde Kullanılan Yöntemler ve Vergi Denetiminde Güncel Gelişmeler", Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 2014.

RAM ile mükelleflere ilişkin veriler kullanılarak belirlenen kriterler doğrultusunda risk analizleri yapılmakta ve bu kriterlerden sapma gösteren mükellefler riskli mükellef olarak değerlendirilebilmekte ve bu mükellefler hakkında vergi incelemesi yapılabilmektedir.

Risk analizleri ve mukayeseler yapılırken özellikle elektronik ortamda verilen beyanname ve bildirimler önemli bir rol oynamaktadır. Verilerden hareketle belirlenmiş olan bazı kriterler ışığında yapılan risk analizleri ile incelenecek mükellefler belirlenmektedir. Bu çerçevede aşağıda örnek olarak sayılan bazı riskli durumlarda (nexiaturkey.com.tr), mükellefler "Riskli Mükellef" olarak kabul edilir ve incelemeye alınır.

- Bilançodaki kasa hesabında yüksek tutarda nakit bulunması,
- Bilançolarında sürekli zarar beyan edilmesi,
- Bilançolarında yer alan kasa ve banka hesaplarında nakit bulunduğu halde yüksek tutarlı banka kredisi kullanımı,
- Bilançodaki banka hesapları ile fiili banka hesapları arasında fark bulunması,
- Şirket ortağına yüksek tutarlı borç para verilmesi,
- Karlılık oranının sektörel ortalamaya göre sapma göstermesi,
- Gelir tablosunda yer alan toplam satışlara oranla karın düşük olması,
- Karlılık oranının diğer yıllara göre sapma göstermesi,
- Finansman giderlerinin yüksek olması,
- Banka hesap hareketleri ve çek hareketleri ile mal satışı ya da alışı yapılan mükellefler arasında uyumsuzluk olması,

- Alınan Çekler hesabındaki tutarlar ile toplam satış tutarlarının karşılaştırılması sonucu çekler hesabının satışlar hesabından yüksek olması,
- Başka bir mükellef incelemesi yapılırken söz konusu mükelleften mal ya da hizmet alışı ya da satışı yapılması inceleme gerekçesi olabilmekte,
- Ba/Bs gibi elektronik formlar arasında tutarsızlıklar bulunması,
- Bilanço kalemleriyle ilgili yatay ya da dikey rasyo analizlerindeki sapmalar, uyumsuzluklar,
- Devreden KDV'lerin yüksek olması ve süreklilik göstermesi,
- 2 nolu KDV Beyannamesine konu hizmetlerin stopaj durumu,
- Sahte fatura kullanma ya da düzenleme yönünden riskli mükellefler,

Sayılan bu durumlar ile ilgili bilgilerin büyük ölçüde elektronik ortamda verilen beyanname ve bildirimler ile elde ediliyor olması, e-beyanname ile vergi denetimi arasındaki ilişkiyi ortaya koyması açısından oldukça anlamlıdır. Risk analizlerinin bilgisayar programları aracılığı ile yapılıyor olması, incelenecek mükelleflerin daha objektif bir şekilde tespit edilmesi açısından büyük öneme sahiptir. Böylelikle incelemeye tabi tutulan mükelleflerin tespitine yönelik oluşabilecek birçok tartışma da ortadan kalkabilecektir.

b. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nca Gerçekleştirilen Vergi Denetim İşlemleri

VDK Başkanlığı tarafından RAM kullanılarak yapılan risk analizleri neticesinde 2011-2015 yılları itibariyle VDK Başkanlığı'nca gerçekleştirilen vergi inceleme sonuçları aşağıdaki Tablo 2'de görülmektedir.

Tablo 2: 2011-2015 Yılları Vergi İnceleme Sonuçları

	İncelenen Mükellef Sayısı	Tarhi Önerilen Vergi Tutarı	Kesilmesi Önerilen Ceza Tutarı
2011	16.267	3.926.153.961	6.540.331.412
2012	46.845	4.535.523.091	8.776.095.415
2013	71.352	8.561.313.250	19.086.884.477
2014	55.284	7.939.389.423	16.582.633.968
2015	58.676	9.803.999.983	18.843.082.627

Kaynak: (1) Maliye Bakanlığı 2014 Yılı Faaliyet Raporu, Şubat 2015, s.55
(2) Maliye Bakanlığı 2015 Yılı Faaliyet Raporu, Şubat 2016, s.60
(3) Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, Faaliyet Raporu 2013, s.43

Buna göre, 2011 yılında 16.267 mükellef incelenirken bu sayı 2012 yılında 46.845, 2013 yılında 71.352, 2014 yılında 55.284 ve 2015 yılında da 58.676 olmuştur. 2012 yılında incelenen mükellef sayısı 2011 yılına göre % 188 oranında artmıştır. Aynı şekilde 2013 yılında incelenen mükellef sayısı 2012 yılına göre % 52,3 oranında artış göstermiştir. İncelenen mükellef sayısı 2014 yılında 2013 yılına göre % 22,5 oranında azalırken, 2015 yılında ise 2014 yılına göre % 6,1 oranında artmıştır.

2012 yılında Tarhı önerilen Vergi Tutarı 2011 yılına göre %15,5 oranında artış gösterirken 2013 yılında ise Tarhı önerilen Vergi Tutarı 2012 yılına göre % 88,7 oranında artmıştır. Bu tutar 2014 yılında 2013 yılına göre % 7,3 azalırken, 2015 yılında 2014 yılına göre % 23,5 oranında artmıştır.

2012 yılında Kesilmesi Önerilen Ceza Tutarı 2011 yılına göre %34,2 oranında artış gösterirken, 2013 yılında ise Kesilmesi Önerilen Ceza Tutarı 2012 yılına göre %117 oranında artmıştır. 2014 yılında Kesilmesi Önerilen Ceza Tutarı 2013 yılına göre % 13 oranında azalırken, 2015 yılında ise Kesilmesi Önerilen Ceza Tutarı 2014 yılına göre %13,6 oranında artmıştır.

2014 yılında hem incelenen mükellef sayısı hem de tarhı istenen vergi tutarıyla kesilmesi istenen ceza tutarı bir önceki yıla göre azalmıştır. 2014 yılında incelenen mükellef sayısındaki azalmanın nedeni olarak yıl içerisinde işe başlayan yaklaşık 4.500 vergi müfettiş yardımcısına verilen eğitimler nedeniyle 2013 yılına kıyasla işgücünün önemli bir kısmının eğitimle görevlendirilmesi gösterilmiştir. (Vergi Denetim Kurulu [VDK], Faaliyet Raporu, 2014)

VDK Başkanlığı tarafından 2012 yılı itibarıyla gerçekleştirilen vergi türleri itibarıyla inceleme sonuçları ise aşağıda Tablo 3'de verilmiştir.

Tablo 3: Vergi Türleri İtibarıyla İnceleme Sonuçları (2012,TL)

Vergi Türü	Bulunan Matrah Farkı	Tarhı Önerilen Vergi Tutarı	Kesilmesi Önerilen Ceza Tutarı
Kurumlar Vergisi	2.911.935.207	562.510.421	885.010.932
Gelir Vergisi	367.971.392	176.769.832	256.711.090
K.D.V.	4.761.929.174	2.438.316.996	5.249.518.293
Geçici Vergi	3.615.484.404	266.109.047	503.563.221
B.S.M.V.	1.213.526.209	31.180.109	42.970.632
Ö.T.V.	410.133.494	653.867.921	1.293.586.989
Damga Vergisi	114.821.419.757	55.094.331	57.329.884
G.V. Stopaj	1.390.848.581	221.486.369	318.975.248
K.V. Stopaj	836.009.138	110.465.356	116.970.311
Harçlar	262.740.047	5.415.402	3.164.210

Veraset ve İnt.V.	390.918.692	2.025.942	1.256.217
Özel İletişim V.	2.527.376	11.200.168	11.849.525
Diğer Vergiler	15.408.338	1.081.197	45.188.863
TOPLAM	131.000.851.812	4.535.523.091	8.776.095.415

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, Faaliyet Raporu 2012, s.44

Tablo 3'te de görüleceği üzere, 2012 yılında yapılan vergi incelemeleri sonucunda tarhı önerilen vergi tutarının yüzde 54'ü Katma Değer Vergisi, yüzde 14'ü Özel Tüketim Vergisi, yüzde 12'si Kurumlar Vergisi, yüzde 6'sı Geçici Vergi, yüzde 5'i Gelir Vergisi Tevkifatı, yüzde 4'ü Gelir Vergisi, yüzde 3'ü Kurumlar Vergisi Tevkifatı ve yüzde 2'si ise diğer vergilerden oluşmaktadır.

VDK Başkanlığı tarafından 2013 yılı itibariyle gerçekleştirilen vergi türleri itibariyle inceleme sonuçları ise aşağıda Tablo 4'de verilmiştir.

Tablo 4: Vergi Türleri İtibariyle İnceleme Sonuçları (2013,TL)

Vergi Türü	Bulunan Matrah Farkı	Tarhı Önerilen Vergi Tutarı	Kesilmesi Önerilen Ceza Tutarı
Kurumlar Vergisi	3.611.848.486	597.221.130	1.004.059.710
K.V. Geçici	4.288.173.336	417.619.880	682.880.632
Gelir Vergisi	692.410.441	223.582.299	501.875.292
G.V. Geçici	1.195.740.550	85.958.809	140.128.500
K.D.V.	7.341.473.802	3.750.769.267	8.887.103.974
B.S.M.V.	1.729.497.961	82.580.661	107.636.607
Ö.T.V.	576.602.754	2.571.361.540	5.934.085.985
Damga Vergisi	28.227.169.653	69.506.793	81.640.429
G.V. Stopaj	2.780.790.643	366.834.171	499.984.394
K.V. Stopaj	880.139.067	90.811.321	103.985.530
Diğer Vergiler	2.351.112.291	305.067.379	1.143.503.426
TOPLAM	53.674.958.984	8.561.313.250	19.086.884.477

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, Faaliyet Raporu 2013, s.45

2013 yılında yapılan vergi incelemeleri sonucunda tarhı önerilen vergi tutarının yüzde 44'ü KDV, yüzde 30'u ise ÖTV'den oluşmaktadır.

VDK Başkanlığı tarafından 2014 yılı itibariyle gerçekleştirilen vergi türleri itibariyle inceleme sonuçları ise aşağıda Tablo 5'de verilmiştir.

Tablo 5: Vergi Türleri İtibariyle İnceleme Sonuçları (2014,TL)

Vergi Türü	Bulunan Matrah Farkı	Tarhı Önerilen Vergi Tutarı	Kesilmesi Önerilen Ceza Tutarı
Kurumlar Vergisi	3.675.766.919	633.908.319	1.092.567.113
K.V. Geçici	4.313.861.951	377.447.355	609.163.092

Ülkemizde E-Beyanname Uygulamasının Vergi Denetiminin Etkinliği...

Gelir Vergisi	537.119.617	170.145.501	328.447.023
G.V. Geçici	922.915.140	71.641.484	112.583.366
K.D.V.	7.050.405.486	3.429.807.653	7.674.086.062
B.S.M.V.	1.595.078.722	80.171.573	108.393.472
Ö.T.V.	508.331.314	2.362.032.751	5.465.777.374
Damga Vergisi	14.811.966.155	98.439.505	109.224.889
G.V. Stopaj	2.874.367.175	421.845.607	560.828.423
K.V. Stopaj	1.175.435.066	136.191.075	138.273.523
Diğer Vergiler	1.912.756.947	157.758.600	383.289.632
TOPLAM	39.378.004.492	7.939.389.423	16.582.633.969

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, Faaliyet Raporu 2014, s.39

Tablo 5'te görüldüğü üzere, 2014 yılında yapılan vergi incelemeleri sonucunda tarhı önerilen vergi tutarının yüzde 43'ü Katma Değer Vergisi, yüzde 30'u Özel Tüketim Vergisi, yüzde 8'i Kurumlar Vergisi, yüzde 5'i Geçici Kurumlar Vergisi, yüzde 5'i Gelir Vergisi Stopajı, yüzde 2'si Gelir Vergisi, yüzde 2'si Diğer Vergiler, yüzde 1'i Geçici Gelir Vergisi, yüzde 1'i Banka ve Sigorta Muamele Vergisi, yüzde 1'i Damga Vergisi, yüzde 2'si Kurumlar Vergisi stopajından oluşmaktadır.

VDK Başkanlığı tarafından 2015 yılı itibariyle gerçekleştirilen vergi türleri itibariyle inceleme sonuçları ise aşağıda Tablo 6'da verilmiştir.

Tablo 6: Vergi Türleri İtibariyle İnceleme Sonuçları (2015,TL)

Vergi Türü	Bulunan Matrah Farkı	Tarhı Önerilen Vergi Tutarı	Kesilmesi Önerilen Ceza Tutarı
Kurumlar Vergisi	5.721.126.309	882.807.654	1.539.588.634
K.V. Geçici	8.247.413.332	688.885.406	988.481.872
Gelir Vergisi	477.830.515	146.704.285	267.338.801
G.V. Geçici	728.880.855	59.758.994	83.018.947
K.D.V.	7.277.771.008	5.227.813.584	11.601.867.902
B.S.M.V.	3.060.606.206	155.262.020	185.344.151
Ö.T.V.	361.759.435	1.261.294.944	2.584.748.238
Damga Vergisi	11.158.719.400	46.451.701	48.127.689
G.V. Stopaj	3.594.105.473	418.115.608	475.060.192
K.V. Stopaj	570.998.366	63.369.042	92.038.347
Diğer Vergiler	5.550.770.223	853.536.745	977.467.856
TOPLAM	46.749.981.122	9.803.999.983	18.843.082.627

Kaynak: Maliye Bakanlığı 2015 Yılı Faaliyet Raporu, Şubat 2016, s.61

2015 yılı vergi türleri itibariyle inceleme sonuçları incelendiğinde de görüleceği üzere tarhı önerilen vergi tutarının % 53'ü Katma Değer Vergisi, %13'ü Özel Tüketim Vergisi, % 9'u Kurumlar Vergisi, % 7'si Geçici Kurumlar Vergisi, % 4'ü Gelir Vergisi

Stopajı, % 1'i Gelir Vergisi, % 9'u Diğer Vergiler, % 1'i Geçici Gelir Vergisi, % 2'si Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi ve % 1'i Kurumlar Vergisi stopajından oluşmaktadır.

VDK Başkanlığı tarafından 2011-2015 yılları arasında gerçekleştirilen vergi incelemelerini değişik açılardan analiz etmeye devam ettiğimizde oldukça çarpıcı sonuçlar karşımıza çıkmaktadır. Yapılan incelemelerin mükellef başına sonuçları Tablo 7'de verilmiştir.

Tablo 7: Mükellef Başına İnceleme Sonuçları (2015)

Yıllar	Mükellef Başına Tarhı İstenen Vergi Tutarı (TL) (1)	Mükellef Başına Kesilmesi Önerilen Ceza (TL) (2)	Mükellef Başına Toplam Ceza ve Vergi (TL) (1+2)
2011	241.357	402.061	643.418
2012	96.820	187.343	284.163
2013	119.987	267.503	387.490
2014	143.610	299.953	443.563
2015	167.087	321.138	488.225

Kaynak: Önceki tablolardaki verilerden hareketle tarafımızca hazırlanmıştır.

Tablo 7 incelendiğinde görüleceği üzere, VDK Başkanlığının kurulduğu ve vergi incelemelerine başladığı ve bunları bir rapor halinde yayınlamaya başladığı 2012 yılından önceki 2011 yılında ülkemizdeki tüm denetim birimleri tarafından yapılan inceleme sonuçları görülmektedir. VDK Başkanlığının kurulduktan sonra yapmış olduğu vergi inceleme sonuçları 2012 yılına aittir. Dolayısıyla Tablo 7'de bu yıl ve sonrası değerlendirildiğinde şöyle bir sonuç karşımıza çıkmaktadır. 2012 yılında mükellef başına tarhı istenen vergi tutarı 96.820 TL iken, 2013 yılında 119.987 TL'na, 2014 yılında 143.610 TL'na, 2015 yılında ise 167.087 TL. na yükselmiştir. Diğer bir ifade ile mükellef başına tarhı istenen vergi tutarı 2013 yılında 2012 yılına göre %24 oranında artarken, 2014 yılında ise 2013 yılına göre %20 oranında artış göstermiştir. 2015 yılında ise 2014 yılına göre % 16,3 oranında artış göstermiştir.

Aynı şekilde mükellef başına kesilmesi önerilen ceza tutarı da, 2013 yılında 2012 yılına göre % 42,8; 2014 yılında ise 2013 yılına göre % 12,1 oranında ve 2015 yılında 2014 yılına göre ise % 7 oranında artmıştır.

VDK Başkanlığının gerçekleştirdiği vergi incelemelerinin Türkiye genelinde faal mükellefler içindeki payı ise aşağıda Tablo 8'de verilmiştir.

Tablo 8: Türkiye Genelindeki Mükelleflerin İnceleme Oranları (2015)

Yıllar	Mükellef Sayısı (Faal G.V. ve K.V. Mükellef Sayıları Toplamı)	İncelenen Mükellef Sayısı	İnceleme Oranı %
2011	2.367.721	16.267	0,69
2012	2.422.975	46.845	1,93
2013	2.460.281	71.352	2,90
2014	2.472.658	55.284	2,24
2015	2.527.084	58.676	2,32

Kaynak: (1) Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, Faaliyet Raporu 2014, s.39

(2) Gelir İdaresi Başkanlığı, 2015 Yılı Faaliyet Raporu, Şubat 2016, s.138

Tablo 8’de görüldüğü üzere 2011 yılında ülkemizdeki tüm denetim birimlerince faal G.V. ve K.V. mükelleflerinin sadece % 0,69’u incelenebilmiştir. Bu oran 2012 yılında % 1,93; 2013 yılında % 2,90; 2014 yılında % 2,24 ve 2015 yılında da % 2,32 olarak gerçekleşmiştir. 2014 yılında düşük çıkma gerekçesi ise VDK Başkanlığına göre daha önce de açıklandığı üzere yeni alınan vergi müfettişlerine verilen eğitim çalışmalarınıdır.

c. Gelir İdaresi Başkanlığı’nca Gerçekleştirilen Vergi Denetim İşlemleri

Oldukça eski bir tarihi geçmişe sahip olan Gelir İdaresi, günümüzdeki haline 2005 yılında 5345 sayılı kanunla kavuşmuştur.

GİB, gelir politikasını adalet ve tarafsızlık içinde uygulamak; vergi ve diğer gelirleri en az maliyetle toplamak; mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlamak; mükellef haklarını gözeterek yüksek kalitede hizmet sunmak suretiyle yükümlülüklerini kolayca yerine getirmeleri için gerekli tedbirleri almak; saydamlık, hesap verebilirlik, katılımcılık, verimlilik, etkililik ve mükellef odaklılık temel ilkelerine göre görev yapmak üzere kurulmuş ve uzun yıllardır birçok istatistiksel veriler yayınlamaktadır.

GİB, VDK’nun kurulduğu 2011 yılından bir önceki yıl olan 2010 yılı vergi incelemelerine ilişkin bilgileri açıklamadığı için 2009 yılı verilerine bakmamız, yapacağımız değerlendirmelere ışık tutacaktır.

Aşağıda Tablo 9’da GİB tarafından 2009 yılı vergi türleri itibarıyla vergi inceleme sonuçları ile birlikte VDK Başkanlığı tarafından 2012-2014 yılları vergi inceleme sonuçları verilmiştir.

Tablo 9’dan da görüleceği üzere 2009 yılında tüm denetim birimleri tarafından gerçekleştirilen vergi incelemeleri sonucunda toplam 47.787 mükellef incelenmiştir. VDK Başkanlığının kurulduktan sonraki ilk yılında yani 2011 yılında, VDK Başkanlığı

tarafından 16.267 mükellef incelenirken bu sayı, 2012 yılında 46.845, 2013 yılında ise 71.352'ye yükselmiştir. Daha öncede belirtildiği üzere VDK'nun kendi açıklamasına göre 2014 yılında, yeni alınan elemanlara verilen yoğun eğitim nedeniyle incelenen mükellef sayısında 2013 yılına göre bir azalma görülmüş ve 55.284 olarak gerçekleşmiştir.

Tablo 9: Vergi Türleri İtibariyle 2009 Yılı Vergi İnceleme Sonuçları ve VDK Başkanlığı'nın 2011-2015 Yılları Vergi İnceleme Sonuçlarının Karşılaştırması

Denetim Birimleri	İncelenen Mükellef Sayısı	Rapor Sayısı	İncelenen Matrah	Bulunan Matrah Farkı	Matrah Farkı Üzerinden Tarh Edilen Vergi
Teftiş Kur. Bşk.lığı	154	270	155.781.696	153.231.207	23.517.635
Hesap Uzm. Kur. Bşk.lığı	1.312	2.542	72.377.237.624	14.009.129.241	1.669.192.619
Gelirler Kontr. Dai. Bşk.lığı	455	1.336	9.746.156.433	74.626.543.853	3.982.196.729
Vergi Denetmenleri	26.952	67.105	33.934.650.584	7.203.822.911	1.743.510.094
Vergi Dairesi Müdürleri	18.914	21.499	9.390.126.082	1.979.508.994	113.759.151
2009 YILI TOPLAMI	47.787	92.752	125.603.952.419	97.972.236.206	7.532.176.228
2011-2015 YILLARI VDK BAŞKANLIĞI'NIN VERGİ İNCELEME SONUÇLARI					
2011 YILI TOPLAMI	16.267	-	-	-	3.926.153.961
2012 YILI TOPLAMI	46.845	-	-	131.000.851.812	4.535.523.091
2013 YILI TOPLAMI	71.352	-	-	53.674.958.984	8.561.313.250
2014 YILI TOPLAMI	55.284	-	-	39.378.004.492	7.939.389.423
2015 YILI TOPLAMI	58.676	-	-	46.749.981.122	9.803.999.983

Kaynak: GİB'nın 2009 Yılı Faaliyet Raporu ile VDK Başkanlığının ilgili yıllara ait raporlarından yararlanarak tarafımızca oluşturulmuştur.

Aynı şekilde matrah farkı üzerinden tarh edilen vergi rakamlarında da durum şöyledir: 2009 yılında tüm denetim birimlerinin katılımıyla gerçekleştirilen vergi incelemeleri sonucunda 7.532.176.228 TL olarak gerçekleşmiştir. VDK kurulduktan sonraki ilk yılı olan 2011 yılında bu rakam 3.926.153.961 TL olurken, 2012 yılında 4.535.523.091 TL, 2013 yılında 8.561.313.250 TL'ye yükselmiştir. 2014 yılında yukarıda da belirttiğimiz gerekçe ile incelenen mükellef sayısı azalmış olmasına rağmen rakam

7.939.389.423 TL olmuştur. 2015 yılında ise bu rakam 9.803.999.983 TL olarak gerçekleşmiştir.

Dolayısıyla VDK Başkanlığı'nın, Risk Analiz Modeli (RAM) ile bilgisayar programları kullanılarak gerçekleştirmiş olduğu vergi incelemelerinde istenen sonuçlara kısa bir sürede ulaştığı görülmektedir. Burada asıl değerlendirmenin 2011-2014 yıllarında gerek VDK Başkanlığının ve gerekse GİB'nin yapmış oldukları vergi inceleme sonuçları toplamı üzerinden bir analiz ile daha net bir şekilde ortaya çıkacağını söylemek mümkündür.

Bu değerlendirmelerden sonra GİB'nin 2011-2015 yıllarına ilişkin vergi inceleme sonuçlarının ayrıntılı bir şekilde analizine geçebiliriz.

Daha önce de belirttiğimiz üzere VDK'nun kurulması sonrasında bir taraftan VDK Başkanlığı vergi incelemeleri yaparken, diğer taraftan da GİB vergi incelemelerine devam etmiştir. Aşağıda ilk olarak 2011 yılına ilişkin olarak GİB'nin yapmış olduğu vergi türleri itibariyle vergi inceleme sonuçları görülmektedir.

Tablo 10: Vergi Türleri İtibariyle 2011 Yılı Vergi İnceleme Sonuçları

Vergi Türü	İncelenen Mükellef Sayısı	Rapor Sayısı	İncelenen Matrah	Bulunan Matrah Farkı	Matrah Farkı Üzerinden Tarh Edilen Vergi
Gelir	1.641	1.942	1.586.197.618	18.430.305	5.180.306
Kurumlar	709	850	4.251.799.781	18.600.315	4.581.149
KDV	4.356	4.977	9.136.386.241	334.385.008	142.277.905
BSMV	5	9	1.124.673	489.412	24.464
VİV	5	5	-	320.100	29.437
Damga	66	86	1.071.568.451	111.849.011	3.276.376
Geçici	971	1.229	60.782.428	38.685.827	4.212.617
Diğerleri	4.737	4.993	314.287.167	232.295.564	8.849.955
TOPLAM	12.670	14.091	16.422.146.359	755.055.542	168.432.209

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, Faaliyet Raporu 2011, Nisan 2012, s.37

GİB tarafında gerçekleştirilen vergi türleri itibariyle 2011 yılı vergi incelemelerini gösteren Tablo 10 incelendiğinde, bu yılda toplam 12.670 mükellefin incelendiği, incelenen mükellefler ile ilgili olarak 14.091 rapor düzenlendiği, incelenen ve bulunan matrah farkları üzerinden 168.432.209 TL tutarında verginin tarh edildiği görülmektedir. 2011 yılında GİB tarafından incelenen toplam 12.670 mükellefin yaklaşık %34,4'ü KDV mükellefi olurken aynı şekilde yine

matrah farkı üzerinden tarh edilen toplam verginin yaklaşık %84,5'i de yine KDV'nden oluşmuştur.

GİB'nın 2012 yılında gerçekleştirmiş olduğu vergi inceleme sonuçları aşağıda Tablo 11'de verilmiştir.

Tablo 11: Vergi Türleri İtibariyle 2012 Yılı Vergi İnceleme Sonuçları

Vergi Türü	İncelenen Mükellef Sayısı	Rapor Sayısı	İncelenen Matrah	Bulunan Matrah Farkı	Matrah Farkı Üzerinden Tarh Edilen Vergi
Gelir	1.578	2.293	96.143.976	25.582.141	7.722.879
Kurumlar	419	475	15.694.708	10.625.304	2.561.915
KDV	4.274	4.947	3.746.260.371	274.356.674	71.160.687
ÖTV	120	135	30.385.791	4.411.491	4.637.045
BSMV	13	27	1.070.854	993.910	73.760
VİV	2	2	1.468.852	-	144.229
Damga	64	91	5.043.509	24.103.355	1.518.546
Geçici	992	1.582	38.671.559	44.550.680	4.184.643
Diğerleri	2.445	2.640	439.284.811	156.508.726	4.145.838
TOPLAM	9.868	12.192	4.374.024.432	541.132.281	96.149.542

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, Faaliyet Raporu 2012, Nisan 2013, s.64

Tablo 11 incelendiğinde de görüleceği üzere 2012 yılında yapılan vergi incelemeleri sonucunda; 9.868 mükellef incelenmiş, 12.192 adet vergi inceleme raporu düzenlenmiş ve bulunan matrah farkı üzerinden 96.149.542 TL vergi tarh edilmiştir.

2012 yılında GİB tarafından incelenen toplam 9.868 mükellefin yaklaşık %43,3'ü KDV mükellefi olurken aynı şekilde yine matrah farkı üzerinden tarh edilen toplam verginin yaklaşık %74'ü de yine KDV'nden oluşmuştur.

2013 yılında GİB tarafından yapılan vergi incelemelerine ilişkin bilgiler Tablo 12'de görülmektedir. Tablodan da görüleceği üzere 2013 yılı içerisinde 12.924 mükellef incelenmiş, 15.489 rapor düzenlenmiş ve bulunan matrah farkı üzerinden 74.127.558 TL vergi tarh edilmiştir.

Tablo 12: Vergi Türleri İtibariyle 2013 Yılı Vergi İnceleme Sonuçları

Vergi Türü	İncelenen Mükellef Sayısı	Rapor Sayısı	İncelenen Matrah	Bulunan Matrah Farkı	Matrah Farkı Üzerinden Tarh Edilen Vergi
Gelir	1.425	1.973	19.523.920	18.476.344	5.422.858
Kurumlar	224	272	9.888.342	9.435.351	2.182.977
KDV	2.264	2.939	800.7003.515	221.229.335	41.081.554
ÖTV	53	49	794.968	8.338.744	10.838.064
BSMV.	14	22	-	668.057	36.517
VİV	2	2	4.770	346.661	29.032
Damga	97	124	12.509.682	48.963.178	422.170
Geçici	2.810	3.409	50.833.831	97.141.519	3.272.855
Diğerleri	6.145	6.699	339.965.594	675.821.783	10.841.531
TOPLAM	12.924	15.489	1.234.224.622	1.080.420.972	74.127.885

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, Faaliyet Raporu 2013, Nisan 2014, s.58

2013 yılında GİB tarafından incelenen toplam 12.924 mükellefin yaklaşık %17,5'i KDV mükellefi olurken aynı şekilde yine matrah farkı üzerinden tarh edilen toplam verginin yaklaşık %55,4'ü de yine KDV'nden oluşmuştur.

2014 yılında GİB tarafında yapılmış olan vergi incelemelerine ilişkin bilgiler ise aşağıda Tablo 13'de verilmiştir. Buna göre 2014 yılında 9.779 mükellef incelenmiş, 13.194 adet vergi inceleme raporu düzenlenmiş ve bulunan matrah farkı üzerinden ise 50.770.876 TL vergi tarh edilmiştir.

2014 yılında GİB tarafından incelenen toplam 9.779 mükellefin yaklaşık %15,5'i Gelir Vergisi mükellefi iken yaklaşık %13,4'ü ise KDV mükellefidir. Matrah farkı üzerinden tarh edilen toplam verginin yaklaşık %38,8'i de yine KDV'nden oluşmuştur.

Tablo 13: Vergi Türleri İtibariyle 2014 Yılı Vergi İnceleme Sonuçları

Vergi Türü	İncelenen Mükellef Sayısı	Rapor Sayısı	İncelenen Matrah	Bulunan Matrah Farkı (TL)	Matrah Farkı Üzerinden Tarh Edilen Vergi
Gelir	1.518	2.164	34.742.733	26.826.589	5.694.573
Kurumlar	214	280	39.222.657	12.231.106	2.187.829
KDV	1.312	2.638	2.246.873.937	255.122.508	19.688.980
ÖTV	55	71	15.393.632	1.840.518	9.299.987

BSMV	16	22	44.426	92.286	10.247
Damga	31	42	230.752.575	42.965.977	1.793.840
Geçici	603	1.635	20.531.171	33.095.214	3.590.764
Diğerleri	6.030	6.342	371.735.104	339.927.259	8.504.656
TOPLAM	9.779	13.194	2.959.296.235	712.101.457	50.770.876

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, 2014 Yılı Faaliyet Raporu, Şubat 2015, s.87

GİB tarafında 2015 yılına ilişkin olarak yapılan vergi incelemelerine ilişkin bilgiler ise aşağıda Tablo 14'te verilmiştir. Yıl içerisinde yapılan vergi incelemeleri sonucunda; 9.902 mükellef incelenmiş, 13.429 adet vergi inceleme raporu düzenlenmiş, 1.535.689.146 TL matrah üzerinden 892.151.922 TL matrah farkı bulunmuş ve bulunan matrah farkı üzerinden 92.310.426 TL vergi tarh edilmiştir.

Tablo 14: Vergi Türleri İtibariyle 2015 Yılı Vergi İnceleme Sonuçları

Vergi Türü	İncelenen Mükellef Sayısı	Rapor Sayısı	İncelenen Matrah	Bulunan Matrah Farkı (TL)	Matrah Farkı Üzerinden Tarh Edilen Vergi
Gelir	1.779	2.745	52.050.730	48.157.004	13.152.999
Kurumlar	491	642	38.045.708	27.709.318	5.528.666
KDV	2.104	3.202	1.229.173.026	464.869.057	57.312.766
ÖTV	38	44	3.352.507	754.010	359.206
BSMV	13	21	850.860	529.285	34.032
Damga	44	56	59.353.818	110.598.804	1.888.146
Geçici	1.066	1.966	32.710.729	81.929.681	9.068.935
Diğerleri	4.367	4.753	120.151.768	157.604.763	4.965.676
TOPLAM	9.902	13.429	1.535.689.146	892.151.922	92.310.426

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, 2015 Yılı Faaliyet Raporu, Şubat 2016, s.94

2015 yılında GİB tarafından incelenen toplam 9.902 mükellefin yaklaşık % 18'i Gelir Vergisi mükellefi iken yaklaşık % 21,2'si ise KDV mükellefidir. Matrah farkı üzerinden tarh edilen toplam verginin yaklaşık % 62,1'i de yine KDV'nden oluşmuştur.

3. SONUÇ

Ülkemizde gerek vergi gelirlerinin tahsili ve gerekse vergi denetimi konusunda son yıllarda atılan en önemli adımların başında e-vergileendirme uygulamasına başlanması (Bu uygulama ile birlikte e-beyanname, e-fatura, e-tahsilat, e-defter vb. uygulamalarla kapsamı genişletilmiştir.) gelmektedir. Bu uygulamalar içerisinde özellikle e-

beyanname uygulaması, vergi denetimlerine de yön vermesi açısından hayati derecede öneme sahiptir.

E-beyanname uygulamasının başladığı 1 Ekim 2004 tarihinden günümüze geçen sürede yaşanan başka önemli bir gelişme de, 10 Temmuz 2011 tarihinde VDK Başkanlığı'nın kurulmasıdır. Başkanlığın kurulması ile vergi denetim işlemlerinin tek bir merkezden gerçekleştirilmesi hedeflenmiştir. VDK Başkanlığı'nın gerçekleştirdiği denetim işlemlerinde, incelenecek mükelleflerin belirlenmesine yönelik olarak yapılan risk analizlerinde en önemli veri, mükellefler tarafından internet ortamında verilen e-beyanname ve bildirimler oluşturmaktadır.

VDK Başkanlığı'nın kuruluşunun üzerinden sadece beş yıl geçmiş olması nedeniyle, bugün için çok sağlıklı değerlendirmeler yapmak mümkün değildir. Önümüzdeki yıllarda yapılacak olan inceleme işlemlerine ilişkin bilgiler, bir taraftan VDK Başkanlığı'nın faaliyetlerinde etkinliğin değerlendirilmesinde diğer taraftan da e-beyanname uygulamalarının vergi denetim işlemlerine olan etkisinin daha iyi analiz edilmesine imkan sağlayacaktır.

VDK Başkanlığı tarafında gerçekleştirilen beş yıllık inceleme sonuçlarına bakıldığında geleceğe yönelik olarak bazı ipuçları görülmektedir. 2014 yılında Başkanlığın kendi ifadelerine göre yeni alınan personele yönelik verilen eğitim çalışmaları nedeniyle denetim sonuçlarında bir düşüş görülmektedir. Ancak 2011, 2012 ve 2013 yıllarında örneğin incelenen mükellef sayısı dikkate alındığında VDK'nun kendinden beklenen hedef ve amaçlara ulaşabileceğini göstermektedir. Şöyle ki, 2011 yılında incelenen mükellef sayısı 16.267 iken, bu sayı 2012 yılında 46.845, 2013 yılında ise 71.352 olmuştur. 2014 yılında ciddi anlamda düşen incelenen mükellef sayısının 2015 yılında tekrar artarak 58.676 rakamına ulaştığı görülmektedir.

Ancak burada özellikle vurgulanması gereken husus şudur: Her ne kadar vergi denetim işlemleri tek bir çatı altında toplanması ve bu suretle vergi denetiminde etkinlik sağlanması amaçlanmış olsa da ülkemizde hala vergi denetiminde bir ikiliğin olduğu görülmektedir. GİB hala vergi denetim işlemlerini VUK'nun 135. maddesine istinaden vergi dairesi müdürleri tarafından vergi incelemelerinin yapılmasına devam edilmektedir. Bu durumun ortadan kaldırılması, önümüzdeki yıllarda VDK Başkanlığı'na yeterli sayıda denetim elemanının alınması sonrasında, ülkemizde vergi denetim işlemleri sadece bu kurumun yetkisine devredilmeli ve

GİB'nın vergi dairesi müdürleri aracılığı ile gerçekleştirmekte olduğu vergi denetim işlemlerini bırakmalıdır.

E-beyanname uygulamasının yaygınlaştırılması çerçevesinde bugün beyana tabi olmayan tüm gerçek ve tüzel mükelleflere de e-beyanname sorumluluğunun getirilmesi düşünülmelidir. Bu mükelleflerin verecekleri e-beyanname ve bildirimler ile bir taraftan gelirleri ve diğer taraftan da giderleri kayıt altına alınabilecektir ve olası vergi kayıp ve kaçaklarının ortaya çıkarılabilmesi mümkün olabilecektir.

KAYNAKLAR

ARSLAN, Mehmet ve BİNİŞ, Mine (2014); " Vergi Denetiminde Bir Etkinlik Sorunu Olarak Mükellef Seçimi", 29. Türkiye Maliye Sempozyumunda Sunulan Bildiri, 20 Mayıs 2014, Antalya, (<http://www.maliyesempozyumu.sakarya.edu.tr/sites/Maliyesempozyumu/file/1400194086-29-maliye-sempozyumu-bildiriler-taslak-pdf.pdf>) (05.08.2015).

BİLGİLİ, Adem (2014), "Vergi İncelemelerinde Kullanılan Yöntemler ve Vergi Denetiminde Güncel Gelişmeler", Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 2014, Slayt No:10, www.vdk.gov.tr/File/?...ROOT%2FDocuments%2Fetkinlikler%2Fademb... (20.07.2015).

MERİÇ, Metin (2002), Vergi Denetimi, İzmir, İlkem Ofset.

ÖZ, Ersan ve BOZDOĞAN, Doğan (2012), "Türk Vergi Sisteminde E-Maliye Uygulamaları", Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Yıl:2012, Cilt 17, Sayı:2 (<http://sablon.sdu.edu.tr/fakulteler/iibf/dergi/files/2012-2-4.pdf>) (20.07.2015).

ÖZGEN, Ferhat B. (2008), "İnternet-Bilgisayar Teknolojilerinin Önemi ve Türkiye'de E-Vergilendirme Sistemi", Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı:21, Ağustos 2008. (<http://dergipark.ulakbim.gov.tr/dpusbd/article/view/5000126285/5000116086>) (22.07.2015).

TURAN, Aykut H., ve ÖZGEN, Ferhat B., (2009), "Türkiye'de E-Beyanname Sisteminin Benimsenmesi: Geliştirilmiş Teknoloji Modeli ile Ampirik Bir Çalışma", Doğu Üniversitesi Dergisi, 10(1) 2009), (<http://journal.dogus.edu.tr/index.php/duj/article/view/63/79>) (25.07.2015).

GİB, Gelir İdaresi Başkanlığı 2009 Yılı Faaliyet Raporu (http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2014/2014_Faal

iyet_Raporu.pdf) (01.08.2015).

GİB, Gelir İdaresi Başkanlığı 2011 Yılı Faaliyet Raporu (http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2014/2014_Faaliyet_Raporu.pdf) (01.08.2015).

GİB, Gelir İdaresi Başkanlığı 2012 Yılı Faaliyet Raporu (http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2014/2014_Faaliyet_Raporu.pdf) (01.08.2015).

GİB, Gelir İdaresi Başkanlığı 2013 Yılı Faaliyet Raporu (http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2014/2014_Faaliyet_Raporu.pdf) (01.08.2015).

GİB, Gelir İdaresi Başkanlığı 2014 Yılı Faaliyet Raporu (http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2014/2014_Faaliyet_Raporu.pdf) (01.08.2015).

GİB, Gelir İdaresi Başkanlığı 2014 Yılı Performans Programı (http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/Gib_2014_Performans_Programi.pdf) (01.08.2015).

GİB, Gelir İdaresi Başkanlığı 2015 Yılı Faaliyet Raporu (http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2014/2014_Faaliyet_Raporu.pdf) (02.03.2016).

VDK, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporu 2011 (<http://www.vdk.gov.tr>) (03.08.2015).

VDK, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporu 2012 (<http://www.vdk.gov.tr>) (03.08.2015).

VDK, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporu 2013 (<http://www.vdk.gov.tr>) (03.08.2015).

VDK, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporu 2014 (<http://www.vdk.gov.tr>) (03.08.2015).

Maliye Bakanlığı, Maliye Bakanlığı 2014 Yılı Faaliyet Raporu, Şubat 2015 (<https://www.maliye.gov.tr>) (10.08.2015).

Maliye Bakanlığı, Maliye Bakanlığı 2015 Yılı Faaliyet Raporu, Şubat 2015 (<https://www.maliye.gov.tr>) (02.03.2016).

<http://nexiatrkey.com.tr> (2015) "Maliye İncelenecek Mükellefi Nasıl Seçiyor" (10.08.2015)

