

## Çeşitli Faktörler Işığında Türkiye’de Vergi Denetim Etkinliğinin İncelenmesi

### Examination of Tax Audit Effectiveness in Türkiye in The Light of Various Factors

#### Özet

Vergi denetimi, vergi denetçileri tarafından mükelleflerin belirli bir dönem için yerine getirdikleri vergisel yükümlülüklerinin doğruluğunun araştırılması amacıyla gerçekleştirilen bir faaliyeti ifade etmektedir. Vergilerin öneminden hareketle vergi denetiminin de önemi kendini göstermekte, vergi denetiminde etkinliğin vergi kaçığıyla mücadele, vergi tahsilatının verimliliği ve vergi yasalarına uyumun artırılması gibi yönlerden işlevleri söz konusudur. Literatür incelendiğinde vergi denetim etkinliğinin belirleyicisi olarak nitelenen denetim elemanlarının yeterliliği, vergi ahlak ve bilinci, vergi aflarının sıklığı, uzlaşma istatistikleri, dijital teknolojilerin kullanımı gibi çeşitli faktörlere rastlamak mümkündür. Bu çalışmada Türkiye’de vergi denetiminin etkinliğinin çeşitli göstergeler ve literatürde öne çıkan söz konusu bazı faktörler ışığında incelenmesi amaçlanmaktadır. Araştırma kapsamında yapılan değerlendirmeler; son yıllarda denetim elemanlarının iş yükünün artması, uzlaşma istatistikleri ve sıkça çıkarılan vergi afları gibi konularda vergi denetim etkinliğine zarar veren hususlara işaret etmektedir. Vergi denetimlerinin daha etkin hale getirilerek emek, zaman ve diğer maliyetlerin azaltılması adına dijital teknolojilerin yaygınlaştırılması oldukça önemlidir.

#### Abstract

Tax audit refers to an activity carried out by tax auditors to investigate the accuracy of tax liabilities fulfilled by taxpayers for a certain period. Based on the importance of taxes, the importance of tax auditing is also evident, and effective tax auditing has functions such as combating tax evasion, increasing the efficiency of tax collection and increasing compliance with tax laws. When the literature is examined, it is possible to come across various factors that are considered as determinants of tax audit effectiveness such as the adequacy of audit staff, tax morality and awareness, frequency of tax amnesties, settlement statistics, and the use of digital technologies. This study aims to examine the effectiveness of tax audit in Türkiye in the light of various indicators and some of the factors mentioned in the literature. The evaluations made within the scope of the research point to issues such as the increase in the workload of audit staff in recent years, reconciliation statistics and frequent tax amnesties that harm tax audit effectiveness. In order to make tax audits more effective and to reduce labor, time and other costs, it is very important to disseminate digital technologies.

#### Giriş

Kamu harcamalarının gerektirdiği finansman ihtiyacı kamu gelirleri arasında en büyük paya sahip olan vergilerin önemine işaret eden en önemli argümanlardan biridir. Devletlerin görev ve sorumluluklarını sağlıklı şekilde yerine getirebilmesinde elzem öneme sahip olan vergilerin; mükelleflerce tam ve zamanında ödenmesi de oldukça önem arz etmektedir. Ancak mükelleflerin kullanılabilir gelirlerinde azalmaya neden olduğu düşünüldüğünde vergiler, doğası itibarıyla vergi idaresi ile mükellef arasında zıt çıkar ilişkisi barındırır niteliktedir. Ayrıca vergi idaresi ve mükelleflerden kaynaklı kimi hatalar da verginin yanlış hesaplanmasına yol açabilmektedir. Bu noktada vergi denetiminin önemi kendini göstermekte, etkili vergi denetimleriyle tüm vergi idarelerinin yüzleştiği vergi kayıp, kaçaklarıyla mücadele ve muhtemel hataların ortadan kaldırılması sağlanabilmektedir. Ayrıca bazı ampirik bulgular denetim uygulamalarının

#### Hamdi Furkan Günay

Dr. Öğr. Üyesi, Gümüşhane Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, Gümüşhane, Türkiye, hamdifurkangunay@gumushane.edu.tr  
Orcid No: <https://orcid.org/0000-0002-0690-4903>

#### Article Type / Makale Türü

Research Article / Araştırma Makalesi

#### Anahtar Kelimeler

Vergi, Vergi denetimi, Vergi Denetim Kurulu

#### Keywords

Tax, Tax Audit, Turkish Tax Inspection Board

#### JEL Codes: H20, H26, H29

Submitted: 09 / 01 / 2025

Accepted: 25 / 02 / 2025

mükelleflerin vergiye olan uyumları üzerinde de olumlu etkiye sahip olduğunu göstermektedir (Olaoye vd., 2019; Widuri vd., 2019; Rahmayanti vd., 2020).

Vergi denetimi; vergi denetçileri tarafından belirli bir döneme dair mükelleflerin vergisel ödevlerini vergi yasalarına uygun şekilde yerine getirip getirmediğinin araştırılmasına dayalı bir faaliyeti ifade etmektedir. Vergi denetimi yarattığı özellikle iki tür etkiyle öne çıkmaktadır. Birincisi denetim neticesinde ortaya çıkan ek gelirle ilgili olan doğrudan etkiyken; ikincisi ise potansiyel vergi kaçığını caydırması bakımından dolaylı etkisidir (Tawfik ve Elmaasrawy, 2024: 2). Vergi denetiminden beklenen işlevler doğrultusunda mükelleflerin vergi yasalarında işaret edilen usul ve esaslara uygun şekilde vergi ödevinin yerine getirilmesinin sağlanmasında vergi denetiminin etkinliği üzerinde durulması gereken önemli bir konu başlığını meydana getirmektedir. Vergi denetim etkinliğine ilişkin akademik çalışmaların azlığı ve teorik arka planın eksikliği nedeniyle denetim etkinliğinin ölçümünde kullanılabilecek sistematik göstergeler bulunmamakla birlikte literatürde önem atfedilen kimi faktörler söz konusudur. Araştırmayla literatürde öne çıkan bazı unsur ve göstergeler bağlamında Türkiye’de vergi denetim etkinliğinin değerlendirilmesi amaçlanmıştır. Öneme rağmen sınırlı düzeyde ilgi gören vergi denetim etkinliğini Türkiye ekseninden ele alması ve vergi denetim etkinliği bakımından kritik faktörlere dikkat çekilmesi yönünden çalışmanın literatüre katkı sağlayabileceği düşünülmektedir.

Araştırma üç ana kısımdan oluşacak şekilde düzenlenmiştir. Birinci kısımda vergi denetimi ve vergi denetiminin etkinliğini belirleyen unsurlara odaklanılmıştır. İkinci kısımda ise Türkiye’de vergi denetimi sistemi ele alınmıştır. Üçüncü ve son kısımda ise literatürde öne çıkan vergi denetim etkinliğine ilişkin bazı göstergeler ışığında Türkiye’ye ilişkin değerlendirmeler sunulmaktadır.

### **1. Vergi Denetimi ve Vergi Denetim Etkinliğinin Belirleyicileri**

Denetim kavram itibarıyla; ekonomik faaliyet ve olaylara dair iddiaların daha önceden belirlenmiş kriterlere uygunluğunun düzeyini araştırmak ve neticelerini ilgililere bildirmek gayesiyle objektif olarak kanıt toplayan ve bu kanıtları değerlendiren sistematik bir süreci ifade etmektedir (Güredin, 2000: 5). Tarihi seyir içinde devletlerin artan görevleri, kamu hizmetlerinde de genişlemeyi beraberinde getirmiş bu ise denetleme kavramına daha da önem kazandırmıştır. Kamu hizmetlerinin en önemli finansman kaynağı olduğu göz önüne alındığında vergiler açısından da denetiminin önemi kendini hissettirmektedir.

Vergi denetimi; vergi kanunlarıyla vergiye tabi mükellef ve işlemlerin tüm yönleriyle anlaşılabilmesine ve idareyle mükelleflerin vergi sisteminde yer alan ilke ve kurallara uygun davranıp davranmadıklarının belirlenmesine yönelik olan ve vergi idaresince yapılan işlemlerin tamamı olarak ifade edilmektedir (Oğuztürk ve Ünal, 2015: 209). Günümüz modern vergi sistemlerinin vergilendirme bakımından ağırlıklı olarak beyan sistemine dayanması; yerine getirilmesi gereken vergisel yükümlülüklerin doğruluğunun araştırılmasını gerekli kılmakta ve bu da vergi denetimini önemli hale getirmektedir. Dolayısıyla vergi denetiminin; uyumsuzluğun tespitinde ve uyumsuz davranışta bulunabilecek vergi mükellefleri kitlesine caydırıcılık sağlamasıyla vergi yasalarının uygulanmasında kritik bir rolü bulunmaktadır (OECD, 2006: 7).

Temel amacı vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi olmakla birlikte vergi denetiminin amaçlarını mali, iktisadi, sosyal ve hukuki nitelikli olarak tasnif etmek mümkündür. Esasen bu amaçların verginin işlevleriyle yakından ilgili olduğu görülmektedir. Öyle ki vergilerin mali amacına işaret eden kamu harcamalarının gerektirdiği finansman ihtiyacından hareketle vergilerin etkin ve verimli olarak toplanması ihtiyacı aynı zamanda vergi denetiminin de mali amacına vurgu yapmaktadır. Dolayısıyla, denetim yoluyla vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi ve vergi gelirlerinin yüksek verimlilikle toplanması vergi denetiminin mali amacını meydana getirmektedir. Öte yandan devletler vergilerden; ekonomik büyüme ve kalkınma, gelir dağılımının iyileştirilmesi, kayıt dışı ekonomiyle mücadele ve ekonomik krizlerle mücadele gibi ekonomik amaçlar için de yararlanmaktadır. Vergilerin etkin şekilde toplanabilmesi, vergilerin ekonomi politikası aracı olma işlevinin etkinliği bakımından da önem arz etmektedir. Vergi denetim kalitesinin ekonomi politikasının da başarısı üzerinde olumlu etki sunması beklenir. Yine, vergi gelirlerinin yetersiz kalması durumunda devletler borçlanmak veya emisyon gibi yollara başvurmak durumunda

kalmakta bu ise ekonomi üzerinde olumsuz etkiler doğurabilmektedir. Bu durumların engellenmesi için vergilerin eksiksiz tahsili önem arz etmekte ve bu durum için de etkin vergi denetimi gerekmektedir (Tekin ve Çelikkaya, 2022: 53). Vergi denetiminin diğer bir amacı ise sosyoekonomik dengenin daha adil kılınmasıdır. Vergi kaçığının denetimler yoluyla azaltılması, gelir dağılımının iyileştirilmesine ve refah artışına ve de böylece toplumda birçok sorunun çözümüne imkân verebilecektir (Oğuztürk ve Ünal, 2015: 212). Son olarak vergi denetiminin hukuki amacının ise vergi kanunlarının uygulanması bakımından yaşanabilecek hukuka aykırılıkların önlenmesi olduğu belirtilebilir.

Vergi denetimiyle işaret edilen; vergi kayıp ile kaçığının ve hataların tespiti, eksiklerin giderilmesi, mükelleflerin vergiye uyumunun artırılması, vergi politikalarında etkinliğin artırılması ve vergi yasalarının uygulanmasının sağlanması gibi işlevlerinin yerine getirilmesinde vergi denetiminin etkinliği oldukça önemlidir. Etkinlik; kullanıldığı disipline göre farklı anlamlar içermekle birlikte genel anlamıyla önceden belirlenen hedefler doğrultusunda ulaşılan sonuçların değerlendirilmesine ilişkin bir kavramı ifade etmektedir. Dolayısıyla etkinlik kavramının anlam ifade edebilmesinde hedeflerin belirlenmiş olması gereği doğmaktadır. Zira Arslan ve Biniş (2014); vergi denetiminde etkinlik kavramından, idarenin gerçekleştirdiği denetimlerden beklenen hedefe ulaşma derecesinin anlaşılması gerektiğini belirtmiştir. Vergi denetim faaliyetlerinden beklenen başlıca hedefin ise vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi ve mükelleflerin vergiye uyumlarının artırılarak vergi bilincinin yerleşmesine katkı sağlamak olduğu söylenebilir. Buna göre bu amaca ulaşma düzeyi aynı zamanda etkinliğin de başlıca göstergesi olabilecektir.

Literatür incelendiğinde vergi denetim etkinliğini olumlu veya olumsuz etkileyen birçok unsur bulunmaktadır. Vergi denetiminin etkin kılınması yalnızca vergi denetim sisteminde gerçekleştirilecek bazı önlem ve düzenlemelerle mümkün olmamaktadır. Olayın sistem yaklaşımı düşüncesinden hareketle bir bütün halinde ele alınması ve idarenin etkinliği açısından değerlendirilmesi gerekmektedir (Merter, 2004: 82). Etkin bir vergi denetiminin temeli iyi bir kurumsallaşma ve teşkilatlanmaya bağlıdır. Bu ise denetim sistemindeki kurumların etkinliği, verimli ve kalifiye personellerin varlığı ve yapılacak denetimlerin düzenli bir hal almasıyla mümkündür (Yoruldu ve Yoruldu, 2016: 58).

Vergi denetiminde etkinliği belirleyen hususların başında vergi mevzuatı gelmektedir. Vergi mevzuatında boşluk ve belirsizliklerin olması, sık değişikliklerin yaşanması, bu değişikliklerin ardından yeni mevzuatın kavranılmasının gerekliliği, yeni kurallara alışmanın zorlukları ve sosyal şartlara uygun olmayışı mükellef ve denetim elemanlarının işlemlerini zor hale getirmekte ve denetim etkinliğini de olumsuz etkilemektedir (Eraslan, 2019: 73).

Başarılı bir vergi denetiminin en önemli şartlarından biri, vergi denetim faaliyetini uygulayacak yetkinlik ve donanımına sahip, ihtiyaç ölçüsünde denetim elemanıdır. Candan (2004), vergi denetiminin etkinliğinde denetim elemanı sayısının yeterliliğine, söz konusu denetim elemanlarının iyi yetiştirilmesine ve denetim faaliyetinin vergiyi doğuran olayı tüm yönleriyle kavramasının gerekliliğine vurgu yapmaktadır. Vergi denetim personelinin sayısı ve sahip oldukları özellikler vergi inceleme süreçlerinin etkinliği açısından oldukça önemlidir. Ayrıca maddi ve manevi motivasyon eksiklikleri ile denetim elemanlarının dış faktörlere maruz kalması da iş verimliliğini düşürmekte ve tam kapasiteyle çalışmalarını etkileyerek etkinliği azaltmaktadır (Çavdar, 2022: 756).

Vergi denetim etkinliğinin belirleyicilerinden bir diğeri ise vergi ahlak ve bilincidir. Üzerinde uzlaşılan genel bir tanımı olmamakla birlikte vergi ahlakı mükelleflerin vergi ödeme konusundaki içsel motivasyonu olarak ifade edilmektedir (Torgler ve Murphy, 2004: 301). Vergi ahlakı kavramıyla yakından ilişkili bir diğer kavram olan vergi bilinci ise; kamusal mal ve hizmetlerin gerçekleştirilebilmesi adına verginin öneminin farkına varmış toplumların vergiye dair ödevlerini yerine getirmesindeki arzu ve isteklilik düzeyi olarak tanımlanmaktadır (Teyyare ve Kumbaşı, 2016: 4). Gelişmiş vergi ahlakı ve yüksek vergi bilincinin vergi denetim etkinliğini olumlu etkilemesi beklenir. Öyle ki düşük vergi ahlakının mükelleflerin vergiye ilişkin motivasyonlarını olumsuz yönde etkilediği düşünülmektedir (Karakuş Büyükbey ve Güngör, 2023: 7). Vergi bilincinin yeterli düzeyde oluşmadığı toplumlarda vergilendirme konusunda oluşan direnç, vergi idaresinin ve dolayısıyla da vergi denetiminin başarısını olumsuz etkileyebilecektir (Merter, 2004: 91). Vergi ahlak

ve bilinci vergi denetim etkinliğini artırabileceği gibi etkin vergi denetimiyle vergi uyumunun da artırılması mümkün olabilecektir. Zira etkin bir vergi denetimi yaptırımlar yerine tespit edilme olasılığını artırarak vergi kaçığına yönelik caydırıcılık etkisi yaratabilecektir (Kassaw, 2024: 4).

Dijital teknolojilerin kullanımı ve vergi idarelerinde otomasyonun yaygınlığı vergi denetim kalitesini artıran etkenlerden bir diğeri olarak nitelenmektedir (Acar ve Merter, 2005; Memiş vd., 2019; Sigle vd., 2024). Vergi uygulamalarında teknoloji kullanımının yaygınlaştırılması; mükellef ve idareler açısından vergileme süreçlerinin daha kolay ve hızlı kılınması, hataların minimize edilmesi, vergi uyum düzeyinin artırılması, vergi kayıp ve kaçığıyla başarılı mücadele sağlanmasıyla vergi denetimine etkinlik kazandırılması yönlerinden faydalı olabilecektir (Günay, 2024: 30).

Vergi denetimi üzerinde etkili olan bir diğerk faktör vergi cezaları ve af uygulamalarıdır. Yakın ilişkili kavramlar olarak ceza ve denetim, birbirlerinin etkinliği üzerinde belirleyicidir. Öyle ki, etkin bir denetim olmadan yasalara aykırı davranışların takibi mümkün olmayacağı için cezaların da bir anlamı kalmayacaktır. Aynı zamanda etkin bir ceza sisteminin de olmayışı denetimlerin anlamını yitirmesine neden olacaktır. Buna göre adil ve caydırıcı nitelikte uygulanacak vergi cezaları, vergi denetim etkinliğinin de iyileştirilmesi adına önemlidir. Vergi aflarının ise vergi cezalarının caydırıcılığını olumsuz etkilemesi yönünden vergi denetim etkinliğini azalttığı düşünülmektedir. Zira vergi affı uygulamaları mükelleflerde yeni bir vergi affı beklentisini beraberinde getirmekte ve böylece de vergi ceza ve denetim etkinliğine zarar vermektedir (Edizdoğan ve Gümüş, 2013: 100). Ayrıca vergi uyuşmazlıklarının çözüm yöntemleri yarattığı sonuçlarıyla vergi denetim etkinliği bakımından önem arz etmektedir. Objektif kriterler içermeyen ve verginin yasallığına aykırılıklar içeren uyuşmazlık çözüm yöntemleri; mükellefler üzerinde af etkisi yaratarak vergi denetimini olumsuz etkileyebilecektir. Ek olarak vergi denetiminden kaynaklanan vergi uyuşmazlıklarının fazlalığı etkin olmayan vergi denetiminin bir diğerk göstergesidir (Alhadi ve Nugrahanto, 2021: 76).

## 2. Genel Hatlarıyla Türkiye’de Vergi Denetimi

Vergi denetiminin Türkiye’deki mevcut durumu incelenmeden önce tarihsel gelişimini kısaca Osmanlı ve Cumhuriyet dönemleri kapsamında ele almak mümkündür. Osmanlı’da devlet günümüz koşullarına uygun nitelikte modern maliye teşkilatına sahip olmadığı için vergi denetimi bakımından da bir yapılanmanın varlığından söz etmek zordur (Çavdar, 2016: 96). Ancak Osmanlı’da defterdarlığa bağlı olan ve sorumlulukları arasında devlete ait gelirlerin denetimi de bulunan Başbaki Kulluğu isimli müessesenin geçmişinin 16. yüzyıla uzandığı bilinmektedir. Başbaki Kulluğu Maliye Nezareti’nin kuruluşuna kadar Osmanlı Devleti’nin mali bakımdan denetlenmesi sorumluluğunu üstlenmiştir. 1838’de Maliye Nezareti’nin kurulmasıyla birlikte mali denetim faaliyetleri maliye müfettişleri aracılığıyla devam ettirilmiştir (Marufoğlu ve Gökbnar, 2021: 3). Modern manada mali denetim uygulamaları ise Maliye Teftiş Heyeti’nin kurulmasıyla gerçekleştirilmiştir. Fransa’dan esinlenerek kurulan bu kuruma; devlete ait gelir ve giderlerin bulunduğu her yerde denetleme, teftiş, inceleme ve soruşturma yapma yetkisi tanınmıştır (Sarılı, 2003: 64).

Cumhuriyetin kurulmasının ardından 1926’da Temettü vergisi kaldırılarak kazanç vergisi uygulanmaya başlaması vergi denetimine önem kazandıran gelişmelerden biri olmuştur. Zira beyannamelerin incelenmesi görevi verilen tahakkuk teftiş memurları, gerçek manada ve yalnızca vergi denetimi sorumluluğuna sahip ilk vergi inceleme elemanları olmuştur (Merter, 2004: 69). 28.03.1945 tarih ve 4709 sayılı yasayla temel görevi vergi incelemesi olan Hesap Uzmanları Kurulu kurulmuştur. Bir diğerk önemli gelişme ise 1946 yılında Vasitasız Vergiler ve Vasitalı Vergiler Genel Müdürlükleri’nin kaldırılması ve Gelirler Genel Müdürlüğünün kurulmasıdır. 2005 yılında ise 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanunla gelir idaresinin, günün ihtiyaçlarını karşılayacak özelliklerde ve uluslararası örneklere uygun nitelikte yapılandırılması hedefiyle söz konusu müdürlük kaldırılmış, Maliye Bakanlığı’na bağlı Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) kurulmuştur (GİB, 2011: 1). Bu tarihe kadar Maliye Bakanlığı’nca ifa edilen vergi denetimi faaliyeti bundan sonra Bakanlığa bağlı yarı özerk bir kuruluş olan GİB tarafından yerine getirilmeye başlamıştır (Oğuztürk ve Ünal, 2015: 2017). Cumhuriyet döneminde vergi denetim alanında meydana gelen en önemli yenilik ise 2011 yılında 646 sayılı KHK ile Vergi Denetim Kurulu

Başkanlığı (VDK)’nın kurulması olmuştur. VDK’nın kurulmasıyla Maliye Bakanlığı’nın üç merkezi inceleme birimi olan Maliye Teftiş Kurulu, Gelirler Kontrolörleri Daire Başkanlığı ve Hesap Uzmanları Kurulu ile taşrada vergi dairesi başkanlıkları bünyesinde inceleme yürüten vergi denetmenleri VDK altında vergi müfettişi unvanıyla tek çatı altında birleştirilmiştir (Beşel, 2017: 72).

646 sayılı KHK’nın 20. maddesinde VDK Başkanlığı’nın doğrudan Bakana bağlı olarak Başkan, Başkan Yardımcıları, Grup Başkanları ve Vergi Müfettişleri (Vergi Başmüfettişi, Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcısı)’nden oluştuğu belirtilmiştir. Aynı maddede kurumun görev ve yetkileri de belirtilmektedir. Bu görev ve yetkilerin başlıcaları arasında; vergi incelemeleri yapılması, Risk Analiz Sistemi üzerinden mükellef faaliyetlerinin gruplar ve sektörler itibarıyla analizi, karşılaştırmalar yapmak ve böylece riskli alanların tespit edilmesi, vergi yükümlülüklerine dair ihbar ve şikayetlerin değerlendirilmesi, vergi incelemeleri bakımından GİB’le gerekli eşgüdümü ve iş birliğini sağlamak, inceleme ve denetim sonuçlarını izlemek, değerlendirmek ve istatistikler oluşturmak ve vergi kaçırma, vergiden kaçınma alanındaki gelişmelerle bunların ortaya çıkarılması ve önlenmesine yönelik yöntemler konusunda araştırmalar yapmak bulunmaktadır. Başkanlığa verilmiş görevlerin yerine getirilmesinde fonksiyonel ve sektörel uzmanlaşmayla iş bölümünün sağlanması ve işgücünün verimli kullanılması amacıyla Bakan onayıyla doğrudan Başkanlığa bağlı olmak üzere 9 şehirde toplam 22 adet daire başkanlığı (Vergi İadeleri, Vergi Kaçakçılığı, Sektörel ve Denetim Daire Başkanlıkları) kurulmuş ve her daire başkanlığına bir başkan ve yeterli sayıda başkan yardımcısı görevlendirmesi yapılmıştır.

Literatür incelendiğinde VDK’nın odağında olduğu yeni yapılanmaya dair çeşitli görüşlere rastlamak mümkündür. Öyle ki; denetimde çok başlılığın ve yönetsel dağınıklığın ortadan kaldırılacağı, mükerrer incelemeleri önleyeceği, rekabet ve yetki çatışmalarının engelleneceği, denetime etkinlik ve verimlilik kazandırılacağı gibi olumlu görüşlerin (Rakıcı, 2011; Bakır, 2012) yanı sıra denetim birimlerinin aynı işi yapmadığı için çok başlılık söyleminin doğru olmadığı, bakanlığa bağlı olmasının kurumu siyasi baskıya açık hale getirdiğini belirten görüşlere de rastlamak mümkündür (Ozansoy, 2011; Gediz Oral vd., 2015).

VDK’nın misyonu modern denetim teknikleriyle risk odaklı, sektörel ve fonksiyonel uzmanlaşmaya dayalı vergi incelemeleri yapmak, vergi kayıp ve kaçağına sebep olan kayıt dışı ekonomiyi en aza indirmek, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumlarını arttırmak, idarenin etkin ve hukuka uygun işleyişinin sağlanması amacıyla teftiş ve soruşturma faaliyetlerini yürütmek, maliye politikalarının oluşturulmasına yönelik hukuki düzenlemelerin hazırlanmasına katkıda bulunmak olarak belirtilmektedir (VDK, 2024a).

VDK aracılığıyla gerçekleştirilen vergi incelemelerinde incelemeye alınacak mükellefler; konu, sektör ve mükellefler yönünden kuruluş bünyesinde oluşturulmuş Risk Analiz Merkezi’nde mevcut ve yeni geliştirilen programlarla yapılan analiz ve mukayeseler sonucunda belirlenmektedir. Bu doğrultuda, VDK-RAS aracılığıyla gerçekleştirilen çalışmalar kapsamında belirlenmiş sektör ve konularda incelemeler gerçekleştirilmektedir (Oğuztürk ve Ünal, 2015: 229). Vergi incelemelerinin esas itibarıyla mükelleflerin iş yerinde yapılacağı öngörülmekle birlikte teknolojik gelişmeler, denetim personellerinin çok fazla mükellefi takip etmesi, zaman ve iş yükü gibi nedenlerle denetimlerin birçoğu denetim elemanın dairesinde yapılmaktadır (Rakıcı ve Atak, 2019: 13).

VDK tarafından gerçekleştirilen önemli bir diğer hizmet teftiştir. Teftişin gayesi; teftişe tabi olan birimlerin asli ve mali işlemlerinin yanı sıra teşkilat yapısıyla insan ve maddi kaynaklarını; hukuka uygunluk ve performans yönünden, risk analizleri çerçevesinde değerlendirmek, problemlerin çözülmesi ve iyi yönetişimin tesisi hususunda idareye yardımcı olmaktır. Bu bağlamda e-teftiş uygulamalarına ağırlık verilerek geleneksel teftişin işlevleri elektronik ortamda gerçekleştirilmekte, bilişim alanındaki gelişme ve yeniliklere uyum yeteneği yüksek, sürekli gelişen dinamik nitelikte bir teftiş sağlanmaktadır (VDK, 2024c).

Mevcut durumda vergi denetimi bakımından yetkili kuruluş esas itibarıyla VDK olmakla birlikte Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesinde vergi denetim yetkisine sahip bir diğer kurum ise GİB’tir. Nitekim 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun’un 4. maddesinden hareketle başkanlığın “Bakanlıkça belirlenen temel politikalar ve stratejiler doğrultusunda vergi inceleme ve denetimlerini gerçekleştirmek, vergi kayıp ve kaçağının önlenmesi

konusunda gerekli tedbirleri almak” görevi de bulunmaktayken, 646 Sayılı KHK’nın 9’uncu maddesiyle “Vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi konusunda gerekli tedbirleri almak” şeklinde değiştirilmiştir. Öte yandan VUK m. 135’e göre vergi incelemelerinin; vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılacağı belirtilmekte ve ayrıca GİB’in merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanların her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisine haiz olduğu ifade edilmektedir. Dolayısıyla vergi dairesi başkanlıklarının vergi dairesi müdürleri vasıtasıyla vergi inceleme yapma görevleri devam etmektedir. Ancak vergi incelemesi vergi müfettişlerinin asli göreviyken, kanunda geçen diğer birimlerin görevlerinin tamamlayıcı yetkisi durumundadır. Zira vergi incelemelerinin büyük kısmı vergi müfettiş ve yardımcıları tarafından gerçekleştirilmektedir (Ergen ve Kılınçkaya, 2014: 287).

### 3. Türkiye’de Vergi Denetim Etkinliğinin İncelenmesi

#### 3.1. Çeşitli İstatistiklerin İncelenmesi

Türkiye’de vergi denetimine ilişkin literatürden hareketle öne çıkan çeşitli faktörler, kurumsal göstergeler ışığında vergi denetim etkinliğinin değerlendirilmesi mümkündür. Bu bağlamda öncelikle VDK’nın kadrolarının yıllar itibarıyla gelişimi tablo 1’de sunulmuştur. Kurulun kadro durumuna ilişkin sayılar vergi denetim etkinliği üzerinde tek başına rol oynamamakla birlikte denetim elemanlarının nicelik artışının gözlenmesi bakımından önemlidir. Kadroların doluluk oranı özellikle denetim elemanı başına düşen inceleme sayılarının azalması bakımından vergi denetimini olumlu etkileyebilecek unsurlardan biridir. Söz konusu tablo incelendiğinde vergi başmüfettiş kadrolarında 2020 yılından sonra doluluk yönünden önemli artışların yaşandığı görülmektedir. Vergi müfettiş yardımcıları kadroları bakımından ise en yüksek doluluk 2014 yılında gerçekleşmiş, bu yıllardan itibaren ve özellikle 2020 yılından itibaren söz konusu kadrolarda düşüş yaşanmıştır.

**Tablo 1. Vergi Denetim Kurulu Kadro Durumu (2014-2023)**

Yıllar	Başkan		Başkan Yrd.		Vergi Başmüfettişi		Vergi Müfettişi		Vergi Müfettiş Yrd.	
	Dolu	Boş	Dolu	Boş	Dolu	Boş	Dolu	Boş	Dolu	Boş
2014	1	0	1	5	295	596	3.121	2.323	5.796	2.109
2015	1	0	0	6	288	1.601	3.556	2.188	5.360	1.245
2016	1	0	0	6	239	1.650	3.018	3.226	5.244	861
2017	1	0	0	6	219	1.670	2.868	3.626	5.156	699
2018	1	0	0	6	220	1.669	2.822	3.672	5.220	1.635
2019	1	0	0	6	205	1.684	4.260	3.929	3.677	1.483
2020	1	0	0	6	203	1.686	6.053	5.079	1.691	526
2021	1	0	3	3	1.164	725	5.588	5.544	981	1.236
2022	1	0	5	1	2.096	959	4.679	5.977	673	854
2023	1	0	1	5	2.190	865	4.758	5.898	279	1.246

**Kaynak:** Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı faaliyet raporlarından yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 2’de denetim elemanı başına düşen inceleme sayısı, incelenen mükellef sayısı ve inceleme oranlarına ilişkin veriler yıllar itibarıyla yer almaktadır. 2019 yılından itibaren denetim elemanı sayısında meydana gelen düşüş eğilimi ve toplam inceleme sayılarındaki yaşanan artış, denetim elemanı başına düşen inceleme sayısının artmasına ve dolayısıyla da denetim elemanlarının iş yükünün artmasına neden olmuştur. Tabloya göre son yıllarda denetim elemanı başına düşen inceleme ve mükellef sayılarının artması, denetim elemanı yetersizliğine işaret ederek denetim etkinliğini olumsuz etkileyebilecek bir durumu yansıtmaktadır. Diğer yandan inceleme oranları bakımından yıllar itibarıyla önemli dalgalanmaların olmadığı görülmektedir. Söz konusu zaman periyodunda inceleme oranının en yüksek olduğu yılın 2015 ve en düşük olduğu yılın ise 2019 olduğu fark edilmektedir. İnceleme sayılarının ve dolayısıyla denetim oranlarının artması, mükelleflerin denetlenme ihtimallerinin artacağına dair algının artmasını sağlayarak vergi uyumsuzluğu konusunda caydırıcı etki yaratması bakımından önemlidir. Ancak denetim oranlarının artması denetim etkinliği konusunda tek başına yeterli bir fikir sunmayacaktır. Zira denetim sistemini tüm yönleriyle etkinleştirmeden inceleme sayılarının artması denetime ayrılan

sürelerin kısalması ve/veya hazırlanan raporların yüzeysel ve gerçeklikten uzak nitelikte kalması sonuçlarını doğurabilecektir (Beşel, 2017: 86). Aynı şekilde denetimlerin yetersiz olması da hâlihazırda gerçekleştirilen denetimlerin iyi yapılmadığı anlamını taşımayacaktır (Yıldırım ve Açar, 2009: 1249). Buna göre denetim oranının yüksekliğinden ziyade denetimin kalitesi, denetimden beklenen işlevler açısından daha önemlidir.

**Tablo 2. Denetim Elemanı Başına Düşen İnceleme Sayısı ve İnceleme Oranları (2014-2023)**

Yıllar	Denetim Elemanı Sayısı*	Toplam İnceleme Sayısı	Denetim Elemanı Başına Düşen İnceleme Sayısı	Mükellef Sayısı**	İncelenen Mükellef Sayısı	İnceleme Oranı	Denetim Elemanı Başına Düşen İncelenen Mükellef Sayısı
2014	9.212	149.047	16,1	2.472.658	55.284	% 2,24	6,0
2015	9.204	159.500	17,3	2.527.084	58.676	% 2,32	6,3
2016	8.501	185.462	21,8	2.541.016	49.817	% 1,96	5,8
2017	8.243	119.026	14,4	2.636.370	44.182	% 1,68	5,3
2018	8.263	135.103	16,3	2.727.208	44.376	% 1,63	5,3
2019	8.143	128.420	15,7	2.813.452	40.763	% 1,45	5,0
2020	7.947	145.202	18,2	3.004.329	47.597	% 1,58	5,9
2021	7.733	211.227	27,3	3.221.894	54.065	% 1,68	6,9
2022	7.448	237.822	31,9	3.433.964	77.610	% 2,26	10,4
2023	7.227	236.797	32,7	3.621.478	60.242	% 1,66	8,3

**Kaynak:** Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı faaliyet raporlarından yararlanılarak hazırlanmıştır.

**Notlar:** \* : VDK başmüfettiş, müfettiş ve müfettiş yardımcıları dolu kadro sayıları toplanarak elde edilmiştir.

\*\* : Faal Gelir Vergisi mükellef sayıları ile faal Kurumlar Vergisi mükellef sayıları toplamından oluşmaktadır.

Tablo 3’te gerçekleştirilen inceleme sonucunda tarhi istenilen vergi ve ceza tutarları, bunların toplamının toplam vergi gelirleri içindeki payları ve tahakkuk eden vergi gelirlerinin tahsil edilen vergi gelirlerine oranı sunulmaktadır. Gerçekleştirilen inceleme neticesinde tarhi istenen vergi ve ceza tutarlarının vergi geliri oranları yönünden vergi denetiminin en başarılı sayılabileceği yıl 2020’dir. Zira ilgili yılda toplam vergi gelirlerinin %6,6’sı kadar ek vergi gelirin sağlandığı söylenebilecektir. 2023 yılında ise vergi geliri önemli ölçüde artarken, tarhi istenilen vergi ve önerilen ceza tutarlarında önceki yıla göre azalma meydana gelmiş ve haliyle de inceleme sonucu tarhi istenilen vergi ve önerilen ceza tutarının vergi gelirlerine oranı oldukça düşmüştür. Ancak önceki yıla göre 2023 yılında tahakkuk/ tahsilat oranının arttığı görülmektedir.

**Tablo 3. İnceleme Sonuçları ve Tahakkuk/Tahsilat Oranları (2014-2023)**

Yıllar	Toplam Vergi Geliri (bin TL) (a)	Bulunan Matrah Farkı (bin TL)	Tarhi İstenilen Vergi Tutarı (bin TL) (b)	Kesilmesi Önerilen Ceza Tutarı (bin TL) (c)	(b+c)/a	Tahakkuk / Tahsilat Oranı
2014	401.683.956	39.378.004	7.939.389	16.582.633	6,1	85,2
2015	465.229.389	46.749.981	9.803.999	18.843.082	6,2	84,7
2016	529.607.900	32.641.061	7.234.873	15.904.492	4,3	81,2
2017	626.082.414	23.153.169	5.878.506	14.370.585	3,2	82,3
2018	738.180.401	37.711.654	8.722.800	19.862.613	3,8	81,4
2019	819.603.098	44.739.190	10.409.577	23.520.286	4,1	81,0
2020	983.258.493	138.320.219	24.901.860	40.258.714	6,6	80,1
2021	1.395.725.545	66.290.584	24.232.837	50.748.840	5,3	80,7
2022	2.709.130.766	52.080.746	23.135.505	53.532.656	2,8	83,3
2023	5.129.138.210	47.047.075	17.452.475	37.220.156	1,0	85,6

**Kaynak:** GİB’in resmi internet sayfası ve VDK faaliyet raporlarından yararlanılarak hazırlanmıştır.

GİB performans göstergeleri içinde bulunan tahakkuk/tahsilat oranının azalması, denetim mekanizmasına dair problemlerin olduğunu göstermektedir (Ay, 2021: 51). Vergi denetiminin temel amacı olan vergi kayıp ve kaçığıyla mücadeledeki başarının değerlendirilmesi adına tahakkuk/tahsilat oranları incelendiğinde; ilgili oranın en yüksek olduğu yıl 2023 yılıdır. 2020 yılı ise tahakkuk/tahsilat oranının en düşük olduğu yıldır. Bunun arka planında Covid-19 salgınının sosyoekonomik sonuçlarıyla mücadele kapsamında uygulanan vergisel düzenlemeler etkili olabilir. Tablo 2’deki inceleme oranları da göz önüne alındığında; inceleme oranlarıyla tahakkuk/tahsilat oranı arasında tüm yıllar açısından geçerli benzer bir gelişim seyrinin söz konusu olmadığı anlaşılmaktadır. Ancak beklentiye uygun şekilde kimi yıllarda (örneğin 2020-2022 yılların arasında) inceleme oranlarındaki artışa paralel şekilde tahakkuk/tahsilat oranlarının da arttığı gözlenmektedir. Buna rağmen vergi denetim oranlarındaki artışın vergi tahsilatlarını artırabileceği yönündeki düşüncenin incelenen dönem açısından desteklenmesi mümkün görünmemektedir.

Vergi denetim etkinliğinin göstergelerinden bir diğeri matrah farkının incelenen matraha oranıdır. Bu oranın yüksekliği; etkili vergi denetimleriyle vergi kayıp ve kaçığın önüne geçildiğinin göstergesi olabilmekle birlikte aynı zamanda vergiye gönüllü uyumun düşüklüğüne, miktar hatalarının varlığına ve vergi denetim ile cezalarının caydırıcılığının az olabileceğine işaret edebilecektir. Bu doğrultuda GİB 81 il vergi dairesi müdürleri tarafından yapılan vergi incelemeleri sayıları, bildirilen matrah ve bulunan matrah farkları ile bulunan matrah farkının bildirilen matraha oranına ilişkin bilgiler tablo 4’te yer almaktadır. Öncelikle incelenen mükellef sayısındaki artış veya azalış ile bulunan matrah farkları arasında doğru yönlü bir ilişki söz konusu olmadığı görülmektedir. Bu yönüyle ilgili dönem için incelenen mükellef sayısı arttıkça bulunan matrah farkının da artacağı beklentisinin doğrulanmadığı söylenebilir. Öte yandan bulunan matrah farkının incelenen matraha oranları incelendiğinde 2016 yılının oran bakımından en yüksek yıl olduğu ve 2020 yılından sonra oranın önemli düşüşler gösterdiği fark edilmektedir. Bu durum vergi denetim ve ceza uygulamalarının vergi kaçığı açısından caydırıcı etkisini ve vergi uyumunda yaşanan iyileşmeyi temsil edebilmesi yönünden olumludur.

**Tablo 4. Bulunan Matrah Farkı/İncelenen Matrah Oranı (2014-2023)**

Yıllar	İncelenen Mükellef Sayısı	Bildirilen Matrah	Bulunan Matrah Farkı	Bulunan Matrah Farkı /Bildirilen Matrah Oranı (%)
2014	9.779	2.959.296.235	712.101.457	24,0
2015	9.902	1.535.689.146	892.151.922	58,0
2016	6.861	2.118.233.018	1.273.504.628	60,1
2017	6.216	5.285.694.008	501.752.858	9,4
2018	4.085	3.967.057.728	1.139.396.507	28,7
2019	4.782	3.879.640.217	1.206.848.744	31,1
2020	3.061	9.149.818.516	3.259.240.971	35,6
2021	2.364	8.764.539.433	503.480.633	5,7
2022	1.764	4.613.767.969	390.084.748	8,4
2023	1.337	6.023.363.522	726.734.451	12,0

**Kaynak:** GİB faaliyet raporlarından yararlanılarak hazırlanmıştır.

Yarattığı etkiler ve eleştirel yönleriyle Türk Vergi Sistemi açısından en çok tartışılan konulardan biri olan uzlaşma müessesesi, vergi denetim etkinliği açısından da üzerinde durulması gereken bir konudur. Vergi hukuku bakımından uzlaşma; vergi idaresiyle mükellef arasında ortaya çıkan uyuşmazlığı yargı yoluna başvurulmaksızın karşılıklı görüşmelerle anlaşarak bir sonuca bağlamayı ifade etmektedir (Öz ve Bozdoğan, 2019: 332). Uzlaşma görüşmelerine konu vergi tutarıyla uzlaşılan vergi tutarı arasındaki farkın düşük olması, hazine açısından az vergi geliri kaybını ifade etmesi yönünden önem arz ettiği gibi denetimin etkinliğinin artırılması yönünden de önemlidir. Zira söz konusu farkın yüksek olması, denetimin temel gayesine aykırılık oluşturmasının yanı sıra mükelleflerin uzlaşmayı bir indirim mekanizması görmesine de neden olmakta ve dolayısıyla da denetimlerin caydırıcılık özelliğini yıpratmaktadır. Bu noktadan hareketle tablo 5’te tarhiyat öncesi



uzlaşmaya dair bilgiler sunulmuştur. Uzlaşmaya giren vergi tutarları incelendiğinde bu tutarların çoğunlukla büyük kısmı üzerinde uzlaşmanın gerçekleştiği, vergi asılları bakımından önemli indirimlerin yapılmadığı görülmektedir. Vergi cezaları yönünden ise benzer şeyleri söylemek mümkün değildir. Öyle ki, incelenen dönem açısından uzlaşmaya giren ceza tutarlarının oldukça büyük kısmından vazgeçilmiştir. İlgili dönemde ceza tutarları üzerinde uzlaşılan en yüksek oran 2016 ve 2017 yılları için %19’dur. Buna göre tarhiyat öncesi uzlaşmayla, uzlaşma görüşmelerine giren 100 TL’lik ceza tutarının 81 TL’sinden vazgeçildiğini göstermektedir.

**Tablo 5. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları (2014-2023)**

Yıllar	Uzlaşmaya Giren Vergi (a)	Uzlaşılan Vergi (b)	b/a	Uzlaşmaya Giren Ceza (c)	Uzlaşılan Ceza (d)	d/a
2014	638.430.109	529.738.390	0,82	1.067.833.387	60.234.417	0,05
2015	1.103.763.758	973.203.569	0,88	1.926.019.997	138.749.157	0,07
2016	402.224.048	384.614.612	0,95	821.598.182	160.720.602	0,19
2017	312.837.221	303.551.158	0,97	581.889.106	115.400.488	0,19
2018	232.857.773	225.035.135	0,96	419.055.049	78.272.795	0,18
2019	329.423.682	323.977.783	0,98	367.910.179	68.261.998	0,18
2020	641.170.234	627.529.679	0,97	728.620.992	131.535.661	0,18
2021	372.364.145	368.342.793	0,98	457.363.491	83.320.775	0,18
2022	893.612.412	833.564.622	0,93	1.136.104.169	201.698.115	0,17
2023	573.531.995	545.840.968	0,95	900.515.587	152.822.911	0,16

**Kaynak:** VDK faaliyet raporlarından yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tarhiyat öncesi uzlaşma istatistikleri bakımından geçerli durumu tarhiyat sonrası uzlaşma için de büyük ölçüde belirtmek mümkündür. Nitekim tablo 6’da sunulan bilgiler incelendiğinde vergi asılları yönünden birkaç yıl dışında uzlaşmaya konu edilen tutara yakın düzeyde tutarla uzlaşıldığı görülmektedir. Vergi cezaları yönünden bakıldığında ise 2023 yılı haricinde uzlaşmayla ceza tutarlarının büyük kısmının tahsilatından vazgeçildiği görülmektedir. Cezaların caydırıcılığının azalmaması ve adalet algısının zedelenmemesi adına vergi cezalarında uzlaşmayla sağlanan indirimlerin makul sınırlar içinde gerçekleştirilmesi önem arz etmektedir (Günay, 2023: 155).

**Tablo 6. Türkiye Geneli Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları (2014-2023)**

Yıllar	Uzlaşmaya Konu Vergi (a)	Uzlaşma Sonucu Vergi (b)	b/a	Uzlaşmaya Konu Ceza (c)	Uzlaşma Sonucu Ceza (d)	d/a
2014	360.379.921	231.584.730	0,64	603.382.175	31.559.278	0,13
2015	437.314.530	344.585.008	0,78	610.596.688	41.560.131	0,12
2016	507.302.473	260.117.001	0,51	675.334.309	68.925.153	0,26
2017	164.330.305	104.769.721	0,63	267.127.370	36.926.116	0,35
2018	83.498.411	77.505.490	0,92	191.574.626	34.061.796	0,43
2019	130.487.509	125.123.495	0,95	275.988.683	48.937.093	0,39
2020	187.521.628	178.802.621	0,95	386.037.904	64.985.032	0,36
2021	201.183.843	191.449.933	0,95	326.082.642	49.758.567	0,25
2022	221.973.195	214.851.945	0,96	502.160.271	87.353.188	0,40
2023	252.032.864	242.692.396	0,96	998.217.488	176.825.321	0,72

**Kaynak:** GİB faaliyet raporlarından yararlanılarak hazırlanmıştır.

### 3.2. Vergi Afları

Mali, ekonomik, siyasi ve idari boyutlarıyla vergi afları; kamusal alacakların erken tahsili, vatandaşlar üzerindeki mali baskının hafifletilmesi, sosyoekonomik zorluk dönemlerinin hızlı aşılması amaçlarına dönük olarak ülkelerde zaman zaman uygulanmaktadır. Öte yandan vergi afları adalet ve eşitlik ilkelerine aykırılık oluşturması, vergiye uyumu olumsuz etkilemesi, cezaların yasalara aykırı davranışı önleme fonksiyonunu zayıflatması, kısa vadede sağladığı vergi artışının abartılı olması ve toplum çıkarlarından ziyade siyasi yatırım aracı olarak kullanılması gibi yönlerden eleştirilmektedir (Günay ve Gürdal, 2021: 670). Makul arka plana sahip olmadan sık sık uygulanan vergi aflarının kısa vadede sağladığı faydalar, uzun dönemde neden oldukları zararların gerisinde kalmaktadır. Bu olumsuzlukların arasında ise vergi cezalarının caydırıcılığının ve vergi

ödeme bilincinin zarar görmesi, vergi denetim elemanlarının çalışma motivasyonlarının olumsuz etkilenmesi gibi hususlar da bulunmaktadır.

**Tablo 7. Türkiye’de Vergi Afları Uygulama Geçmişi**

Sıra No	Tarih	Çıkarılan Af Kanununun İsmi
1	17.05.1924	İlk vergi affı
2	05.08.1928	Elviyei Selâsede Vergilerinin Sureti Cibayetine Dair Kanun
3	15.03.1934	4530 Sayılı Varlık Vergisinin Bakayasının Terkinine Dair Kanun
4	04.07.1934	2566 Sayılı Vergi Bakayasının Tasfiyesine Dair Kanun
5	29.06.1938	3568 Sayılı Arazi Vergisinin Mali Yıl Sonuna Kadar Olan Bakiyesinin Terkinine Dair Kanun
6	13.06.1946	4920 Sayılı Devlet Orman İşletmelerinin Bazı Vergilerden Muaf Tutulması Hakkındaki Kanun
7	21.01.1947	5050 Sayılı Toprak Mahsulleri Vergisi Artıklarının Silinmesi Hakkında Kanun
8	26.10.1960	113 Sayılı Af Kanunu
9	28.12.1961	281 Sayılı Vergi Cezaları Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Kanun
10	23.02.1963	218 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun
11	13.06.1963	252 Sayılı Spor Kulüplerinin Vergi Borçlarının Bir Defaya Mahsus Olmak Üzere Affı Hakkında Kanun
12	05.09.1963	325 Sayılı Yasa Kamu İktisadi Teşebbüslerinin 1960 ve Daha Önceki Yıllarına Ait Bir Kısım Vergi Borçlarının Tasfiyesi Hakkında Kanun
13	16.07.1965	691 Sayılı Belediyelerin ve Belediyelere Bağlı Müessese ve İşletmelerin Bir Kısım Borçlarının Hazinece Terkin ve Tahkimi Hakkında Kanun
14	03.08.1966	780 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun
15	28.02.1970	1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu’yla Getirilen Af
16	15.05.1974	1803 Sayılı Cumhuriyet’in 50. Yılı Nedeniyle Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun
17	20.03.1981	2431 Sayılı Tahsilâtın Hızlandırılması ve Beyan Dışı Kalmış Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emtianın Beyanına İlişkin Kanun
18	02.03.1982	2431 Sayılı Kanun’a Ek
19	22.02.1983	2801 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu İle Tahsili Hakkında Kanun
20	04.02.1985	Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında 3239 Sayılı Kanun’un Geçici 4. Maddesi
21	03.12.1988	3505 Sayılı Kanun (Geçici Birinci Madde)
22	28.12.1988	3512 Sayılı Kanun
23	15.12.1990	3689 Sayılı Kanun (Geçici Birinci Madde)
24	21.02.1992	3787 Sayılı Kanun
25	05.09.1997	400 Sayılı Tahsilât Genel Tebliği
26	22.07.1998	4369 Sayılı Yasa
27	06.02.2001	414 Sayılı Tahsilât Genel Tebliği
28	07.03.2002	4746 (4748) Sayılı Kanun İle Emlak Vergisi İle İlgili Af Düzenlemesi (Emlak Vergisi Kanunu Geçici Madde 21)
29	27.02.2003	4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu
30	22.11.2008	5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun
31	25.02.2011	6111 Sayılı Bazı Alacakların Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
32	29.05.2013	6486 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (2. Varlık Barışı)
33	10.09.2014	6552 Sayılı İş Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması ve Bazı Alacakların Yapılandırılmasına İlişkin Kanun
34	19.08.2016	6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun
35	27.05.2017	Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda ve Bir Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

36	18.05.2018	7143 Sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun
37	12.03.2023	7440 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

**Kaynak:** Günay ve Gürdal, 2021: 654-656; Hökelekli ve Buyrukoğlu, 2024: 108-109

Tablo 7’de sunulan Türkiye’de Cumhuriyetin ilanından günümüze vergi af geçmişi incelendiğinde ise 1924 yılından bu yana 37 vergi affının gerçekleştiği görülmektedir. İlgili dönemde vergi aflarının ortalama çıkarılma sıklığı üç yılın altındadır. Kimi aynı yıl içinde iki hatta üç farklı vergi af yasasının çıkarıldığı dahi görülmektedir. İki vergi affı arasında geçen en uzun süre sekiz yılın altındadır. Sıkça çıkarılan vergi aflarının mükelleflerde yeni bir af beklentisi yaratarak vergi yasalarına uyum motivasyonlarını olumsuz etkileyebileceği ve vergi denetim ile cezalarının kendisinden beklenen işlevine zarar vereceği belirtilmelidir.

### 3.3. Dijital Teknolojilerin Kullanımı

Dijital teknolojilerdeki gelişim hayatın her alanında olduğu gibi vergi denetiminde de önemli değişimleri kaçınılmaz kılmaktadır. Dijital teknolojilerin vergi denetiminde yaygınlaştırılması, mükellefler ve vergi idareleri açısından önemli avantajlar sunmaktadır. Öyle ki, dijital teknolojilerin; denetimlerin daha hızlı, daha az maliyetle ve daha az emekle gerçekleştirilmesine katkı sunması bakımından vergi denetimine etkinlik kazandırılabilirliği düşünülmektedir. Gelişen yapay zekâ ve bilgi teknolojileri bağlamında son yıllarda Türkiye’de vergi denetimi uygulamaları bakımından önemli adımların atıldığı görülmektedir.

Türkiye’de son dönemde e-Yoklama, e-Defter, KDV İadesi Risk Analiz Sistemi, e-Arşiv Fatura, Bandrollü Ürün İzleme Sistemi, Sahte Belge Risk Analiz Programı başta olmak üzere mali işlemler yönünden dijital bir yapının inşası, vergi denetiminde yararlanılabilecek standartlaştırılmış veri havuzunun genişletilmesi, ülke içinde uygulama birliğinin tesis edilmesi, denetimde uluslararası işbirliğinin kolaylaştırılmasına yönelik yeni sistemlerin hayata geçirilmesi ve risk odaklı denetim anlayışının geliştirilmesi sağlanmıştır (İlgün, 2020: 17). Risk odaklı denetim anlayışı çerçevesinde Gelir ve Kurumlar Vergisi Standart İade Sistemi (GEKSİS), Sahte Belge Risk Analiz Programı (SARP), KDVİRA Sistemi, Riskli İade Takip ve Analiz Programı (RİTAP) ve KDV İadesi Makro Analiz Raporu (MAR) gibi projeler hayata geçirilmiştir<sup>1</sup>.

VDK Başkanlığı, oluşturulan VDK-RAS (Risk Analiz Sistemi)’yle kayıt dışı ekonominin ve vergi kaçığının fazla olduğu sektörel alanlara göre riskli mükelleflerin belirlenmesi, analiz edilerek incelemeye sevk ve sağlanan verimli ve etkin vergi denetimleriyle kayıt dışı kalan faaliyetleri ortaya koyarak vergilendirilmelerini sağlamaya yönelik çalışmalar gerçekleştirmektedir (VDK, 2024b). Yine geliştirilmesi devam eden VDK Başkanlığı Vergi Denetim Analiz Sistemi’yle (VDK-VEDAS) denetimde etkinliğin artırılması amaçlanmaktadır. Öyle ki uygulamayla, e-defter, e-fatura gibi elektronik verilerin daha kısa sürede ve etkin biçimde görüntülenmesi, doğrulanması, raporlanması ve denetime dair vergisel ve genel analizlerin yapılması mümkün olmaktadır. Ayrıca VDK bünyesinde geleneksel teftişin fonksiyonlarının elektronik ortamda gerçekleştirebilmesini sağlayan, bilişim alanındaki gelişme ve yeniliklere uyum kabiliyeti yüksek, sürekli gelişen dinamik bir teftiş faaliyeti olan e-teftiş uygulamalarına ağırlık verilmektedir. Geleneksel nitelikte teftiş uygulamalarında mümkün olan işlemlerden oldukça fazla işlemin çok daha hızlı bir şekilde yapılmasını mümkün kılan e-teftiş çalışmaları VDK-DEBİS adı verilen bir programla yürütülmektedir (VDK, 2024c). Bunlara ek olarak VDK bünyesinde Sürekli Gözetim ve Denetim Ağı (VDK SİGMA) ve Elektronik İnceleme Dosyası (VDK-EİD) gibi sistemlerin de kurulduğu ve geliştirilmeye devam ettiği bilinmektedir. VDK 2023 faaliyet raporunda da teftiş, inceleme, denetim ve diğer hususlardaki işlemlerin tamamıyla bilgisayar destekli sürdürülmesini sağlamak amacıyla elektronik denetim uygulamalarına ve yazılımlarına ağırlık verildiği ve bu doğrultuda vergi incelemelerinin başından sonuna bütün haliyle elektronik ortama aktarmayı ve de inceleme aşamalarını emek yoğun süreçlerden teknoloji yoğun sürece dönüştürülmesi amacını taşıyan

<sup>1</sup> Detaylı bilgi için bkz. GİB (2024a).

“Dijital Denetim Projesi”ni geliştirme faaliyetlerinin de sürdürüldüğü belirtilmektedir (VDK, 2024c).

Atılan adımların vergi incelemelerinin riskli mükelleflerin daha isabetli, düşük maliyetli, iş yükünün hafifletilerek ve verimli yapılması noktasında katkı sunarak vergi denetimlerinin etkinliğini artırması beklenir. Dünyadaki gelişmeler ışığında, vergi denetimi bakımından dijital teknolojilerin riskleri ve denetim elemanlarının ilgili süreçlere adaptasyonlarının önemi de göz önüne alınarak çalışmaların sürdürülmesinin gereği belirtilmelidir.

#### 3.4. Vergi Ahlak ve Vergi Bilinci

Modern vergi yönetimlerinin amaçlarının başında mükelleflerin vergiye olan gönüllü uyumlarının artırılması gelmektedir. Gönüllü vergi uyumu bakımından etkili olan unsurların mükellefler arasında zayıf olması, vergi denetim faaliyetlerinin maliyetlerini artırması ve uygulanmasını zorlaştırması bakımından denetimde etkinliği zayıflatabilecektir. Vergi bilinci ve ahlakının yüksek olduğu toplumlarda ise mükellefler yükümlülüklerini kendiliğinden gerçekleştirmesiyle idarelerin iş yükleri azalacak ve böylece vergi toplama maliyet ve süreleri azalacak ve de idarenin daha verimli şekilde faaliyetlerini gerçekleştirmesi mümkün olacaktır (Eraslan, 2019: 88). Dolayısıyla başarılı bir vergi yönetim ve denetimi işleyişine katkı sunan unsurlardan biri vergi ahlak ve bilincidir. Etkin vergi denetimi ise mükelleflerin vergi yasalarının korunduğuna, adalet ve cezaların caydırıcılığına yönelik algılarını olumlu etkilemesi bakımından vergi bilincini de destekleyen bir unsur olarak değerlendirilmektedir. Bu yönüyle vergi bilinci ile etkin vergi denetimi arasında karşılıklı bir ilişkinin varlığından söz etmek mümkündür.

Tablo 8’de World Values Survey (Dünya Değerler Araştırması) verisine dayalı olarak Türkiye’de vergi ahlakı düzeyleri sunulmuştur. World Values Survey, tüm dünyadan insanların sosyal, siyasi, iktisadi, dini ve kültürel değerlerinin bilimsel ve akademik olarak incelenmesine yönelmiş uluslararası nitelikte bir araştırma programıdır. İlk defa 1981-1984 dönemine ilişkin araştırmayla başlayan ve beş yılda bir tekrarlanan söz konusu araştırma programı günümüzde bünyesinde 120’den fazla ülkeye ilişkin veriyi barındırmaktadır (WVS, 2024a). Araştırmada vergi ahlakı “fırsatını bulduğunda vergi kaçırmak” ifadesinin katılımcılar tarafından ne ölçüde haklı veya haksız bulunduğuna yönelik 1’den (=yanlış/haksız buluyorum) 10’a (=doğru/haklı buluyorum) uzanan cevaplama seçeneğiyle ölçülmektedir. Tabloda gerçekleştirilen araştırma periyotları doğrultusunda her koşulda yanlış buluyorum cevabı dikkate alınarak vergi ahlakı düzeyleri görülmektedir. Buna göre en yüksek vergi ahlakı düzeyi 1989-1993 yılları verilerinde %88,8 olarak raporlanmıştır. Son dönemde ise vergi ahlakı düzeyinde düşüşün gerçekleştiği görülmektedir.

**Tablo 8. Dünya Değerler Anketine Göre Türkiye’de Vergi Ahlak Düzeyi**

Fırsatını bulduğunda vergi kaçırmak	1989-1993 (N=1030)	2005-2009 (N=1346)	2010-2014 (N=1605)	2017-2022 (N=2415)
<i>Her koşulda yanlış/haksız buluyorum.</i>	%88,8	%80,2	%86,0	%78,1

**Kaynak:** WVS (2024b)

N= Katılımcı sayısı

Türkiye’de son dönemde özellikle vergi yönetimini ilgilendiren hususlara ilişkin vergi bilinci ve gönüllü vergi uyumunun artırılması noktasında önemli adımlar atılmıştır. GİB bünyesinde, 2005 yılındaki mükellef odaklı yapılanmayla başlayan süreçte mükellef hakları konusunda önemli gelişmelerin kaydedildiği görülmektedir. GİB’in; vergiye gönüllü uyumun sağlanması ve vergi bilincinin artırılması doğrultusunda gerçekleştirdiği bazı faaliyetler aşağıdaki şekilde özetlenebilir (GİB, 2024b);

- Mükelleflerin vergilere ilişkin yükümlülüklerinin kolay, hızlı ve daha az maliyetle yerine getirebilmelerinin sağlanmasına yönelik hizmetlerin neredeyse tamamı otomasyon altyapısı kullanılarak sunulmakta ve teknolojik gelişmeler doğrultusunda yeni hizmet seçenekleri üretilmektedir.
- Mükelleflerin vergiyle ilgili sorumluluklarını yerine getirirken doğru bilgiye ulaşmalarının sağlanması ve vergiye dair çeşitli hususlarda bilgilendirilmesi amacıyla dönük olarak yazılı

ve görsel yayınlar hazırlanmakta ve kamuoyuyla paylaşılmaktadır. Ayrıca mükelleflerin doğru bilgiye zamanında ulaşmalarının sağlanması amacıyla VİMER vasıtasıyla gerçekleştirilen mükellef başvurularının cevaplandırılması işlemleri sürdürülmektedir.

- Hazır Beyan Sisteminde, gelişmiş bilgi işlem teknolojilerinden faydalanılarak, vergi beyannamelerinin daha hızlı, kolay, ekonomik ve güvenilir bir şekilde idareye ulaştırılmasının sağlanması ve vergi beyannamelerinin hazırlanma sürecindeki hatalar da minimuma indirilerek mükellef mağduriyetlerinin önlenmesi amaçlanmaktadır.
- Mükellef Geri Bildirim Sistemi doğrultusunda GİB tarafından sunulmakta olan hizmetlere dair mükelleflerce bildirilmiş talep, öneri, şikâyet ve memnuniyetler incelenerek, ilgili birimlere ulaştırılmaya ve sonuçlandırılmaya çalışılmaktadır.
- Etkinlikler kapsamında verginin toplumda tüm kesimlere benimsetilmesi ve verginin gönüllü olarak ödenmesi konusunda alışkanlığın artırılması hedefine ilişkin her sene şubatın son haftası Vergi Haftası olarak kutlanmaktadır.
- Türkiye genelinde Millî Eğitim Bakanlığı, Gençlik ve Spor Bakanlığı ile Hazine ve Maliye Bakanlığı iş birliğiyle yürütülen vergi bilincini geliştirme ve farkındalığın artırılmasına yönelik farklı seviyelerden öğrencilere eğitimler gerçekleştirilmektedir.

### Sonuç ve Değerlendirme

Mali, ekonomik ve sosyal nitelikte önemli fonksiyonlarıyla vergiler, devletler açısından yüzyıllardan beri eşsiz bir öneme sahiptir. Öte yandan vergi kaçırma davranışının da vergiler kadar eski olduğu bilinmektedir. Devletler Anayasa ve kanunların izin verdiği ölçüde vergi gelirlerini artırmak isterken mükellefler ise kullanılabilir gelirlerini azaltan vergileri mümkün olduğunca en az kılacak düzenleme ve davranışlara yönelebilmektedirler. Ayrıca idare veya mükelleflerden kaynaklanan çeşitli hatalar da vergi yükümlülüklerinin kanunların işaret ettiği gibi gerçekleşmesine engel olabilmektedir. Bu noktada mükellefler ve vergi sorumlularının vergi yasalarına uygun davranıp davranmadıklarının kontrolünün önemi ortaya çıkmakta, etkin vergi denetiminin başarılı bir vergi sistem ve uygulamaları açısından önemi kendini göstermektedir.

Literatür incelendiğinde vergi denetim etkinliğini olumlu ve olumsuz etkileyen çeşitli faktörlere ve vergi denetim etkinliğine dair fikir verebilecek göstergelere rastlamak mümkündür. Bu doğrultuda Türkiye’de vergi denetim etkinliğinin değerlendirilmesi amacıyla; denetim elemanlarının yeterliliği, denetim ve tahakkuk/tahsilat oranları, inceleme neticesinde bulunan matrah farkı, uzlaşma istatistikleri, vergi af uygulamaları, vergi yönetim ve denetimi bakımından dijital teknolojilerin kullanım yaygınlığı, vergi ahlak ve bilinci gibi faktörler inceleme konusu yapılmıştır. Söz konusu çeşitli gösterge ve faktörler üzerinden gerçekleştirilen inceleme ve değerlendirmelerden hareketle Türkiye’de vergi denetim etkinliğine ilişkin ulaşılan sonuçları aşağıdaki şekilde özetlemek mümkündür;

- Son yıllarda özellikle vergi müfettiş yardımcısı dolu kadro sayılarında düşüş yaşandığı, bu düşüşün ve toplam inceleme sayılarındaki artışın da etkisiyle denetim elemanlarının iş yükünde artış meydana geldiği görülmektedir. Ayrıca 2019 yılı sonrası vergi denetim elemanı başına düşen mükellef sayılarında da artış trendi söz konusudur. Bu durum vergi denetim etkinliği bakımından olumsuz bir durumu yansıtmaktadır.
- Bir diğer gösterge olan vergi inceleme oranı 2023 yılında bir önceki yıla göre %20 düşmüştür. Denetimin sıklığından ziyade kalitesi önem arz etmekle birlikte denetim oranları uyumsuz mükellefin bu davranışından caydırılması bakımından önem arz eden bir unsurdur.
- GİB 81 il vergi dairesi müdürlerince yapılan vergi incelemeleri doğrultusunda bulunan matrah farkının incelenen matraha oranlarında 2020 yılı sonrası önemli düşüşler gerçekleşmiştir. Bunun vergi denetim ve cezalarının caydırıcılık etkisi ve vergi uyumunda yaşanan gelişmenin bir işareti olabilmesi yönünden olumlu bir durumu yansıttığı düşünülmektedir.
- Uzlaşma istatistikleri değerlendirildiğinde tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşma türleri açısından geçerli olmak üzere vergi asılları bakımından tahsilinden vazgeçilen tutarların sınırlı olduğu ancak vergi cezaları yönünden büyük indirimlerin yapıldığı görülmektedir. Bu

durum vergi denetim ve cezalarının etkinliğine zarar veren bir başka unsur olarak karşımıza çıkmaktadır.

- 1924’ten 2024 yılına kadar Türkiye’de 37 farklı vergi affının gerçekleştirildiği ve bunların çıkarılma sıklığının üç yılın altında olduğu görülmüştür. Makul bir arka plana sahip olmadan sıkça çıkarılan vergi afları; vergi uyumsuzluğunu teşvik etmesi ve vergi denetim ile cezalarının etkinliğine zarar vermesi yönünden sakıncalı sonuçlar doğurmaktadır.
- Gelişen dijital teknolojiler bağlamında son dönemde yapay zekâ destekli risk analizleri gibi konularda VDK bünyesinde önemli adımların atıldığı ve çeşitli yazılımların oluşturulduğu görülmektedir. Söz konusu gelişmeler denetimin daha isabetli, hızlı, emek yoğunluğu azaltılarak gerçekleştirilmesi ve düşük maliyetli kılınması adına oldukça önemlidir.
- Vergi denetimiyle yakından ilişkili bir görünüm arz eden vergi ahlak ve bilinci; vergi denetiminde iş yoğunluğunu ve işlem maliyetlerini azaltması yönünden önemli olduğu gibi etkin vergi denetimi de vergi ahlak ve bilincinin geliştirilmesine katkı sunar niteliktedir. Dünya Değerler Anketi’ne göre Türkiye’de vergi ahlak düzeyi son dönemde düşüş göstermekle birlikte GİB’in mükellef odaklı birçok projeyi ve dönüşümleri hayata geçirdiği ve her aşamada mükellef haklarının ve vergiye gönüllü uyumun öneminin vurgulandığı görülmektedir.

Bu çalışmayla çeşitli gösterge ve faktörler ışığında Türkiye’de vergi denetim etkinliğine yönelik fırsat ve tehdit niteliğindeki belirli hususlara dikkat çekilmiştir. Söz konusu hususlarda atılacak adım ve gerçekleştirilecek düzenlemeler vergi denetim etkinliğinin iyileştirilmesi bakımından önemli olmakla birlikte vergi denetiminin çok boyutlu olarak incelemesi gereği vurgulanmalıdır. Gelecek araştırmalarda vergi denetim etkinliği üzerinde etkili olabilecek mükellef, idare veya vergi sisteminden kaynaklı diğer faktörlere odaklanılabilir.

### Kaynakça

- Acar, A. İ. ve Merter, E. M. (2005). “Türkiye’de 1990 Sonrası Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu”. *Maliye Dergisi*, 147, 5-27.
- Akgündüz, A. (1997). *Arşivo Belgeleri Işığında Sayıştay Tarihi*. Ankara: Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü.
- Alhadi, I. ve Nugrahanto, A. (2021). “Tax Audit Quality: an Empirical Analysis of the Use of Information Technology, Competence, Task Complexity and Time Pressure”, *Jurnal Info Artha*, 5(2), 75-92
- Arslan, M. ve Biniş, M. (2014), “Vergi Denetiminde Bir Etkinlik Sorunu Olarak Mükellef Seçimi”. 443-462, 29. *Türkiye Maliye Sempozyumu*, 16-20 Mayıs 2014 - Antalya.
- Ay, Ş. (2021). “Vergi Tahakkuk/Tahsilat Oranları Üzerine Bir Değerlendirme”. *International Journal on Social Sciences*, 6(2), 40-53.
- Bakır, C. (2012). “Maliye Bürokrasisinde Örgütsel Değişim ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı’nın Kurulması”, *Amme İdaresi Dergisi*, 45(2), 81-102.
- Beşel, F. (2017). “Türkiye’de Vergi Denetiminin Çeşitli Göstergeler ile Analizi”. *Sayıştay Dergisi*, 107, 65-98.
- Candan, T. (2004). “Yargı Kararları Işığında Vergi Kayıp ve Kaçağının Değerlendirilmesi”, ss. 255-280, 19. *Türkiye Maliye Sempozyumu*, Antalya.
- Çavdar, F. (2016). *Seçilmiş Ülkeler ve Yeni Gelişmeler Işığında Türkiye’de Vergi Denetimi: Sorunlar, Çözümler ve Yaklaşımlar* (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Denizli.
- Çavdar, F. (2022). “Türkiye’de Vergi Denetimini Etkileyen Faktörler: Uzlaşma Müessesesi”, *Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 24(2), 751-770.
- Edizdoğan, N. ve Gümüş, E. (2013). “Vergi Afları ve Türkiye’de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi”. *Maliye Dergisi*, 164, 99-119.
- Eraslan, F. A. (2019). *Vergi Denetimi ve Türkiye’de Vergi Denetiminin Etkinliği* (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ufuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

- Ergen, Z. ve Kılınçkaya, L. (2014). “Türkiye’de Vergi Denetim Sistemi ve Sistemin Aksaklıklarının Değerlendirilmesi”. *Sosyoekonomi*, 2014-1, 281-304.
- Gediz Oral, B., Arpazlı Fazlılar, T. ve Koç, Ö. E. (2015). “Kayıtdışı Ekonomiyi Önlemeye Yönelik Bir Öneri: Vergi Denetim Üst Kurulu”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 20(2), 119-49.
- GİB (2011). Faaliyet Raporu 2010. [https://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2010/Faaliyet\\_raporu\\_2010.pdf](https://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2010/Faaliyet_raporu_2010.pdf), (30.10.2024).
- GİB (2024a). Hayatı Kolaylaştıran Yenilikçi Projeler. <https://teknoloji.gib.gov.tr/teknoloji/hizmetlerimiz.html>, (05.11.2024).
- GİB (2024b). Faaliyet Raporu 2023. [https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2023/2023\\_faaliyet\\_raporu.pdf?id=1](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2023/2023_faaliyet_raporu.pdf?id=1), (06.11.2024).
- Günay, H. F. ve Gürdal, T. (2021). “Covid-19 Salgını Sürecinde Türkiye’de Bir Vergi Affı Gerekli mi?”, *Malî Hukuk Dergisi*, 17(195), 645-674.
- Günay, H. F. (2023). *Vergi Uyuşmazlıklarından Vergi Uyumuna: Türkiye Üzerine Değerlendirmeler*. Gazi Kitabevi: Ankara.
- Günay, H. F. (2024). “Vergi Denetim Etkinliğinin Artırılmasında Yenilikçi Güç Olarak Yapay Zekâ”. *Vergi Dünyası*, 43(516), 19-33.
- Güredin, E. (2000). *Denetim*. (10. Bs.), Beta Yayınları: İstanbul.
- Hökelekli, O. ve Buyrukoğlu, S. (2024). “Türkiye’de Vergi Affına Yönelik Akademik Çalışmaların Bibliyometrik Analizi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 428, 105-118.
- İlgün, F. M. (2020). “Vergi Denetim Sürecinde Büyük Veri Analitiği”. *Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 8(1), 1-24.
- Karakuş Büyükben, N. ve Güngör, K. (2023). “Vergi Denetiminde Etkinlik: Türkiye ve Oecd Ülkeleri Arasında Karşılaştırmalı Analiz”. *Turkuaz Uluslararası Sosyo-Ekonomik Stratejik Araştırmalar Dergisi*, 5(1), 1-26.
- Kassaw, M. (2024). “Does Audit Quality Matter? Evaluating Tax Audit Quality's Impact on Tax Compliance”. [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=4837479](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=4837479), (28.10.2024).
- Marufoğlu, A. ve Gökbunar, R. (2021). “Başbaki Kullanımından Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'na Vergi Denetim Müesseseleri, Günümüz Sorunları ve Çözüm Önerileri”, *Yönetim ve Ekonomi*, 28(1), 1-22.
- Memiş, M. Ü., Çürük, T. ve Ünal, Y. (2019). “Elektronik Uygulamaların Vergi Denetimi Üzerine Etkisi: Denetimin Tarafları Üzerine Bir Araştırma”. *Maliye Dergisi*, 176, 474-504.
- Merter, M. E. (2004). *Türkiye’de Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinliğin Sağlanmasında Toplam Kalite Yönetimi*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Oğuztürk, B. S. ve Ünal, E. K. (2015). “Türkiye’de Vergi Denetiminde Yeni Dönem”, *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, 7(13), 207-237.
- OECD (2006). Strengthening Tax Audit Capabilities: Innovative Approaches to Improve the Efficiency and Effectiveness of Indirect Income Measurement Methods. <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/tax-administration/strengthening-tax-audit-capabilities-innovative-approaches-to-improve-the-efficiency-and-effectiveness-of-indirect-income-measurement-methods.pdf>, (26.10.2024).
- Olaoye, C. O. & Ekundayo, A. T. (2019). “Effects of Tax Audit on Tax Compliance and Remittance of Tax Revenue in Ekiti State”. *Open Journal of Accounting*, 8, 1-17.
- Ozansoy, A. (2011). “Vergi Denetim Kurulu Nedir, Ne Değildir?”, *Yaklaşım Dergisi*, 226, 80-86.
- Öz, E. ve Bozdoğan, K. (2019). “Ülke Örneklerinden Karşılaştırmalarla Türk Uzlaşma Müessesesine Öneriler”, *Maliye Dergisi*, 177, 330-353.
- Rahmayanti, N. P., Sutrisno, T. & Prihatiningtias, Y. W. (2020). “Effect of tax penalties, tax audit, and taxpayers awareness on corporate taxpayers’ compliance moderated by compliance intentions”, *International Journal Of Research In Business And Social Science*, 9(2), 118-124.
- Rakıcı, C. (2011). “Vergi Denetiminin Yeni Yapısı ve Denetimin Kayıtdışı Önlleme Fonksiyonu”, *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 7(14), 345-362.

- Rakıcı, C. ve Atak, O. (2019). “Türkiye’deki Vergi Denetim Yapısı ile Bazı Gelişmiş Ülkelerdeki Vergi Denetim Yapılarının Karşılaştırılması”, *Vergi Raporu*, 242, 11-30.
- Sarılı, M. A. (2003). *Türkiye’de gelir idaresi ile vergi denetiminin sorunlar çözüm önerileri ve yeniden yapılandırılması*. İstanbul Ticaret Odası Yayın No: 2003-41.
- Sigle, M. A., Muehlbacker, S. Hel, L. & Kirchler, E. (2024). “Tax Audit Quality: The Role of Experience and Technology Readiness in a Digitalized World”. *WU International Taxation Research Paper Series*, No. 2024 – 02.
- Tawfik, O. I. & Elmaasrawy, H. E. (2024). “Determinants of the Quality of Tax Audits for Content Creation Tax and Tax Compliance: Evidence From Egypt”, *Sage Open*, 14(1). <https://doi.org/10.1177/21582440241227755>.
- Tekin, F. ve Çelikkaya, A. (2022). *Vergi Denetimi*. (9. Bs.). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Teyyare, E. ve Kumbaşlı, E. (2016). “Vergi Bilinci ve Vergi Ahlakının Gelişmesinde Maliye Bölümü Eğitiminin Rolü”, *AİBÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 16(4), 1-29.
- Torgler, B. & Murphy, K. (2004). “Tax Morale in Austrilia: What Shapes It and Has It Changed Over Time?”. *Journal of Australian Taxation*, 7(2), 298-335.
- VDK (2024a). Misyon, Vizyon ve Değerler. <https://vdk.hmb.gov.tr/misyon-vizyon-ve-degerler>, (31.10.2024).
- VDK (2024b). Amaç ve Hedefler. <https://vdk.hmb.gov.tr/amac-ve-hedefler>. (05.11.2024).
- VDK (2024c). 2023 Faaliyet Raporu. <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/sites/17/2024/03/VDK-2023-Yili-Faaliyet-Raporu.pdf>, (05.11.2024).
- Widuri, R., Devina, M, F. & Wati, Y. (2019). “The Influence Of Penalties, The Trust On Authorities, And Teh Tax Audit Toward Tax Compliance”. *Journal of Economic and Business*, 2(2), 218-229.
- WVS (2024a). Who we are. <https://www.worldvaluessurvey.org/WVSContents.jsp>, (06.11.2024).
- WVS (2024b). World Values Survey Wave - Time Series, <https://www.worldvaluessurvey.org/WVSONline.jsp>, (06.11.2024).
- Yıldırım, Z. ve Ağar, S. (2009). “Vergi Hukukunda Beyan Sisteminin Etkinliği”, İçinde *Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan Cilt 2*, Ankara Üniversitesi Yayını, Ankara. 1223-1262.
- Yoruldu, M. ve Yoruldu, N. Z. (2016). “Türkiye’de vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde vergi denetimi ve muhasebe meslek mensuplarının rolü üzerine bir değerlendirme”. *Uluslararası Bilimsel Araştırmalar Dergisi*, 1(1), 51-70.

### Extended Abstract

#### Aim and Scope

The need for financing public expenditures is one of the most important factors pointing to the importance of taxes, which have the largest share in public revenues. In addition to their financial functions, taxes also have various economic and social functions. On the other hand, it is known that also tax evasion behavior is as old as taxes. While governments seek to increase tax revenues to the extent permitted by the Constitution and laws, taxpayers may tend towards regulations and behaviors that minimize the taxes that reduce their available revenues as much as possible. In addition, various errors arising from the administration or taxpayers may prevent the realization of tax obligations as indicated by the law. At this point, the importance of controlling whether taxpayers and tax officials act in accordance with tax laws emerges, and the importance of effective tax auditing in terms of a successful tax system and practices shows itself. Tax audit, which refers to an activity carried out by tax auditors to investigate the accuracy of tax liabilities fulfilled by taxpayers for a certain period, has important objectives such as combating tax loss and evasion, increasing compliance with tax laws and increasing welfare. In order for the tax audit to fulfill its expected functions, it is very important to make the audit effective.

A review of the literature reveals that there are various factors that affect tax audit effectiveness positively or negatively, such as tax legislation, audit staff with the competence and equipment to implement tax audit activities, tax ethics and awareness, the use of digital technologies and the prevalence of automation in tax administrations, tax penalties and amnesty practices, and tax



---

reconciliation practices. From this point of view, this study aims to evaluate tax auditing in Türkiye in the context of some elements and indicators prominent in the literature.

### **Methods**

In this direction, the qualification of audit staff, audit and accrual/collection ratios, the difference in the tax base found as a result of the audit, settlement statistics, tax amnesty practices, the prevalence of the use of digital technologies in tax administration and audit, tax morality and awareness were examined.

### **Findings**

As a result of the examinations, it has been observed that there has been a decrease in the number of filled positions, especially in the number of assistant tax inspectors in recent years, and that the workload of audit staff has increased due to this decrease and the increase in the total number of examinations. The tax inspection rate, another indicator of audit effectiveness, decreased by 20% in 2023 compared to the previous year. Tax inspection rates are particularly important in terms of deterring non-compliant taxpayers from this behavior. The ratio of the tax base difference found within the scope of the examinations carried out by the Revenue Administration to the tax base examined decreased significantly after 2020. This is considered to reflect a positive situation in terms of the effectiveness of the deterrence effect of audits and penalties and the improvement in tax compliance.

When the settlement statistics are evaluated, it is seen that the amounts waived in terms of tax principal are limited in terms of both pre-assessment and post-assessment reconciliation, but large reductions are made in terms of tax penalties. This situation is another factor that harms the effectiveness of tax audits and penalties. It is also observed that 37 different tax amnesties have been issued in Türkiye since 1924 and the frequency of their issuance is less than three years. Frequent tax amnesties issued without a reasonable background have unfavorable consequences in terms of encouraging tax non-compliance and undermining the effectiveness of tax audits and penalties.

On the other hand, in the context of developing digital technologies, it should be emphasized that the steps recently taken within the VDK on issues such as artificial intelligence-supported risk analysis in the field of tax audit are very important in order to make the audit more accurate, faster, less labor-intensive and cost-effective. In terms of tax morality and awareness, which are closely related to tax audit effectiveness, although the level of tax morality in Türkiye has recently declined according to the World Values Survey, it is seen that the Revenue Administration has implemented many taxpayer-oriented projects and transformations and emphasized the importance of taxpayer rights and voluntary tax compliance at every stage.

### **Conclusion**

This study draws attention to some opportunities and threats to the effectiveness of tax audit in Türkiye in the light of various indicators and factors. While the steps to be taken and regulations to be made on these issues are important for improving tax audit effectiveness, it should be emphasized that tax audit should be examined in a multidimensional manner. Despite its importance, this study is expected to contribute to the literature in terms of addressing tax audit effectiveness, which has received limited attention despite its importance, from the perspective of Türkiye and drawing attention to critical factors for tax audit effectiveness. Future research may focus on other taxpayer, administration or tax system-related factors that may have an impact on tax audit effectiveness.