

VERGİ İNCELEMELERİ ÜZERİNE GENEL BİR DEĞERLENDİRME

Sakıp ŞEKER *

A. VERGİ İNCELEMESİNİN TANIMI, DAYANAĞI VE KAPSAMI

L Tanım

Vergi incelemesini, beyan edilen vergilerin defter, belge, kayıt veya hesaplara uygunluğunun kontrol edilmesi ve araştırılması sonucunda ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun tespit edilmesi ve sağlanması olarak tanımlayabiliriz.

Başka bir ifade ile vergi incelemesi; mükellefin işlem ve hesaplarının muhasebe ilkeleri ve vergi hukuku yönünden eleştirisel bir gözle, yetkili uzman kişilerce denetlenerek; hata, noksanlık ve hilelerin ortaya çıkarılması suretiyle ödenmesi gereken verginin doğruluğunun tespit edilmesi ve sağlanmasına yönelik bir denetim türüdür.

Aşağıda, ülkemizdeki vergi inceleme çalışmalarının ne durumda olduğu konusuna, çeşitli istatistikî bilgilerden de faydalanarak ışık tutmaya çalışacağız.

2. Hukukî Dayanağı ve Kapsamı

Vergi incelemesi mecburi bir revizyon türü olup, hukukî dayanağını Vergi Usul Kanunu'ndan alır. Vergi Usul Kanunu'nun 137. maddesinde, "bu kanuna veya diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler vergi incelemesine tabidir" hükmü ver almaktadır. Bu tanım vergi incelemesine tabi olanların kapsamını çizmekle birlikte yetersizdir. Örneğin, adi ortaklıkların, dernek ve vakıflara ait iktisadî işletmelerin, iş ortaklıklarının herhangi bir gerçek veya tüzel kişiliği bulunmamakla birlikte bunlar vergi hukuku yönünden "mükellefler ve vergi incelemesine tabidirler.

Vergi Usul Kanunu'nda 2365 sayılı Kanunla yapılan değişikliklerle; vergi incelemelerinin, "defter, hesap ve kayıtlara" dayandırılması ilkesinin dışına çıkılarak, ekonomik delil sistemi kabul edilmek suretiyle kapsam genişletilmiştir. Kanunda vergi incelemesinin görevsel bir tanımı yapılmamış, ancak "vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır" denilerek vergi incelemesinin amaçsal bir tanımı yapılmıştır.

öte yandan, iktisadî, ticarî ve teknik icaplara uymayan veya normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa yüklenilerek, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu ilkesi kabul edilmiş, vergi incelemelerinin sınırı ve buna bağlı olarak vergi inceleme elemanlarının vergi matrahının tespitine yönelik yetkileri oldukça genişletilmiştir (VUK.Mad. 3 ve 30).

Vergi inceleme faaliyeti, sadece ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun tespiti ile sınırlı olmayıp, bunun "sağlanması"na yönelik işlemleri de kapsar. Vergi incelemesi mükellef üzerindeki asıl etkisini cezalandırma veya ihtilafların idarî aşamada uzlaşma yoluyla çözümünde de kendini gösterir. Ayrıca, vergi kaçakçılığı ile ilgili olarak adli mahkemelerce görülecek yargılamalara ilişkin suç duyurusunda bulunmak, 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre ödenmesi gereken verginin teminat altına alınması ile ilgili ihtiyatî tahakkuk ve ihtiyatî haciz işlemlerinin yapılmasını sağlamakla ilgili konularda da vergi inceleme elemanlarına görev ve yetkiler verilmiştir.

Vergi incelemesi malî, ekonomik, sosyal ve hukukî nedenlerden kaynaklanmaktadır.

B. VERGİ İNCELEMESİNİN FONKSİYONLARI

Vergi incelemesinin amacı, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır (VUK. Md. 134). Ancak, vergi incelemesinin bize göre asıl amacı, vergi incelemeleri yoluyla Devletin vergi gelirlerini direkt olarak artırmak değildir.

Vergi incelemelerinin vergi gelirlerine doğrudan (direkt) katkısı konusunda tam ve doğru bir değerlendirme yapmak, elimizde yeterli istatistikî bilgi bulunmadığı için mümkün olamamıştır. Tarhı istenen vergi ve kesilen cezaların bir kısmı yargıda ihtilaf yaratılması nedeniyle tahakkuk etmemekte, bir kısmı ise tahakkuk etmesine rağmen tahsil edilememektedir. Durum böyle olmakla birlikte, eldeki bilgi ve deneyimlerimizden konu hakkında genel bir değerlendirme yapmak mümkün bulunmaktadır.

Vergi denetim birimlerince 1991 yılında yapılan vergi incelemeleri sonucunda bulunan ve Tablo: 6'da gösterilen toplam 6.875.621 milyon lira matrah farkının ortalama %15'inin vergi olarak tarh ve tahakkuk ettirildiği kabul edilirse, 1991 yılında vergi incelemeleri sonucunda sağlanan vergi geliri $(6.875.621 \times \%15) = 1.031.343$ milyon lira olmaktadır (Gelirler Kontrolörlerince yapılan incelemelerde bu oran %13'tür). Bu miktar, aynı yıl beyan üzerinden alınan vergilerin yaklaşık %1.8'ine, toplam vergi gelirlerinin %1.3'üne, genel bütçe gelirlerinin ise %1'ine tekabül etmektedir. Vergi incelemeleri sonucu hesaplanan gecikme faizi ve kesilen cezalar da dikkate alındığında bu oran daha da yükselecektir.

Bu oranlara bakarak vergi incelemesi vasıtasıyla elde edilen vergi gelirlerinin küçümsememesi gerekir. Vergi incelemelerinin vergi gelirlerindeki asıl etkisi dolaylı katkısıdır. Bu katkıyı rakamsal olarak ölçmek mümkün değildir.

Vergi incelemelerinin fonksiyonlarını şu şekilde özetleyebiliriz:

- Mükelleflerin eğitimi, (Eğitici ve öğretici fonksiyonu),
- Vergi kaybını önleyici fonksiyonu,
- Hata, noksanlık ve hilelerin aranması ve cezalandırılması (caydırıcılık) fonksiyonu,
- Vergi gelirlerini artırıcı fonksiyonu,
- Muhasebe, kayıt ve belge düzeninin yerleştirilmesi,
- Vergi ve vatandaşlık bilincinin yerleştirilmesi,
- Vergi adaletinin sağlanması ve sosyal adaletin gerçekleştirilmesi fonksiyonu, (sosyal fonksiyonu),
- Vergi güvenliğinin sağlanmasına yönelik kurum ve mekanizmaların geliştirilmesi fonksiyonu,

Vergi incelemelerinde etkinliğin sağlanması için ise şu hususların gözönünde bulundurulması gerekmektedir.

- Vergi idaresi, mükellef ve yargı organları arasındaki ilişkilerin olumlu ve karşılıklı güven esasına dayandırılması,
- Vergi idaresi personeli, mükellef, müşavir ve muhasebecilerin bilgi ve eğitim seviyelerinin yükseltilmesi,
- Nitelikli denetim elemanı sayısının artırılması ve mevcut denetim elemanlarının etkin şekilde kullanılması,
- Vergi mevzuatının açık ve kolay anlaşılabilir olmasının sağlanması,
- Planlı ve sistemli vergi inceleme planve programlarının uygulanması,
- Vergi inceleme ve vergi denetimlerinde teknolojik yeniliklerden yararlanılması,
- Vergi denetim birimlerinin örgütlenme yapılarındaki yapısal sorunların çözülmesi.

C. VERGİ İNCELEMESİNİN DÜNÜ VE BUGÜNÜ

Osmanlı İmparatorluğu'nun çağdaş anlamda bir maliye örgütü ve vergi idaresi yoktu. Osmanlı Devleti'nin vergileri, İslam Hukukuna göre alınan şer'i vergiler (zekat, aşar, haraç ve cizye) ve örfi (padişah fermanıyla konulan geçici mahiyetteki) vergilerdi. Bunların dışında tımar, has ve zeamet sahipleri topraklarında çalışan çiftçilerin ürünlerinden alınan paylar ile gümrük ve tüketim vergileri bulunmaktaydı. O dönemde bugünkü anlamda bir vergi incelemesi veya denetiminden söz etmek mümkün değildir. Ancak, II. Mahmut Devri'nde defterdarlık sistemi kaldırılarak ilk defa Batılı anlamda Maliye Bakanlığı kurulmuş, örfi vergiler ve müsadere usulü kaldırılmış, hak ve adalet esaslarına uygun tek bir vergi alınması prensibi kabul edilmiştir.

Gülhane Haiti'nin (1839) ilanı ile iltizam usulü kaldırılarak, vergilerin devlet adına toplanması görevi geniş yetkilere sahip "muhasıl" adı verilen memurlara verilmiştir. Muhasıllar, sancaklarda kurulan bir komisyon yardımı ile nüfus ve emlak yazımını sağlamak ve halktan alınacak vergi miktarını tespit etmekle görevli, zor kullanma yetkileri de bulunan "merkez" memurları idi. Ancak 1842 yılında eyalet merkezlerindeki muhasıllar kaldırılarak eyalet gelirlerinin toplanması yine askeri komutanlara bırakılarak eski sisteme dönmüştür.

Cumhuriyet Döneminde, 1926 yılında, 1914 tarihli Temettü Vergisi'nin yerini alan Kazanç Vergisi Kanunu çıkarılarak bazı işletme sahiplerine defter tutma ve beyanname verme mecburiyeti getirilmiştir. 1934 yılında değiştirilen Kazanç Vergisi Kanunu ile vergi beyannamelerinin revizyonunun "Hesap Müttehassısları" tarafından yapılması kabul edilmiştir.

Hesap müttehassıslarının görevi 1945 yılında gelir kanunlarının emrettiği ödevlilerin hesaplarını incelemek amacıyla 4709 sayılı Kanunla kurulan Hesap Uzmanları Kurulu'na verilmiştir. 1945 yılından önceki dönemde ise vergi denetim görevi başta Maliye Müfettişleri olmak üzere az sayıdaki Varidat Kontrolörleri (Gelirler Kontrolörleri) ve Kontrol Memurları tarafından gerçekleştirilmiştir. Gelirler Kontrolörleri vergi incelemesi alanındaki etkinliklerini ise 1970'li yıllardan itibaren göstermeye başlamış olup, bugün büyük bir vergi inceleme potansiyeline ulaşmışlardır.

Türk Vergi sistemi bugünkü çağdaş yapısına 1950 yılında yürürlüğe giren Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Vergi Usul Kanunu ve 1953 yılında yürürlüğe giren Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile kavuşmuştur.

Bu kısa açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, Türk Vergi incelemesi'nin tarihi çok eski değildir. Bu nedenle halkımız vergi incelemesine yabancıdır. Birçok vergi mükellefi vergi incelemesinin mahiyeti hakkında henüz yeterli bilgiye sahip değildir. Konuyla yakın ilişkisi olmayan insanlar ise vergi denetimini "sokak denetimi" ile sınırlı sanmakta, "vergi yoklaması" ile "vergi incelemesi" kavramlarını yeterince birbirinden ayırt edememektedirler. Çoğunlukla tesadüfen incelemeye alınan mükellefler ise, incelemenin sebebinin bir ihbar veya şikayetten kaynaklandığını düşünmektedirler.

Kamuoyunun vergi incelemesi konusunda yeterli bilgiye sahip olmamasının iki önemli nedeninden birincisi vergi inceleme oranındaki düşüklük, diğeri de yapılan çalışmaların kamuoyuna yeterince iletilmemesidir.

D. VERGİ İNCELEMESİNE YETKİLİ OLANLAR, VERGİ İNCELEME KAPASİTESİ VE ORANI

"Vergi incelemesi, hesap uzmanları, hesap uzman muavinleri, defterdar, vergi kontrol memurları ve vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır.

Maliye müfettişleri, maliye müfettiş muavinleri, gelirler kontrolörleri ve stajyer gelirler kontrolörleri her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdir" (VUK. Md.135).

Bunların dışında takdir komisyonları ile bankacılık konulan ile sınırlı olmak üzere bankalar yeminli murakıpları da vergi inceleme yetkisine sahiptirler.

Defterdarlar, vergi dairesi müdürleri ve takdir komisyonlarının vergi inceleme yetkisi, görevlerinin gereğinden kaynaklanmakta olup, bunlar esasen sistematik vergi incelemesi yapmamaktadırlar.

Günümüzde vergi incelemesi Hesap Uzmanları, Gelirler Kontrolörleri, Maliye Müfettişleri ve Vergi Kontrol Memurlarınca yürütülmektedir. Hesap Uzmanları hariç, diğer denetim birimleri vergi incelemesi dışında teftiş ve soruşturma da yapmaktadırlar. Vergi kontrol memurları defterdarlıklara bağlı olarak çalışmakta, diğer denetim birimleri ise merkez teşkilatı içinde yer almaktadırlar.

Vergi Usul Kanunu'nda sayılan meslek mensupları dışında (bankalar yeminli murakıpları hariç) hiç bir kişi veya kurumun vergi incelemesi yapmaya, vergi tarh ettirmeye veya vergi cezası kesilmesini istemeye yetkisi bulunmamaktadır. Diğer bakanlık veya kurumlara mensup denetim elemanlarınca düzenlenen rapor veya yazılar ise ihbar kabul edilerek değerlendirilmektedir.

Öte yandan, 3568 sayılı kanun uyarınca yeminli mali müşavirlere sınırlı "vergi incelemesi" yetkisi verilmiştir. Vergi iadesi işlemleri, yeniden değerlendirilmesi, kurumlar vergisinden istisna edilen kazanç veya gelirlerin kurum kazancından indirilmesi gibi işlemler yeminli mali müşavirlerin raporlarına istinaden yerine getirilmektedir. Yeminli mali müşavirler yaptıkları bu tasdik işlemlerinin doğruluğundan maddi ve manevi yönden şahsen sorumludurlar.

Vergi inceleme elemanlarınca yapılan salt vergi incelemesi dışındaki hizmetlerin serbest olarak çalışan yeminli mali müşavirler tarafından yapılması, bunların yetki ve çalışma alanlarının genişletilmesi arzu edilmektedir. (1)

Maliye ve Gümrük Bakanlığı bünyesinde yer alan vergi inceleme elemanlarının sayısı Tablo 1'de görüldüğü gibidir (2).

2. İnceleme Gücü Bir inceleme elemanının bir yıl içinde vergi incelemesine ayırabileceği ortalama fiili işgünü sayısı "inceleme gücü" olarak tanımlanmaktadır. Vergi inceleme elemanlarından Maliye Müfettişleri, Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Kontrol Memurları'nın vergi inceleme yetkilerinin dışında teftiş ve soruşturma yetkileri de bulunduğu denetim güçlerinin önemli bir kısmını vergi incelemeleri dışında değerlendirmektedirler. Diğer yandan, eğitim, araştırma ve diğer görevler nedeniyle de işgücü kayıpları söz konusu olmaktadır. Çalışmamızda yıllık ortalama fiili işgücü sayısını 220 gün/yıl olarak, denetim birimleri itibarıyla vergi incelemesine ayrılan işgücü oranları ise tahmini olarak ele alınmıştır. Buna göre, toplam inceleme işgücü Tablo 2'deki gibi olmaktadır.

Tablo 1:

Vergi İnceleme Elemanları	Sayısı
Maliye Müfettişi	128
Hesap Uzmanı	353
Gelirler Kontrolörü	476
Vergi Kontrol Memuru (3)	<u>2.090</u>
Toplam:	3.047

Tablo 2:

Vergi İncelemesine Ayrılan İşgücü

Eleman	inceleme	ayısı	S	man	(Ele	Sayısı	Vergi	inceleme	To
inceleme	ayısı	S	günü	iş	Oran	Oran	Oran	Oran	Oran
Eleman	ayısı	S	günü	iş	(%)	(%)	(%)	(%)	(%)
Maliye Müfettişi	1	28	.160	28	50	14	.080		
Hesap Uzmanı	3	53	.660	77	80	62	.128		
Gelirler Kontrolörü	4	76	.720	104	60	62	.832		
Vergi Kontrol Memuru	<u>2090</u>		<u>800</u>	<u>459.</u>	50	<u>22</u>	<u>9.900</u>		
Toplam:	3	340	670.	36	8.940				

3. Mükellef Sayısı

1991 yılı sonu itibarıyla toplam 3.086.725 vergi mükellefi bulunmakta olup, bunlardan 1.960.817'si (%63.6) gerçek usulde gelir vergisi, 155.920'si (%5) kurumlar vergisi, 969.988'i (31.4) götürü usule tabi gelir vergisi mükellefidir (Tablo 3).

Tablo 3:**Mükelleflerin Hukuki Statüleri ve Faaliyet Türleri Yönünden Gruplandırılması**

Mükellef Grupları	Adet	Oran (%)
A Gerçek Usulde Vergilendirilenler		
Gelir Vergisi Mükellef (eri)	1.960.817	63.6
1) 1. sınıf tüccar	175.791	
2) 2. sınıf tüccar	1.271.214	
3) Ziraî Kazanç	100.833	
4) Serbest meslek kazancı	82.645	
5) Diğerleri	<u>330.334</u>	
B Kurumlar Vergisi	155.	5
Mükellefleri	920	
1) Sermaye Şirketleri	110.064	
2) Kooperatifler	30.947	
3) Krtler	854	
4) Dar Mükellefler	2.616	
5) Diğerleri	<u>11.439</u>	
C Götürü Usulde Vergilendirilenler	969.	3
1) Ticaret ve Sanat Erbabı	915.865	1.4
2) Hizmet Erbabı	41.764	
3) Serbest Meslek Erbabı	<u>12.359</u>	
Genel Toplam:	3.086.	1
	725	00

Yukarıda belirtilen mükelleflerden 331.71 l'i (%10.7) bilanço esasına göre, 1.454.692 (%47.2) işletme hesabı esasına göre defter tutmaktadır. Toplam 1.300.322 mükellef ise (%42.1) defter tutmamaktadır (Tablo 4).

Mükelleflerin Defter Tutma Yönünden Sınıflandırılması (1991 Yılı)

Mükellef Grupları	Adet	Oran (%)
A Bilanço Esasına Göre	331.711	10.7
Defter Tutanların Sayısı		
1) Kurumlar Vergisi Mükellefleri	155.920	
2) 1. Sınıf Tüccar	175.791	
B İşletme Defteri Tutanların Sayısı	1.454.692	47.2
(Serbest meslek kazancı dahil)		
1) 2. Sınıf Tüccar	1.271.214	
2) Zirai Kazanç	100.833	
3) Serbest Meslek Kazancı	82.645	
C Defter Tutmayanların Sayısı	1.300.322	42.1
1) Götürü Usulde Vergilendirilenler	969.988	
2) Diğerleri (Gayrimenkul sermaye iradı, sair kazanç ve iratlar vb.)	330.334	
Genel Toplam:	3.086.725	100

Kaynak: Vergi İstatistikleri Yıllığı (19821991) Gelirler Genel Müdürlüğü Yayını (1992).

4. İnceleme Kapasitesi ve Vergi İnceleme Oranı

İnceleme kapasitesi, mevcut inceleme elemanlarınca bir yılda incelenebilecek mükellef sayısı demektir, inceleme kapasitesinin hesaplanabilmesi için incelenecek mükelleflerin ve ortalama inceleme süresinin anlamlı bir şekilde sınıflandırılması gerekir.

Araştırmamızda defter tutmayan toplam 1.300.322 mükellef vergi incelemesi kapsamı dışında tutularak, defter tutan toplam 1.786.403 mükellef vergi incelemesi kapsamında düşünülmüştür. Ortalama inceleme süresi, işletmelerin büyüklük ve küçüklüğüne veya işlem hacmine göre değişiklik göstermektedir. Elimizde işletme büyüklüklerine göre istatistik! bilgi bulunmamaktadır.

Tabloda yer alan ortalama inceleme süresi ise tarafımızca öngörülmüştür. Buna göre defter tutan mükelleflerin tamamının hesaplarının incelenmesi için gerekli inceleme işgücü Tablo 5'de görüldüğü gibi olmaktadır.

Tablo 5:

Sınıfı	İncelemenin	Oranı	Savısı	Ortalama Tahmini inceleme Süresi	Gerekli İnceleme İşgücü
İşletmeler	Çok büyük	6.3	113.534	40	4.541.360
İşletmeler	Büyük	10.5	187.230	30	5.616.900
İşletmeler	Orta işletmeler	40.2	718.252	15	10.773.750
İşletmeler	Küçük	<u>43.0</u>	<u>767.387</u>	10	<u>7.673.870</u>
	.. Toplam	100	1.786.403		28.605.910

Buna göre defter tutan bir mükellefin bir yıllık hesaplarının incelenebilmesi için ortalama $(28.605.910/1.786.403=)$ 16 inceleme işgünü gerekmektedir. Yıllık inceleme kapasitesi ise $(368.940:16=)$ 23.058 mükellef/yıl'dır.

Mevcut inceleme gücüne göre inceleme oranı ise $(23.058/1.786.403=)$ %1.29 olmaktadır. Bu oran; mevcut denetim gücü ile defter tutan toplam mükelleflerin (götürü usulde vergilendirilenler ile gayrimenkul sermaye iradı vb. gelir unsurları nedeniyle beyanname verenler hariç) sadece %1.29'unun hesaplarının incelenebileceğini ifade etmektedir. Bir inceleme elemanı başına düşen defter tutan mükellef sayısı ise $(1.786.403/3047=)$ 586'dır. Toplam vergi mükellefi hesaba katılırsa bu sayı 1013'e çıkmaktadır.

5. Gerçekleşen Vergi İnceleme Oranı

Maliye denetim birimlerince yapılan inceleme sayısı, incelenen matrah ve bulunan matrah farkı miktarı Tablo 6'daki gibidir.

Tablo 6:

Yıllar	İnceleme Sayısı	(1) İncelenen Matrah (000 TU)	(2) Matrah Tu	(3) Farkı (000)	(4) /1 Oran
1985	66681	299.63	53	294.346.8	9
1986	66550	1.157.30	601	1.498.316.	1
1987	80264	2.949.62	46	764.390.0	2
1988	51495	3.092.82	1	933.445.047	3
1989	47225	4.286.51	047	1.933.445.	0.8
1990	10857	9.969.06	31	6.257.503.0	4
1991	78803	13.754.81	43	6.875.621.1	5.1
		0.491			2.7
					4
					9.9

Bulunan matrah farkı / incelenen matrah oranı kıyaslamasına bakılarak vergi kayıp ve kaçığının yüzde elliler civarında olduğu, 1987 yılından itibaren ise nisbi bir azalma görüldüğü ileri sürülebilirse de bu tür değerlendirmeler gerçeği yansıtmamaktadır, incelemeye alınan mükellefler daha çok vergi kayıp ve kaçığı yüksek olan mükellefler arasından belli verilere dayanılarak seçilmektedir. Ayrıca son yıllarda yapılan vergi incelemeleri daha çok vergi iadesine yönelik incelemeler olduğu için, bulunan matrah farkı daha düşük olabilmektedir.

1991 yılında denetim birimlerince düzenlenen ortalama vergi inceleme raporu sayısı ve inceleme raporu başına bulunan matrah farkı miktarı ise Tablo 7'deki gibidir (8).

Tablo 7:

Denetim Birimi	Bulunan Ortalama Başına Matrah Farkı	Ortalama Eleman İnceleme Sayısı	Toplam Farkı	inceleme Başına Farkı	Denetim Eleman	Bul.Matrah
Hesap	1	8	3	2	4	
Uzmanları Kur.	468.643.000	3	53	945	325.156	
Gelirler	473.91	5	4	2	1	
Kontrolörleri	0.000	9	76	823	337.848	
Teftiş Kurulu	68.286	1	1	1	1	
	.000	2	28	541	05.228	
Vergi Kontrol	15.489	4	1	1	1	
Memurları	.000	4.9	591	1494	107.387	
					6	
				8803	875.619	

Kaynak: Vergi İstatistikleri Yıllığı, s. 104 ve 105

Tablonun incelenmesinden görüleceği üzere en yüksek matrah farkı hesap uzmanları arasında bulunmakta, en çok rapor ise vergi kontrol memurlarınca düzenlenmektedir. 1991 yılında düzenlenen 78.803 adet vergi inceleme raporunun $(78.803 : 1/2 =) 39.402$ mükellef hakkında düzenlendiği kabul edilirse, fiili inceleme oranının $(39.402 / 1.786.403) \%2,2$ olarak gerçekleştiği kabul edilebilir. Ancak, vergi kontrol memurlarınca yapılan incelemelerin büyük çoğunluğunun vergi matrahına yönelik incelemeler olmadığını, bunlar tarafından yapılan incelemelerin kısa ve sınırlı incelemeler olduğunu belirtelim. Vergi kontrol memurlarının yaptığı incelemeler ayrı tutulursa merkezi denetim elemanlarıncaya incelenen mükelleflerin oranı ise $(3.654 / 1.786.403 =)$ binde iki seviyesinde kalmaktadır. Yaptığımız hesaplamalara göre, 1991 yılında merkezi

Denetim Birimi	inceleme Bulunan Matrah F.(Milvon)	inceleme Bul.Matrah F. (Milvon)
----------------	------------------------------------	---------------------------------

Hesap Uzmanları K.	3589	865.895,1	3338	3.712.462,1
Gelirler Kontrolörleri	3362	511.482,9	3047	1.585.087,9
Maliye Teftiş K.	918	41.468,6	2104	181.166,3
Vergi Kontrol Memuru	<u>39356</u>	<u>514.598,2</u>	<u>100085</u>	<u>778.786,6</u>
	47225		108574	

inceleme elemanlarınca (139.040:16=) 8.690 mükellefin hesaplarının tam incelenmesi mümkün olmaktadır. 1974 yılında, denetim elemanı başına hesap uzmanlarınca 27'si stopaj dışı olmak üzere 55, maliye müfettişlerince 3, gelirler kontrolörlerince 16, vergi kontrol memurlarınca 20 vergi incelemesi yapıldığı dikkate alınır, vergi inceleme sayısının son yıllarda (1980 ve 1990'lı yıllarda) oldukça düştüğü görülecektir

1975 yılında hesap uzmanlarınca 18.547, gelirler kontrolörlerince 7.804, vergi kontrol memurlarınca 23.444 adet vergi incelemesi yapılmıştır

E. VERGİ YÜKÜ

Bilindiği gibi, toplam vergi gelirlerinin milli gelire oranı vergi yükünü ifade etmektedir. Türkiye'de toplanan vergilerin gayrisafi yurt içi hasılaya veya milli gelire göre az olmadığı şeklinde görüşler bulunmaktadır. Gerçekten de vergi oranlarındaki yüksekliğe rağmen bütçe açıklarının önü alınmamaktadır. Bize göre bunun sebebi vergilerin ekonominin bütün kesimlerine eşit ve dengeli şekilde yayılmadığıdır.

Günümüzde, gelişmiş ülkelerde vergi oranları düşürülmekte ancak vergi toplumun bütün katmanlarına eşit ve dengeli şekilde yaygınlaştırıldığı için toplam vergi gelirleri artmaktadır. Tablo: 8'de görüleceği üzere, Türkiye'nin Toplam Vergi Gelirleri / GSYİH (vergi yükü) oranı OECD ülkelerine ve AT ülkelerine göre belirgin şekilde düşüktür.

Tablo 8:

ELER	ÜLK	1987	1988	1989
	Avust			
ralya		0.8	0.3	0.1
	Avust			
urya		2.6	2.0	1.0
	Belçik			
a		7.2	6.1	4.3
	Kanad			
a		4.8	4.6	5.3
	Dani			
marka		1.1	1.1	9.9
	Finlan			
diya		5.9	7.8	8.1
	Frans			
a		4.5	3.9	3.8
	Alma			
nya		7.7	7.4	8.1
	Yuna			
nistan		7.5	4.8	3.2
	izland			
a		9.0	1.8	3.8
	irland			
a		9.3	1.2	7.6
	italya			
		6.3	7.3	7.3
	Japon			
ya		9.7	0.3	0.6
	Lükse			
mburg		2.5	2.2	2.4
	Holla			
nda		8.5	8.4	6.0
	Yeni			
Zelanda		7.9	7.4	0.3
	Norve			
ç		7.9	7.8	5.5
	Portek			
iz		1.5	4.6	5.1
	ispany			
a		2.6	2.9	4.4
	isveç			
		6.1	5.5	6.1
	isviçr			
e		2.0	2.6	1.8
	Türki			
ye		4.1	2.8	9.0
	ingilte			
re		7.0	7.0	6.5

	ABD			
	Ağırlı	0.2	9.8	0.1
ksız	Ortala			
ma:	Topla			
m OECD	Avrup	8.2	8.3	8.4
a OECD	AET	9.5	9.8	9.7
		0.5	0.6	9.9

"Kaynak: OECD, Revenue Statistics of OECD Member Countries, Paris, 1991 Not: Toplam vergi gelirlerine mahalli idare payları ve sosyal güvenlik kurumları primleri dahil edilmiştir.

Gelirler Genel Müdürlüğü'nce bu rakam 25.4 olarak hesaplanmıştır." (Yukarıdaki tablo Vergi istatistikleri Yıllığı, Tablo: 96'dan alınmıştır).

(11)AKDOĞAN,age,s.99101, (12) AKDOĞAN, age.s.9798

F. KONUNUNDEĞERLENDİRİLMESİ

Stopaj (kaynakta kesme) yöntemi ile alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı çok yüksek olmasına rağmen, Türk Vergi Sistemi serbest beyan esasına dayanmaktadır.

Bu sistemin işlemesi, mükellefin ödemesi gereken vergiyi kendi iradesini kullanarak serbestçe, ancak doğru olarak beyan etmesi ile mümkündür. Sistemin özü devletin vatandaşına, vatandaşın da devletine güven duyması esasına dayanmaktadır. Takdir ve tahrir usulüne dayanan vergilendirme rejimlerinde ise, mükellefin ödemesi gereken verginin miktarının tespitinde söz hakkı ve katılımı yoktur. Bu sistemlerde ödenecek vergi kamu otoritelerince (kanun, kararname veya komisyonlarca) tespit edilir.

Beyan esas, devletin mükellef üzerindeki kontrol veya inceleme yetkisi ve gücü olduğu sürece işleyebilir. Bütün mükelleflerin gelirlerini doğru ve tam olarak beyan etmesi beklenemez. Vergi kayıp ve kaçakları, sadece mükelleflerin kasıtlı hareketlerinden değil, vergi kanunlarının farklı yorumlanmasından da kaynaklanmaktadır. Bu nedenle vergi incelemeleri vasıtasıyla bir yandan uygulamada birliğin sağlanmasına, diğer yandan da kasıtlı hareket edenler üzerinde "denetlenebilirim" duygusunun ve korkusunun verilerek vergi kayıplarının en aza indirilmesine yardımcı olur. Bununla birlikte bütün mükelleflerin hesaplarının incelenmesine imkan ve gerek yoktur. Ancak, genel vergi inceleme aracının %10'lar seviyesine çıkarılması ve her mükellefin tarh zamanasını (5 yıl) içinde bir defa incelenmesi hedef alınmalıdır.

Kamuoyunda vergi incelemesi oranının %3 civarında olduğu şeklinde yaygın bir kanı vardır. Ancak, görüldüğü üzere araştırmalarımız inceleme kapasitesinin %1,2 civarında olduğunu, gerçekleşen vergi inceleme oranının ise %1'in bile altında bulunduğunu, mevcut inceleme gücünün etkin bir şekilde kullanılmadığını göstermektedir. İnceleme oranındaki bu düşüklüğün en büyük nedeni, mevcut inceleme gücünün normal vergi inceleme alanları dışında (vergi iadesi incelemeleri, ihbar ve şikayetlerin değerlendirilmesi, fiziki kontroller gibi) kullanılmasından kaynaklanmaktadır. Bu nedenle, mevcut inceleme gücünden azami şekilde faydalanabilmek için Maliye denetim elemanlarınca yürütülmekte olan bazı inceleme ve denetim görevlerinin bir kısmının mali müşavir ve yeminli mali müşavirlere bırakılması zorunluluk haline gelmiştir.

Anayasamızın VS.maddesinde ifadesini bulan "herkesin mali gücüne göre vergi ödemesi" ilkesinin hayata geçirilebilmesi, kamu hizmetlerinin yeterince görülebilmesi, kalkınma plan ve hedeflerinin gerçekleştirilebilmesi, verginin toplum üzerindeki sosyal, ekonomik ve psikolojik etkilerini gösterebilmesi şeklindeki temel hedeflere ulaşabilmek için, çağdaş vergi kanunlarına ihtiyaç olduğu kadar kanunların uygulamasını sağlayacak iyi örgütlenmiş bir vergi idaresi ile mükelleflerin işlemlerini denetleyecek etkin bir denetim gücüne de ihtiyaç bulunmaktadır. Mevcut denetim gücünün amaca uygun şekilde kullanılması halinde belirtilen hedeflerin bir çoğuna ulaşılabilecektir.

Araştırmamızdan özet olarak şu sonuçlar çıkmaktadır. Türkiye'deki vergi yükü oranı gelişmiş ülkelerin gerisindedir. Ancak bu oranı çok daha yukarılara çekmek mümkün değildir. Maliye denetim birimlerince yapılan vergi incelemeleri yetersizdir. Mevcut denetim elemanlarından istenilen seviyede yararlanılamamaktadır. Denetim elemanı başına düşen inceleme sayısı azdır. Bu hususlar gözönünde bulundurularak incelenen mükellef sayısının mutlaka artırılması gerekir. Bu nedenle klasik vergi inceleme teknik ve yöntemlerinin yerine teknolojik yeniliklerden de faydalanarak pratik, kısa, yaygın ve standart vergi incelemelerine yönelinmeli, vergi incelemeleri sadece büyük işletmeler nezdinde değil, orta büyüklükteki işletmelere de kaydırılmalıdır. Keza; büyük işletmeler hem vergisel teşviklerle desteklenmekte hem de işletme, muhasebe ve mali denetim organizasyonlarını kurdukları için vergi kayıpları oransal olarak daha az olmaktadır. Orta ve küçük ölçekli işletmelerde ise yeterli organizasyonlar bulunmadığı ve kurumlaşma sağlanmadığı için vergi kayıpları daha yüksek olmaktadır. Bütün bunlara ilave olarak gelir ve kurumlar vergisi oranları mutlaka indirilmelidir.

*** Maliye ve Gümrük Bakanlığı Geli'ler Kontrolörü**

(1) Vergi İstatistikleri Yıllığı (19821991) Gelirler Genel Müdürlüğü Yayını 1992 (7.11.1991 tarihi itibarıyla)

(2) 1976 yılı sonu itibarıyla vergi inceleme elemanlarının sayısı şu şekildedir;

Maliye müfettişi 84
Hesap uzmanı 295
Gelirler Kontrolörü 409
Vergi Kontrol Memuru 707

(Abdurrah'man AKDOĞAN, Vergi inceleme, A.I.T.I. akademisi Yayın No: 127, Ankara, 1979, s.119

(3) Son sınavda başarılı olan ve eğitimleri 1993 yılında tamamlanan vergi kontrol memurları dahil.

Yararlanılan Kaynaklar:

1. **Vergi İstatistikleri Yıllığı** (19821991) Gelirler Genel Müdürlüğü Yayını
2. **Revizyon ve İşletmelerde Vergi İncelemesi** Gelirler Genel Müdürlüğü Yayını(1973)
3. Cihan DURU Kemal TURAN Abdurrahman ÖNGEOĞLU, **AtatürkDönemi Maliye Politikası** (1982) (1. Kitap)
4. Enver Ziya KAR A L, **Osmanlı Tarihi** VI. Cilt
5. Sakıp ŞEKER, Vergi inceleme, **Revizyonve Rapor Yazma Teknikleri**, Gelirler Kontrolörü (Ders Notları), Şubat 1993, (Yayımlanmamıştır).
6. Şükrü KIZILOTL, **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, Savaş Yayınları, Ankara, 1991, Cilt:2
7. Abdurrahman AKDOĞAN, Vergi **incelemesi**, AITI Akademisi Yayını, Ankara, 1979