

Kayıt Dışı Ekonomi-Vergi Denetimi-İdari Yapı (6)

Maliye ve Sigorta Yorumları 01 Mayıs 2006

1. GİRİŞ

Türkiye’deki kayıt dışı ekonomi ile mücadele, gerek kamu otoritesi gerekse sivil toplum örgütleri ile topyekün yapılmalıdır.

Ancak kamu denetiminin toplumda güven sağlama fonksiyonunun ön planda olması nedeniyle öncelikle kamu denetimi yapan kurumların toplumun ihtiyacına cevap vermesi, modern denetim tekniklerini kullanması ve yüksek performanslı olması gereklidir.

Bu yazıda, Türkiye’de halihazırda kamu denetimi yapan kurumlar genel bir sınıflandırmaya tabi tutulup, bu kurumların neler olduğu ve genel olarak görevleri belirtildikten sonra, Türk Bütçe sisteminde yer alan kamu gelirleri başlıklar halinde belirtilecektir.

Ayrıca bütçede önemli bir yer tutan vergi gelirlerinin denetiminin kayıt dışı ekonomiyi önlemedeki önemi nedeniyle, vergi denetiminin nedenleri, fonksiyonları, özellikleri, vergi denetim türleri, vergi incelemesine tabi olanlar ve vergi incelemesinde tespit edilen hususlar üzerinde durulacaktır.

2. TÜRKİYE’DE KAMU DENETİMİ YAPAN KURUMLAR ve GÖREVLERİ

Kamu denetiminin çok yönlü ve geniş bir alan üzerinde yürütülmesi, kamu denetimi yapan kurumların da çok çeşitlilik göstermesine neden olmaktadır.

Türkiye’deki kamu denetim kurumlarını aşağıdaki gibi 5 ana başlık altında toplamak mümkündür:¹

- Genel Denetim Kurumları,
- Devlet Gelirlerinin Denetimini Yapan Kurumlar,
- Devlet Giderlerinin Denetimini Yapan Kurumlar,
- Devlet Sermayesini ve Mal Varlığını Denetleyen Kurumlar,
- Diğer Denetim Kurumları,

Kamu denetim kurumları bir başka açıdan daha ayrıntılı sınıflandırılırsa;

Devlet Denetleme Kurulu: Anayasa’ya göre, idarenin hukuka uygunluğunun, düzenli ve verimli şekilde yürütülmesinin ve geliştirilmesinin sağlanması amacıyla Devlet Denetleme Kurulu, Cumhurbaşkanı’nın isteği üzerine tüm kamu kurum ve kuruluşlarında ve sermayesinin yarısından fazlasına bu kurum ve kuruluşların katıldığı her türlü kuruluşta, kamu kurumu niteliğinde olan meslek kuruluşlarında, kamuya yararlı derneklerle, vakıflarda her türlü inceleme, araştırma ve denetlemeleri yapmaktadır. Ancak Türk Silahlı Kuvvetleri ve Yargı Organları, Devlet Denetleme Kurulunun görev alanı dışındadır.²

Sayıştay: Anayasa’ya göre Sayıştay, genel ve katma bütçeli dairelerin bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir.³

Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu: 24.03.1983 tarih ve 72 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile kurulan Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu; Kamu İktisadi

¹ AKGÜL Başak Ataman, Türk Denetim Kurumları, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2000, s. 36

² T. C. Anayasası 108. maddesi

³ T. C. Anayasası 160. maddesi

Teşekkülleri ve İştiraklerini, Özel Kanunlarında Yüksek Denetleme Kurulu' nun denetimine tabi olduğu belirtilen kurum ve kuruluşları, Sosyal Güvenlik Kuruluşlarını denetler.⁴

Maliye Bakanlığı Denetleme Kurul ve Birimleri;

Hesap Uzmanları Kurulu: 4709 sayılı kuruluş kanunu gereğince, Hesap Uzmanları Kurulunda çalışan Hesap Uzmanları' nın asli görevi, vergi kanunları hükümlerine istinaden vergi mükelleflerinin hesaplarını incelemek ve Maliye Bakanı tarafından lüzum görülecek araştırma incelemeleri yapmaktır.⁵

Maliye Teftiş Kurulu: 178 sayılı K.H.K.' de, Bakan' ın emri ve onayı üzerine, genel, katma ve özel bütçeli dairelerle fonlar, döner sermayeli kuruluşlar, kuruluş ve statüsü ne olursa olsun sermayesinin en az yarısı Devlete ait olan kuruluşlar ve bu daire ve kuruluşların birlikte veya ayrı ayrı sermayelerinin en az yarısına iştiraki olan kuruluşları; dernek, vakıf ve sendikaları mali yönden teftiş etmek görevi Maliye Müfettişlerine verilmiştir.⁶

Kontrolörler: 178 sayılı K.H.K. ile görev ve yetkileri belirlenen Maliye Bakanlığı, ana hizmet birimleri ile bağlı kuruluşu olan Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde Kontrolörler istihdam etmektedir. Kontrolörler, bağlı buldukları genel müdürlük ve başkanlık teşkilâtının her türlü faaliyet ve işlemleriyle ilgili olarak; teftiş, inceleme ve soruşturma işleriyle kanunlar ve diğer mevzuatla kendilerine verilen görevleri yaparlar. Ayrıca Gelirler Kontrolörleri, vergi incelemeleri yapmakla da görevlidirler.

Denetmenler: Vergi Denetmenleri Vergi Dairesi Başkanlığı bünyesinde, Muhasebe ve Milli Emlâk Denetmenleri ise Defterdarlık bünyesinde; teftiş, inceleme ve soruşturma işleriyle kendilerine verilen diğer görevleri yaparlar. Ayrıca Vergi Denetmenleri, vergi incelemeleri yapmakla da görevlidirler. Dolayısıyla Maliye Bakanlığı gerekli inceleme ve denetimleri taşra teşkilatında görev yapan Denetmenler aracılığı ile de sürdürmektedir.⁷

Sermaye Piyasası Kurulu Denetçileri: 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu' nda Kurul, Yasaya tabi olan anonim ortaklıklar ile sermaye piyasasında faaliyette bulunan yardımcı kuruluşların faaliyetlerinin Yasaya ve ilgili mevzuata uygunluğunu denetlemek; Yasaya veya esas sözleşme hükümlerine veya işletme maksat ve konusuna aykırı görülen durum ve işlemlerini, gerekli işlem yapılmak üzere yetkili mercilere bildirmekle görevli ve yetkili kılınmış; anılan ortaklık ve yardımcı kuruluşların Yasadan doğan işlem ve hesaplarının Kurulun denetçileri tarafından denetleneceği hükme bağlanmıştır.⁸

Diğer Resmi Denetleme Kurulları: Kamu yönetimi içerisinde örgütlenmiş ve kendi teşkilatlarının iş ve işlemlerini, ilgili kanun, tüzük, yönetmelik, karar ve genelgelere uygunluğu yönünden denetleyen kurullar da mevcuttur. Adalet Bakanlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, İçişleri Bakanlığı Teftiş Kurulları ile Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu bünyesindeki Bankalar Yeminli Murakıplığı örnek olarak gösterilebilir.⁹

3. TÜRK BÜTÇE SİSTEMİNDE KAMU GELİRLERİ

Kamu gelirleri genel olarak aşağıdaki gibi sayılabilir;

- Vergiler,
- Resimler,

⁴ AKGÜL, s. 63

⁵ AKGÜL, s. 51

⁶ 178 s. K.H.K., 20. maddesi

⁷ 178 s. K.H.K., 10/m, 11/m, 13/p, 17/e maddesi; 5345 sayılı kanun 14 ve 24. maddeleri

⁸ ÖZGEN Feridun, Sermaye Piyasası Kurulu' nun Denetim Fonksiyonu, "1990 Yılına Girenken Türkiye' de Denetimin Etkinlik ve Verimliliği" konulu Sempozyum, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayını, Yayın No: 1990/308, Ankara 1990, s. 319

⁹ AKGÜL, s. 57

- Harçlar,
- Şerefiyeler,
- Para ve vergi cezaları,
- Mülk ve teşebbüs gelirleri,
- Bağış ve yardımlar,
- Parafiskal gelirler,
- KİT gelirleri,
- Borçlanmalar,
- Emisyon.

Bu gelir türleri ülkeden ülkeye farklı öneme sahiptirler. Türk genel bütçe sisteminde gelirler “vergi gelirleri”, “vergi dışı normal gelirler” ve “özel gelir ve fonlar” şeklinde üç ana grupta toplanmaktadır. Bunlar da kendi içinde bölümlerden oluşmaktadır.¹⁰

- VERGİ GELİRLERİ

1. Gelirden Alınan Vergiler
 - a. Gelir Vergisi
 - b. Kurumlar Vergisi
2. Servetten Alınan Vergiler
 - a. Motorlu Taşıtlar Vergisi
 - b. Veraset ve İntikal Vergisi
3. Mal ve Hizmetlerden Alınan Vergiler
 - a. Dahilde Alınan Katma Değer Vergisi
 - b. Ek Vergi
 - c. Özel Tüketim Vergisi
 - d. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
 - e. Damga Vergisi
 - f. Harçlar
4. Dış Ticaretten Alınan Vergiler
 - a. Gümrük Vergisi
 - b. İthalde Alınan Katma Değer Vergisi
 - c. İthalat Damga Vergisi
 - d. Rıhtım Resmi
5. Kaldırılan Vergi Artıkları

- VERGİ DIŞI NORMAL GELİRLER

1. Devletçe Yönetilen Kurumlar Hasılatı ve Devlet Payları
 - a. Devletçe Yönetilen Kurumlar Hasılatı
 - b. Devlet Payları
 - c. Belli Giderler Karşılığı Gelirler
 - d. T.C. Merkez Bankası Safi Hasılatı
2. Devlet Patrimuvanının Gelirleri
 - a. Taşınmaz Mallar Gelirleri
 - b. Taşınır Mallar Gelirleri
 - c. Hazine Portföyü ve İştirakleri Gelirleri
3. Faizler, Taviz ve İkraza Geri Alınanlar
 - a. Faizler
 - b. Tavizlerden Geri Alınanlar

¹⁰ SAYGILIOĞLU Nevzat, Diğer Devlet Gelirleri İle Özel Gelirlerin ve Fonların Mali Denetimi, “1990 Yılına Girerken Türkiye’ de Denetimin Etkinlik ve Verimliliği” Sempozyumu, Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayını, Yayın No: 1990/308, Ankara 1990, s.238

- c. İkrazlardan Geri Alınanlar
- 4. Cezalar
 - a. Para Cezaları
 - b. Vergi ve Zam Cezaları
 - c. Trafik Cezaları
- 5. Çeşitli Gelirler
- ÖZEL GELİRLER VE FONLAR
 - 1. Özel Gelirler
 - 2. Fonlar
 - a. Akaryakıt İstikrar Fonundan Hazineye Yatırılan Miktar
 - b. Merkez Bankasındaki 34 NATO Hesabından Hazineye Devredilen Miktar
 - c. Tarımsal İhracat Fonu
 - d. Fonlardan Aktarılabacak Miktar
 - e. Belediyelere Ayrılan Paylardan Aktarılabacak Miktar

Sıralanan genel bütçe gelirleri yanında kamu gelirleri olarak, katma bütçeli idareler gelirleri, özel bütçeler (mahalli idareler bütçeleri) gelirlerini de saymak gerekir.¹¹

4. VERGİ GELİRLERİNİN DENETİMİ

Vergi Denetiminin Nedenleri

Vergi denetimine ihtiyaç duyulmasının nedenlerini, mâli, sosyal, ekonomik ve hukuki nedenler olarak sıralamak mümkündür.

Mâli Nedenler: Günümüzde devletler, güvenliğin sağlanması, adalet dağıtma ve vergi toplama gibi klasik görevlerine ek olarak, eğitim, sağlık ve sosyal güvenlik gibi alanlarda yeni ekonomik ve sosyal görevler üstlenmiştir. Giderek genişleyen bu görevler devletleri, sürekli artan bir kamu finansmanı ihtiyacı içinde buldurmaktadır. Devletin artan gelir ihtiyacı; mevcut vergilerin oranlarının artırılması, yeni vergiler getirilmesi, vergi tabanının genişletilmesi ve vergi kayıp ve kaçığının azaltılması ile karşılanabilir.

Kamu otoritelerince, mevcut vergi kanunlarının daha iyi uygulanması yoluyla vergi kayıp ve kaçığının azaltılması, diğer bir ifadeyle mevcut vergi kanunlarına göre gerekli denetimler yaparak vergi gelirlerinin artırılması yolu, siyasi riskinin de az olması nedeniyle öncelikle tercih edilmektedir.

Sosyal Nedenler: Vergilerden beklenen önemli bir fonksiyon, gelir dağılımının düzeltilmesidir. Buna göre, gelir, tüketim veya servet bakımından ödeme gücü yüksek olanlardan daha fazla vergi alınarak, Devlet tarafından elde edilen bu fonların düşük gelir grubuna dahil kimselerin refahını artırıcı alanlarda kullanılması söz konusudur.

Ekonomik Nedenler: Vergi kaçırma imkânına sahip sektör veya kişiler ilaveten elde ettikleri fonları, Devletin önceliklerinden farklı bir şekilde ve diledikleri gibi kullanmaktadırlar. Bu, diğer vergi mükellefleri bakımından kötü örnek teşkil ederek, vergi disiplinini bozmakta, gelir ve servet dağılımı açısından olumsuz gelişmelere yol açmaktadır.

Devletin giderek artan görevlerini ifa edebilmesi için gerekli kaynak ihtiyacının giderilmemesi, bütçe açıklarına ve enflasyonun hızlanmasına yol açmaktadır. Bilinen en adaletsiz vergilendirme yöntemi olan enflasyonun önlenmesi, bütçe açıklarının kapatılmasına,

¹¹ Katma Bütçe : Giderleri özel gelirlerle sağlanan ve genel denge dışında dikkate alınan bütçedir.
Özel Bütçe : Mahalli gelir ve giderleri içeren bütçelerdir.

bütçe açıklarının kapatılması ise, vergi kayıp ve kaçaklarının en aza indirilmesine bağlı bulunmaktadır.

Hukuki Nedenler: Bir Devletin getirmiş olduğu vergileri, gereği gibi uygulamak, onun toplumdaki gücü, saygınlığı ve inanırlılığıyla yakından ilgilidir. Dolayısıyla başka hiçbir neden olmasa bile Devlet, hakimiyet hakkını kullanarak getirdiği vergileri, üzerinde hiçbir kuşkuyla yol açmayacak tarzda uygulamakla mükelleftir. Uygulama sahasında bunu mümkün kılmanın başta gelen yolu ise, etkin bir vergi denetiminin gerçekleştirilmesidir.

Vergi kayıp ve kaçakçılığı yollarına yönelerek, kendilerine hukuk dışı avantajlar yaratan vergi mükelleflerinin bu davranışları önlenemediği sürece vergi adaletinden söz edilemez. Bilerek veya bilmeyerek vergi kayıp ve kaçığına yol açan mükellefler, hiç vergi vermemek veya kendileri ile eşit durumda olanlara nazaran daha az vergi vermek suretiyle, vergi adaletinin gerçekleşmesi için öngörülen hedefleri bütünüyle alt üst edebilirler. Bu bozucu etkilerin önlenmesi ve giderilmesi de vergi denetimleri ile sağlanmaktadır.

Vergi Denetiminin Fonksiyonları

Vergi denetiminin iki ayrı fonksiyonu bulunmaktadır. Bunlar; arayıcı ve bulucu olma fonksiyonu ile önleyici olma fonksiyonudur.

Vergi denetimi ile her şeyden önce, ödenmesi gereken verginin doğruluğu araştırılır. Mükelleflerin belli bir zaman diliminde yaptıkları bütün işlemleri araştırmak, yapılan işlemlerle ilgili defter ve belgeler üzerinde gerekli incelemelerde bulunmak, varsa yapılan hata ve hilelerin ortaya çıkarılması ve düzeltilmesini sağlamak, vergi denetiminin hedefleri arasındadır.

Dolayısıyla vergi denetiminin araştırma ve bulma fonksiyonu, ödenecek vergilerin doğruluğunun saptanmasına yönelik olup, defter kayıtları ve belgeler üzerinde ya da bunlar dışında veri toplanması anlamına gelmektedir.

Vergi denetimlerinin önleyici fonksiyonu, meydana geldikten sonra hata ve hileleri ortaya çıkararak bunları cezalandırmak yerine, söz konusu hata ve hile kaynaklarını ortadan kaldırmak suretiyle, bunların yapılmasını önleyici etkiler yaratılmasını amaçlar.

Böylece vergi denetimlerinin, inceleme olasılığı ve inceleme sonucunda yapılacak cezalı tarhiyatın caydırıcılığı gibi nedenlerle mükelleflerin vergi matrahının tespitine ilişkin hileli yollara sapmasını önleyici fonksiyonu söz konusudur.

Vergi denetimlerine önleyici bir fonksiyon kazandırabilmek, öncelikle işletmelerin belli aralıklarla düzenli bir şekilde denetlenmesi ile mümkündür. Bu suretle vergi mükelleflerinde devamlı olarak denetim altında buldukları duygusu yaratılır.

Ayrıca denetim elemanının denetim sırasındaki davranış tarzı ve görev anlayışı da, vergi denetiminin önleyici fonksiyonunu yerine getirmesinde önemli rol oynar. Karşılarında sadece hazine yararı gözetken, matrah farkı arayan ve ceza uygulaması peşinde koşan bir denetim elemanı yerine, kendileri ile görüş alışverişinde bulunan, uyarıcı, aydınlatan ve doğru yöne yönlendirmeye çalışan bir görevli bulan mükelleflerin iyi niyetleri kazanılarak, vergi ilişkisi ve işlemlerinde daha dikkatli, titiz ve düzenli hareket etmeleri sağlanabilmektedir.¹²

Vergi Denetiminin Özellikleri

Vergi denetimi kendine has özellikler de içermektedir. Bu özellikler;

- Vergi denetimi hukuki bir denetimdir.

¹² AKBAY Mehmet, Vergi İncelemeleri ve Vergi Denetimi, “1990 Yılına Giren Türkiye’de Denetimin Etkinlik ve Verimliliği” konulu Sempozyum, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayını, Yayın No: 1990/308, Ankara 1990, s. 215

- Vergi denetimi tarafsızdır.
- Vergi denetimi yaptırımcı bir niteliktedir.
- Vergi denetimi dış denetim sayılır.
- Vergi denetimi bir hesap denetimidir.

Vergi Denetim Türleri

İki şekilde vergi denetimleri gerçekleştirilir. Bunlar yoklama ve vergi incelemesidir.

Yoklama: Vergi mükelleflerini, vergi mükellefiyeti ile ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak, tespit etmektir.

Yoklama yapmaya yetkili memurlar ayrıca vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili olarak, günlük hasılatı tespit etmek; ödeme kaydedici cihazla ilgili belirlenen esaslara uyulup uyulmadığını kontrol etmek; günlük kayıt yapılması gereken defterlerin iş yerlerinde bulundurulup bulundurulmadığını, günlük kayıtların yapılıp yapılmadığını, vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi zorunlu belgelerin usulüne uygun düzenlenip düzenlenmediğini, belgesiz mal bulunup bulunmadığını, vergi levhası ve ödeme kaydedici cihaz levhasının herkes tarafından kolayca görülebilir bir mahalde asılıp asılmadığını kontrol etmek; yasal defter ve belgeler dışında kalan ve vergi ziyamının bulunduğu emare teşkil eden defter, belge ve delillerin bulunması halinde bunları almak; nakil vasıtalarını durdurarak taşıtta bulundurulması gereken yolcu listesi, fatura, sevk irsaliyesi, yolcu bileti ve taşıma irsaliyelerinin içerikleri ile araçlardaki yolcu ve malların miktar ve mahiyetlerini saymak, ölçmek, tartmak suretiyle karşılaştırmak; fatura, sevk irsaliyesi ve taşıma irsaliyesinin taşıtta bulunmaması halinde bu belgelerin ibrazına kadar nakil vasıtalarını trafikten alıkoymak, taşınan malın sahibi belli değilse tespitine kadar malı bekletmek ve muhafaza altına almak, beklemeye ve muhafazaya alınan malların bozulmaya ve çürümeye maruz mallar olması durumunda derhal, bu durumda olmayan ve belgesi ibraz edilemeyen malları da üç ay sonra tasfiye edilmesi için gerekli işlemleri yapmak, yetkilerini haizdirler.¹³

Sayılan yetkileri içeren yoklama, gelir idaresi bünyesinde çalışan;

- Vergi dairesi müdürleri,
- Yoklama memurları,
- Yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler,
- Vergi incelemesine yetkili olanlar,
- Gelir uzmanları,

Tarafından her zaman yapılır. Diğer bir ifadeyle, yoklamanın ne zaman yapılacağı ilgiliye önceden bildirilmez.¹⁴

Esasen yoklama, vergi mükellefi olması gerekenleri veya vergi mükellefi olup ta vergi kanunlarında yer alan ödevlerini tam ve zamanında yapmayanları tespit etmek amacını gütmektedir.

Türkiye’deki vergi sistemi beyan esasına dayanmakta olup, bu husus yoklamanın önemini bir kat daha artırmaktadır.

Vergi İncelemesi: “Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. İncelemeye yetkili olanlar tarafından

¹³ 213 s. V.U.K. 127. maddesi

¹⁴ 213 s. V.U.K. 128 ve 130. maddeleri.

lüzum görüldüğü takdirde inceleme, işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılmasına ve beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurların tetkikine de teşmil edebilir.”¹⁵

Buna göre vergi incelemesi, vergi denetiminin en önemli bir aracı olup, mükellefin ödediği verginin defter, hesap, kayıt ve belgeler ile gerekli olduğu takdirde yapılacak muhasebe dışı envanter ve araştırmalardan elde edilecek bulgulara uygunluğunun incelenerek, doğruluğunun saptanması ve sağlanması olarak tanımlanabilir.

Vergiler genel olarak yükümlünün bildirim esasına dayalıdır. Serbest beyan yöntemi ile bildirilmiş bir vergi olayında beyanın doğruluğu veya vergi kaybı bulunup bulunmadığını gelir idaresi denetlemekte ve araştırmaktadır.¹⁶

Bir ihbar yapılmış olması, iç denetim sırasında vergi kaybının oluşmuş olabileceği yolunda bilgi belge edinilmiş olması, vergi dairesi müdürleri veya diğer inceleme elemanlarınca vergi beyannamelerinden ya da vergi dairesi tarh dosyalarından hareketle incelenmesi gereken konuların ortaya çıkarılmış olması, nedenleri ile vergi denetimine baş vurulabilir.

Bir vergi mükellefinin tabi olduğu bir vergi türüne ilişkin, vergilendirme dönemi bazında tüm faaliyet ve işlemlerinin yasalara uygunluğunun araştırılması, matrah unsurlarının tümünün incelenerek ödenmesi gereken verginin doğruluğunun saptanması tam inceleme olarak adlandırılır. Örneğin, sadece ticari ve zirai kazançları bulunan bir gelir vergisi mükellefinin bir hesap döneminde hem ticari hem de zirai faaliyetlerinin incelenmesi durumunda **tam vergi incelemesi** söz konusudur.

Vergi matrahını oluşturan unsurlardan bir veya bir kaçının incelenmesi durumunda kısa inceleme söz konusudur. Örneğin, ticari ve zirai kazançları bulunan bir gelir vergisi mükellefinin bir vergilendirme döneminde sadece ticari faaliyetinin incelenmesi o mükellef açısından **kısa vergi incelemesidir**.

Matrah unsurlarından sadece belli bir kısmına ilişkin ve belli bir konu ile sınırlı olmak üzere yapılan inceleme sınırlı incelemedir. Örneğin, birkaç matrah unsuru bulunan gelir vergisi mükellefinin, bir hesap dönemine ilişkin olarak sadece ticari kazancı çerçevesinde amortisman uygulamasının incelenmesi durumunda, **sınırlı vergi incelemesi** söz konusudur.

Herhangi bir ihbar olmaksızın, önceden belirlenmiş ilke ve kriterlere göre seçilen mükellefler nezdindeki incelemeler, **olağan incelemelerdir**. Belli bir nedenle yapılan incelemeler ise, **olağandışı incelemeler** olarak adlandırılır. Bu tür incelemeler, önceden belirlenmiş ilke ve kriterlere göre seçilmemiş olup, vergi kaçırıldığına dair hakkında ihbar, bilgi ve bulgular olan mükellefler nezdinde başlatılan incelemelerdir.

Mevcut bir vergi incelemesine veri toplamak üzere, incelenen mükellef ile ilişkisi nedeniyle başka bir mükellef nezdinde başlatılan inceleme, **karşıt incelemedir**.¹⁷

Sürdürülen incelemeler esnasında veya ihbara dayalı olarak bir mükellefin vergi kaçırıldığına delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgili görülen diğer şahıslar nezdinde, iş yerlerinde, evlerinde ve bunların üzerinde arama yapılmak suretiyle belge ve bilgiler elde edilmesi, elde edilen bu belge ve bilgilere dayalı olarak incelemelerin sürdürülmesi ise, **aramalı incelemedir**.

Aramalı inceleme yapabilmek için; Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların buna lüzum göstermesi ve gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından bunu istemesi, Sulh yargıcının da istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi gerekir.¹⁸

Usul ve esasları vergi kanunlarında belirtilen bilgi isteme ve bilgi toplama yöntemleri de vergi ziyasını ortaya çıkarmada kullanılmaktadır. Bilgi isteme ve bilgi toplama, vergi

¹⁵ 213 s. V.U.K. 134. maddesi.

¹⁶ 213 s. V.U.K. 139. maddesi

¹⁷ Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Denetim İlke ve Esasları, Yıldız Ofset, İstanbul 2004, s. 134

¹⁸ 213 s. V.U.K. 142. maddesi

idaresinin mükellefleri doğrudan denetleme araçları olan yoklama, vergi incelemesi ve aramaya yardımcı dolaylı bir denetim aracıdır. Vergi denetim fonksiyonunun etkinliğini artırır.¹⁹

Mükellefin defter ve belgeleri üzerinde yapılan incelemelerin çeşitli kaynaklardan toplanan bilgilerle desteklenmesi, karşılaştırılması esasına dayanan sistem, vergi güvenliği açısından önemli bir konudur. Dolayısıyla, gerek duyulan ya da mükellefle doğrudan veya dolaylı ilişkisi olduğu anlaşılan kurumlardan ve kişilerden alınan bilgilerin, belgelerin mükellefin kendi defter, belge ve beyanları ile karşılaştırılacağına bilinmesi, vergi kanunlarına aykırı davranmaktan caydırır.

Vergi incelemesi yapmaya yetkililer ise, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 135. maddesinde sayılmıştır. Bunlar, Hesap Uzmanları, Maliye Müfettişleri, bunların muavinleri, Gelirler Kontrolörleri, Stajyer Gelirler Kontrolörleri, Vergi Denetmenleri, Vergi Denetmen Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru, Vergi Dairesi Müdürleri, gelir idaresinin merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrosunda görev yapanlardır.

Vergi incelemesine yetkili olanlardan Hesap Uzmanları, Maliye Müfettişleri, bunların muavinleri, Gelirler Kontrolörleri, Stajyer Gelirler Kontrolörleri Türkiye çapında vergi incelemesi yaparken; Vergi Denetmenleri ve Vergi Denetmen Yardımcıları görev yaptıkları bölgelerle sınırlı olarak vergi incelemesi yapmaktadırlar.

Vergi İncelemesine Tabi Olanlar

Vergi Usul Kanunu' na veya diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, defter ve belgeleri saklamak, yetkililer tarafından istendiğinde ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler vergi incelemelerine tabidir.²⁰

Vergi Usul Kanunu' nda defter tutmak zorunda olanlar sayılmıştır. Buna göre aşağıda belirtilen gerçek ve tüzel kişiler defter tutmaya mecburdurlar:²¹

- Ticaret ve sanat erbabı,
- Ticaret şirketleri,
- İktisadi kamu müesseseleri,
- Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler,
- Serbest meslek erbabı,
- Çiftçiler.

Aynı kanuna göre, defter tutma mecburiyeti dışında bırakılanlar aşağıda belirtilmiştir:²²

- Gelir vergisinden muaf olan esnaf ve gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler,

¹⁹ 213 s. V.U.K. 148. maddesine göre “kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığı' nın veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar.”

151. maddesine göre “kendilerinden bilgi istenilen gerçek ve tüzel kişiler, özel kanunlarda yazılı mahremiyet hükümlerini ileri sürerek, bilgi vermekten imtina edemezler. Ancak; -Posta, Telgraf ve Telefon idaresinin muhaberele hakkında tutmaya mecbur olduğu mahremiyet saklıdır; -Hekimlerden, diş hekimlerinden, dişçilerden, ebelerden ve sağlık memurlarından hastaların hastalıklarının nev' ine müteallik bilgiler istenemez; -Avukatlardan ve dava vekillerinden kendilerine tevdi olunan işler veya görevleri dolayısıyla muttali oldukları ahval ve hususların bildirilmesi istenemez; şu kadar ki, bu yasak müvekkil adlarıyla vekâlet ücretlerine ve giderlerine şamil değildir; - Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu' nun 88. maddesi gereğince gösterilmesi veya teslimi caiz olmayan evrakın muhteviyatı hakkında bilgi istenemez. Şu kadar ki, doğrudan doğruya vergi ile ilgili olmak üzere, bu gibi evraka müsteniden doğan borçların miktarlarına ve alacaklıların adlarına ait bilgiler istenebilir.”

²⁰ 213 s. V.U.K. 137. maddesi

²¹ 213 s. V.U.K. 172. maddesi

²² 213 s. V.U.K. 173. maddesi

- Kurumlar Vergisinden muaf olan; iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler,

- Gelir Vergisi Kanunu' na göre kazançları basit usulde tespit edilenler.

Ancak gelir ve kurumlar vergilerinden muaf olmakla beraber diğer vergilerden birine tabi olan ve bu vergileri götürü usulde tespit edilmeyen mükelleflerin defter tutma mecburiyetleri devam etmektedir.²³

Vergi Usul Kanunu' na göre defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttıkları defterler ile defter kayıtlarına esas belgeleri, ilgili buldukları yılı takibeden takvim yılından başlayarak beş yıl süreyle saklamaya mecburdurlar.²⁴

Defter tutma mecburiyetinde olmayanlar, yine Vergi Usul Kanunu gereğince almak zorunda oldukları fatura, gider pusulası ve müstahsil makbuzlarını tarih sırasına göre, düzenlenme tarihlerini takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süreyle saklamaya mecburdurlar.²⁵

Defter tutmak zorunda olanlar ile defter tutmak zorunda olmayıp belgelerini muhafaza etmek zorunda olanlar, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda buldukları bilgilere ilişkin mikrofiş, mikrofilm, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirebilmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar.²⁶

Bu zorunluluk Maliye Bakanlığınca belirlenecek usule uygun olarak, tasdiğe konu hesap ve işlemlerin doğrulanması için gerekli kayıt ve belgelerle sınırlı olmak üzere, bu hesap ve işlemlere doğrudan ya da silsile yoluyla taraf olanlara, defter ve belgelerinin tetkiki amacıyla yeminli mali müşavirler tarafından yapılan talepler için de geçerlidir.

Buna göre, defter tutmak zorunda olan gerçek ve tüzel kişiler ile defter tutmak zorunda olmayıp fatura, gider pusulası ve müstahsil makbuzu almak ve 5 yıl süreyle saklamak; yetkili makamlar istediğinde ibraz etmek zorunda olan gerçek ve tüzel kişiler, vergi incelemesinin muhatabıdırlar.

Vergi mükellefi, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüb eden gerçek veya tüzel kişidir. Vergi sorumlusu ise, verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir. Vergi kanunları ile kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna ilişkin özel anlaşmalar vergi dairesini bağlamadığından, vergi incelemesinin muhatabı mükellef veya vergi sorumlusudur.²⁷

Hakkında vergi incelemesi yapılacak olanlar, vergi inceleme grubunun yıllık çalışma programları ile belirlenen ilkeler doğrultusunda belirlenebilir. Seçilen sektörlerde ya da seçilen bölgelerde faaliyette bulunan mükellef grupları inceleme programlarına dahil edilebilir. Yine programlar dahilinde vergi dairelerindeki beyannameler seçilmek suretiyle hesapları incelenecek mükellefler seçilebilir. Bunların dışında, gerçeği yansıttığı anlaşılan veya ekindeki belgelerde vergi ziyanının olduğuna dair emare bulunan şikâyet ve ihbar mektuplarından, hareketle vergi incelemesi yapılacak mükellefler seçilebilir. Vergi inceleme elemanlarınca sürdürülen incelemeler esnasında vergi ziyana sebebiyet verme ihtimali bulunduğu anlaşılan mükelleflerin hesapları da vergi incelemesine tabi tutulabilir.

Hesap ve muameleleri vergi incelemesine tabi olanlara vergi inceleme zamanının önceden bildirilmesi zorunlu değildir. Vergi incelemesi, henüz kapanmamış veya tamamlanmamış hesap dönemi de dahil olmak üzere, tarh zamanasını süresi sonuna kadar her

²³ 213 s. V.U.K. 173. madde son fıkrası

²⁴ 213 s. V.U.K. 253. maddesi

²⁵ 213 s. V.U.K. 254. maddesi

²⁶ 213 s. V.U.K. 256. maddesi

²⁷ 213 s. V.U.K. 8. maddesi

zaman yapılabilir. Daha önce hesap ve muameleleri incelenmiş veya vergi matrahının takdir edilmiş olması, yeniden inceleme yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline engel değildir.²⁸

Vergi incelemesine yetkili olanlar yanlarında memuriyet sıfatlarını ve vergi incelemesine yetkili olduklarını gösteren fotoğraflı kimlik belgesi bulundurlar ve bu belgeyi incelemeye başlamadan önce ilgililere göstermek zorundadırlar. İnceleme elemanlarının inceleme sırasında uymak mecburiyetinde oldukları diğer esaslar ise;²⁹

- İncelemeye tabi olana, bunun mevzuu işe başlamadan önce açık olarak izah edilmelidir,

- Nezdinde inceleme yapılanın rızası olmadan resmi çalışma saatleri dışında inceleme yapılamaz veya buna devam edilemez; tutanak düzenlenmesi ve inceleme ile ilgili güvenlik önlemlerinin alınması bu uygulamanın dışındadır. Ancak bu gibi önlemler, incelemelerin yapıldığı yerdeki faaliyeti sekteye uğratmayacak şekilde yapılır,

- İnceleme bitince, bunun yapıldığını gösteren bir belge düzenlenerek hesapları incelenene verilmelidir.

Bu hususların dışında inceleme elemanları, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin öğrendikleri sırları veya gizli kalması gereken hususları açıklayamaz ve kendilerinin veya üçüncü şahısların yararına kullanamazlar.³⁰

Vergi inceleme elemanları, uymaları gereken kural ve esaslar dışında, vergi incelemelerinde tarafsız olmak zorundadırlar. Kamu yararı ile birlikte incelenen mükellefin yararını da düşünmeli, birbirinden ayırt edebilmeli ve hukuk kuralları çerçevesinde her iki tarafın haklarını koruyan tutum içerisinde bulunmalıdırlar. Ayrıca sürdürülen incelemenin her aşamasında mükellefi eğitime gayreti içerisinde olmalıdırlar.³¹

Vergi İncelemesinde Tespit Edilen Hususlar

Muhasebe Hataları: Gerekli dikkat ve özeni göstermeden, unutmak ya da kasıt olmaksızın bilgisizlik nedeniyle muhasebe işlemleri yanlış ve hatalı yapılabilir.

Muhasebe kayıt işlemleri çift taraflı tutulduğundan, genellikle hata yapılması az görülür. Diğer bir ifadeyle, bilançonun aktif bir hesabında artış olması durumunda mutlaka ya aktifteki bir hesapta azalış ya da pasifteki bir hesapta artış söz konusu olacaktır. Buna rağmen muhasebe işlemlerinin kayıt sistemi, bütün hataların ortaya çıkarılması için yeterli değildir. Örneğin muhasebe kayıtlarına yansımayan bir takım aritmetik işlemler, muhasebe kayıt sisteminde ortaya çıkmayabilir.

Vergi incelemeleri esnasında, işletme yetkililerince yapılan muhasebe hataları sonucu vergi ziyanının oluştuğu tespit edilebilir. Muhasebe hataları sonucu ortaya çıkarılan matrah farkları, işletme adına ikmalen tarhiyatı gerektirir.³²

İşletmelerin muhasebe kayıtlarında ortaya çıkan muhasebe hatalarını; matematik hataları, kayıt hataları (rakam hataları, muhasebe hesap ismi hataları, hesapların muhasebeleştirilmesinde yapılan hatalar, esas defter kayıtlarına nakil hataları), kayıt yapılmasının unutulması ile muhasebe işleminin mükerrer yapılması hataları ve Vergi Usul Kanunu gereğince değerlemenin yanlış yapılması hataları şeklinde sıralayabiliriz.³³

²⁸ 213 s. V.U.K. 138. maddesi

²⁹ 213 s. V.U.K. 136 ve 140. maddeleri

³⁰ 213 s. V.U.K. 5. maddesi

³¹ Denetim İlke ve Esasları, s. 137

³² 213 s. V.U.K. 29. maddesi

³³ Denetim İlke ve Esasları, s. 150

Muhasebe Hileleri: Bilerek ve isteyerek, işletmeye ait belgelerin veya defter kayıtlarının tahrif edilmesi, değiştirilmesi, yanlış kayıt yapılması; bunun sonucu olarak ta belli bir menfaat elde edilmesi, muhasebe hilesi olarak adlandırılır.

Muhasebe hileleri yapılmasının bazı nedenleri şöyledir;³⁴

- Muhasebe hilesine başvuran, zimmetine geçirdiği para veya sair değerleri gizlemek isteyebilir,
- İşletme ortakları, işletmenin içinde bulunduğu durumla ilgili olarak birbirlerini yanıltmak isteyebilirler,
- İşletme kârının dağıtımını istenmeyebilir ya da kâr dağıtımının daha az gerçekleşmesi istenebilir,
- İşletmede gerçekleştirilen yolsuzlukların, kanun dışı işlem ve faaliyetlerin gizlenmesi amacı güdülebilir,
- İşletmenin gerçekten hak etmediği devlet teşviklerinden yararlanmasını sağlamak isteği olabilir,
- İşletmenin vergi ödememesini veya daha az vergi ödemesini sağlamak isteği.

İşletme yetkililerince yapılan muhasebe hileleri genellikle belgeler üzerinde yapılmaktadır. Dolayısıyla muhasebe hileleri muhasebe kayıt sistemi içerisinde kendiliğinden ortaya çıkmazlar. Muhasebe hilelerinin ortaya çıkarılması, vergi inceleme elemanının bilgi, tecrübe ve becerisine bağlıdır.

İşletmelerin satın aldıkları mal ve hizmetler için fatura almamaları veya satışını yaptıkları mal ve hizmetler için fatura düzenlememeleri, birer muhasebe hilesidir. İşletmeler belge almamak veya belge vermemek suretiyle bir kısım işlemlerini kayıt dışı tutmaktadırlar. Satılan mal için belge düzenlenmemiş ve bu malın işletmeye girişi de belgesiz ise, satış bedeli ile satılan malın maliyeti arasındaki fark vergi matrahı farkıdır. Şayet satın alınan malın belgesi alınmış ve işletmenin muhasebe kayıtlarına yansıtılmış ise, belgesiz satılan malın satış tutarının tamamı vergi matrahı farkıdır.

İşletmenin bir kısım alışları için belge almadığı veya bir kısım satışları için belge düzenleyip vermediği tespit edilir ise, işletmenin defter ve belgeleri ihticaca salih değildir. İşletmenin ilgili dönem vergi matrah veya matrahları re' sen takdir edilir.³⁵

İşletmenin sürdürdüğü faaliyeti ile ilgili olan bir işlemin, işlem tarihinden önceki veya sonraki bir tarihle muhasebe kaydının yapılarak, vergilendirme dönemlerini değiştirmek te bir muhasebe hilesidir.

Vergi kanunları gereğince işletmede yapılan bir işlemin kayıt süresi 10 gündür. Ancak, kayıtlarını devamlı olarak muhasebe fişleri, primanota ve bordro gibi yetkili amirlerin imza ve parafını taşıyan mazbut vesikalara dayanarak yürüten müesseselerde, muamelelerin bunlara işlenmesi deftere işlenmesi hükmünde olup, esas defterlere 45 gün içerisinde intikal ettirilmesi gerekir.³⁶

İşletmenin hasılatına saklamak veya maliyetlerini artırmak maksadıyla, gerçekte olmayan kişiler adına hesaplar açılabilir. Bu tür hesaplar bilahare ilgili hesaplarla karşılaştırılarak kapatılır. Uydurma hesaplar, belgesiz alış ve satışlar ile diğer kayıt dışı işlemleri denkleştirmek için kullanılır. Örneğin, gerçekten satışı yapılan ve faturası düzenlenmeyen bir mal, daha düşük bedelle satılmış gibi hayali bir isme fatura edilebilir. Yine imalatta kullanılan bir hammadde, uydurma bir isme düşük bedelle satış gibi fatura edilebilir. Sonuç olarak gerçek bedelleri, fiktif isimlere açılmış hesaplar yardımıyla kayıt dışı bırakılmış olur.

³⁴ Denetim İlke ve Esasları, s. 151

³⁵ 213 s. V.U.K. 30. maddesi

³⁶ 213 s. V.U.K. 219. maddesi

İşletme faaliyeti ile ilgili olarak gerçekte olmayan bir işlemi varmış gibi belgelendirebilir. Bu belgelere sahte belge denir. Bir işlem olmakla beraber, bu işlemi mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgeler de, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgedir.³⁷

İşletmede sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgelere dayanılarak muhasebe kaydı yapılabilir. Bu belgelere göre yapılan kayıtlar vergi matrahını da azaltıcı etki yapacaktır.

Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgelerin varlığını ortaya çıkarabilmek için, bu belgeleri düzenleyenler nezdinde inceleme yapmak gerekir.

İşletmeler, belli bir dönemde yapılan tüm işlemlerin sonucunu gösteren ve işletmenin mal varlığı, alacaklar ile sermaye yapısını, borçlarını gösteren, kârlılığını ortaya koyan bilançolarını gerçek durumdan farklı gösterebilirler. Buna bilanço maskeleyme denir. Amaç, işletmenin ekonomik ve mali yapısı, kârlılığı, likiditesi hakkında üçüncü kişilere yanıltıcı bilgi vermek, imaj yaratmaktır. Bilanço maskeleymesi dönem sonlarındaki işlemlerle yapılır. Örneğin, stokların gerçek değerinden daha yüksek değerlemesinin yapılması, amortisman ve karşılık ayrılmasından vazgeçilmesi, bilanço değerlerinin olduğundan daha iyi gösterilmesine yöneliktir. Kıymetlerin olduğundan daha düşük değerlendirilmesi ise, olumsuz bir görüntüye dönüktür.

Bu arada vergi inceleme elemanları, bilançonun olumlu görünmesine dönük olan ve mükelleflerin isteğine bırakılmış bulunan işlemleri, örneğin amortisman ayrılmamış olması işlemini geriye dönük olarak düzeltmez. Mükellefin seçimine bırakılmamış işlemler ise düzeltilir.

Gerek uydurma hesaplar açılması, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeye istinaden muhasebe işlemleri yapılması, gerekse bilançonun olumlu veya olumsuz maskelenmesi işlemleri birer muhasebe hileleridir.

5. SONUÇ

Ülkemiz hızla gelişen bir ekonomiye sahiptir. Artık Devletin klasik fonksiyonlarının yanı sıra, ekonomik dalgalanmaların giderilmesi, büyüme ve kalkınmanın sağlanması, kaynakların etkin kullanılması ile dış ticaret dengesinin kurulması gibi görevler üstlenilmiştir.

Böylece kaynak konusu gündeme gelmektedir. Devletin hükümler hakkını kullanarak yeni vergiler getirmesi veya mevcut vergilerin oran veya tutarlarının artırılması da sosyal huzursuzlukları beraberinde getireceğinden ve siyasi risk taşıdığından, mevcut vergi kanunlarına göre denetimlerin daha etkili yapılmak suretiyle vergi gelirlerinin artırılması en doğru yol olacaktır.

Öte yandan vergi incelemeleri neticesinde tespit edilen vergi ziyanının hukuki dayanaklarının sağlam olması gerekir.

Türkiye’de Vergi inceleme elemanları, yaptıkları incelemeler neticesinde bir rapor tanzim ederler. Raporunda, hesapları incelenen hakkında kısa bir bilgi ile inceleme dayanağı ve gerekçesi belirtildikten sonra, mükellefin beyanlarından bahsedilir. Elde edilen bilgilere göre vergi ziyayı oluşmuşsa, re’ sen veya ikmalen tarhiyatın nedeni ve verileri açıklanır; re’ sen veya ikmalen takdir edilen matrah veya matrah farkı belirtilir.

Vergi suçu işlendiğinin tespit edilmiş olması halinde de ayrıca vergi suçu raporu tanzim edilir. Bu raporda, suça ilişkin fiil, maddi deliller, kastın varlığına dair manevi unsur ve fiili kimin işlediği, bu fiili suç sayan ilgili kanun maddeleri ve uygulanması istenen ceza ayrıntılı bir şekilde yer alır. Düzenlenen rapor ilgili C.Başsavcılıkları nezdinde kamu davası açılmasını teminen işleme konulur.

³⁷ 213 s. V.U.K. 359/a-2 ve 359/b-1. maddeleri

Vergi ziyana ilişkin düzenlenen raporlar, vergiyi tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil edecek daireye “talimat”; vergi suçuna ilişkin düzenlenen raporlar da, kamu davasının açılmasını teminen bir tür iddianame niteliği taşımaktadır.

Bu nedenle inceleme elemanınca tespit edilen ve re’ sen veya ikmalen takdir olunan vergi matrahı/matrah farkının dayanağını oluşturan deliller gerçek ve inandırıcı olmalıdır. Aynı şekilde vergi suçunun oluştuğuna ilişkin delillerin de gerçek olması gerekir.

Çünkü vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti de yemin hariç, her türlü delille ispatlanabilir. Sadece, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi, ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz. Mükelleflerce veya inceleme elemanlarınca, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde bunu ispat etmek zorundadırlar.

M. Bülent AYDIN
Yeminli Mali Müşavir