

## VERGİ YÖNÜNDEN MUHASEBE DENETİMİ

Asis, Celâl KEPEKÇİ

### GİRİŞ

Günümüzde muhasebe, işletmelerin para ile ifade edilen faaliyetlerini kaybeder, sınıflar, özetler, sonuçları analiz eder, yorumlar ve raporlar<sup>1</sup>.

Raporların kapsadığı bilgiler, işletmenin durumu hakkında bilgi sahibi olmak isteyenlere faaliyet sonuçlarını açıkladığı gibi, «bu bilgilerle işletmenin ilerideki faaliyetlerinin planlanması ve çalışmalarına başarılı bir yön verilmesi mümkün olmaktadır<sup>2</sup>.»

Bir işletmenin muhasebesi, işletmenin durumu hakkında aydınlatıcı bilgi sağlaması bakımından samimi ve doğru olmalıdır. Bu nedenle de kayıtların ve kayıtların dayandığı belgelerin oluşum halinde ve sonradan gözden geçirilmesi ve kontrolü gerekir<sup>3</sup>.

Oluşum halinde kontrol, yönetimin ve muhasebe servisinin kendi kendine yaptığı kontroldür. Halbuki kayıt ve belgelerin sonradan gözden geçirilmesi, esasen işletme dışındaki kişiler tarafından yürütülen faaliyetlerdir.

Çalışmamızın konusu bu ikinci hale girmekte olup, bu açıdan denetim, «bir işletmenin bünyesi ve faaliyeti ile ilgili işlemlerinin defter kayıtlarının ve bunların dayandığı belgelerin denetçiler tara-

- (1) Özgül Cemalcılar, *Genel Muhasebe (Teori ve Uygulama)* Başnur Matbaası, Ankara, 1972, s. 3.
- (2) Osman Fikret Arkun, *Muhasebede Revizyon ve Kontrol (Auditing)*. İstanbul, 1969, s. 2.
- (3) Erhan Kotar, *Muhasebe Kontrolünde İş Kâğıtları ve Revizyon Dosyasının Hazırlanışı*, Başnur Matbaası, Ankara, 1971, s. 2.

fından sistemli ve kritik bir bakışla tekrar gözden geçirilerek incelenmesi, işlem ve kayıtların doğruluk ve samimiyetinin sağlanması, işletme analizleri yapılarak işletmenin mali ve iktisadi yönlerden durumunun araştırılıp tesbit edilmesi<sup>4</sup>» diye tanımlanabilir.

Günümüzde bünye ve faaliyeti gelişen işletmeler, ortaklarına, kredi verenlere, kredili mal satın aldığı işletmelere, sendikalara, ve devlete durumları hakkında bilgi vermek ve onları aydınlatmak zorundadırlar. Bunlardan devletle olan ilişkiler ayrı bir önem taşır. Birçok verginin işletmenin muhasebesinden çıkarılan sonuç ve cirolar üzerinden hesaplanması zorunluluğu, işletmenin devlete bilgi vermesini gerektirir.

Bu bilgilerin doğruluğunu araştırmak amacıyla devletin yapacağı vergi incelemesi; beyanname tetkiki, işletme analizleri ve tetkike tabi tutulacak işletmelerin seçimi ile defter ve belgelerin incelenmesi konusunu kapsar. Biz bu çalışmamızda sadece defter ve belgelerin incelenmesi konusunu işleyeceğiz.

Çalışmamız üç bölümden ibaret olup, birinci bölümde Türk Vergi mevzuatına göre vergi incelemesinin esasları belirtilmiştir. İkinci bölümde, inceleme yöntem ve tekniklerinden kısaca bahsedilip incelemenin yapılması, ve raporun yazılması üzerinde durulmuştur. Son bölümde ise incelenen işletmelerle ilgili örnek inceleme raporları sunulmuştur.

## *I — VERGİ İNCELEMESİNE AIT ESASLAR*

### **A — Vergi İncelemesinin Kapsamı**

İşletmelerin defter ve belgelerinin vergi mevzuatına göre incelenmesine «vergi yönünden muhasebe denetimi» veya kısaca «vergi incelemesi» diyebiliriz.

Türk vergi sistemine göre vergi incelemesinin kapsamına giren konular altı grupta toplanır :

- (1) Gelir ve kurumlar vergisine tabi işletmelerin kazançları,
- (2) Gider vergisine tabi işletmelerin bu vergiler konusuna giren işlemleri,

---

(4) Maliye Tetkik Kurulu, *Revizyon ve İşletmelerde Vergi İncelemesi*, Maliye Tetkik Kurulu neşriyatı, 1967, c. I, s. 4.

- (3) İşletmelerin stopaja tabi ödemeleri,
- (4) Serbest meslek kazançları,
- (5) İşletmelerde veraset ve intikal vergisinin konusuna giren servet kısımları,
- (6) İşletme vergisinin konusuna giren işlemler.

Bu gruplara girmeyen vergi konuları, örneğin gelir vergisine tabi gayrimenkul sermaye iradı, işletmenin aktifine dahil olmayan gayrimenkullerden elde edildiği için vergi yönünden muhasebe detiminin dışında kalır.

### **B — Vergi İncelemesinin Amacı**

Vergilerin doğruluğundan amaç; defter tutma, bilanço, değerler olarak ödenmesi lâzım gelen vergilerin doğruluğunu araştırmak, tesbit etmek ve sağlamaktır<sup>5</sup>.

Vergilerin doğruluğundan amaç; defter tutma, bilanço, değerlendirme, amortisman, kazancın hesaplanması gibi konular hakkında mevcut kanun hükümlerin yerine getirilmiş olup olmadığını araştırmak, vergi matrahını tesbit etmek ve bunlara dayanarak ödenecek verginin kanunlara uygunluğunu sağlamaktır. Bu suretle, vergi incelemesi, noksan vergilerin Hazineye girmesini sağladığı gibi, mükellefleri doğru beyana da zorlar. Zaten modern vergicilikte incelemenin asıl amacı, vergi güvenliğini (doğru beyanı) sağlamaktır<sup>6</sup>.

Vergi uygulaması bakımından, mükellefler aşağıdaki maksatları sağlayacak şekilde defter tutarlar<sup>7</sup>:

1. Mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye, ve hesap durumunu tesbit etmek,
2. Vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tesbit etmek,
3. Vergi ile ilgili muameleleri belli etmek,
4. Mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek,
5. Mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımı ile üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını kontrol ve incelemek.

---

(5) VUK m. 134.

(6) Servet Şamlıoğlu, *Tatbikatta Vergi İncelemesi ve İnceleme İle İlgili Ders Notları*, Maliye Bakanlığı, Gelirler Gn. Md. lüğü, s. 3.

(7) VUK m. 171.

## **C — Vergi İncelemesine Tabi Olanlar**

Vergi Usul Kanunu'na veya diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler vergi incelemesine tabidir<sup>8</sup>.

Vergi Usul Kanunu'nun 172. maddesi, aşağıda yazılı gerçek ve tüzel kişilerin bu kanunun esaslarına göre defter tutmakla mükellef olduğunu belirtmiştir :

1. Ticaret ve sanat erbabı;
2. Ticaret Şirketleri;
3. İktisadi kamu müesseseleri;
4. Dernek, tesis ve vakıflara ait iktisadi işletmeler;
5. Serbest meslek erbabı;
6. Çiftçiler.

## **D — Vergi İncelemesine Yetkililer**

Vergi incelemesinin bir kamu hizmeti olarak görülmesinde başlıca üç sistem vardır :

(1) Vergi incelemesi maliye bakanlığına bağlı servisler tarafından yürütülür.

(2) Vergi incelemesi serbest hesap uzmanlarına yaptırılır.

(3) Birinci sistem asıl olmakla beraber serbest hesap uzmanlarından faydalanılır.

Vergi Usul Kanununda vergi inceleme yetkisi esas olarak Hesap Uzmanları Kuruluna bırakılmış olup bu kanunun 135. maddesine göre vergi incelemesine yetkililer «hesap uzmanları, hesap uzman muavinleri, ilin en büyük mal memuru, kontrol memurları, vergi dairesi müdürleri, maliye müfettişleri, maliye müfettiş muavinleri ve gelirler kontrolörlere».

## **E — Vergi İnceleme Zamanı ve Süresi**

Vergi Usul Kanunu'na göre inceleme, verginin tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabilir<sup>9</sup>.

Tarh zamanaşımı, vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip

(8) VUK m. 176, 137, 240 vd. ve Türk Ticaret Kanununun ilgili hükümleri.

(9) VUK. m. 138.

eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tahakkuk ettirilmesi halinde doğar.

Nezinde inceleme yapmanın muvafakatı olmadıkça, resmi çalışma saatleri dışında inceleme yapılamaz veya buna devam edilemez<sup>10</sup>.

Vergi hukukumuzda incelemenin yapılması bakımından belli bir süre tesbit edilmemiştir. İnceleme süresi, inceleme konusunun mahiyetine, önemine, incelemede çalıştırılacak eleman sayısına ve işletmenin büyüklüğüne göre değişecektir.

## II — VERGİ İNCELEME TEKNİĞİ

### A — Vergi İnceleme Tekniği İle İlgili Esaslar

#### 1 — Temel İlkeler

«İlkeler, incelemenin uygulanmasında incelemenin amaçlarını gösteren temel gerçeklerdir. İnceleme ilkeleri, inceleme hedeflerinin başarılmasında uygulanacak usul hakkında bir fikir verir. İlkeler bilimsel tahkikatın yapılmasında sabit kalmalıdır<sup>11</sup>.»

İnceleme tekniği ile ilgili temel ilkeleri birkaç noktada özetleyebiliriz :

1. İnceleme prosedürü için standart bir alan yapmak mümkün değildir. Bu nedenle prosedür, işletmenin nevi, faaliyet konusu, iş hcmi ve incelemeyi yapanın bilgi ve tecrübesine göre değişik şekil takip edecektir.

2. İncelemenin amacı belirlenmiş olsa bile, inceleme dolayısıyla izlenecek yol ve tekniklerin tesbiti incelemeyi yapanın kişiliğine bağlı olacaktır.

3. İnceleme elemanı, kararlarını söylenti halinde dolaşan sözlerle ve doğruluğu araştırılmamış şüpheli bir durum gösteren varsayımına dayandırmış olmamalıdır.

4. İnceleme sonuçları, mükellefe ve vergi dairesine yazılı bir rapor ile bildirilmelidir.

(10) VUK. m. 140.

(11) Arthur W. Hemes, *Auditing, Principles and Procedure*, Irwin Inc., 6. bası, 1964, s. 10.

## 2 — İnceleme Teknikleri

İncelemede, teknikler delil teşkil eden şeyleri bulmak için kullanılan mevcut yöntemlerdir.

Teknikler ve prosedür birbirleriyle sıkı sıkıya ilgilidir. Teknikler ispatlama için kullanılır... Teknikler yanlış seçilmişse, incelemenin seviyesi kabul ve tasdik görmüş standartların altına düşecektir. Her incelemede inceleme ilkelerine dayandırılan bir faaliyet planı yapılır; plan denetim standartlarına uymalıdır; denetleme prosedürü tesbit edilir ve teknikler ispat edici şeyleri bulmak için uygulanır<sup>12</sup>.

İncelemede ileriye doğru kontrol ve geriye doğru kontrol tekniklerinden biri kullanılır.

İleriye doğru kontrol tekniği, belgelerden defter kayıtlarına ve bilançoya yöneltilen inceleme tekniğidir. Geriye doğru kontrol tekniği ise bilançodan defter kayıtlarına ve bu kayıtlardan belgeleme inen inceleme tekniğidir.

İki kontrol tekniğinden geriye doğru kontrol tekniği daha pratik sayılır. Denetçiye geniş bir davranış özgürlüğü tanıyan bu kontrol tekniğinde özellikle kritik noktaların denetimi üzerinde durulur<sup>13</sup>. Defterlerin düzensiz ve kayıtların noksan olması gibi hallerde ileriye doğru kontrol tekniğinin uygulanması, muhasebeyi yeniden inşa etme zorunluluğu dolayısıyla kendiliğinden gerekli olur.

## 3 — İnceleme Araçları

Vergi yönünden muhasebe denetiminde başvuru araçları aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir :

- a) Sağlama,
- b) Karşılaştırma,
- c) Gösterge Uygulama.

a) Sağlama, defter kayıtlarında ve belgelerdeki toplama, çıkarma, çarpma ve bölme işlemlerindeki doğruluğun araştırılmasıdır.

b) Karşılaştırma, belgelerdeki rakamların kayıt ve hesaplara

---

(12) A. W. Holmes, s. 12-13.

(13) E. Kotar, s. 16.

doğru olarak geçirildiğini doğrulamaktan ibaret bir işlemdir. Bu işlem için belge ve kayıtların puantajına gidilir.

### c) Gösterge Uygulama

Aritmetik işlemlerinin sağlaması ile belge ve kayıtların karşılaştırılması, bir işlemin doğru olarak defterlere kaydedilip kaydedilmediğini araştırır, fakat muhasebenin samimiyetini gösteremez.

Göstergelere dayanan kontrol muhasebedeki yolsuzlukların bazı almet ve işaretlere göre ortaya çıkarılmasını sağlayan bir metodur<sup>14</sup>.

«Belirti ve almetlere dayanılarak yapılan kontrol, diğer usullerin imkân vermediği hallerde yolsuzlukları çıkaracak bir delil olabilmektedir. Hesap işlemlerinin ve belgelerin kontrolu, belli bir sınırlar ve evre içinde yapılmaktadır. Zira bu kontroller sırasında bir kaydın unutulmuş olduğunu veya bir belgenin usulsüz ve sahteliğini isbat etmek kabil değildir<sup>15</sup>.»

İnceleme sonuçlarından elde edilen bilgiler için ilgili göstergeler uygulanabilir. Buna bazı örnekler verebiliriz :

**i. Kasa hesabının alacak kalanı vermesi :** Bazı kasa girişlerinin hesaba alınmaması halinde kasa hesabı alacak kalanı verebilir. Bu durumu önlemek için kullanılan klasik metod, ortaklar hesabının alacaklandırılarak kasa hesabının borlandırılmasıdır.

**ii. Satışların kontrolu :** Satışlarda faaliyet kr oranı, hizmet işletmelerinde hasılat ile gider arasındaki ilişki birer göstergedir. Yurdumuzda uygulanan ortalama kr haddi esaslı da bu nev'i bir göstergedir.

**iii. Randıman incelemesi :** Defter kayıtlarına göre tesbit edilen randıman nisbetleri, normal randıman nisbetlerinden esaslı ayrılmalar gösterir ve fark mükellefçe haklı ve maddi sebeplerle izah edilmezse, normal randıman nisbetleri incelemeye esas teşkil eder.

**iv. Diğer vergiler :** İşletme ve gider vergileri, işletmenin ciro ve hesap durumları ile ilgili olarak ödendiğinden gelir ve kurumlar vergileri bakımında bu vergiler birer otokontrol vasıtasıdır.

---

(14) O. F. Arkun, s. 57.

(15) O. F. Arkun, s. 60.

## **B — İnceleme Hazırlığı**

### *1 — Genel Açıklama*

İnceleme hazırlığından maksat, inceleme işlemlerine başlamadan önce incelenecek işletmenin durumu hakkında çeşitli yönlerden bilgi edinmek ve inceleme planını hazırlamaktır.

İnceleme hazırlığının kapsam ve önemi, şüphesiz incelenecek işletmenin nev'ine, cesametine, faaliyet konusuna, organizasyon yapısına ve işletme sahibinin vergi münasebetleri bakımından hususi durumuna göre değişiktir<sup>16</sup>.

### *2 — İşletme Hakkında Bilgi Edinme*

İşletme hakkında bilgi edinme, işletmenin hukuki statüsünün tanınması ile başlar. İşletmenin faaliyet konusu ve merkez ile şubeler arasındaki ilişkiler hakkında bilgi sahibi olunur. Ayrıca işletmenin diğer işletmeler karşısındaki durumu da incelenir.

Uzman, ilk incelemeleri yapmadan önce, özellikle, hiçbir müşahede ve tenkidi formüle etmeden önce, denetlenmekte olan muhasebenin işleyişini kavramış olması gerekir. Uzman etkili bir inceleme yapabilmesi için muhasebe organizasyonunun özellikleri hakkında bilgi sahibi olmalıdır<sup>19</sup>.

### *3 — Plan Hazırlama*

Çalışma planının bir maddi bir de şekli yönü vardır. Planın maddi yönü, incelemenin doğrudan doğruya kapsamını gösterir<sup>18</sup>. Çalışma planının şekli yönü ise yapılacak işlerin listelendirilmesidir.

Hemen çoğunlukla denetçinin çalışmaları zaman faktörü ile sınırlıdır. Bu nedenle incelemenin çeşitli safhalarına ayrılacak zamanın önceden düşünülmesi gerekir<sup>19</sup>.

---

(16) Maliye Tetkik Kurulu, c. 2, s. 92.

(17) O. F. Arkun, s. 81.

(18) Mazhar Hiçşazmaz, *İşletme Hesaplarının İncelenmesi*, Tisa Matbaacılık Sanayii, Ankara, 1971, s. 12.

(19) O. F. Arkun, s. 79.



## C — İncelemenin Yapılması

### 1 — İşletme ile Temas

İnceleme hazırlığı tamamlandıktan sonra incelemeyi yapan uzman işletme ile temasa geçer ve incelemenin başlayacağı tarihi önceden mükellefe bildirir. Uzman inceleme hakkında mükellefe bilgi verir.

Mükellefle temas, vergi inceleme tekniği bakımından «mükellef nezdinde» incelemeye başlandığını ifade eder.

İşletmede incelemelere başlandığı anda, bu tarihin düzenlenecek bir tutanakla tevsik edilmesi, «pişmanlık» müessesesinin uygulanabilmesi için zorunlu olmaktadır<sup>20</sup>. Çünkü Vergi Usul Kanunu, kaçakçılık ve kusur gibi kanuna aykırı hareketlerin mükellefle temas tarihinden önce ilgili mercilere haber verilmesi halinde cezalandırılmayacağı prensibini kabul etmiştir<sup>21</sup>. Tutanak düzenlenmediği takdirde, kötü niyetli bir mükellef bir sonraki karşılaşma tarihine kadar pişmanlık hükümlerinden faydalanma yollarına gitmeyi düşünecektir.

### 2 — Usul İncelemesi

Vergi incelemesi, kayıt ve belgelerin usul yönünden incelenmesi ve esas bakımından incelenmesi olmak üzere iki safhada düşünülebilir.

Defter ve belgeler üzerinde incelemenin başlangıcını usul yönünden incelemeler teşkil eder. Usul bakımından şu hususlar araştırılır :

- i. Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tutulması gereken defterlerin tutulup tutulmadığını araştırmak,
- ii. Aynı kanun hükümlerine göre tasdiki gereken defterlerin tasdik edilip edilmediğini araştırmak,
- iii. Defter kayıtları ve belgelerin noksan, usulsüz ve karışık olup olmadığını araştırmak.

Bu araştırmalar sonucunda kanunda belirtilen usulsüzlük halleri (VUK m.352) görülürse, vergi matrahında Hazine lehine bir

(20) Maliye Tetkik Kurulu, c. II, s. 100.

(21) VUK m. 371.

fark meydana gelmez, fakat usule ait kanuni hükümlere uyulmadığından usulsüzlük cezası kesilir. Fakat usulsüzlük hali, aynı zamanda re'sen takdir sebebi ise takdir dolayısıyla matrah farkının doğması hali istisnadır<sup>22</sup>.

### 3 — Kayıt ve Belge İncelemesi

Kayıt ve belgeler üzerinde inceleme şekil yönünden inceleme ve maddi inceleme olarak iki bölümde düşünülebilir.

#### a) Şekil Yönünden İnceleme

Aritmetik inceleme ve karşılaştırma, esas itibariyle şekli inceleme konusuna giren işlemlerdir. Şekli incelemenin amacı kaydı unutulmuş işlemleri bulmak, aritmetik işlem yanlışlıklarını araştırmak, yanlış kayıt ve nakil varsa bulmak ve yanlış hesaba geçirilen kayıtları düzeltmektir.

#### b) Maddi İnceleme

Defter kayıtları ve ispat edici belgelere dayanılarak incelemenin konusunu meydana getiren olayları yeniden inşa ve tesbit etmek, maddi incelemedir<sup>23</sup>. Maddi incelemeler, işletmede cereyan eden olayların gerçek mahiyetine uygun olarak hesaplara kaydedilip kaydedilmediğini, değerlemelerin doğruluğunu, gider ve gelir unsurlarının hesap dönemi sonuçları ile ilgilendirilip ilgilendirilmediğini araştıran incelemelerdir.

Belge incelemesi, özü bakımından maddi incelemeye giren bir inceleme şeklidir.

Vergi Usul Kanununun 227. maddesine göre, üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait kayıtların tevsiki mecburidir. Kanunun bu hükmüne göre, her belgenin kayda geçip geçmediği ve her kaydın bir belgeye dayanıp dayanmadığı tahkik edilir.

#### i. Belgelerin İspat Kuvveti

«İspat edici belgeler arasında çok çeşitli ve değişik belgeler yer almaktadır. Bu sebepten bunların gözden geçirilmesi, incelenmesi ve değerlendirilmesinin güçlüğü, bu konuda tecrübeli ve ge-

(22) Şahabettin Acar, *Mali Bilanço*, İstanbul, 1964, s. 17.

(23) Mazhar Hiçşamaz, s. 8.

niş bilgiye sahip kimseler tarafından inceleme yapılmasını gerektirir<sup>24</sup>.»

Kanuni şekile riayet edilmeden düzenlenen belgelerin ispat değeri yoktur. Bazı belgeler ise mükerrer kullanılmış olabilir. Dışarıdan gelen bir belgeye dayanması gerekli işlemlerin içerde düzenlenecek belgelerle tevsiki mümkün değildir.

#### i. Belgelerin İhticaca Salih Olması

Görünüşte bir işlemin belirtisi olan belgeler sahte olabilir. Belgelerdeki sahtelikler; tarih, miktar, tutar, açıklama v.s. de yapılan maddi tahriflerdir. Bunun usulleri sayısız ve değişiktir. Rakamların bozulması, kazınması, silinmesi ve değiştirilmesi gibi<sup>25</sup>. Çok rastlanan usulsüzlüklerden biri de sahte belge düzenlemektir.

#### iii. Kayıt Dışı İşlemler :

Bir kısım alışlar ve masraflar için belge alınmaması ve bir kısım satış ve gelirler için belge düzenlenmemesi dolayısıyla bu işlemlerin kayıt dışı bırakılmasını muhasebe denetimi yolu ile tesbit etmek kolay değildir.

Maddi inceleme sonucunda vergi ziyanına sebep olduğu tespit edilirse vergi cezası doğar. Vergi ziyayı, mükellef veya sorumlunun vergilendirilme ile ilgili ödevlerini yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmesi veya eksik tahakkuk ettirilmesine sebep olmasıdır<sup>26</sup>.

Maddi inceleme sonunda maddi delillere veya kanuni ölçülere göre tesbit edilen matrah farkından dolayı idarenin ikmalen vergi tarhiyatına gitmesi istenir<sup>27</sup>.

Eğer vergi matrahının kısmen veya tamamen maddi delillere dayanılarak tesbitine imkân yoksa, takdir komisyonları tarafından takdir edilecek matrah veya matrah farkı üzerinden re'sen vergi tarh edilmesi istenir<sup>28</sup>.

Aşağıdaki hallerin her hangi birinin bulunması halinde, maddi delillerin mevcut olmadığı kabul edilir :

(24) O. F. Arkun, s. 55.

(25) O. F. Arkun, s. 56.

(26) VUK m. 341.

(27) VUK m. 29.

(28) VUK m. 30.

1. Vergi beyannamesi verilmemiş olursa,
2. Vergi beyannamesi verilmekle beraber beyannamede vergi matrahına ilişkin bilgiler gösterilmemiş bulunursa,
3. Vergi Usul Kanununa göre tutulması mecburi olan defterlerin hepsi veya bir kısmı tutulmamış veya tasdik ettirilmemiş olursa veya ibraz edilmezse,
4. Defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikaların vergi matrahının doğru ve kesin olarak tesbitine imkân vermeyecek kadar noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih bulunmazsa.

«Maddi delil»den kastedilen, defter kayıtları, çeşitli belgeler ve maddi unsurlardır. «Kanuni ölçüler» ise değerlendirme ölçüleri, normal randıman nisbetleri ve ortalama kâr haddi gibi ölçülerdir.

#### c) Hata ve Hile

Hesaplar üzerinde kayıt, nakil ve hesaplama hataları yapmak, alış ve satışların bir kısmını kayıt dışı bırakmak, özel giderleri işletmeye aktarmak, olağanüstü hasılatı gizlemek gibi çeşitli yolsuzluk usulleri ile vergi matrahı gizlenebilir.

Gizlenen matrah farkının bir hata mı yoksa bir hile mi olduğuna karar vermek teknik bakımdan kolay değildir. Genellikle hilelerin kasti olarak yapılan bir hata olduğu söylenebilir. Ancak kastın tayini her zaman mümkün değildir<sup>29</sup>. Hatanın ağırlığı kastın var olduğunu gösterir. Hatanın ağırlığı işletmenin nev'ine, cesametine, hatanın büyüklüğüne, ve aynı tip hatanın tekrarlanmasına göre tayin edilir.

#### D — İncelemenin Tamamlanması ve Raporun Yazılması

İnceleme bitince incelemenin yapıldığına dair düzenlenecek bir belgenin nezdinde inceleme yapılabildiği belirtilmesi gerekir<sup>30</sup>.

Bu belge, incelenen defter ve belgelerin resmî bir yazı ile bildirilmesi veya inceleme tutanağı düzenlenmesi gibi şekillerde olabilir<sup>31</sup>.

---

(29) O. F. Arkun, s. 32.

(30) VUK m. 40.

(31) Gıyas Akdeniz, *Vergi İhtilafları*, Bozkurt Matbaası, Eskişehir, 1963, s. 13.

İnceleme sırasında ve sonunda düzenlenen tutanaklar, vergi inceleme raporunun malzemesini teşkil eder.

Vergi inceleme raporu, incelemeyi yapan tarafından düzenlenen ve vergi inceleme sonucunu gösteren resmi bir belgedir.

Vergi inceleme raporu mümkün olduğu kadar kısa, fakat aynı zamanda doğru bir hükme varılabilesini sağlayacak tarzda tam ve kesin olmalıdır.

İnceleme sonucu kabul veya tenkit şeklinde olabilir.

Raporlarda işletmenin ekonomik ve teknik durumu üzerinde durulmaz. Tenkit konusu yapılan maddi olayların mümkün olduğu kadar rakamla ifadesine çalışılır. Hukuki meselelerin açıklanması ve tartışılmasında vergileme ile ilgili sınırlar içinde kalmaya dikkat edilir<sup>32</sup>.

### III — VERGİ İNCELEMESİNE AİT ÖRNEKLER

#### ÖRNEK : I

##### Bilgi :

Gelir vergisi yönünden incelenen mükellef, sahibi bulunduğu ticaretevine ait kârını (270.000,— TL) beyannamesinde bildirmiştir.

##### Hesap İncelemesi :

İncelenen hesap dönemine ait defter ve belgelerde usule ilişkin bir düzensizliğe rastlanmamıştır. Hesap incelemelerinde aşağıdaki matrah farkları bulunmuştur.

a. Mal hesabının borç toplamı 10.000,— TL fazla, mal satış hesabının alacak toplamı 20.000,— TL eksik toplanmıştır. Kasa hesabının alacak toplamı 30.000,— TL fazla yazılmak suretiyle denge sağlanmıştır. 30.000,— TL'nin matraha eklenmesi gerekir.

b. Yıl sonu mal stoku, envanter defterinde yapılan yanlış hesaplama sonucu 7.000,— TL eksik değerlendirilmiştir.

c. 24.000,— TL tutarındaki alış iskontosu bilançosunun pasifinde gösterilmiştir.

d. Bir yıl önce 50.000,— TL'na alınan taşıt 60.000,— TL'na

---

(32) Maliye Tetkik Kurulu, c. II, s. 123.

satılmıştır. Bir yıl önce % 15 oranında ayrılan amortisman gözönüne alınmadan kâr-zarar hesabına sadece 10.000,— TL gelir kaydedilmiştir. 7.500,— TL tutarındaki amortismanın kâr ve zarar hesabına devri gerekirdi.

e. 950,— TL'na alınan çelik kasa, 150,— TL nakliye ücreti ile beraber gider yazılmıştır. Söz konusu çelik kasa, maliyeti 1.000,— TL'nı aştığı ve işletmede bir yıldan fazla kullanılan bir iktisadi kıymet olduğu için amortisman konusudur (VUK m. 273). Amortisman oranının % 2 olduğunu kabul edersek, kalan tutarın 1078,— TL'nın matraha ilavesi gerekir.

f. İşletmenin aktifine kaydedilen hisse senetlerinin temini amacıyla alınan kredilere ödenen 18.000,— TL tutarında faiz, gider yazılamaz (GVK m. 40/1). Hisse senetlerinin satın alınması ticari teşebbüsün konusu olan işle ilgili değildir. Olay servet edinme niteliği taşımaktadır (Danıştay 4.D. 30.4.1970 tarih ve 2451 sayılı kararı).

#### Sonuç :

Yukarıda bulunan farkların matraha eklemek suretiyle ihmalen tarhiyat yapılması ayrıca VUK'nun kaçakçılıkla ilgili maddelerinin gözönüne alınması gerekir.

#### Bulunan matrah farkı :

$30.000 + 7.000 + 24.000 + 7.500 + 1.078 + 18.000 = 87.578,—$   
TL.

#### ÖRNEK : II

#### Bilgi :

Lokantacılık işletmesinin % 50 hissesine sahip olan mükellef, bu işletmesinden hesap döneminde 35.000,— TL kâr payı aldığını bildirmiştir. İşletmenin defter ve belgeleri usul yönünden düzenli görülmüştür.

#### Hesap İncelemesi :

a. Mükellef kendi işletmesinde kullanmakta olduğu demirbaşları, faaliyetini durdurarak, söz konusu işletmeye sermaye olarak koymuştur. Bu demirbaşların bilançoda kayıtlı değerleri 300.000,— TL devir tarihine kadar birikmiş amortismanları 150.000,— TL'dır.

Bu iktisadi kıymetler için ortaklarca kararlaştırılan ve adi ortaklıkta sermaye hesabına kaydedilen değer 400.000,— TL'dır. Bu yeni değerle maliyet bedeli arasında 2500.000,— TL fark, ortaklığa devir mahiyetinde olduğuna göre yapılan değerlendirme sonunda bulunan kazanç ortağın vergi matrahına eklenir (VUK geçici m. 11).

b. Beş yıllık süre için kiralandan dükkanın uygun hale getirilmesi için 15.000,— TL tadil ve tefriş gideri yapılmıştır. Bu giderler normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında gayrimenkulü genişletmek ve iktisadi kıymetini arttırmak için yapılan giderlerdir. Genel giderlere yazılan bu giderlerin özel maliyet bedeli olarak değerlendirilip, kira süresi içinde amortismanına tabi tutması gerekir (VUK m. 327). Kalan 12.000,— TL matraha ilave edilir.

c. Hesap döneminin son günlerinde 700,— TL tutarında kırtasiye ve damga pulu alınmıştır. Bu giderin aktifleştirilmesi gerekir (VUK m. 186).

d. İnşaat için alınan banka kredisi sebebiyle ödenen 21.000,— TL tutarında faiz ve masrafları genel gider yazılamaz. Bu giderlerin inşaat maliyetine dahil edilmesi ve amortismanına tabi tutulması gerekir (VUK m. 270 ve 271).

Sonuç :

Bulunan matrah farkı için ihmalen tarhiyat yapılması ve kaçakçılık cezası uygulanması gerekir.

$$250.000,— + \frac{12.000,— + 700,— + 21.000,—}{2}$$

ÖRNEK : III

Bilgi :

Mobilya imalatı ve satışı ile iştigal eden ticaretevi'nin defter ve belgeleri usul ve şekil yönünden incelemiş, aşağıdaki hususlar tenkit edilmiştir :

İşletme adına alınan hatır bonoları iskontoaya verilmiş, karşılığında alınan paralar işletme bünyesindeki kullanılmamış, fakat iskonto giderleri genel gider yazılmıştır. Ayrıca envanter defteri ibraz edilmemiştir. Bu nedenle 1. derece usulsüzlük cezası kesilmesi gerekir.

### Hesap İncelemesi :

a. İşletme adına alınan ve iskontoaya tabi tutularak kırdırılmış bulunan hatır bonoları karşılığında temin olunan paralar veya krediler «kasa hesabı»na giriş yazılmamış olduğundan işletme bünyesinde bunlar kullanılmamıştır. 54.000,— TL tutarında faiz ve komisyon giderinin göz önüne alınması gerekir. Bir giderin safi kazancın tesbitinde hasılattan indirilebilmesi için o giderin faaliyetle ilgili olması esastır.

b. Seyahat ve ikamet gideri olarak, işletme sahibi, işletme dışında geçen günler için kendisine 4.000,— TL tutarında harcırah tahakkuk ettirmiş ve harcırah makbuzu adı altında belge düzenlemiştir. Her giderde olduğu gibi, bu giderlerin de gerçek giderlerin yapıldığını gösteren belgelerle tevsik edilmesi gerekir (GVK m. 40/4).

c. İşin hacmi servis otosu kullanılmasını gerektirmediği için buna ait 22.000,— TL tutarında amortisman, tamir ve yakıt giderleri, gider kabul edilmez.

d. Motorlu kara taşıtları, vergisi olarak ödenen 1.500,— TL gider kabul edilmez (MKTVK m. 14).

e. İş seyahati dolayısıyla ödenen 2.100,— TL taksi ücreti iş-tigal konusu ile mütenasip olmadığı için gider kabul edilmez.

f. Servis otosu olmasına rağmen 3.400,— TL nakliye ücreti ödenmiştir. Bu gider de kabul edilmez.

g. 8.500,— TL tutarında mal alış faturası mükerrer olarak kaydedilmiştir.

### Sonuç :

Bulunan matrah farkı : 95.500,— TL

54.000,— + 4.000,— + 22.000,— + 1.500,— + 3.400,— + 8.500,—

Yukarıda hesaplanan farkın matraha ilavesi ile ikmalen tarhiyat yapılması ve kaçakçılık cezası kesilmesi gerekir.

### ÖRNEK : IV

### Bilgi :

İnşaat ve taahhüt işleri ile iş-tigal eden işletmenin usul ve şekil yönünden defterleri incelenmiştir.



Hesap incelemesi :

Ana demirbaş olan çok sayıdaki demirbaş yıl sonunda aktifte mevcut olmadığı gibi, demirbaş satış faturaları da mevcut olmadığı görülmüştür. Bu durum, işletmenin defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikaların vergi matrahının doğru ve kesin olarak tesbiti ne imkân vermeyecek kadar yazılı noksan, usulsüz ve karışık olduğunu ve dolayısıyla ihticaca salih bulunmadığını gösterir (VUK m. 232). Kazancın takdir olunması gerekir.

Kayıt dışı bırakılan demirbaşların kanuni ölçülere göre değerlendirilmesi gerekir.

a. Özel otomobillere ait 8.200,— TL tutarında yakıt ve tamir giderlerinin tamamı gider yazılmıştır. Kanunun hükmüne göre bütün giderleri masraf yazılabilecek taşıtlar münhasıran işte kullanılan taşıtlardır. Bir taşıtın bilançoya kayıtlı olması, o taşıtın münhasıran ticari işte kullanıldığını göstermez. Giderin yarısı matraha eklenir (GVK m. 40/5).

b. Fizik yapısı itibariyle işçilik yapamıyacak durumda olan kişilere 44.000,— TL tutarında ücret ödenmiştir. Bu giderlerin gerçek gider olmadığı açıktır.

Buluan matrah farkı :

$$8.200,— 44.000,— = 52.200,— TL$$

Sonuç : Yukarıda bulunan 52.200,— TL matrah farkı için ikmalen tarhiyat yapılması, ayrıca satışı veya mevcudiyeti ispatlanamayan 120.000,— TL mukayyet değerindeki demirbaşların resen takdir için bu değerine done kabul edilerek, durumun, takdir komisyonunda incelenmesi ve buna göre resen tarhiyat yapılması gerekir.

ÖRNEK : V

Bilgi :

Toptan ve perakende yedek parça ticareti ile iştigal eden GÜVEN Koll. Şt. inin 1971 yılına ait defter ve belgeleri gelir vergisi yönünden incelenmiştir.

Hesap incelemesi :

a. «Kasa Hesabı» bütün yıl boyunca, büyük miktarda alacak kalanı vermiştir. Ancak 31.12.1971 günü «Ortaklar Cari Hesabı» ala-

çaklandırılarak kasa hesabının borç kalanı vermesi sağlanmıştır. Yıl boyunca kasa hesabının alacak kalanı vermesi, ortaklığın bütün muamelelerinin şirket defterlerinde yer almadığını, bazı satışların kayıt dışı bırakıldığını, hesapların şüpheli olduğunu gösterir.

b. Kaydi envanter sonucunda bazı satışların kayıt dışı bırakıldığı tesbit edilmiştir. Bu durum da şirketin defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların vergi matrahının doğru ve kesin olarak tesbitine imkân vermeyecek kadar noksan, usulsüz ve karışık olduğunu gösterir. Bu fiiller re'sen takdir sebebi olmasına rağmen maddi delillere dayanılarak matrah tesbiti mümkün olmaktadır. Gelir Vergisi Kanununun 111. maddesinin 5. fıkrasına göre ihmalen cezasız vergi tarh olunması gerekir.

GÜVEN Kollektif Şirketinin 1971 yılına ait mal giriş ve çıkışları miktar ve değer olarak defter kayıtları ve belgeler üzerinden ayrı ayrı tesbit edilmesi imkânı araştırılmış, fakat faturasız satılan malların perakende satış fişlerinde cins ve miktarları yazılı olmadığından sadece satışından fatura kesilmesi gereken malların (satış fiyatı 1000,— TL'ndan fazla) kaydi envanteri yapılabilmektedir.

Kaydi envanter sonucu oto lastikleri 21 adet noksan tesbit edilmiştir. Mevcudiyeti ispat edilemeyen bu lastiklerin satıldığı farzedilerek emsal bedeline göre değerlendirilmesi gerekmektedir.

Giriş	Oto Lastiği	Çıkış
1970'den st.	48 adet	Satış 311 adet
Alışlar	342 »	Stok 58 »
		Fark 21 »
Toplam	<u>390 »</u>	Toplam <u>390 »</u>

Burada, satışı kayıt dışı bırakılan 21 adet oto lastiğinin 42.000,— TL olarak değerlendirildiğimiz kabul edelim.

Satışında fatura kesilmesi gereken malların değer bakımından dengesi, defter kayıtları ve belgelerden bulunur.

**FATURA İLE SATILAN**  
**Mallar Dengesi**

1970'den devir	220.000	Satışlar	2.335.000
Alışlar	2.345.000	Alış iadesi	65.000
Satış iadesi	8.000	1972'ye stok	308.000
Brüt satış kârı	135.000	Kayıt dışı satış	42.000
Brüt satış kârı (Kayıt dışı satış)	42.000		
<b>Toplam</b>	<b><u>2.750.000</u></b>	<b>Toplam</b>	<b><u>2.750.000</u></b>

Not : Faturalı satışlar toplamı aslında 2.445.000,— TL'dir. Alış ve satış fiyatı 1.000.— TL'ndan düşük olan mallara ait fatura bedelleri toplamı olan 110.000. TL bu toplamdan düşülmüştür.

Yukarıdaki tablodan fatura ile satılan malların maliyeti bulunur :

1970'den stok	220.000
Alışlar	2.345.000
Satış iadesi	<u>8.000</u>
<b>TOPLAM :</b>	<b>2.573.000</b>

Alış iadesi	65.000
Stok	<u>308.000</u>
	<b>373.000</b>

Fatura ile satılan mal maliyeti :

$$2.573.000 - 373.000 = 2.200.000.—$$

Fatura ile satılan mallarda kâr haddi :

$$\text{Bildirilen : } \frac{135.000}{2.200.000} \% 6$$

$$\text{Bulunan : } \frac{135.000. + 42.000}{2.200.000} \% 8$$

Defter kayıtları ve belgeler üzerinden tesbit edilen mal hareketlerinin genel dengesi bulunur :

Genel Mal Dengesi

1970'den	425.000	Satışlar	4.793.000
Alışlar	4.900.000	Alış iadesi	65.000
Satış iadesi	8.000	Stok	750.000
Brüt satış kârı	275.000	Kayıt dışı satış	42.000
Brüt satış kârı (Kayıt dışı satış)	42.000		
	<u>5.650.000</u>		<u>5.650.000</u>

Genel mal dengesinden fatura ile satılan malların dengesinin çıkarılması ile faturasız satışlara ait mal dengesi bulunmuş olur.

Faturasız Satışlara Ait  
Mal Dengesi

1970'den stok	205.000	Satışlar	2.348.000
Alışlar	2.555.000	Satışlar (*)	110.000
Brüt satış kârı	140.000	Stok	442.000
	<u>2.900.000</u>		<u>2.900.000</u>

(\*) Satış fiyatı 1.000,— TL'ndan düşük olduğu halde fatura ile satılan mallar.

Fatura kesilmesi gerekmediği halde fatura kesilen malların satış tutarı	110.000
Brüt kâr (110.000 x % 8)	8.800
Fatura kesilmesi gerekmediği halde fatura ile satılan malların mahiyeti	<u>101.200</u>
Faturasız satılan malların maliyeti :	
1970'den stok	205.000
Alışlar	2.555.000
	2.760.000
Stok	442.000
Faturasız satılması mümkün malların maliyeti	<u>2.318.000</u>

Fatura kesilmesi gerekmediği halde fatura ile satılan malların maliyeti	<u>101.200</u>
Faturasız satılan malların maliyeti :	<u>2.216.800</u>
Faturasız satılan mallarda brüt kâr oranı :	
	$\frac{140.000 - 8.000}{2.216.800} = \% 6$

Sonuç :

Faturasız satışların, faturalı satışlardan daha düşük bir kâr oranı ile satıldığı görülmektedir. Halbuki faturasız satışların daha kârlı satıldığı bir gerçektir. Faturasız satışların kâr oranının düşük görülmesi, bazı perakende satışların kayıt dışı bırakıldığını doğrulamaktadır. Faturasız (perakende) satışlardan beyan edilen brüt satış kârı, kanunen tesbit edilen ortalama kâr hadlerine göre düşük gösterilmiştir. Bu düşüklük haklı sebeplerle izah edilemezse ortalama hadleri üzerinden hesaplanan tutar ile beyan edilen brüt satış kârı arasındaki fark hasılatı ilave edilir.

Faturalı satışlara ortalama kâr haddi uygulanmıyacağından (Danıştay 4.D. nin 20.1.1970 tarih ve 165. no. lu kararı) sadece faturasız satışlara ortalama kâr haddi uygulamak gerekir.

Yedek parça ticaretinde ortalama kâr haddi % 15 olarak tesbit edilmiştir. Bu oran ile tesbit edilecek kâr, brüt olacağından genel gider olarak % 4 indirmek suretiyle % 11 oranı üzerinden ortalama kâr haddini uygularsak, bildirilen kâr oranı ile tesbit edilen kâr oranı arasındaki fark % 5 olur.

Ortalama kâr hadleri üzerinden tesbit olunan matrah farkı için cezasız vergi tarh olunur.

$$(2.216.000 \times \% 5 = 110.840.— TL)$$

Kaydi envanter sonucu bulunan 42.000.— TL tutarındaki matrah farkı için ikmalen vergi tarh olunur ve ayrıca kaçakçılık cezası uygulanır.

#### IV — SON SÖZ

Bugün birçok mükellef ödemek istediği vergiye göre muhasebesini tutmaktadır. Bu düşüncüyü Hesap Uzmanları Kurulun'un ge-

lır vergisi beyannamesi inceleme istatistikleri doğrulamaktadır. Bu beyannamelerin % 86'sı tenkit konusu olmuş ve beyan edilen matraha göre % 80 matrah farkı bulunmuştur<sup>33</sup>.

Vergi incelemelerinde esas görev kendilerine verilen hesap uzman ve muavinleri haysiyetli ve başarılı çalışmaları ile bu kamu hizmetini en iyi şekilde yerine getirmektedirler. şunu da belirtelim ki mükelleflerin beyannamelerinin ancak pek az bir kısmı hesap uzmanları tarafından incelenebilmektedir. Diğer inceleme müesseselerinin bu boşluğu doldurabileceğini iddia etmek fazla iyimserlik olacaktır. Diğer birçok ülkelerde olduğu gibi ülkemizde de vergi incelemelerinde «serbest ve yeminli hesap uzmanlarından yararlanılması yoluna gidilebilir. Yılda n yıla gelişen iş hayatı ve ekonomik kalkınma bu ihtiyaı arttırmaktadır. Halen komisyonda bekleyen «Muhasebe Uzmanlığı Kanun Tasarısının bir an önce kanunlaştırılarak bu meslek mensuplarının yetki ve sorumluluklarının belirlenmesi zorunludur.

---

(33) Kenan Bulutoğlu, *Türk Vergi Sistemi*, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1971, s. 634'den kaynak: Hesap Uzmanları Kurulu.