

**TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE VERGİ DENETİMİ VE MUHASEBENİN ROLÜ**

**Halil Müjdat ENTOK**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**  
**Muhasebe Anabilim Dalı**  
**Danışman: Doç. Dr. Saime ÖNCE**

**Eskişehir**  
**Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**  
**Aralık 2003**

## YÜKSEK LİSANS TEZ ÖZÜ

### **TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE VERGİ DENETİMİ VE MUHASEBENİN ROLÜ**

Halil Müjdat ENTOK

Muhasebe Anabilim Dalı

Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Aralık 2003

Danışman :Doç.Dr.Saime ÖNCE

Vergiler, kamu harcamalarının temel kaynağı olarak,devletin en önemli gelirini oluşturmaktadır. Vergilerin kamu harcamalarına yönelik bir finansman aracı olması yanında,bir iktisat politikası aracı olarak da kullanılmaktadır. İktisat aracı olarak,gelir ülkedeki gelir dağılımını,yatırım,üretim ve üretim ve ihracat seviyesini ve fiyat istikrarını etkilemektedir. Devlet vergileri mükelleflerin beyanına göre almaktadır. Bu yüzden mükelleflerin doğru beyanda bulunup bulunmadıklarını tespit etmek için mükelleflerin defter,kayıt ve belgelerini denetlemektedir.

Devlet muhasebeyle ilgili en önemli taraflardan biridir;nedeni ise devlet vergileri mükelleflerin beyan ettiği matrahlar üzerinden almakta ve bunun içinde muhasebe verilerinden yararlanmaktadır. Mükelleflerin beyanı üzerine inceleme yapacak denetim elamanı için iyi işleyen bir muhasebe sisteminin varlığı ve buna bağlı olarak muhasebe verilerini vergi denetiminde kullanması ,denetim elamanına büyük yararlar ve kolaylıklar sağlayacaktır

## ABSTRACT

### **THE ROLE OF ACCOUNTING AND TAX AUDITING AT TURKISH TAX SYSTEM**

Halil Müjdat ENTOK

Department of Accounting Main Science Branch

Anatolian University Social Sciences Institute

Advisor: Assistant Professor Doctor Saime ÖNCE

Taxes; as the basic source of public expenditure, constitute government's most important income. They are instruments of economical politics and funding instruments for public spending. As an instrument of economics, income influences distribution of income, investments, production, export and price stability. Government takes taxes according to taxpayers' declarations. Therefore, as to determine the accuracy of declarations, government audits taxpayers' bookings and documents.

Government is one of the most important sides at accounting science, as it takes taxes on the tax bases, the taxpayers declare. For this, it benefits from accounting's datum. The existence of a good accounting system is very important for government's tax auditors who make audits according to taxpayers' declaration. Moreover they will benefit from this efficient accounting system.

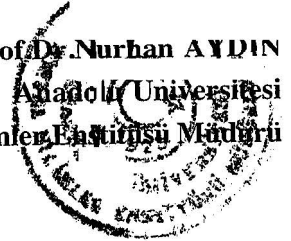
## JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI

**Halil Müjdat ENTOK'un "Türk Vergi Sisteminde Vergi Denetimi ve Muhasebenin Rolü"** başlıklı tezi **01 Mart 2004** tarihinde, aşağıdaki jüri tarafından Lisansüstü Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca, **İşletme (Muhasebe)** Anabilim Dalında, yüksek lisans tezi olarak değerlendirilerek kabul edilmiştir.

### İmza

Üye (Tez Danışmanı) : Doç.Dr.Saime ÖNCE  
Üye : Prof.Dr.Fethi HEPER  
Üye : Doç.Dr.Kerim BANAR

Prof.Dr.Nurhan AYDIN  
Atadokü Üniversitesi  
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü



## ÖNSÖZ

Vergi denetimlerinde muhasebenin rolü büyüktür. Vergi denetimlerinde muhasebe sisteminden daha fazla yararlanılmalıdır. Bu çalışma ile uygulamaya yönelik olarak vergi inceleme elamanlarının muhasebe yönünden nelere dikkat etmeleri gerektiği vurgulanmıştır.

Bu tezin hazırlanması sırasında bana yol gösteren ve yardımları ile çalışmalarımı yönlendiren Sayın Doç. Dr. Saim ÖNCE'ye, tezin uygulama kısmında mevcut uygulamalar konusunda yardımcı olan vergi denetmenlerine ve her zaman yanımda bulunan aileme ve arkadaşlarıma en içten dileklerle teşekkürlerimi sunarım.

H. Müjdat ENTOK

## İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa</u>
ÖZ.....	ii
ABSTRACT.....	iii
JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI.....	iv
ÖNSÖZ.....	v
ÖZGEÇMİŞ.....	vi
GİRİŞ.....	1

## BÖLÜM I

### TÜRK VERGİ SİSTEMİ VE VERGİ DENETİMİ

1. TÜRK VERGİ SİSTEMİ.....	3
1.1. Türk Vergi Sisteminin Tarihçesi.....	3
1.2. Vergi Gelirlerinin Kompozisyonu.....	4
1.3. Vergi Sistemimiz ve AB Ülkelerinin Karşılaştırılması.....	5
2. VERGİ.....	6
2.1. Verginin Tanımı.....	6
2.2. Vergiyle İlgili Temel Kavramlar.....	7
2.2.1. Verginin konusu.....	8
2.2.2. Vergiyi doğuran olay.....	9
2.2.3. Verginin matrahı.....	9
2.2.4. Verginin beyanı.....	9
2.2.5. Verginin tarifesi.....	9
2.2.6. Verginin tarhi.....	9
2.2.7. Verginin tebliği.....	10
2.2.8. Verginin tahakkuku.....	10

2.2.9.Verginin kesinleşmesi	10
2.2.10.Verginin tahsili	10
2.2.11 Vergi suçu	10
2.2.12 Vergi cezası	11
2.2.13 Mücbir sebep	11
2.2.14 Vergi mahremiyeti	11
<b>3. VERGİ DENETİMİ</b>	<b>12</b>
3.1 Vergi Denetiminin Tanımı	12
3.1.1 Muhasebe denetimi açısından	12
3.1.2 Vergi hukuku açısından	14
<b>4. VERGİ DENETİM TÜRLERİ</b>	<b>14</b>
4.1 Yoklama	14
4.2. İç Denetim	15
4.3. Vergi İncelemesi	15
4.3.1. Tanımı	15
4.3.2. Vergi incelemesi türleri	16
4.3.2.1. İncelemenin kapsamı açısından	16
4.3.2.2. İncelemenin kaynağı açısından	17
4.3.2.3. İnceleme yöntemi açısından	18
4.3.3. Vergi usul kanunda yer alan hükümler	18
4.3.3.1. İncelemeye yetkili olanlar	18
4.3.3.2. İncelemeye tabi olanlar	18
4.3.3.3. İncelemeye başlama zamanı	18
4.3.3.4. İncelemenin yapılacağı yer	19
4.3.3.5. İncelemeye yetkili olanların uyması gereken konular	19
4.3.3.6. Bilgi toplama	19
4.3.3.7. İnceleme tutanakları	20
4.3.3.8. Arama	20

## BÖLÜM II

### VERGİ DENETİMİ VE MUHASEBE HATA VE HİLELERİ

1. MUHASEBE HATALARI .....	22
1.1. Matematik Hataları .....	23
1.2. Kayıt Hataları .....	24
1.2.1. Rakam hatası .....	24
1.2.2. Hesap hatası .....	24
1.2.3. Borç ve alacak tarafın karıştırılması .....	25
1.3. Nakil Hataları .....	26
1.3.1. Defter kayıtlarındaki tutarların sayfadan sayfaya, defterden deftere yanlış aktarılması .....	26
1.3.2. Kayıtlardaki tutarların yevmiye defterinden büyük defterine aktarılması sırasında yanlış hesaba kaydedilmesi .....	26
1.4. Unutma ve Tekrar Hataları .....	26
1.4.1. Unutma hataları .....	26
1.4.2. Tekrarlama hataları .....	27
1.5. Değerleme Hataları .....	27
2. MUHASEBE HİLELERİ .....	28
2.1. Kasti Hatalar .....	28
2.2. Kayıt Dışı İşlemler .....	29
2.3. İşlemden Önce ve Sonra Kayıt .....	30
2.4. Uydurma Hesaplar .....	30
2.5. Belge Sahtekarlığı .....	31
2.6. Bilançonun Maskelenmesi .....	31
3. VERGİ MEVZUATI AÇISINDAN BİLANÇO HESAPLARIYLA İLGİLİ TESPİT EDİLMESİ GEREKEN UNSURLAR .....	34



3.1 Varlıkla İlgili Olarak Tespit Edilmesi Gereken Unsurlar	34
3.1.1. Kasa hesabı	34
3.1.2. Çekler hesabı	35
3.1.3. Bankalar hesabı	36
3.1.4. Menkul kıymetler	37
3.1.5. Ticari alacaklar	38
3.1.6. Diğer alacaklar	39
3.1.7. Stoklar	40
3.1.8. Mali duran varlıklar hesabı	46
3.1.9. Maddi duran varlıklar hesabı	47
3.1.10. Maddi olmayan varlıklar hesabı	48
3.2. Yabancı Kaynaklarla İlgili Test Edilmesi Gereken Unsurlar	52
3.2.1. Mali borçlar	52
3.2.2. Ticari borçlar	57
3.2.3. Diğer borçlar	59
3.3. Öz kaynaklarla İlgili Olarak Test Edilmesi Gereken Unsurlar	60
3.3.1. Ödenmiş sermaye	60
3.3.2. Sermaye yedekleri	61
3.3.3. Kâr yedekleri	62
3.3.4. Geçmiş yıllar kârları	63
3.3.5. Geçmiş yıllar zararları	63
3.3.6. Dönem net kârı (zararı)	63

#### 4. GELİR TABLOSU KALEMLERİ İTİBARIYLA VERGİ GİZLEMeye YÖNELİK MUHASEBE HİLELERİ VE ORTAYA ÇIKARILMALARI

4.1. Brüt Satışlar	65
4.1.1 Satış hasılatını gizleme yöntemleri. (satış yolsuzlukları)	66
4.1.1.1. Gizli satış (faturasız satış)	66
4.1.1.2. Fatura sahtekârlığı	66
4.1.1.2.1. Düşük bedelli fatura düzenlemek	67

4.1.1.2.2. Yüksek miktarlı ve düşük fiyatlı fatura düzenlemek.....	68
4.1.1.2.3. Faturanın aslı ile örneklerinin farklı bedellerle düzenlenmesi.....	68
4.1.1.3. Zarar veya istisna satışı.....	68
4.1.1.4. Satış hasılatını gizlemeye yönelik muhasebe hataları.....	69
4.1.1.4.1. Matematik hataları.....	69
4.1.1.4.2. Kayıt hataları.....	70

### BÖLÜM III

## TÜRKİYEDE VERGİ DENETİMİNİN İŞLEYİŞİ VE MUHASEBE UYGULAMALARI

1. MUHASEBE UYGULAMALARI VE VERGİ İNCELEMESİ.....	72
1.1 Defter ve Kayıtların Vergi Mevzuatı Çerçevesi.....	72
1.2 Kanuni Defter Kayıtlarında ,Öteden Beri Vergi İncelemesini Güçleştiren Unsurlar.....	74
1.3 Kanuni Belgelerde Vergi İncelemesini Güçleştiren Unsurlar.....	76
1.4 Vergi İncelemesinde Denetim Teknikleri.....	77
2. DEFTER ,KAYIT VE BELGELER ÇERÇEVESİNDE YAPILAN VERGİ İNCELEMESİNİ KOLAYLAŞTIRACAK ÖNLEMLER.....	78
2.1. Şirketlerin Kurumlaşma ve Büyümelerinin Teşviki.....	78
2.2. Gerçek Usulde Yükümlülük İle Bilanço Usulüne Göre Defter Tutmanın Teşviki.....	79
2.3. Finansal Tablolarda, Enflasyonun Etkisinin Giderilmesi.....	80
2.4. Belgelerin İçerik ve Yaygınlık İtibariyle İyi bir Seviyede Kullanımının Sağlanması.....	81

3. VERGİ DENETİMİNİN ETKİNLİĞİ.....	83
3.1. Etkin Vergi Denetimi İçin Öneriler.....	85
3.2. Muhasebenin Etkin Vergi Denetimindeki Rolü.....	91
VERGİ İNCELEMESİNE İLİŞKİN ÖRNEK OLAY I.....	93
VERGİ İNCELEMESİNE İLİŞKİN ÖRNEK OLAY II.....	115
SONUÇ.....	133
KAYNAKÇA.....	136

## GİRİŞ

Vergi, devletin egemenliği altında yurttaş olarak yaşamanın sonucu kişilerin gelirleri, servetleri ve harcamaları üzerinden kamu g¼c¼ kullanılarak alınan hemen herkesin sevimsiz baktığı bir olgudur. Devleti yönetenlere düşen görev, bu sevimsizliği asgari düzeye indirmek, kişilerin vergiye gönüll¼ uyumunu azami düzeye çıkarmaktır. Vergiye gönüll¼ uyumu sağlamanın ise iki temel koşulu bulunmaktadır. Bunlar; vergide adaletin sağlanması ve vergi yükünün taşınabilir boyutlarda olmasıdır. Vergi yükünün taşınabilir boyutlarda olması için, iki temel konunun üzerinde durulması gerekmektedir. Bunlar, kamu kesiminin ekonomik ve mali boyutunun belirlenmesi ve kayıt dışı ekonomi ile mücadeledir.

Kamu kesiminin ekonomik ve mali boyutu, ülkeyi yönetmeye aday siyasi partiler itibariyle farklılıklar göstermekle birlikte, çağdaş gelişmeler doğrultusunda ana hatları ile üzerinde mutabakat sağlanması gereken bir husustur. Bu husus, vergi yükünün belirlenmesi bakımından son derece önemlidir. Kayıt dışı ekonomi ile mücadele ise, vergi yükünün adil dağıtılması, vergilendirmede haksız rekabetin önlenmesi ile bağlantılıdır. Bu da etkin ve verimli bir vergi denetimini zorunlu kılmaktadır.

Vergi incelemesi, vergi mükellefinin ödediği/ödeyeceği verginin, defter, hesap, kayıt ve belgeler ile gerekli olduğu takdirde yapılacak muhasebe dışı envanter ve araştırmalardan elde edilecek bulgularla doğru olup olmadığını tespit etmek ve ödenmesi gereken vergiyi sağlamaktır.

Görüldüğu üzere, vergi incelemesi vergi denetiminin en önemli unsurudur ve ülkemizde bir sorun haline gelen kayıt dışı ekonomi ile mücadelede hayati önem taşımaktadır.

Kayıt dışı ekonomi, kamu finansman dengesini bozmakta bunun yanı sıra; vergisini tam ve zamanında ödeyen mükelleflerle, kayıt dışı çalışan mükellefler arasında rekabet eşitsizliğine yol açmaktadır.

Ekonomik faaliyetlerin kayıt altına alınması ile vergideki kaçakçılığın azaltılması için vergi denetiminin gücünün artırılması bu da vergi incelemesine gereken önemin verilmesiyle olacaktır. Ne yazık ki ülkemizde vergi inceleme oranları yıllar geçtikçe gerilemiştir.

Alınacak önlemler ve yapılacak yeni düzenlemeler ile vergi denetimlerinin etkinliği hem nicel hem de nitel olarak arttırılmalıdır. Etkin ve verimli bir vergi denetiminin koşullarından birisi de, iyi işleyen bir muhasebe sisteminin varlığıdır.

**‘Türk Vergi Sisteminde Vergi Denetimi ve Muhasebenin Rolü’** adlı çalışmanın amacı; vergi incelemesinde muhasebeden nasıl yararlanıldığı üzerinde durmak, etkin bir vergi denetimi nasıl olmalıdır sorularına cevap verebilmek ve incelemeyi yapan kişilere yardımcı olabilmektir.

Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde, diğer bölümlere temel olacak ve destek sağlayacak tanım ve kavramlar ele alınmıştır.

İkinci bölümde, vergi denetimi ve muhasebe ilişkisi üzerinde durulmuştur. Muhasebede yapılan hata ve hilelerin neler olduğu, vergi denetimi yapılırken nelere dikkat edilmesi gerektiği açıklanmıştır.

Üçüncü bölümde ise, vergi incelemesi ve muhasebe uygulamaları ilişkisi irdelenmiştir.

Eklerde ise, vergi denetiminin nasıl yapıldığına ilişkin iki örnek verilmiştir.

## BÖLÜM I

### TÜRK VERGİ SİSTEMİ VE VERGİ DENETİMİ

#### 1. TÜRK VERGİ SİSTEMİ

##### 1.1. Türk Vergi Sisteminin Tarihçesi

Cumhuriyet öncesinde uygulanan Osmanlı dönemi vergileri genel olarak şer-i vergilerden oluşuyordu. Bunların arasında müslüman tebaadan alınan zekat, öşür, müslüman olmayan tebaadan alınan haraç, cizye vergileri vardı.

Cumhuriyetin kabul edildiği 1923 yılında aşar, temettü (gelir), müsakkafat (bina), ağnam (hayvanlar) gibi vergilerden oluşan bir vergi sistemi vardı. Cumhuriyetin kabulünden sonra, Osmanlı Vergi Sisteminin yerine çağdaş batılı devletlerin uyguladıkları sisteme geçiş süreci başlatılmıştır. İlk olarak 1925 yılında tarım sektörünün vergi yükünü hafifletmek amacıyla aşar yürürlükten kaldırılmıştır. Bu olay cumhuriyet döneminin ilk vergi reformu olarak kabul edilebilir.”<sup>1</sup>

İkinci Dünya Savaşı yılları olan 1942 ve 1943 yıllarında Varlık Vergisi ve Toprak Mahsulleri Vergisi gibi iki olağanüstü vergi kabul edilmiştir. Bu vergiler kısa bir süre sonra yürürlükten kaldırılmıştır. İkinci Dünya Savaşı sona erdiğinde Türk Vergi Sistemi oldukça karışık bir bünyeye sahipti ve bu sistemi uygulamak zorlaşmıştı. Bu şartlar altında esaslı bir vergi reformunun yapılması kaçınılmazdı. Nitekim, zamanın hükümeti, vergi sisteminde ıslah edici çalışmalara hemen başlamıştır.

1950 yılında Kazanç Vergisi kaldırılmış, onun yerine Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Kanunları kabul edilerek ciddi bir vergi reformu gerçekleştirilmiştir. Bu kanunların hazırlanmasında Batı hukukundan, öncelikle Alman Vergi Kanunlarından

---

<sup>1</sup> Nurettin Bilici, *Vergi Hukuku Genel İlkeler Türk Vergi Sistemi* (Üçüncü basım. Gazi Kitabevi, 2001), s.123.

yararlanılmıştır. Diğer taraftan, ayrı ayrı kanunlarda yer alan vergi usulüne dair hükümler tek bir kanun olan Vergi Usul Kanununda toplanmıştır. Bu arada 1953 yılında eski Tahsili Emval Kanunu yürürlükten kaldırılarak, yerine, Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında kanun kabul edilmiştir.”<sup>2</sup>

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu (VİVK), Motorlu Kara Taşıtları Vergisi (MTVK), Taşıtlar Alım Vergisi Kanunu (TAVK), Emlak Vergisi Kanunu (EVK), Damga Vergisi Kanunu (DVK) ve Harçlarda 1959 – 1960 yılları arasında kalan dönemde kabul edilen vergi kanunları arasında yer almaktadır.

27 Mayıs 1960 ihtilalinden sonra GVK yeniden kaleme alınmış ve kanunda bazı değişiklikler yapılmıştır.”<sup>3</sup>

Harcama Vergileri alanındaki reform ise, 25.10.1984 tarihinde kanunlaşmış 01.01.1985 tarihinde yürürlüğe giren Katma Değer Vergisi Kanununun kabul edilmesiyle gerçekleştirilmiştir. Katma Değer Vergisine ilişkin hükümleri düzenleyen 3065 sayılı kanun ile daha önce uygulanmakta olan; Dahilde ve İthalde alınan istihsal vergileri, işletme vergisi, şeker istihlak vergisi, nakliyat vergisi, sportoto vergisi, PTT hizmetleri vergisi, ilan ve reklam hizmetleri vergileri, yürürlükten kaldırılmıştır.”<sup>4</sup>

## 1.2. Vergi Gelirlerinin Kompozisyonu<sup>5</sup>

### 1- Gelir Üzerinden Alınan Vergiler

Gelir Vergisi

Kurumlar Vergisi

### 2- Servet Üzerinden Alınan Vergiler

Emlak Vergisi

Motorlu Taşıtlar Vergisi

<sup>2</sup> Mehmet Arslan, *Türk Vergi Sistemi* (ikinci basım. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım, 2001), s.1.

<sup>3</sup> Bilici, a.g.e., s.124.

<sup>4</sup> Arslan, a.g.e., s.2.

<sup>5</sup> Arslan, a.g.e., s.3.

### 3- Servet Transferi Üzerinden Alınan Vergiler

Taşıt Alım Vergisi

Veraset ve İntikal Vergisi

### 4- Harcamalar Üzerinden Alınan Vergiler

Katma Değer Vergisi

Gümrük Vergisi

Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi

Damga Vergisi

Harçlar

Akaryakıt Tüketim Vergisi

### 1.3. Vergi Sistemimiz ve AB Ülkelerinin Karşılaştırılması

Bilindiği gibi vergiler, kamu harcamalarının temel finans kaynağı olarak, devletin en önemli gelirini oluşturmaktadır. Bu gelir, kamu kurumlarının sorumluluklarını sürdürebilmeleri ve hükümetlerin vatandaşlarına vaad ettikleri yeni politikaları uygulayabilmeleri için gerekli temel taşlardan biridir.

Vergiler, kamu harcamalarına yönelik bir finansman aracı olmasının yanı sıra, bir iktisat politikası aracı olarak da kullanılmaktadır. Örneğin; ülkedeki gelir dağılımını, yatırım, üretim ve ihracat seviyesini ve fiyat istikrarını etkilemektedir. İşsizliğin önlenmesi ve ülkenin refah düzeyinin yükseltilmesi için, temel ekonomik ve sosyal hedeflere ulaşılabilmesi amacıyla bir iktisat politikası aracı olarak da kullanılmaktadır.

Türkiye’de olduğu gibi, AB ülkelerinde de vergi alanında karşılaşılan en büyük sorun, vergi kaçakçılığı ile ilgilidir. AB ülkelerini incelediğimizde, bu konudaki ortak önlemlerin şu şekilde olduğunu fark ediyoruz.<sup>6</sup>

<sup>6</sup> Şükrü, Kızılot, *Memleketimden Vergi Manzaraları* (1998, Sabah Kitapları 70, Cilt 1), s.294.



Vergi idaresi, diğer idari kurumlarla yakın bir ilişki ve eşgüdüm içinde çalışmaktadır. Bu sayede, bir mükellef hakkında gereken bilgiler, vergi idaresince kolaylıkla elde edilmektedir. Vergi idaresi de dahil olmak üzere, tüm idari kurumlar bilgisayar sistemine geçirilmişlerdir. Böylelikle, kurumlar arası bilgi akışı kolaylaştırılmıştır. Vergi İdaresinin kalifiye personel ihtiyacı karşılanmış ve bunlara başta ücret olmak üzere gereken çalışma koşulları sağlanmıştır. Vergi ödemenin bir yurttaşlık görevi olduğu bilinci ve vergi ahlakı, daha ilkokul çağında çocuklara aşılanmaktadır. Bu nedenle, AB ülkelerinde vergi kaçırmak yüz kızartıcı bir suç olarak kabul edilmektedir. Ödenen vergilerin, hizmet olarak yurttaşa geri döndüğü, vergilerin gereken yerlere sarf edildiği anlayışı yerleştirilmiş, toplumun ödediğinin karşılığını alması isteği tatmin edilmiştir.

Etkin bir denetim mekanizması oluşturulduğundan kişilerin servetindeki atıl, banka hesaplarının işleyişi vs yakından izlenip, hesabı sorulabilmektedir.

İyi niyetli mükellefleri koruyan ve onlara insanca yaşayabilme olanağı sağlayan düzenlemeler, bu ülkelerin vergi yasalarında özellikle yer almaktadır.

Medeni durum ile bağlantılı vergi indirimleri,

Gider yazılabilecek harcamaların kapsamının geniş tutulması,

Belirli tutara kadar olan gelirlerden hiç vergi alınmaması,

Vergi tarifesinin sıfırdan yada düşük bir oranda başlaması gibi düzenlemelerle, mükelleflere öncelikle yaşamlarını sürdürme olanağı sağlanmıştır.”<sup>7</sup>

## 2. VERGİ

### 2.1. Verginin Tanımı

Verginin kesin bir tanımlaması yapılmamaktadır. Yapılan tanımlarda da görüş birliği sağlanamamıştır. Anayasamızın 73’üncü maddesinde “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür.” hükmü

<sup>7</sup> Kızılot, a.g.e., s.294.

yer almaktadır. Bu hükme göre bir tanım yapılırsa, “**vergi, devletçe kamu giderlerini karşılamak üzere, herhangi bir karşılığa dayanmaksızın ve belli bir kamu hizmetine karşılık olmaksızın, kamu gücüne dayanarak alınan paradır**” şeklinde bir tanım yapılabilir.

Anayasada öne çıkan ilkeler, verginin herkes tarafından ödenmesi (genellik), mali güce göre ödenmesi (ödeme gücü), yasayla konulup değiştirilmesi (yasallık), adil olması (adalet), dengeli olması (tarafsızlık) ilkeleri olmaktadır.”<sup>8</sup>

## 2.2. Vergiyle İlgili Temel Kavramlar

### **\*\* Vergi Mükellefleri**

Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişidir (VUK md.8/1).

### **\*\* Vergi Sorumlusu**

Verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir. (VUK md.8/2).

Mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet şart değildir. (VUK md.9/1).

Vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmaz. (VUK md.9/2).

### **\*\* Vergi Yüklenicisi**

Vergi yüklenicisi yasalarda yer alan bir kavram değildir; ekonomik kavramdır. Verginin yükünü nihai olarak üzerinde duyan kişi, verginin nihai ödeyicisi, verginin ödenmesi dolayısıyla gelirinde azalma olan kişidir. Bunun en açık örneği KDV’de görülmektedir. Bir mal veya hizmet nihai tüketiciye varıncaya dek her aşamada vergi ödenmektedir. Ancak, bu vergiler tahsil edilen vergiden mahsup edilmektedir. Nihai tüketicinin vergiyi yansıtabileceği bir satışı olmayacağı için de, yaratılan bütün değer

üzerinden hesaplanan KDV'nin tümünü üstlenmek zorunda kalmaktadır. Örneğin 1 milyar liraya mobilya alan tüketici bu bedel üzerinden (%18 oranına göre) 180 milyon lira KDV ödeyecektir. Mobilyacı, tahsil ettiği 180 milyon lira KDV'den kendisinin ödeyeceği tutarı düşecek aradaki farkı vergi dairesine ödeyecektir. Bu şekilde mobilyacının üzerinde hiç vergi kalmazken, tüketici 180 milyon lira verginin tamamını yüklenmiş olacaktır.

Gelir üzerinden alınan vergilerde verginin yansımaları arz takip ilişkisine bağlı olarak olmaktadır. Yansıtılmayan vergiyi geliri elde eden yüklenir.”<sup>9</sup>

### 2.2.1. Verginin konusu

Verginin konusu, üzerine vergi konulan ve bu sebeple doğrudan yada dolaylı bir şekilde verginin kaynağı olan iktisadi unsurdur. Bunu kısaca, verginin konusu, verginin üzerinden alınan şeydir şeklinde de ifade edebiliriz.

Bu şey çoğu kez bir iktisadi unsurdur ve verginin kaynağını oluşturmaktadır. Verginin konusu bir mal, bir hasıla, bir hizmet, bir gelir, bir sermaye, bir muamele, bir fiil, bir olay vb. olabilir. Nelerin vergi konusu teşkil edebileceğinin önceden kesin olarak saptamak ve sınırlamak imkânı yoktur.

Çünkü, kanunun koyduğu, vergi yükümlülüğünü önceden bilmek mümkün değildir. Kanun koyucu, gerekli görürse, o âna kadar vergi ile irtibatlandırılmamış bir unsur üzerinden vergi alınmasını öngörebilir. Bu takdirde, o unsur verginin konusu olur. Çeşitli unsurların vergi konusu olabilmesine Türk vergi mevzuatından şu örnekleri verebiliriz. Gelir vergisinin konusu, gerçek kişilerin bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratların safi tutarıdır.

Emlak vergisinin içinde yer alan Bina Vergisinin konusu, Türkiye sınırları içinde bulunan binalar, Arazi vergisinin konusu ise Türkiye sınırları içinde bulunan arazi ve arsalarıdır.”<sup>10</sup>

<sup>8</sup> Kazım Yılmaz, **Türk Vergi Hukuku** (Ankara: Cek-ka Yayınları 2002), s.19.

<sup>9</sup> Yılmaz, a.g.e., s.27.

<sup>10</sup> Halil Nadaroğlu, **Kamu Maliyesi Teorisi** (Onbirinci baskı Beta Basım Yayım Dağıtım, 2000), s.233.

### 2.2.2. Vergiyi doğuran olay

Verginin iki tarafı bulunmaktadır. Bir taraf verginin alacaklısı, diğer taraf ise borçlusudur. Verginin alacaklısı devlettir. Ancak, devletin değişik birimleri arasında vergi tahsilatı açısından yetki dağılımı yapılmıştır. Bazı vergilerin alacaklısı yerel yönetimler olmuştur. Ancak, bu yönetimler de devlet örgütünün birimleri olduklarından verginin alacaklısı devlettir. Verginin borçlusu ise yükümlü ve vergi sorumlusudur.”<sup>11</sup>

Vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar. (VUK md.19). Vergi alacağı mükellef bakımından vergi borcunu teşkil eder.

### 2.2.3. Verginin matrahı

Vergi konusunun, verginin hesaplanmasına esas olan değer veya miktarına vergi matrahı denilmektedir. Kanunilik ilkesi çerçevesine, ilgili vergi yasasında kesinlikle mevcut olması gereken düzenlemelerden birisi de verginin matrahının ne olduğudur.<sup>12</sup>

### 2.2.4. Verginin beyanı

Yükümlünün, vergiye tabi tutarı veya unsurları vergi dairesine yazılı olarak bildirmesidir. Yazılı bildirimde kullanılan forma beyanname denilmektedir.”<sup>13</sup>

### 2.2.5. Verginin tarifesi

Verginin hesaplanması bakımından, vergi matrahına uygulanan oran ve ölçülere vergi tarifeleri denilmektedir. Vergi kanunlarında düzenlenmesi gereken bu tarifler; eşit (tek) oranlı, artan oranlı veya azalan oranlı yada tersine artan oranlı olabilmektedir.”<sup>14</sup>

### 2.2.6. Verginin tarhı

Verginin tarhı, vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle

<sup>11</sup> Yılmaz, a.g.e., s.30.

<sup>12</sup> Abdurrahman Akdoğan, *Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması* (Gazi Kitabevi, 2.baskı), s.8.

<sup>13</sup> Yılmaz, a.g.e., s.31.

tespit eden idari muameledir. (VU md.20). Tarh işleminin yapılabilmesi için matrah ve oranın bilinmesi gerekir.

### **2.2.7.Verginin tebliği**

Tebliğ, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir. (VUK md.21).

### **2.2.8.Verginin tahakkuku**

Verginin tahakkuku, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir. Yasada tanım yalnızca vergi için verilmekle birlikte, ceza ve gecikme faizi açısından da aynı tanım geçerlidir.<sup>15</sup> Yani ceza ve gecikme faizinin tebliğ edilerek ödenmesi gereken aşamaya da gelmesi de tarhtır.

### **2.2.9 Verginin kesinleşmesi**

Verginin kesinleşmesi, bütün başvuru yollarının bitmiş olmasıdır. Örneğin, dava konusu olan vergi, vergi mahkemesinin mükellefin davasını reddetmesi ile tahakkuk eder. Ancak, kesinleşmez. Daha sonraki vergi aşamalarında tersi yönde bir karar verilerek tahakkukun kaldırılması mümkündür. Kesinleşme bütün yargı yollarının bitmesi ve sonucun değişme olasılığının kalmaması ile gerçekleşir.<sup>16</sup>

### **2.2.10 Verginin tahsili**

Verginin tahsili, kanuna uygun surette ödenmesidir.(V.U.K.md.23) Yasaya uygun surette ödeme, yasaya göre ödenmesi gereken zamanda ve ödenmesi gereken yere ödenmesidir.

### **2.2.11 Vergi suçu**

Vergi suçu, vergi yasalarının hükümlerine aykırı davranmaktır. Yasa hükümlerine aykırı davranış, yasanın yapılmamasını emrettiği bir şeyin yapılması veya yapılmasını emrettiği bir şeyin yapılmaması şeklinde olabilir.<sup>17</sup>

<sup>14</sup> Akdoğan, a.g.e., s.8.

<sup>15</sup> Yılmaz, a.g.e., s.37.

<sup>16</sup> Yılmaz, a.g.e.,s.38.

<sup>17</sup> Yılmaz, a.g.e.,s.38.

### 2.2.12 Vergi cezası

Vergi yasalarının hükümlerine uymayanlara uygulanacak cezalar vergi cezalarıdır. Vergi cezaları, vergi ziyai cezası, usulsüzlük cezası ve diğer cezalar olmak üzere ayrılmaktadır. Vergi ziyai cezası verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya noksan tahakkuk ettirilmesi durumunda uygulanır. Usulsüzlük cezaları, usul ve şekle aykırı fiiller nedeniyle kesilen cezalardır.”<sup>18</sup>

### 2.2.13 Mücbir sebep

Bazı olağan üstü durumlar yükümlünün vergi ödevlerini yerine getirme olanaklarını ortadan kaldırır. Bu gibi durumlarda yükümlülerin ödevlerini yerine getirmemeleri kendilerinin ellerinde olmadığından, kendilerine suç veya kusur yüklenemez. Bunun gibi durumlar vergi ödevlerinin yerine getirilme süresini bu durum ortadan kalkıncaya dek uzatır. Buna bağlı olarak zaman aşımı süresi de bu süre kadar uzar. VUK'ta mücbir sebep olarak sayılan durumlardan bazıları şöyledir.

Vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak şekilde ağır hastalık ve tutukluk;

Vergi ödevlerinin yerine getirilmesinde engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler, “<sup>19</sup>

### 2.2.14 Vergi mahremiyeti

- Vergi muameleleri ve incelemeleriyle uğraşanlar,
- Vergi mahkemeleri, bölge idari mahkemeleri ve Danıştay da görevli olanlar,
- Vergi kurallarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler,
- Vergi işlerinde kullanılan bilir kişiler.

Mükelleflerin ve mükelleflerle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin olmak üzere

<sup>18</sup> Yılmaz, a.g.e., s.39.

<sup>19</sup> Yılmaz, a.g.e., s.39.

görevleri dolayısıyla öğrendikleri sırları veya gizli kalması gereken durumları açıklayamazlar. Ayrıca, bu kişiler edindikleri bilgileri kendilerinin veya üçüncü şahısların yararına kullanamazlar. Görevden ayrılma halinde dahi bu yasalara uyulması zorunludur.”<sup>20</sup>

### 3. VERGİ DENETİMİ

#### 3.1 Vergi Denetiminin Tanımı

Vergi denetimi, yükümlülerin vergilendirme ile ilgili ödevlerini yasalarla belirlenen kurallar çerçevesinde gerçekleştirip gerçekleştirmediklerinin belirlenmesi sürecidir. Vergi denetimi vergi yasalarının çizdiği sınırlar içerisinde potansiyel vergi kaynaklarının tamamının vergilendirilmesini sağlama ve uygulamada karşılaşılan sorunların çözümüne yönelik vergilendirme kurallarında değişiklik önerme işlevlerine de sahiptir.”<sup>21</sup>

##### 3.1.1 Muhasebe denetimi açısından

Denetim, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlerine uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir.”<sup>22</sup>

İktisadi faaliyet ve olaylara ilişkin iddialar;

Bu iddialar muhasebe denetimi anlamında düşünüldüğünde şöyle ifade edilebilir;

Bilançodaki iddia; varlıkların hangi kaynaklardan finanslandığıdır.

Gelir tablosundaki iddia ise; faaliyet sonucunun (kâr/zararın) ne olduğu ve kârın kaynaklarıdır.

<sup>20</sup> Bülent Ak, *Vergi Türlerine Göre Vergiyi Doğuran ve Ortadan Kaldıran Haller* (Türmob Yayınları-157.Ankara 2001).

<sup>21</sup> Maliye Hesap Uzmanları Derneği, *Denetim İlke ve Esasları*. Cilt.1.İstanbul: 1989. s.48

<sup>22</sup> Yurdakul Çaldag Turmob Yayınları – 200 (Ankara 2003) s.23

Denetçi bu finansal tabloları denetleyip onay verene kadar bu iddiaların güvenilirliği şüpheli olacaktır.

Önceden saptanmış ölçütler, denetçi finansal tablolardaki iddiaların doğruluğunu araştırırken aşağıdaki ölçütlere uygunluk dereceleri araştırmaktır.

Bu ölçütler, denetim niteliğine göre farklıdır.

- Yönetim tarafından konulmuş yönetmelikler ve yönergeler.
- Bütçe,
- Muhasebenin Temel Kavramları
- Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri
- Muhasebe Standartları (ulusal ve uluslar arası)
- Vergi mevzuatı (vergi denetimi için)
- Sayıştay mevzuatı (Kamu denetimi için)
- SPK mevzuatı.

İlgi duyan taraflar, önceleri muhasebe denetimi deyince yanlışlık ve yolsuzlukların araştırılması ve denetlenmesi akla gelmekteyken günümüzde muhasebe bilgisine ihtiyaç duyan taraflar,

İşletme sahip ve ortakları,  
 İşletme yöneticileri,  
 İşletmeye kredi verenler,  
 Potansiyel yatırımcılar,  
 Devlet kamu (SPK.....gibi)

Denetçi bağımsız ve tarafsız olarak denetim raporunda sunacağı görüşü ispatlamak üzere kanıt toplamak mecburiyetindedir. Bunun için kanıt toplama teknikleri veya denetim teknikleri dediğimiz yöntemleri kullanmaktadır.



Denetim sistematik bir süreçtir. Bunun için planlanması ve programlanması suretiyle sürecin ortaya konması gerekir. Ayrıca, denetim, kontrol gibi muhasebe kayıt sürecinin içinde değil genelde faaliyet sürecinin dönemsel olarak sonlarında yapılır.<sup>23</sup>

### 3.1.2 Vergi hukuku açısından,

Vergi denetimi, vergi idaresinin denetim alanında uzmanlaşmış elemanları aracılığıyla yükümlülerin vergi borcu doğuran olaylar ile ilgili hesap ve işlemlerini incelemektir. Başka bir ifadeyle vergi denetimi, ödenmesi gereken vergi borcunun zamanında ve eksiksiz olarak ödettirilmesini sağlamak amacıyla vergi idaresinin yetkili elemanlarınca yükümlülerin vergi yasalarından doğan ödevlerini yapıp yapmadıklarının araştırılmasıdır.<sup>23</sup>

Vergi denetimi, işletmelerin mali tablolarının, ülkelerin ekonomik ve hukuki durumları göz önüne alınarak genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri dikkate alınarak düzenlenmiş bulunan muhasebe kayıtlarının gerçekleri yansıtıp yansıtmadığı denetim standartlarına uygun olup olmadığı araştırılıp tespit edildikten sonra bir rapora bağlanmasıdır.<sup>24</sup>

## 4. VERGİ DENETİM TÜRLERİ

### 4.1 Yoklama

Yoklama vergi dairesinin yetkili memurlarınca yükümlülerin, yükümlülükle ilgili maddi olayların, kayıtların ve mevzuların araştırılması ve tespit edilmesidir.<sup>25</sup> Örneğin veraset belgesinde beyan konusu bir gayrimenkulun varlığının yerinde saptanması, gelir vergisinde serbest meslek erbabının işe başladığının iş yerinde araştırılması, herhangi bir gayrimenkulun kiraya verilip verilmediğinin soruşturulması yoklama işleminin konusunu oluşturur. Yoklama ile araştırılacak diğer konular arasında ödeme kaydedici cihaz kullanma mecburiyetine uyulup, uyulmadığı, defterlere usulüne

<sup>23</sup> Nurat Akça, **Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Vergi Denetimi** (İstanbul; İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 1995), s.2.

<sup>24</sup> Nurat Akça, **Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Vergi Denetimi** (İstanbul; İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 1995), s.2..

<sup>25</sup> Maliye Hesap Uzmanları Derneği. **Denetim İlke ve Esasları**. Cilt1. İstanbul: 1996. s.98.

göre kayıt yapılıp yapılmadığı, faturasız mal bulunup bulunmadığı, levha asılıp asılmadığı, taşıtlarda gerekli belgelerin (yolcu listesi, fatura, sevk irsaliyesi vb.) bulunup bulunmadığı gibi hususlarda yer almaktadır. Yoklamanın ne zaman yapılacağı ilgiliye bildirilmez; yoklama her zaman yapılabilir.(V.U.K.md.130)”<sup>26</sup>

VUK’un 127 ile 133 maddelerinde yer alan düzenleme uyarınca,

- Vergi dairesi müdürleri,
- Yoklama memurları,
- Yetkili makamlarca yoklama işi ile görevlendirilenler,
- Vergi incelemesine yetkili olanlar,

Yoklama yetkisine sahip olup, hüviyetlerini göstermek ve yoklama sonuçlarını tutanak mahiyetindeki yoklama fişine geçirerek bir örneğini nezdinde yoklama yapılanaya vermek suretiyle her zaman bireysel ve toplu yoklama yapabilirler.”<sup>27</sup>

## 4.2. İç Denetim

Vergi dairesinde çalışanların vergi sisteminde öngörülen kurallara uygun davranıp davranmadıklarını saptamaya yönelik iç denetim, uygulamada saptanan yanlışlıkların düzeltilmesi ve bu yanlışları yaratan nedenlerin tasfiyesini hedeflemektedir. Yasaların yükümlülere eşit olarak uygulanması ve personelin doğru işlem yapmaya yönlendirilmesi fonksiyonları ile verginin gerçeğe uygun alınmasına katkıda bulunan iç denetim, vergi denetiminin önemli bir aracıdır.”<sup>28</sup>

## 4.3. Vergi İncelemesi

### 4.3.1. Tanımı

Vergi Usul Kanunumuz vergi incelemesini şöyle açıklamıştır. “Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. (VUK.md.134)

<sup>26</sup> Mualla Öncel. Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan **Vergi Hukuku** (Onuncu baskı Ankara 2003) s.99

<sup>27</sup> Denetim İlke ve Esasları, a.g.e., s.98

Vergi incelemesi, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amacıyla gerçekleştirilen, derinlemesine bir araştırmayı öngörmektedir. Vergi inceleme elemanları, gerekli gördükleri takdirde, işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılması ve beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurların tetkiki yoluna gidebilmektedirler. Bu durumda, fiili envanter yapılmasının gerektirdiği ve incelemeyi yapan tarafından onaylanan giderlerin mükellefe ödenmesi söz konusudur.

Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, VUK'un 135. maddesinde belirtilmiş olup, buna göre, vergi incelemesi; hesap uzmanları, hesap uzman yardımcıları, ilin en büyük mal memuru, vergi denetmenleri, vergi denetmen yardımcıları veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılmaktadır.

Maliye müfettişleri, maliye müfettiş yardımcıları, gelirler kontrolörleri ve stajyer gelirler kontrolörleri, Gelirler Genel Müdürlüğünün merkez ve taşra teşkilatlarında müdür kadrosunda görev yapanlar vergi incelemesi yapmaya yetkili kılınmişlardır. Vergi incelemesinin ne zaman yapılacağının önceden haber verilemesi zorunlu olmayıp, bu konuda inceleme elemanının takdirine bırakılmış bulunmaktadır. İnceleme sonuçlarının, rapor ve tutanak düzenlenmesi suretiyle tespiti gerekmektedir.<sup>29</sup>

#### 4.3.2. Vergi incelemesi türleri

##### 4.3.2.1. İncelemenin kapsamı açısından

- **Tam inceleme**

Bir vergi yükümlüsünün tabi olduğu bir vergi türüne ilişkin vergilendirme dönemi bazında tüm faaliyet ve işlemlerinin yasalara uygunluğunun araştırılması, matrah unsurlarının tümünün incelenerek ödenmesi gereken verginin doğruluğunun sağlanması şeklinde tanımlanabilir. Örneği, sadece ticari ve zirai kazançları bulunan bir gelir vergisi yükümlüsün bir hesap döneminde hem ticari hem de zirai faaliyetlerinin incelenmesi durumunda tam vergi incelemesi söz konusudur.<sup>30</sup>

<sup>28</sup> Denetim İlke ve Esasları, a.g.e., s.98

<sup>29</sup> Akdoğan, a.g.e., s.33

<sup>30</sup> Maliye Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e., s.101

- **Kısa inceleme**

Kısa inceleme, bir vergilendirme döneminde vergi yükümlüsünün tabi olduğu bir vergi türüne ilişkin, vergi matrahını oluşturan unsurlardan bir veya birkaçının incelenmesi şeklinde tanımlanabilir. Örneğin ticari ve zirai kazançları bulunan ve gelir vergisi yükümlüsünün bir vergilendirme döneminde sadece ticari faaliyetinin incelenmesi o yükümlü açısından kısa vergi incelemesidir.”<sup>31</sup>

- **Sınırlı İnceleme**

Bir vergilendirme döneminde bir vergi türüne ilişkin olmak üzere, matrah unsurlarından sadece belirli bir kısmına ilişkin ve belli bir konu ile sınırlı olmak üzere yapılan inceleme sınırlı incelemedir. Örneğin birkaç matrah unsuru bulunan ve gelir vergisi yükümlüsünün bir hesap dönemine ilişkin olarak sadece ticari kazancı çerçevesinde amortisman uygulamasının incelenmesinde sınırlı vergi incelemesi söz konusudur.”<sup>32</sup>

#### 4.3.2.2. İncelemenin kaynağı açısından

- **Normal inceleme**

Herhangi bir ihbar olmaksızın, önceden belirlenmiş ilke ve kriterlere seçilen beyanname ya da mükellefler nezdinde yürütülen incelemelerdir.”<sup>33</sup>

- **Olağandışı inceleme**

Belirli bir neden için yapılan incelemelerde bu kapsama girer. Önceden belirlenmiş beyanname seçimi ilkelerine göre veya inceleme öncesi raporları ile ilişkilendirilerek seçilmemiş olup, vergi kaçırdığına dair hakkında ihbar, bilgi ve bulgular olan yükümlüler nezdinde bu özel nedenlerle başlatılan incelemeler olağandışı incelemelerdir.”<sup>34</sup>

- **Karşıt inceleme**

Mevcut bir vergi incelemesine veri toplamak üzere incelenen yükümlü ile ilişkisi nedeniyle başka bir yükümlü nezdinde başlatılan inceleme karşıt incelemedir.”<sup>35</sup>

<sup>31</sup> Maliye Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e, s.101

<sup>32</sup> Maliye Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e, s.101

<sup>33</sup> Maliye Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e, s.101.

<sup>34</sup> Maliye Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e, s.101.

<sup>35</sup> Maliye Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e, s.101

### 4.3.2.3. İnceleme yöntemi açısından

- **Olağan vergi incelemesi**

Vergi incelemelerine esas itibariyle müşterilerden bilgi ve belge alınarak başlanılır. Olağan vergi incelemesi diye adlandırılan bu tür incelemeler, yükümlünün sağladığı katkılarla devam ettirilerek sonuçlandırılır.”<sup>36</sup>

- **Aramalı vergi incelemesi**

V.U.K’undaki (md.142 ilâ 147) düzenleme çerçevesinde kişinin iradesi dışında işyerleri ve evlerine zorla girmek suretiyle elde edilen belge ve bilgiler üzerinde yürütülen vergi incelemesi aramalı vergi incelemesidir.”<sup>37</sup>

### 4.3.3. Vergi usul kanunda yer alan hükümler

#### 4.3.3.1. İncelemeye yetkili olanlar

Vergi incelemesi, hesap uzmanları, hesap uzman yardımcıları, ilin en büyük mal memuru, vergi denetmenleri, vergi denetmen yardımcıları veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır.” (V.U.K.md.135)

#### 4.3.3.2. İncelemeye tabi olanlar

Vergi Usul Kanuna veya diğer konulara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler vergi incelemelerine tabidirler.” (V.U.K.md.137)

#### 4.3.3.3. İncelemeye başlama zamanı

Vergi incelemesinin ne zaman yapılacağıının evvelden haber verilemesi mecburi değildir.

İnceleme, neticesi alınmamış hesap dönemi de dahil olmak üzere, tarih zaman aşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabilir.

Evvelce inceleme yapılmış veya matrahın re’sen takdir edilmiş olması yeniden inceleme yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline mani değildir.” (V.U.K.md.138)

<sup>36</sup> Maliye Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e, s.101.

#### 4.3.3.4. İncelemenin yapılacağı yer

Vergi incelemeleri, esas itibariyle incelemeye tabi olanın iş yerinde yapılır. İş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin yerinde yapılması imkansız olur veya mükellef ve vergi sorumluları isterlerse inceleme dairede yapılabilir. Bu takdirde incelemeye tabi olanın lüzumlu defter veya vesikalarını daireye getirmesi kendisinden yazılı olarak istenilir.

İncelemenin dairede yapılması halinde istenilen defter veya vesikaları belli edilen zamanda mazeretsiz olarak getirmeyenler, bunları ibraz etmemiş sayılırlar. Haklı bir mazeret gösterenlere, defter ve vesikalarını daireye getirmesi için münasip bir mühlet verilir.” (V.U.K.mn.139)

#### 4.3.3.5. İncelemeye yetkili olanların uyması gereken konular

Vergi incelemesi yapanlar, yaptıkları inceleme sırasında aşağıdaki esaslara uymaya mecburdurlar.

1. İncelemeye tabi olana bunun mevzuunu işe başlamadan evvel açık olarak izah ederler;
2. Nezdinde inceleme yapılanın muvafakati olmadıkça resmi çalışma saatleri dışında inceleme yapamazlar veya buna devam edemezler. (Tutanak düzenlenmesi ve inceleme ile ilgili emniyet tedbirlerinin alınması bu hüküm dışındadır. Ancak bu gibi tedbirler, incelemelerin yapıldığı yerdeki faaliyeti sekteye uğratmayacak şekilde yapılır.);
3. İnceleme bitince bunun yapıldığını gösteren bir vesika nezdinde inceleme yapıldığına verilir.” (V.U.K.md.140)

#### 4.3.3.6. Bilgi toplama

Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamele de bulunan diğer gerçek veya tüzel kişiler, Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar. Bilgiler yazı veya sözle istenilir. Sözle istenilen bilgileri vermeyenlere keyfiyet yazı ile

---

<sup>37</sup> Maliye Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e, s.101.

tekit ve cevap vermeleri için kendilerine münasip bir mühlet tayin olunur. Bilgi istenmek üzere ilgililer vergi dairesine zorla getirilemez.

Memleket dışı imtiyazlardan faydalanan yabancı devlet memurları bilgi vermek mecburiyetine tabi olamazlar.” (V.U.K.md.148)

#### 4.3.3.7. İnceleme tutanakları

İnceleme esnasında lüzum görülen hallerde, vergilendirme ile ilgili olan olaylar ve hesap durumları ayrıca tutanaklar ile tespit ve teşvik olunabilir. İlgililerin itiraz ve mülahazaları varsa bunlar da tutanağa geçirilir. Bu suretle düzenlenen tutanakların bir nüshasını mükellefe veya nezdinde inceleme yapılan kimseye bırakılması mecburidir.

İlgililer tutanakları imzalamaktan çekindikleri takdirde tutanakta bahis konusu edilen olaylar ve hesap durumlarını ihtiva eden defter veya vesikalar, nezdinde inceleme yapılandan rızasına bakılmaksızın alınır ve inceleme neticesinde tarh edilen vergiler ve kesilen cezalar kesinleşinceye kadar geri verilmez. İlgililer her zaman bu tutanakları imzalayarak defter ve vesikaları geri alabilirler. Ancak bu defterin suç delili olmaması şarttır.” (V.U.K.md.141)

#### 4.3.3.8. Arama

İhbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgili görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilir.

Aramanın yapılabilmesi için,

1. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların buna lüzum göstermesi ve gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından bunu istemesi;
2. Sulh yargıcının istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi şarttır.

İrtibatları sebebiyle muhtelif şahıslar nezdinde ve mahallerde yapılmasına lüzum gösterilen aramalardan birine karar vermeye yetkili olan sulh yargıcı bunlardan diğer

sulh yargıcı bunlardan diğer sulh yargıçlarının salahiyyetine dahil bulunanlar hakkında karar vermeye yetkilidir.

İhbar üzerine yapılan aramada ihbar sabit olmaz ise nezdinde arama yapılan kimse muhbirin adına yapılmasını isteyebilir, bu takdirde vergi dairesi muhbirin ismini bildirmeye mecburdur.” (V.U.K.md.142).



## BÖLÜM II

### VERGİ DENETİMİ VE MUHASEBE HATA VE HİLELERİ

#### 1. MUHASEBE HATALARI

Muhasebe hataları unutkanlık, dikkatsizlik veya bilgisizlik yüzünden muhasebe ile ilgili işlem, kayıt ve hesaplarda yapılan yanlışlıklardır. Muhasebe hatası kasıt unsuru taşımayan yanlıştır.”<sup>1</sup>

Buna göre muhasebe hatalarının başlıca sebepleri şunlardır;

- Gereken dikkat ve özenin gösterilmemesi,
- İhmal,
- Bilgi ve deneyim yetersizliği,
- Yasal hükümlerin yeterince anlaşılabilmesi,
- Plansız ve programsız çalışma

Muhasebe hatasının temel özelliği kayıt unsuru taşımasıdır.”<sup>2</sup>

Çift yanlı muhasebenin yapısında var olan otomatik kontrol sistemi genellikle hata yapılmasını önler. Bu sisteme rağmen muhasebe kayıtlarında bir takım hatalar yapılabilir. Çünkü sistem bütün hataları ortaya çıkarma konusunda yetersiz kalmaktadır. Örneğin kayıtlara yansımayan işlemleri muhasebe sistemi belirleyip önleyemez.

Herşeye rağmen yapılmış olan hataları tespit edip, düzeltilmelerini sağlamak vergi incelenmesinin başlıca amaçları arasında yer alır. İnceleme sırasında muhasebe

---

<sup>1</sup> Ali, Çımat, *Türk Vergi Sisteminde Vergi Denetimi* (Ders Notları, İstanbul-1997), s.27.

hatasına rastlanıldığında, bununla ilgili sonradan yapılmış düzeltme kaydının olup olmadığı mutlaka araştırılmalıdır. Düzeltme kaydı yoksa, eleştiri konusu yapılır.

Vergi incelemelerinde rastlanan ve düzeltme kaydı bulunmayan muhasebe hataları açık bir şekilde ve olduğu gibi tutanağa alınır. Düzeltme kaydının olmadığı hususu tutanakta mutlaka belirtilir. Muhasebe hataları ile ilgili olarak yetkililerin açıklama veya ikrarının tutanağa alınması gereksizdir. Küçük hatalar ile sonuç hesaplarını ilgilendirmeyen muhasebe hataları vergi incelemesinde ihmal edilebilir. Buna karşılık büyük ve önemli hatalarla ilgili sahife veya belge mühürlenir ve bu tutanakta da belirtilir.

Muhasebe hatalarından kaynaklanan matrah farklarının vergi hukuku yönünden sonucu, ikmalen tarhiyatı gerektirmesidir.”<sup>3</sup>

### 1.1. Matematik Hataları

Muhasebe sisteminde yapılmak durumunda kalınan hesaplama işlemlerindeki yanlışlıklardır. Genellikle hesapların bakiyeleri alınırken yapılan toplama ve çıkarma hataları şeklinde ortaya çıkar.”<sup>4</sup> Örneğin genel giderler hesabının borç bakiyesi 250.000.000.TL iken 300.000.000.TL olarak hesaplanması ve kar/zarar hesabına aktarılması gibi. Bu hata genel gider hesabı bakiyesinin yanlış hesaplanmasından kaynaklanmıştır ve dönem kazancının 50.000.000.TL eksik hesaplanması sonucu doğurmuştur.

Bu tür hataların kayıtlar üzerinden tespiti, çift kayıt sistemiyle mümkün değildir. Doğruda belgeler üzerinden yapılacak aritmetik inceleme ile ortaya çıkarılabilir. Matematik hataları genellikle amortisman, yeniden değerlendirme, katma değer vergisi, maliyet artış fonu gibi aritmetik işlemlerin yapıldığı hesaplarda ortaya çıkmaktadır.”<sup>5</sup>

<sup>2</sup> Ramazan Irmak, Gül Arslan Kurnaz, Bülent Çağlayan ve Behçet Bal, **Muhasebenin Genel Esasları Muhasebe Hata ve Hileleri ile Bunların Tespit Yöntemleri ve Hesapların Denetimi** (Vergi Denetmenleri Derneği, Ankara, 2002) s.32.

<sup>3</sup> Çımat, a.g.e., s.27.

<sup>4</sup> Çımat, a.g.e., s.28.

<sup>5</sup> Irmak, Çağlayan ve Kurnaz, Bal a.g.e., s.33.

## 1.2.Kayıt Hataları

Belgeleri muhasebe kayıtlarına geçirirken, belgelerdeki tutarların kayıtlara yanlış geçirilmesi, işlemin yanlış yorumlanması sonucunda başka hesaba kaydedilmesi veya borç ve alacak hesaplarının karıştırılması şeklinde ortaya çıkan hatalardır.”<sup>6</sup>

### 1.2.1. Rakam hatası

Belgelerdeki tutarların defter kayıtlarına eksik veya fazla yazılması ile rakamların yer değiştirmesi suretiyle yanlış kaydedilmesi sonucu oluşan hatalardır. Örneğin; bir “0” (sıfır)ın eksik yazılması veya 690.000.TL’nin kayıtlara 860.000.TL olarak geçirilmesi gibi.

Bu tip hatalar, ilgili belge ile yevmiye maddesinin karşılaştırılması suretiyle ortaya çıkartılabilir.”<sup>44</sup>

### 1.2.2. Hesap Hatası

Bir işlemin yanlış algılanması sonucu ait olduğu hesaba değil de başka bir hesaba kaydedilmesine hesap hatası denir.”<sup>7</sup>

Örneğin mal satışı karşılığında alınan 150.000.000.TL’lık alacak senedinin sonradan tahsili üzerine yapılan kayıt şöyledir.

100 Kasa	150.000.000.
600 Yurt İçi Satışlar	150.000.000.
_____	_____

Bu muhasebe kaydı yanlıştır ve hesap hatası yapılmıştır. Çünkü söz konusu senet daha önce satışla ilgili yevmiye kaydına satış hesabına kaydedilmiştir. Şimdiki işlem senedin bedelinin tahsil edilmesidir. Doğru kaydın aşağıdaki gibi olması gerekirdi.

<sup>6</sup> Irmak, Çağlayan, ve Kurnaz, Bal a.g.e., s.33.

<sup>7</sup> Maliye Hesap Uzmanları Derneği. Denetim İlke ve Esasları. Cilt:1, İstanbul: 1999, s.125.

100 Kasa	150.000.000.
121 Alacak Senetleri	150.000.000.

Ancak bir işletmede yukarıdaki yanlış kayıt yapılmış ise; bunun düzeltilmesi için önce muhasebe ilkelerine göre ilk yevmiye kaydının iptal edilmesi daha sonra doğru yevmiye kaydının yapılması gerekir.”<sup>8</sup>

### 1.2.3. Borç ve alacak tarafın karıştırılması

Bir başka kayıt hatası muhasebeleştirme sırasında ilgili hesabın borç ve alacağının karıştırılması şeklinde ortaya çıkar. Örneğin; müşteriden alınan 50.000.000.TL’lık senedin aşağıdaki kaydı gibi.

120 Alıcılar Hs.	50.000.000
121 Alacak Sen.Hs.	50.000.000

Bu muhasebe kaydında hesapların borçlu ve alacaklı tarafları karıştırılmış ve yanlış kayıt yapılmıştır. Doğrusu alacak senetleri hesabını borçlu, alıcılar hesabını alacaklı gösteren kayıttır. Böyle yanlış kayıtların düzeltilmesi ise kayıtlara alınan tutarı iki katı ile ters kayıt düşülerek yapılır. Şöyle ki,

121 Alacak Sen	100.000.000
120 Alıcılar Hs.	100.000.000

Böylece hem daha önceki yanlış düzeltilmiş, hem de hesapların bakiyeleri doğru hale getirilmiş olur.”<sup>9</sup>

<sup>8</sup> Maliye Hesap Uzmanları Derneği. *Denetim İlke ve Esasları*. Cilt:1, İstanbul: 1999, s.125.

<sup>9</sup> Maliye Hesap Uzmanları Derneği. *Denetim İlke ve Esasları*. Cilt:1, İstanbul: 1999, s.125.

### 1.3. Nakil Hataları

Muhasebe işlemlerine ilişkin tutarların sayfadan sayfaya, defterden deftere aktarılırken yanlış aktarılması veya yevmiye defterine kaydedilen bir işlemin büyük defterlere kaydedilmesi sırasında başka bir hesaba kaydedilmesi sonucu meydana gelen hatalardır.”<sup>10</sup>

Tanımdan da anlaşılacağı üzere nakil hataları iki türdür.

#### 1.3.1. Defter kayıtlarındaki tutarların sayfadan sayfaya, defterden deftere yanlış aktarılması

Örneğin, yevmiye defterine 1.100.000.TL olan kaydın; büyük defterde ilgili hesaba 11.000.000.TL olarak aktarılması.”<sup>11</sup>

#### 1.3.2. Kayıtlardaki tutarların yevmiye defterinden büyük defterine aktarılması sırasında yanlış hesaba kaydedilmesi

Örneğin, yevmiye defterinde “770 Genel Yönetim Giderleri” hesabına kaydedilen tutarın “730 Genel Üretim Giderleri” hesabına aktarılması”<sup>12</sup>

### 1.4. Unutma ve Tekrar Hataları

Muhasebe işleminin ilgili bulunduğu dönemde kaydedilmesi, tamamen unutulmuş kayıt dışı bırakılması veya aynı işlemin bir defadan fazla kaydedilmesi şeklinde ortaya çıkan muhasebe hatalarıdır.”<sup>13</sup>

#### 1.4.1. Unutma hataları

Muhasebenin genel ilkelerinden “Dönemsellik ilkesi” gereği yapılan işlemlerin ilgili bulunduğu dönemde defterlere kaydedilmesi gerekmektedir. Bu

<sup>10</sup> Irmak, Çağlayan, ve Kurnaz, Bal a.g.e., s.35.

<sup>11</sup> Irmak, Çağlayan, ve Kurnaz, Bal a.g.e., s.35.

<sup>12</sup> Irmak, Çağlayan, ve Kurnaz, Bal a.g.e., s.35.

<sup>13</sup> Irmak, Çağlayan, ve Kurnaz, Bal a.g.e., s.36.

işlemlerin ilgili bulunduğu hesap döneminde defterlere kaydedilmeyerek sonraki dönemlerde kaydedilmesi muhasebe hatasıdır.

Muhasebe işlemlerinin kasıtlı olarak kayıt dışı bırakılması durumunda düzensizliğin meydana çıkarılması güç olmakla birlikte imkansız değildir. Unutma yolu ile yapılan muhasebe hataları belge ve kayıtların karıştırılması ile tespit edilebilir.

Muhasebe işlemlerinin unutma sonucu defterlere kaydedilmesinin devamlılık arz etmesi, işletmenin büyüklüğüne göre önemli tutarlara ulaşması veya bu işlemlerin işletme sahipleri, yöneticileri ile çalışanlarına yarar sağlaması durumunda muhasebe hilesinin varlığı kabul edilebilir.

Örneğin; yıllık cirosu 100 milyar TL olan bir işletmenin 100 milyon TL'lık bir hasılat faturasını kayıtlara yansıtması hata olarak değerlendirilebilecek iken 10 milyar TL'lık bir hasılat faturasını kayıtlara yansıtması hile olarak değerlendirilebilir ve hatta değerlendirilmelidir.”<sup>14</sup>

#### **1.4.2. Tekrarlama hataları**

Bir muhasebe işleminin birkaç kez defterlere kaydedilmesi sonucu ortaya çıkan hatalardır.

Mükerrer kayıt olarak da adlandırılan bu hata çoğunlukla ödemesi sonra yapılan işlemlerin hem belge aslı hem de ödeme sırasında iki defa muhasebeleştirilmesi şeklinde görülür. Proforma fatura kullanılan işletmelerde sıkça görülür.

Örneğin; işletmenin satın aldığı bir mal veya hizmete ilişkin olarak karşı firmanın faturayı fakslaması üzerine kayıt yapıldıktan sonra, fatura aslı geldikten sonra yeniden kaydetmesi çift kayıt hatasıdır.”<sup>15</sup>

#### **1.5. Değerleme Hataları**

Bir işletmenin aktif ve pasifinde bulunan kıymetlerin değerlendirilmesi ile amortisman ve karşılık konularında muhasebe ilkelerine, ticari kurallara veya

<sup>14</sup> Irmak, Çağlayan, ve Kurnaz, Bal a.g.e., s.36.

hükümlerine uymayan durumlar şeklinde ortaya çıkan yanlışlıklara değerleme hatası denir.

Dönem sonundaki mal mevcudunun yüksek veya düşük değerlenmesi, aktifleştirilip amortismanına tabi tutulması gereken bir harcamanın gider yazılması ile amortisman ve karşılıkların ayrılması belli başlı değerleme hatalarıdır. Değerleme hataları mahiyetleri gereği dönem sonucunu doğrudan etkiler.”<sup>16</sup>

## 2. MUHASEBE HİLELERİ

### 2.1. Kasti Hatalar

Daha önceki bölümlerde açıklanan muhasebe hatalarının, belli bir amaca yönelik olarak bilerek yapılması halinde muhasebe hilesinin varlığı kabul edilir. Yani kasti hatalar hiledir. Ancak, kasıt subjektif bir unsurdur ve objektif delillerle ispatlaması zordur.

Herhangi bir hatanın tekrarlanma sıklığı, değer olarak yüksekliği veya işletmenin toplam işlem hacmi içindeki oransal büyüklüğü genellikle o işlemlerin kasten yapıldığı gösterir.

Örneğin; yıllık cirosu 100 milyar TL olan bir işletmenin 10 milyar TL’lık bir satış faturasını kayıtlara yansıtması durumunda, bu tutarın yıllık ciro içindeki oranının büyük olması ve değer olarak yüksek olması nedeniyle bu olay hile olarak değerlendirilebilir.

Örneğin; işletme 20.10.2000 tarihinde 50.000.000.000.TL’lık mal satışı yapmış, karşılığında 20.03.2001 tarihli bir senet almıştır. İşletme 20.10.2000’de şu kaydı yapmıştır. (KDV ihmal edilmiştir.)

<sup>15</sup> Irmak, Çağlayan, ve Kurnaz, Bal a.g.e., s.36.

<sup>16</sup> Irmak, Çağlayan, ve Kurnaz, Bal a.g.e., s.36.

Mükellef 2000 takvim yılına ait gelirini bu işlemle 2001 yılına aktarmış ve vergi ziyanına sebebiyet vermiştir. İşlem tutarının yüksek olması sebebiyle bu durumun bir hile olarak değerlendirilmesi gerekir.”<sup>17</sup>

————— 20/10/2000 —————	
121 Alacak Senetleri	50.000.000.000-
480 Gelecek Yıllara	50.000.000-
Ait Gelirler	
—————	
Daha sonra şu kayıtları yapmıştır.	
————— 31/12/2000 —————	
480 Gelecek Yıl. Ait	50.000.000.000-
Gelirler	
380 Gelecek Ayl.	50.000.000.000-
Ait Gelirler	
————— 20/03/2000 —————	
380 Gelecek Ayl.Ait	50.000.000.000-
Gelirler	
600 Yurt içi Satışlar	50.000.000.000-
Ticari kazançta tahakkuk esası geçerli olduğu için	
mükellefin bu işleme ilişkin kaydının aşağıdaki	
şekilde olması gerekirdi.	
————— 20/10/2000 —————	
121 Alacak Senetleri	50.000.000.000-
600 Yurt içi Satışlar	50.000.000.000-

## 2.2. Kayıt Dışı İşlemler

Bir kısım işlemlerin kasıtlı olarak belgesiz yapılması veya kanuni defter kayıtlarına yansıtılmaması şeklinde gerçekleşen hiledir. Fatura almamak, vermemek veya belgeleri kaydetmemek suretiyle yapılır. Bu tür işlemlerdeki amaç vergi kaçırmaktır.

<sup>17</sup> Irmak, Çağlayan, ve Kurnaz, Bal a.g.e., s.40



Belgesiz olarak alınan bir mal belgesiz olarak satılmışsa matrah farkı, satış bedeli ile o malın maliyet bedeli arasındaki farktır. Eğer mal, belgeli alınmış, yasal defterlere kaydedilmiş ancak satışı belgesiz yapılmışsa bu durumda matrah farkı satış bedelinin tamamıdır.

Bu durum, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 30.maddesinin 4 numaralı bendi uyarınca, defter kayıt ve belgelerinin ihticaca salih olmaması nedeniyle bulunan matrah farkının re'sen tarhiyatını gerektirmektedir.

Örneğin; yıllık cirosu 100 milyar TL. olan bir işletmenin 10 milyar TL'lık bir satış faturasını yansıtmaması durumunda bu tutarın yıllık ciro payının yüksek olması ve değer olarak yüksek olması nedeniyle bu olayın kasten yapıldığı ve dolayısıyla hile olarak değerlendirilebileceği açıktır.”<sup>18</sup>

### 2.3. İşlemden Önce ve Sonra Kayıt

İşletme faaliyetlerinin düzenli bir şekilde ve zamanında defterlere kaydedilmesi gerekir. İşlemin oluş zamanı ile kayıt zamanı kararlaştırılmamalıdır. Kayıt zamanı muhasebe kayıtlarının yapılan bir süredir ve ilke olarak 10 gündür (V.U.K.md.219)

İşlemin, gerçekleşme tarihinden önce veya sonraki bir tarih itibariyle kaydedilmesi gizli bir amacın varlığını gösterir. Mal stoklarının fazla görünmemesi için yıl sonlarında alınan malların kaydının bilanço gününden sonraya bırakılması veya işletmenin likit durumunu iyi göstermek amacıyla bilanço kapandıktan sonra gelecek nakdin önceden kaydedilmesi gibi.”<sup>19</sup>

### 2.4 Uydurma Hesaplar

Muhasebe hilelerinden birisi de hasılatı gizlemek veya maliyetleri şişirmek amacıyla fiktif kişiler adına uydurma, yanıltıcı hesaplar açılmasıdır. Bu hesaplar

<sup>18</sup> Irmak, Çağlayan, ve Kurnaz, Bal a.g.e., s.40

<sup>19</sup> Çımat, a.g.e, s.34

aracılığıyla işlemler olduklarından farklı şekilde kayıtlara yansıtılmış olur. Bu amaçla açılmış olan uydurma hesaplar daha sonra uygun bir hesapla karşılaştırılarak kapatılır. Gerçekte birisine yüksek bedelle ancak faturasız satılan mal fiktif bir isme düşük bir bedelle satılmış gibi fatura edilir. Bu surette aradaki hasılat farkı gizlenmiş olur. Aynı şekilde aslında imalata verilen ve mamul mal imal edilerek mamul şeklinde belgesiz olarak satılan satış, uydurma bir kişiye hammadde olarak satılmış gibi fatura edilebilir.

Gerçek satış bedeli ile faturadaki satış fiyatı arasındaki fark uydurma hesaplar aracılığı ile kayıt dışı bırakılmış olur.

Uydurma hesaplar aracılığı ile maliyet artırılması ise; gerçekte faturasız olarak alınan bir malın veya yaptırılan hizmetin fiktif ya da başka bir kişi adına yüksek bedelli bir belge düzenlenmesi suretiyle gerçekleştirilir.

Bu isimler daha çok vergiye tabi olan kişilerdir. Maliyet şişirilmesi olgusuna, maliyetleri üzerinden prim ya da destekleme ödemesi yapılan iş kollarında sık rastlanmaktadır. Uydurma hesaplar kullanan işletmelerde tespit edilen matrah farkları re'sen tarhiyat konusu yapılır.<sup>20</sup>

## 2.5 Belge Sahtekarlığı

Gerçekte olmayan bir işlemi olmuş gibi göstermek için düzenlenen belgeye sahte belge denir. Belli bir amaçla başvuru belgesi sahtekarlığında iki taraf vardır. Bunlar sahte belgeyi düzenleyen ve bu belgeyi kullanan taraf olup, karşılıklı menfaat sağlandığı için sahtekarlık ortaklaşa gerçekleştirilir.

Sahte belge düzenleyenler genellikle bu işi meslek haline getirmişlerdir. Uygulamada bunlara nayloncu, düzenlenen faturalara da naylon fatura denmektedir. Bunlar faturayı belli bir yüzde karşılığı kesen küçük çaplı işletmeler olup kişi veya şirket şeklinde örgütlenmiş işletme olabilir. Götürü usule tabi mükelleflerin konumu sahte veya yanıltıcı belge düzenlenmesine uygundur.

Sahte belge düzenlemeyi meslek edinenlerin görünürde ayrı bir işlevi de vardır. Bu işin fonksiyonu belge sahtekarlığını maskeleyen ve kolaylaştırmaktadır. Bunlar

<sup>20</sup> Çımat, a.g.e s.35

genellikle vergi dairesinde kaydı olan defter tutan mükellefler olup, görünürdeki işine uygun beyanda bulunurlar. Defter kayıtları düzenli olmayıp, sahte belgeler kanuni defterlere kaydedilmezler. Vergi incelemesi olduğu zaman doğal olarak sahte belgeleri ibraz etmezler.

Sahte faturalar her türlü şekil şartına sahip ciddi bir işletmeye ait imajı verecek şekilde dizayn edilirler.

Sahte belge düzenleyenler belli bir yüzde şeklinde komisyon almalarına karşılık bunu kullananların amacı maliyetleri arttırmaktır. Bu nedenle mamul mal alımlarında değil, ilk madde veya hammadde alımlarında kullanılır.

Sahte faturanın; belgesiz satış yapma imkanı olmayan fakat randıman oranlarını düşük gösterme olanağına sahip imalat işletmelerinde kullanıldığı görülür. Bu işletmeler orta çaplı ve büyük ölçüde patronunun kontrolü altında olan işletmelerdir.

Maliyet arttırılarak işletmenin kazancı düşürüldüğünden, sahte belge vergi kaçırmak amacıyla kullanılır.

Belge sahtekarlığı iki şekilde gerçekleştirilebilir. Birincisi hem belgenin hem de içeriğinin gerçek olmamasıdır. Tam anlamı ile sahte fatura kullanılması durumudur. İkincisi faturanın kendisinin gerçek olup, içeriğinin gerçeğe uygun olmamasıdır. Bu gibi hallerde alınan malın miktar veya fiyatı olduğundan farklı gösterilir. Sonuç olarak alınan belge, işlemi gerçek şekliyle göstermez.

Sahte belge kullanımının tespit edilip, ortaya çıkarılması son derece güçtür ve biraz da tesadüflere bağlıdır. Bunun için mutlaka karşıt incelemelere başvurulması gerekir. Sahte fatura kullanan işletmenin defter kayıtları da düzensiz olduğundan matrah farkı tespit edildiğinde re'sen tarhiyat istenir.”<sup>21</sup>

## **2.6 Bilançonun Maskelenmesi**

Bilançonun maskelenmesi belli bir amaca dönük olarak bilançonun olduğundan farklı düzenlenmesidir. Bilanço maskelemenin amacı, işletmenin ekonomik ve mali yapısı ile karlılık ve likiditesi hakkında yanlış, yanıltıcı bilgi vermek veya imaj doğurmaktır.

---

<sup>21</sup> Çımat, a.g.e s.36

Bilanço çıkarmak, envanter çalışmalarının bir parçası ve son aşaması olduğundan bilançonun maskelenmesine yönelik işlemler dönem sonunda değerlendirme sırasında yapılır. Değerleme yapılırken işletmenin mevcut kıymetleri, stokları olması gerekenden yüksek değerlendirirse veya amortisman ile karşılık ayrılmasından vazgeçilirse bilanço iyileştirilmiş olur. Kıymetlerin düşük değerlendirilmesi halinde ise bilanço olumsuz maskelenmiş demektir.

Bilançonun olumsuz yönde maskelenmesinin amacı;

- Vergi kaçırmak,
- Kâr dağıtmamak veya az dağıtmak,
- Hisselerin borsa değerini düşürerek spekülasyon yapmak olabilir.

Bilanço olumsuz yönde maskeleyen işlemleri dönem kazancını da etkilemişse, vergi incelemesi sırasında göz önüne alınır ve düzeltilir.

Bilançonun olumlu yönde maskelenmesine bilanço güzelleştirilmesi denir. Bilanço maskeleyen çoğunlukla bilançonun güzelleştirilmesi şeklinde görülür. Bilanço güzelleştirmenin belli başlı amaçlarını şöyle sıralayabiliriz:

- Daha fazla kredi alabilmek,
- Çok ortaklı şirketlerde ortakları tatmin etmek için fazla kâr dağıtmak,
- İşletmenin kamuoyundaki imajını güçlendirmek,
- Borsada hisselerin fiyatlarını arttırmak,
- Vergi ödeyebilmek.

Bilanço güzelleştirmeye çoğunlukla bankalara karşı daha fazla kredi almak ve işletmenin imajını güçlendirmek için başvurulur. Bazı hallerde vergi ödeme arzusu da amaç olabilmektedir.

Bilanço güzelleştirme işlemlerinin dönem kazancını olduğundan fazla göstermesi halinde, vergi incelemelerinde gerekli düzeltmelerin yapılması istenir. Çünkü vergi incelemesi ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırma ve sağlamayı amaçlar. Ancak bilanço maskeleyen amacıyla amortisman ve karşılık ayırmayan işletmelerde bu işlemlerle ilgili bir düzenleme yapılmaz. Zira vergi hukukumuzda amortisman ve karşılık ayırma bir zorunluluk değil, mükelleflerin seçimine bırakılmış

haklardır. Seçimini ayırmamak yönünde kullanan işletmelerin amortisman ve karşılık ayırma hakkı ortadan kalkar.

Örneğin 200 milyon lira amortisman ayırma hakkı olduğu halde kârlı görünmek için amortisman ayırmayan bir işletmenin incelenmesi sırasında, inceleme elemanı işletme yerine geçerek amortisman ayırma yoluna gidemez.

Daha önce açıklandığı üzere vergi incelemelerinde dönem sonucunu ilgilendiren, değiştiren maskeleme işlemleri düzeltilir fakat geri kalan işlem genellikle ihmal edilir.”<sup>22</sup>

### **3. VERGİ MEVZUATI AÇISINDAN BİLANÇO HESAPLARIYLA İLGİLİ TESPİT EDİLMESİ GEREKEN UNSURLAR**

#### **3.1 Varlıkla İlgili Olarak Tespit Edilmesi Gereken Unsurlar**

##### **3.1.1. Kasa hesabı**

Bu hesap, işletmenin elinde bulunan ulusal ve yabancı paraların TL karşılığının izlenmesi için kullanılır. Tahsil olunan para tutarları borç, ödemeler ve bankaya yatırılan para tutarları alacak kaydedilir. Bu hesap daima borç bakiyesi verir veya “0” (sıfır) bakiye verir, hiçbir şekilde alacak bakiyesi vermez.

Bu Hesabın Denetiminde Dikkat Edilecek Hususlar

- Yerli para Vergi Usul Kanunu’nun 284. maddesine göre itibari değerle değerlendirilmelidir.
- Vergi Usul Kanunu’nun 208. maddesine göre yabancı paralar borsa rayicine göre değerlendirilmelidir.

Ancak ülkemizde yasal para borsasının olmaması nedeniyle değerlendirme de maliye Bakanlığınca tespit ve ilan olunan kurlar esas alınmalıdır. Maliye Bakanlığı her yıl 31/12/... tarihi itibariyle bu kurları yayımladığı için hesap dönemi içinde değerlendirme

<sup>22</sup> Çımat, a.g.e s.37

söz konusu olduğunda Merkez Bankasının efektif kurları esas alınmalıdır. ( V.U.K. Genel Tebliği 292)

Aradaki fark olumlu ise kambiyo karları hesabına alacak, olumsuz ise kambiyo zararları hesabına borç yazılmalıdır.

- Kasa hesabında meydana gelen noksanlıkların nedeni araştırılmalıdır. Noksanlığın nedeni bulunmaz ise “689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar” hesabına zarar yazılmamalıdır. Ancak bu zarar kanunen kabul edilmeyen olduğu için dönem sonunda vergi matrahına ilave edilmesi zorunludur.

- Sebebi bulunamayan kasa fazlalarının, karın olumlu bir unsuru olarak “679 Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar” hesabına intikali gerekmektedir.

- Kasada işletmenin günlük ihtiyacın çok üzerinde nakit bulunması ve bu durumun süreklilik arz etmesi halinde Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 17. maddesi hükmüne göre örtülü kazanç olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği hususu araştırılmalıdır.”<sup>23</sup>

### 3.1.2. Çekler hesabı

Çekler hesabı, gerçek ve tüzel kişiler tarafından işletmeye verilmiş olup, henüz tahsil için bankaya verilmemiş veya ciro edilmemiş olan çeklerin izlenmesini sağlar.

Alınan çekler yazılı değerleri ile borç, bankadan tahsil veya ciro edildiğinde alacak kaydedilir.

Türk Ticaret Kanununa göre çek bir ödeme aracı olup, poliçe ve bonodaki kredi fonksiyonuna sahip değildir. Bu nedenle, çekle ödeme hukuki açıdan nakitle ödeme anlamına geldiğinden üzerine vade konmasına gerek yoktur. Kansa da yazılmamış sayılır. (TTK.md.707, f-1 cümle 2)

Çekin, bu hukuki maliyeti gereği “Vadeli Çek” diye bir olay vergi mevzuatımız açısından, iktisadi bir gerçek olmasına rağmen kabul edilemez. Uygulamada çekin, bu şekilde kullanılmasıyla kendisine yüklenen Kredi fonksiyonu reeskontunun gündeme

getirmektedir. Vergi usul kanunundaki değerlendirme hükümleri buna cevaz vermediğinden çek hesabının bu açıdan test edilmesi gerekir.”<sup>24</sup>

### 3.1.3. Bankalar hesabı

Bu hesap, işletmece yurt içi ve yurt dışı banka ve benzeri finans kurumlarına yatırılan ve çekilen paraların izlenmesini kapsar.”<sup>25</sup>

Bankalar hesabı, işletmenin; gerektiği anda (vadesiz) ve bazı durumlarda da belli sürenin sonunda (vadeli) ya da belli süre önceden haber vermek koşulu ile (ihbarlı) çekmek üzere banka ve benzeri finans kurumlarına yatırdığı paraların izlendiği hesaptır. Tekdüzen hesap planı banka mevduatı için Duran Varlıklar bölümünde hesap göstermediğinden (vadeli) mevduatı uygulamada faizinden vazgeçmek kaydıyla her zaman çekilebildiği için tüm mevduatı hazır değer saymak işin niteliğine uygundur. 1 yıldan uzun vadeli mevduat da bu hesapta izlenecektir.”<sup>26</sup>

Bu hesap, denetçiye özellikle kayıt dışı mal alış ve satışlarının tespitinde yardımcı olabilecek bir hesaptır. Bankadan alınan hesap özetleri ile işletmenin kayıtları karşılaştırılarak kayıt dışı bırakılan alış ve satışlar konusunda ipuçları elde edecektir.

#### Bu Hesabın Denetiminde Dikkat Edilecek Hususlar

- Bu hesapta izlenen TL cinsinden olan mevduat mukayyet (kayıtlı) değeri ile değerlendirilir.
- Bu hesaptaki yabancı paralı mevduatlar dönem sonunda Maliye Bakanlığının belirlediği kur üzerinden değerlendirilir. (V.U.K md.280)
- Bankalarda açılan döviz tevdiat hesaplarında oluşan kur farkları kombiyo kar veya zararı hesabına kaydedilmelidir.

<sup>23</sup> Irmak, Çağlayan, ve Kurnaz, Bal a.g.e s.65

<sup>24</sup> Maliye Hesap Uzmanları Derneği. **Denetim İlke ve Esasları**. Cilt 1 İstanbul: 1996, s.362

<sup>25</sup> Nalan Akdoğan, Orhan Sevilengül. **Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması** (Mart Matbaacılık Sanatları LTD.ŞTİ 12 Baskı Aralık 2002)s.49

<sup>26</sup> Nalan Akdoğan, Orhan Sevilengül. **Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması** (Mart Matbaacılık Sanatları LTD.ŞTİ 12 Baskı Aralık 2002)s.49.

- Bankalarca tahakkuk ettirilen faiz geliri ve komisyon giderlerinin ilgili hesaplara doğru olarak aktarılıp aktarılmadığı kontrol edilmelidir.<sup>27</sup>

### 3.1.4 Menkul kıymetler

Menkul kıymetler, faiz geliri ve kâr payı sağlamak veya fiyat değişmesinden yararlanarak karlar elde etmek amacıyla geçici bir süre elde tutulmak üzere alınan hisse senedi, tahvil, hazine bonosu, finansman bonosu, yatırım fonu katılma belgesi, kar-zarar ortaklığı belgesi, gelir ortaklığı senedi gibi, menkul kıymetler ile bunlara ait değer azalma karşılıklarının izlenmesi amacıyla kullanılır. Bu grup aşağıdaki hesaplardan oluşur.

**Hisse Senetleri:** Geçici olarak elde tutulan hisse senetleri bu hesapta izlenir.

**Özel kesim Tahvil, Senet ve Bonolar:** Özel sektörün çıkartmış olduğu tahvil, senet ve bonolar bu hesapta izlenir.

**Kamu Kesim Tahvil, Senet ve Bonoları:** Kamu tarafından çıkarılmış bulunan tahvil.

**Diğer Menkul Kıymetler:** Hisse senetleri, kamu ve özel sektör tarafından çıkarılmış bono ve senetlerin dışındaki diğer menkul kıymetlerin takip edildiği hesaptır.

Menkul kıymetler edindiklerinde alış bedelleri üzerinden yukarıdaki hesaplara borç, elden çıkarıldıklarında ise aynı bedel ile alacak kaydedilir.

Türk ve yabancı esham ve tahvilatı alış bedeli ile değerlendirilir. Öncelikle bu hesapta yer alan kıymetlerin değerlendirilme hükmüne uygunluğunun araştırılması gerekir. Test edilmesi gereken diğer bir husus ise bu kıymetlerin gelirlerinin dönemsellik ilkesine uygun olarak kaydedilip kaydedilmediği ve bu gelirler nedeniyle, tevkifat suretiyle ödenmesi gereken vergilerin ödenip ödenmediğidir. Ayrıca, alış bedeli ile değerlendirilen hisse senetlerinden çeşitli nedenlerle bedelsiz olarak iktisap edilenlerin muhasebe kayıtlarına nasıl intikal ettirildiği ve rüçhan hakkı kuponlarının satılması halinde bunlara ilişkin kazancın tespit şekli test edilmelidir.

<sup>27</sup> Irmak, Çağlayan, ve Kurnaz, Bal a.g.e., s.67.



Tekdüzen Hesap Planı gereği bu hesaba ilgili olarak oluşturulan "*Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı*" hesabının mali karın tespitinde gider olarak dikkate alınıp alınmadığının da test edilmesi gerekir."<sup>28</sup>

### 3.1.5. Ticari alacaklar

Bir yıl içinde paraya dönüşmesi öngörülen ve işletmenin ticari ilişkisi nedeniyle ortaya çıkan senetli ve senetsiz alacaklar bu hesap grubunda gösterilir. Ticari ilişkilerden dolayı ana kuruluş, iştirak ve bağlı ortaklardan olan alacaklar varsa, bu gruptaki ilgili hesapların ayrıntılarında açıkça gösterilir."<sup>29</sup>

Bu gruptaki senetli alacakların değerlendirilmesi konusunda düzenlemeler arasında farklılık yoktur. Vergi Usul Kanunu; Tekdüzen Muhasebe Sistemi, SPK düzenlemelerinin hepsinde, senetli alacakların bilanço günündeki değerine indirgenmesi esas alınmıştır."<sup>30</sup>

Vergi Usul Kanununa göre senetsiz alacakların kayıtlı değeri üzerinden değerlendirilmesi gerekmektedir. Yani reeskont uygulaması kanunen kabul edilmeyen gider yaratır.

Tekdüzen Muhasebe Sisteminde de Vergi Usul Kanunu'nun yaklaşımına uyulduğu sadece Alacak Senetleri için reeskont hesabı açılmasından anlaşılmaktadır."<sup>31</sup>

Buna karşılık, vadesi belirli olan senetsiz alacakların da, senetli alacaklar gibi, reeskonta tabi tutulması "Özün Önceliği" kavramı gereğidir. Nitekim SPK'nın Seri:XI. No:13 Tebliğ uyarınca üç aydan daha uzun vadeli senetsiz ticari alacaklara reeskont uygulaması zorunluluktur. SPK, 3 aylık bir sınır koyarak reeskont yapılmasının sakıncasını sınırlamış olmaktadır."<sup>32</sup>

Ticari alacaklar grubuyla ilgili olarak test edilmesi gereken hususlar Alacak Senetleri ile Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığının mali karın tespitinde Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre gider olarak dikkate alınıp alınmadığıdır.

<sup>28</sup> Çımat, a.g.e., s.67.

<sup>29</sup> Akdoğan, Sevilengül, a.g.e., s.58.

<sup>30</sup> Akdoğan, Sevilengül, a.g.e., s.58.

<sup>31</sup> Akdoğan, Sevilengül, a.g.e., s.58..

<sup>32</sup> Akdoğan, Sevilengül, a.g.e., s.58..

### 3.1.6. Diğer alacaklar

Bu hesap grubu, herhangi ticari bir nedene dayanmadan meydana gelmiş senetli ve senetsiz alacaklar ile bu gruba ait şüpheli alacak ve şüpheli alacak karşılığının izlenmesini sağlar.”<sup>33</sup>

Bu grup aşağıdaki hesaplardan oluşur.

131-231 Ortaklardan Alacaklar

132-232 İştiraklerden Alacaklar

133-233 Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar

135-235 Personelden Alacaklar

136-236 Diğer çeşitli Alacaklar

137-237 Diğer alacak Senetleri Reeskontu (-)

138--- Şüpheli Diğer Alacaklar

139-239 Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı (-)

Bu Hesapların denetiminde Dikkat Edilecek Unsurlar;

- Bu hesap grubundaki alacaklar, ticari alacaklar gibi değerlendirir.
- Esas faaliyeti borç para vermek olan kredi müesseseleri hariç bu hesap grubu ile ilgili olarak ayrılan reeskontlar ve karşılıklar mâli kârın tespitinde kanunen kabul edilmeyen giderdir.

- 131 Ortaklardan Alacaklar hesabın önemli ölçüde ve sürekli olarak borç bakiyesi vermesi işletme kaynaklarının ortaklar tarafından çekilip şahsi ihtiyaçlar için kullanılması anlamını taşır. Bu durumda, “adatlandırma” yapılarak ortaklardan faiz tahakkuk ettirilmesi gerekir. Şahsi işletmeler için söz konusu değildir. (K.U.K madde 17)

<sup>33</sup> Irmak, Çağlayan, ve Kurnaz, Bal a.g.e., s.83.

### 3.1.7. Stoklar

#### İlk madde ve malzeme

Üretimde veya diğer faaliyetlerde kullanılmak üzere işletmede bulundurulmuş hammadde, yardımcı madde, işletme malzemesi, ambalaj malzemesi ve diğer malzemelerin izlediği hesaptır. Satın aldıkları veya ürettikleri maliyet bedelleri ile bu hesabın borcuna; üretime verildiğinde, tüketildiğinde, satıldığında veya devredildiğinde ise bu hesabın alacağına kaydedilir. Dönem sonunda, stoklar sayılarak envanter çıkarılır. Fiili stok miktarı ile kaydi stok miktarı karşılaştırılır. Fark olması halinde eksiklikler “197 Sayım ve Tesellüm Noksanları” hesabına, fazlalıklar “397 Sayım ve Tesellüm Fazlalıkları” hesabına aktarılır.<sup>34</sup>

#### Yarı mamuller-üretim

İşletmenin üretim konusunu oluşturan ve üretilmekte bulunan ve henüz mamul haline gelmemiş ancak yine de belli oranlarda direkt ilk madde ve malzeme direkt işçilik ve genel üretim giderlerinden pay almış, üretimin belli bir aşamasına gelmiş, üretiminin tamamlanma derecesi dolmamış ve mamul hale gelmesi için pay almamış girdilerin üretime verilmesi ile ancak mümkün olan malları ifade eder.<sup>35</sup>

Maliyet dönemi sonunda direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderleri tutarları kadar bu hesap borçlandırılır. Üretimi tamamlananların maliyet tutarı bu hesabın alacağı karşılığında ilgili stok hesaplarına aktarılır. Hesap,

711 Direkt ilk madde ve malzeme yansıtma hesabı

721 Direkt işçilik giderleri yansıtma hesabı

731 Genel üretim giderleri yansıtma hesabı

karşılığında borçlanarak toplam üretim giderlerini üstlenir.

Hesap üzerinde toplanan giderler maliyet muhasebesinde gerekli dönüştürme işlemleri uygulandıktan sonra ilgili varlık veya sonuç hesaplarına bu hesaptan aktarılır. Hesap,

<sup>34</sup> Irmak, Çağlayan, ve Kurnaz, Bal a.g.e., s.84.

<sup>35</sup> Selim Şen, Denetim Teknikleri, (Yaklaşım Yayınları, Mart 2003), s.139.

- Tamamlanan ürünlerin maliyetleri üzerinden alındığı "152 Mamuller" hesabının,
- Artık hurda gibi maddelerin yüklenen maliyet üzerinden alındığı "157 Diğer Stoklar" hesabının,
- Çalışmayan işletme bölümlerine düşen giderlerin alındığı "680 Çalışmayan Kısım Giderleri" hesabının,
- İşletme için bir duran varlık imal edilmesi halinde ilgili duran varlık hesabının,
- İşletme faaliyetleri için yapılan yardımcı üretimden veya üretilen hizmetlerden üçüncü kişilerin yararlandırılması durumunda bu hizmet bölümüne düşen maliyet üzerinden ilgili alacak hesabının, borcuna karşılık alacaklandırılır.<sup>36</sup>

### **Mamuller**

Üretim faaliyetleri sonunda, işletme tarafından belli bir üretim sürecinden geçilerek ve mamulün yapısına göre değişen kendine özgü bir işleme tabi tutularak, hammaddelerin, işçiliğin ve genel üretim giderlerin girdi olarak kullanılıp meydana getirilen ve satışa hazır hale gelmiş emtialardır.<sup>37</sup>

Bu hesap üretimi tamamlanan mamullerin ambarlara alınmasıyla borçlandırılır. Satılması veya herhangi bir nedenle ambardan çekilmesiyle alacaklandırılır. Hesap,

- Satılan malın maliyetinin "620 Satılan Mamullerin Maliyeti" hesabına aktarılmasında,

- Fiziki nedenlerle mamul olma niteliğini kaybeden ürünlerin tasfiye edilmek üzere "157 Diğer Stoklar" hesabına aktarılmasında,

- Sayım sırasında bulunamayan mamullerin stoklardan düşülmesinde,

- İç tüketimde kullanılmasında (aynî yardım, eşantıyon, numune olarak verilmesi vb.) alacaklandırılır."<sup>38</sup>

<sup>36</sup> Irmak, Çağlayan, ve Kurnaz, Bal a.g.e., s.84.

<sup>37</sup> Şen, a.g.e., s.145

<sup>38</sup> Irmak, Çağlayan, ve Kurnaz, Bal a.g.e., s.84.

### **Ticari mallar**

Herhangi bir değişikliğe tabi tutulmadan satmak amacıyla işletmeye alınan ticari mallar ve benzeri kalemler bu hesapta yer alır. Satın alınan ticari mallar maliyet bedeli ile bu hesaba borç, satılması veya herhangi bir nedenle ambardan çekilmesinde ise maliyet bedeli ile alacak kaydedilir. Bu hesap,

- Satılan ticari malların maliyetinin "621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti" hesabına aktarılmasında,
- Fiziki nedenlerle niteliğini kaybeden ticari malların tasfiye edilmek üzere, "157 Diğer Stoklar" hesabına aktarılmasında,
- İç tüketimde kullanılmasında alacalandırılır.<sup>39</sup>

### **Diğer stoklar**

İlk madde ve malzeme, mamul mallar ve ticari malların kapsamına alınmayan yada sayılan bu malların artık hurda, promasyon, eşantiyon ve numuneler gibi niteliğe bürünmüş olan stokları ifade eder.<sup>40</sup> Elde edilen stoklar maliyet bedeli ile bu hesaba borç, satıldığında, devredildiğinde veya kullanıldığında alacak kaydedilir.<sup>41</sup>

150, 151, 152, 153, 157 nolu Hesapların Denetiminde Dikkat Edilecek Hususlar

- Mamul, yarı mamul ve satın alınan emtia maliyet bedeli ile değerlendirilir. Mükellefler değerlendirme yaparken diledikleri stok değerlendirme yöntemini kullanabilirler. Ancak dönem sonu maliyet bedelini LİFO yöntemine göre belirleyenler en az 5 yıl süre ile bu yöntemden vazgeçemezler. (VUK 274)

- Yarı mamullerin tamamlanma oranına göre maliyetlerden aldığı payın doğruluğu kontrol edilmelidir.

- Emtianın maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedelleri %10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği hallerde mükellefler maliyet bedeli yerine ortalama fiyat esası veya takdir esasına göre emsal bedeli tatbik edebilir. Bu hüküm imal edilen emtia içinde geçerlidir. (VUK 274)

<sup>39</sup> İrmak, Çağlayan, ve Kurnaz, Bal a.g.e., s.84.

<sup>40</sup> Şen, a.g.e., s.159.

<sup>41</sup> İrmak, Çağlayan, ve Kurnaz, Bal a.g.e., s.84.

- İmal edilen emtianın maliyet bedeli ile değerlemesinde, VUK 275. madde hükmü göz önünde tutulmalıdır
- Randıman hesaplaması ile üretilen mamul ve yarı mamuller kontrol edilmelidir.
- Envanter kayıtları; kaydi, gerekirse fiili envanter yapılarak doğruluğu araştırılmalıdır.
- Yangın, deprem ve su basması gibi doğal afetler yüzünden, yahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller sonucunda iktisadi kıymetlerinde önemli derecede azalış meydana gelen emtia ile maliyetlerinin hesaplanması mutad olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüpu, dese ve ıskartalar emsal bedeli ile değerlendirilir. (VUK 278)
- Zirai işletmeye dahil hayvanlar maliyet bedeli ile değerlendirilir. Maliyet bedelinin tespitinin mümkün olmadığı durumlarda maliyet bedeli yerine emsal bedeli esas alınır. Emsal bedeli bu hükmün uygulanmasında işletmenin bulunduğu yer (gezici hayvancılıkta kışlak) için zirai kazanç komisyonlarınca tespit edilmiş olan ortalama maliyet bedelidir. (VUK 277)
- 238 Seri Nolu VUK Genel Tebliğine göre "...emtianın satın alınıp, işletme stoklarına girdiği tarihe kadar oluşan kur farklarının maliyete intikal ettirilmesi zorunludur. Stokta kalan emtia ile ilgili olarak daha sonra ortaya çıkacak kur farklarının ise ilgili buldukları yıllarda gider yazılması veya maliyete intikal ettirilmesi mümkün bulunmaktadır..."
- İşletmelerin finansman temini maksadıyla bankalardan veya benzeri kredi müesseselerinden aldıkları krediler için ödedikleri faiz ve komisyon giderlerinden dönem sonu stoklarına pay vermeleri ihtiyaridir. (VUK GT 238)

#### **Stok değer düşüklüğü karşılığı (-)**

Yangın, deprem, su basması gibi doğal afetler yada bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak, yırtılmak, deforme olmak, teknolojik gelişmeler ve moda değişiklikleri nedeniyle stokların fiziki ve ekonomik değerlerinde önemli azalışların ortaya çıkması veya bunların dışında diğer nedenlerle stokların pazar

fiyatlarında düşmelerin meydana gelmesi dolayısıyla kayıpları karşılamak üzere ayrılan karşılıklara stok değer düşüklüğü karşılığı denir.<sup>42</sup>

Stok değer düşüklüğü tespit edildiğinde "654 Karşılık Giderleri" hesabının borcu karşılığında bu hesaba alacak kaydedilir. Karşılık ayrılan stok kaleminin işletme içinde kullanılması yada satılması halinde, ilgili stok hesabının alacağı ile karşılaştırılarak, daha önce ayrılan karşılık "644 Konusu Kalmayan Karşılıklar"hesabına aktarılarak kapatılır. Bu Hesabın Denetiminde Dikkat Edilecek Hususlar,

- Karşılık ayrılması esas olarak bilanço usulüne göre defter tutulması halinde mümkündür.
- İkinci sınıf tacirler (İşletme hesabı esasına göre defter tutanlar), değer düşüklükleri nedeniyle meydana gelen zararları ya doğrudan zarar yazmak suretiyle sonuç hesaplarına intikal ettirecekler veya stoklarını değer düşüklüğü kadar noksan değerleyerek meydana gelen zararı dönem kazancının tespitinde dikkate alacaklardır.
- Karşılık ayrılması gereken iktisadi kıymetin işletmenin satmak veya imalatında kullanmak yada hizmet üretiminde değerlendirilmek amacıyla imal edilmiş veya satın alınmış olması gerekir. Amortisman tabi iktisadi kıymetlerde meydana gelen değer düşüklükleri nedeniyle karşılık ayrılması söz konusu değildir.
- Değeri düşen malın dönem içinde satılması halinde herhangi bir karşılık ayrılmayacak, satıştan meydana gelen söz konusu zarar gelir tablosunda mal satış zararı olarak görünecek veya dönem karı o miktar kadar azalmış olacaktır.
- Ekonomik ve teknik icaplar dolayısıyla ortaya çıkan fireler, bozulmalar vs. stokların maliyetine dahil edilecektir. Bu stoklara ilişkin alışlarda ödenen KDV nin indirimi kabul edilecektir. Ancak belirlenen fire oranının üzerindeki firelerin sebebi araştırılarak ilgililere fatura edilecektir.
- Stoklarda meydana gelen azalma çalınmadan vs. kaynaklanıyorsa ve bu durum polis raporları vs. belgelerle kanıtlanabiliyorsa bu durumda çalınan mal maliyet bedeli üzerinden zarar yazılır. Ancak bu zarar K.K.E.G. olarak değerlendirilir ve matrah tespitinde ticari kazanca ilave edilir. Çalınan bu mala ilişkin olarak ödenen KDV ise

---

<sup>42</sup> Şen, a.g.e., s.167.

KDVK<sup>1</sup> nün 30/c maddesi uyarınca indirilemez, daha önce indirilmişse bu durumda hesaplanan KDV ye eklenerek beyan edilir.

- Sebebi bilinmeyen veya izah ve isbat edilemeyen stok sayım noksanları emsal satış bedeli üzerinden hasılat olarak dikkate alınır ve bu bedel üzerinden KDV hesaplanarak ilgililere fatura edilir.<sup>43</sup>

- VUK'un 278. maddesinde belirtilen kıymeti düşen malların karşılık ayrılarak gider yazılabilmesi için kıymet düşüklüğünün kısmen veya tamamen olmasına bakılmaksızın takdir komisyonuna tespit ettirilmesi gerekir.

- Deprem ve sel felaketi nedeniyle zayi olanlar hariç olmak üzere zayi olan mallara ait KDV indirim konusu yapılamaz. (KDV Md. 30)

- Emsal bedeli maliyet bedelinin altına düşen malların değerlendirilmesi sonucu oluşan zarar üç şekilde muhasebeleştirilebilir.

- Karşılık bedeli maliyet bedelinden düşülerek net satış bedeli, satış hasılatı ile karşılaştırılarak işlem yapılabilir.

- Karşılık hesabının satış zararını karşılaması, artan kısmın "Konusu kalmayan karşılık" olarak kar yazılması mümkündür.

- Satış bedeli ile stok maliyeti karşılaştırılır. Satışın yapıldığı dönemde daha önce ayrılan karşılık tutarı iptal edilerek bu tutarın tamamı "644 Konusu Kalmayan Karşılıklar" hesabına alınır.

### **Verilen sipariş avansları**

Yurt içinden yada yurt dışından satın alınmak üzere siparişe bağlanan stoklarla ilgili olarak yapılan avans ödemelerinin izlendiği hesaptır.

Yurt içi ve yurt dışındaki satıcıya nakden ödeme, satıcının hesabına virman veya havale yapmak veya herhangi bir değeri satıcıya vermek yoluyla avans oluşturulabilir. Açtırılan akreditif karşılığında yatırılan paralar malın tesliminden önce satıcının eline geçmiyor olmasına karşılık alıcı açısından mal için önceden ödenmiş bir para niteliği taşıdığı için sipariş avansı olarak kabul edilir ve bu hesapta izlenir.

Yapılan ödemeler bu hesaba borç malın teslimi üzerine alacak kaydedilir.

<sup>43</sup> Irmak, Çağlayan, ve Kurnaz, Bal a.g.e., s.84.



Verilen sipariş avansları hesabı, avansın ödenmesinde yada akreditif açtırılmasında borçlanır, avansın veya akreditif tutarının teslim edilen mal bedeline mahsubunda ise alacaklanır. Siparişin iptal edilmesi üzerine veya sipariş bedelinin avans tutarından daha az olarak oluşması nedeniyle avansın bütününe veya bir kısmının geri alınması durumunda da hesap alacaklanır.

Bu Hesabın Denetiminde Dikkat Edilecek Hususlar:

- Verilen avansı, gelecek hesap dönemlerine ait peşin ödenen bir gider olarak nitelendirmek mümkündür,
- Avanslar reeskonta tabi tutulamaz,
- Vergilendirmede dönemsellik ilkesi gereği kazancın elde edildiği hesap dönemi giderlerine aktarılmasını temin etmek amacıyla verilen sipariş avanslarının aktif geçici hesaplarda gösterilmesi muhasebe tekniğinin gereğidir,
- Verilen avansların dipnotlarda gösterilmesi gerekmektedir,
- Verilen sipariş avansları senetsiz alacaklarda olduğu gibi ve Türk Lirası veya Yabancı paralı oluşu göz önünde tutularak kayıtlı değeri ile değerlendirilir,
- Verilen avanslar için şüpheli alacak karşılığı ayrılmaz.<sup>44</sup>

### 3.1.8. Mali duran varlıklar hesabı

TTK ve VUK'a göre bağlı menkul kıymetler arasında yer alan hisse senedi, tahvil, bono vb. menkul kıymetler ile Ortaklık Payları hisse senedi ile temsil edilen iştirakler ve bağlı ortaklıklar aynen dönen varlıklar arasında yer alan menkul kıymetler olarak değerlendirilir.<sup>45</sup>

Vergi Usul Kanunu'nda iştiraklerin değerlemesi konusunda özel bir hüküm yoktur. Bu nedenle değerlemenin 289. madde hükmü uyarınca mukayyet değerle yapılması gerekir. Dolayısıyla iştirakler, bağlı ortaklıklar dönem sonunda kayıtlı değerle hükme alınır.<sup>46</sup>

<sup>44</sup> Irmak, Çağlayan, ve Kurnaz, Bal a.g.e., s.84.

<sup>45</sup> Bünyamin Öztürk, Mustafa Özer, *Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri* (Ank. 2003), s.62.

<sup>46</sup> Öztürk, Özer, a.g.e., s.62

### 3.1.9. Maddi duran varlıklar hesabı

İşletme faaliyetlerinde kullanılmak üzere edilen ve tahmini yararlanma süreci bir yıldan fazla olan fiziki varlık kalemlerinin ve bunlarla ilgili birikmiş amortismanların izlendiği hesap grubudur.<sup>47</sup>

Bu hesapların denetiminde dikkat edilecek hususlar;

- İktisadi işletmelere dahil gayrimenkullar, tesisat, makineler, gemiler ile diğer taşlıtların maliyet bedeli ile değeri lenmesi gerekir. (VUK mad.269)
- Maddi duran varlıkların maliyeti oluşturulurken VUK 270,271,272,273. madde hükümlerine uyulup uyulmadığı kontrol edilmelidir.
- Boş arazi ve arsa için amortisman ayrılmamalıdır. (VUK md.314)
- Mükellefler amortisman oranını, %20 nispetinden fazla olmamak üzere serbestçe belirlerler. (VUK mad.315). Azalan bakiyeler usulünde oran normal amortisman oranının iki katıdır. Maliye Bakanlığınca belirlenen düşük ya da yüksek amortisman oranları da vardır.
- Normal amortisman usulünden azalan bakiyeler usulüne geçilemez. (VUK mad.320)
- Amortismanın herhangi bir yıl yapılmamasından veya ilk uygulanan orandan düşük bir oranla yapılmasından dolayı amortisman süresi uzatılamaz. (VUK mad.320)
- Maddi duran varlıkların satıldığı yıl amortisman ayrılmaz.
- Yapılmakta olan yatırımlar için amortisman ayrılmaz.
- Binek otomobilleri (faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması ve işletilmesi olanlar hariç) için kıst amortisman ayrılmalıdır. (VUK md.320)

<sup>47</sup> Nalan Akdoğan, Orhan Sevilengül, a.g.e., 233.

- Maddi duran varlıkların satılması halinde satış bedelinin doğruluğu araştırılmalı ve birikmiş amortismanlar ile maddi duran varlık yeniden değerlendirme değer artış fonunun kar zararın tespitinde doğru olarak dikkate alınıp alınmadığı kontrol edilmelidir.<sup>48</sup>

### 3.1.10. Maddi olmayan varlıklar hesabı

Herhangi bir fiziksel varlığı bulunmayan ve işletmenin belli bir şekilde yararlandığı veya yararlanmayı beklediği aktifleştirilen giderler ile belli koşullar altında hukuken himaye gören haklar ve şerefiyelerin izlendiği hesap grubudur.

Bu grupta yer alan gayri maddi haklar (özel maliyet hariç) VUK'un mükerrer 298. maddesi uyarınca yeniden değerlemeye tabi tutulamazlar.

#### Haklar

İmtiyaz, patent, lisans, ticari marka ve unvan gibi bir bedel ödenerek elde edilen bazı hukuki tasarruflar ile kamu otoritelerinin işletmeye belirli alanlarda tanıdığı, kullanma, yararlanma gibi yetkiler dolayısıyla yapılan harcamaları kapsar.<sup>49</sup>

Bu Hesabın Denetiminde Dikkat Edilecek Hususlar:

- Haklar yararlanma süreleri içerisinde, yararlanma süreleri belli olmayanlar ise 5 yıllık sürede eşit taksitlerle itfa olunarak yok edilir.
- Haklar maliyet bedeli ile değerlendirilir.
- Yeniden değerlemeye tabi değildir. (VUK mük 298)

#### Şerefiyeler

Bu hesap, bir işletme devralınırken katlanılan maliyet ile söz konusu işletmenin rayiç bedelle hesaplanan net varlıklarının (öz varlık) değeri arasındaki olumlu farkların izlenmesinde kullanılır. Şerefiye hesaplanırken rayiç bedelin tespit edilememesi halinde, net defter değeri esas alınır.<sup>50</sup>

Bu Hesabın Denetiminde Dikkat Edilecek Hususlar:

- Şerefiyeler mukayyet değeri ile değerlendirilir. (VUK Md, 282)

<sup>48</sup> Irmak, Çağlayan, ve Kurnaz, Bal a.g.e., s.103.

<sup>49</sup> Irmak, Çağlayan, ve Kurnaz, Bal a.g.e., s.104.

<sup>50</sup> Irmak, Çağlayan, ve Kurnaz, Bal a.g.e., s.106.

- Amortisman yolu ile eşit miktarlarda 5 yılda itfa edilir. Ayrılan amortismanlar "268" nolu hesapta izlenir.( VUK Mad. 326)

- Yeniden değerlemeye tabi değildir. (VUK Mük 298)

### **Kuruluş ve örgütlenme giderleri**

İşletmenin kurulması, yeni bir şubenin açılması, işlerin sürekli olarak genişletilmesi için yapılan ve karşılığında maddi bir değer elde edilmeyen giderlerin aktifleştirilmesi durumunda izlendiği hesaptır.<sup>95</sup>

Bu Hesabın Denetiminde Dikkat Edilecek Hususlar:

- İlk tesis ve taazzuv giderlerinin aktifleştirilmesi ihtiyaridir. (VUK Mad. 282) istenildiği takdirde bir defada da gider yazılabilir. (KVK Mad. 14/2)

- Aktifleştirilen ilk tesis ve taazzuv giderleri amortisman yoluyla 5 yılda itfa olunur. (VUK Mad. 326)

- İlk tesis ve taazzuv giderleri mukayyet değeri ile değerlendirilir (VUK Md. 282). Ancak, mukayyet değer yapılan giderlerden fazla olamaz.

- Kuruluş ve örgütlenme giderleri kurumlar için geçerli bir giderdir. Gerçek kişiler, işletme ve ortakları kuruluş giderlerini doğrudan gider kaydederler.

- Yeniden değerlemeye tabi değildir. (VUK. Mük. 298 )

### **Araştırma ve geliştirme giderleri**

İşletmede, yeni ürün ve teknolojiler oluşturulması, mevcutların pekiştirilmesi ve benzeri amaçlarla yapılan her türlü harcamalardan, aktifleştirilen kısmının izlendiği hesaptır.<sup>51</sup>

Bu Hesabın Denetiminde Dikkat Edilecek Hususlar:

- 5 yıl içinde eşit taksitlerle itfa edilerek yok edilir.
- Maliyet bedeliyle kaydedilir.
- Yeniden değerlendirme hükümlerine tabi değildir. ( VUK Mük. 298)

<sup>51</sup> Irmak, Çağlayan, ve Kurnaz, Bal a.g.e., s.106.

### **Özel maliyetler**

Kiralanan gayri menkullerin geliştirilmesi veya ekonomik değerinin sürekli olarak artırılması amacıyla yapılan giderlerle (normal bakım onarım ve temizleme giderleri hariç) bu gayrimenkulun kullanılması için yapılan kira süresinin sonunda mal sahibine bırakılacak olan varlıkların bedellerini kapsar. Kiralanan bir gayrimenkulun yararlı olma boyutlarını genişleten (kapasitesini ve/veya verimini artıran) ya da yararlı olma süresini (ekonomik ömrünü) uzatan nitelikteki işlemlerin gerektirdiği harcamalar; kiralanan bir gayri menkulde işletme faaliyetlerinin yürütülmesi için yapılan, kira sözleşmesine göre gayrimenkul sahibine kalacak olan düzenlemelerin (sabit raflar, ses düzeni vb.) gerektirdiği harcamalar, kiralanan bir gayri menkulde işletme faaliyetlerinin yürütülmesi için yapılan ancak kira süresinin sonunda sökülmesi halinde bir değer taşımayacak düzenlemelerin (aydınlatma tesisatı gibi) gerektirdiği harcamalar.<sup>52</sup>

Özel maliyet gideri olarak muhasebeleştirilir.

Bu Hesabın Denetiminde Dikkat Edilecek Hususlar:

- Özel maliyetler maliyet değeri ile değeri.
- Özel maliyetler kira süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilir.

(VUKMad. 327)

- Kira süresi dolmadan, kiralanan şeyin boşaltılması halinde henüz itfa edilmemiş olan giderler, boşaltma yılında bir defada gider yazılır. (VUK Mad. 327)

- Yeniden değerlemeye tabi tutulabilir. (VUK Mük. 298) (4369 Sayılı Kanunla yürürlük)

### **Diğer maddi olmayan duran varlıklar**

Yukarıda sayılanların dışında kalan diğer maddi olmayan duran varlık kalemlerinin izlendiği hesaptır.

### **Birikmiş amortismanlar (-)**

Maddi olmayan duran varlık bedellerinin, kullanabilecekleri süre içerisinde yok edilebilmesini sağlamak amacıyla kullanılan hesaptır.

<sup>52</sup> Irmak, Çağlayan, ve Kurnaz, Bal a.g.e., s.107.

Ayrılan amortismanlar ilgili gider hesapları karşılığında bu hesaba alacak; kullanım hakkı sona erenler yada elden çıkarılanlar hesaba borç, ilgili varlık hesabın alacak kaydedilir.<sup>53</sup>

### **Verilen avanslar**

Maddi olmayan duran varlıklarla ilgili olarak gerek yurt içi, gerekse yurtdışındaki kişi ve kuruluşlara yapılan avans ödemelerinin izlendiği hesaptır.<sup>54</sup>

Değerlemesi ve envanteri 159 ve 259 nolu avans hesapları gibi yapılır.

### **Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar**

- a) Arama giderleri
- b) Hazırlık ve geliştirme giderleri
- c) Diğer özel tükenmeye tabi varlıklar
- d) Birikmiş tükenme payları (-)
- e) Verilen avanslar

#### **a) Arama giderleri**

Arama amacıyla yapılan ve bununla ilgili giderlerin izlendiği hesaptır. Maden yatağının işletmeye elverişli olup olmadığının belirlenmesi ve giriş noktalarının saptanması için; işletmeye geçmeden önce yapılan arama giderleri ile petrol araştırmasıyla ilgili olarak arazinin yerden ve havadan (topoğrafik, jeolojik, jeofizik, vb.) incelenmesine ve gerekli işlem, deneyim ve jeolojik bilgi almak amacıyla yapılan sondaj giderleri gibi yapılan harcamalar bu hesapta izlenir.<sup>55</sup>

#### **Bu Hesabın Denetiminde Dikkat Edilecek Hususlar:**

- Arama giderleri mukayyet değerle değerlendirilir.
- Arama sonunda cevher bulunursa aktifleştirilerek amortisman yoluyla itfa edilir. (VUK 316)
- Cevhere rastlanamaması durumunda tamamı gider yazılarak yok edilir.

<sup>53</sup> Irmak, Çağlayan, ve Kurnaz, Bal a.g.e., s.107

<sup>54</sup> Irmak, Çağlayan, ve Kurnaz, Bal a.g.e., s.107

<sup>55</sup> Irmak, Çağlayan, ve Kurnaz, Bal a.g.e., s.108

- Bu hesap için yeniden değerlendirme yapılamaz. (VUK Mük. 298/1)
- Üretimin sürdürülmesi sırasında üretim seyrini belirlemek için yapılan sondajların giderleri bu hesaba alınmaz, o dönemin üretim maliyetlerine yüklenir.

### **Hazırlık ve geliştirme giderleri**

Hazırlık ve geliştirme giderleri arama giderlerinden sonraki safha olup arama giderleri ile varlığı tespit edilen cevhere ulaşmak için yapılan giderlerden oluşur.”<sup>56</sup>

Bu Hesabın Denetiminde Dikkat Edilecek Hususlar:

- Hazırlık ve geliştirme giderleri maliyet bedeli üzerinden değerlendirilir.
- İşletme tarafından yapılan veya işletme dışına ihale edilen hazırlık işleri ile ilgili giderler bu hesaba borç yazılır,
- Yapılan gider karşılığında çıkarılmaya hazır hale gelen cevher veya petrol miktarı göz önünde tutularak itfa edilir.
- Bu hesap için yeniden değerlendirme yapılamaz. (VUK Mük. 298/1 )

### **Diğer özel tükenmeye tabi varlıklar**

Özellikle kendi bölümlerinde tanımlanmayan özel tükenmeye tabi diğer varlık değerlerinin izlendiği hesaptır.”<sup>57</sup>

Bu Hesabın Denetiminde Dikkat Edilecek Hususlar:

- Elde edilmeleri için yapılan harcamalar üzerinden değerlendirilir.

Varlık tamamen amorti edildiğinde, birikmiş amortisman hesabının borcuna karşılık, bu hesaba alacak yazılır.

## **3.2. Yabancı Kaynaklarla İlgili Test Edilmesi Gereken Unsurlar**

### **3.2.1. Mali borçlar**

Kredi kurumlarına olan borçlar ile para ve sermaye piyasası araçlarıyla sağlanan krediler ve işletmece borçlanma amacıyla ihraç edilmiş menkul değerler bu hesap grubunda yer alır.<sup>58</sup>

<sup>56</sup> İrmak, Çağlayan, ve Kurnaz, Bal a.g.e., s.108

<sup>57</sup> İrmak, Çağlayan, ve Kurnaz, Bal a.g.e., s.109

## **\*\* Banka Kredileri**

Bu hesap banka ve diğer finans kuruluşlarından sağlanan kısa vadeli kredilere ilişkin tutarları içeren hesap kalemidir. Hesap, kullanılan nakdi kredi tutarlarını içerir. Gayri nakdi kredi tutarları ise Nazım Hesaplarda izlenir.<sup>59</sup>

Alınan kısa vadeli krediler bu hesaba alacak ödemeleri halinde borç yazılır.<sup>60</sup>

Türk paralı kredi borçları kayıtlı değeri ile değeri. Yabancı paralı borçların TL karşılıkları değerlendirme günündeki kurlarla değerlendirilerek, bilanço günündeki değere ulaştırılır.”<sup>61</sup>

### **Bu Hesapların Denetiminde Dikkat Edilecek Hususlar**

- Bu hesabın envanteri, ilgili bankadan alınacak hesap ekstresi, hesap cüzdanı ve muhasebe kaydının karşılaştırılması ile yapılır.
- TL üzerinden işlem gören hesaplar kayıtlı değeri ile değeri.
- Döviz kredi hesapları ise kur değerlendirmesi yapılarak değeri.
- Dönem sonu itibariyle işleyen faizler finansman giderleri hesaplarına borç, 381 / 481 Gider Tahakkukları Hesabına Alacak; ilgili bankanın faiz dekontunun işletmeye geldiği tarihte 300 / 400 Banka Kredileri hesabına alacak verilerek 381 / 481 Nolu hesap kapatılır. (Yatırım kredilerinde yatırım dönemi faizleri yatırım maliyetine eklenir.)
- Amortisman tabi iktisadi kıymetin aktife girdiği dönemin sonuna kadar doğan kredi faizleri ve kur farklarının maliyete eklenmesinin zorunludur. Bu dönemden sonra doğan kredi faizleri ve kur farklarının ise maliyete eklenmesinin veya doğrudan gider yazılmasının ihtiyaridir. (VUK Genel Tebliği 163)
- Döviz kredisi kullanılarak yurt dışından sabit kıymet ithal edilmesi sırasında veya sonrasında bu kıymetlere ilişkin borç taksitlerinin değerlemesi dolayısıyla ortaya çıkan kur farklarından, sabit kıymetin iktisap edildiği dönem sonuna kadar olanların kıymetin maliyetine eklenmesi zorunlu bulunmakta; aynı kıymetlerle

<sup>58</sup> Denetim, İlke ve Esasları, a.g.e., s.375.

<sup>59</sup> Akdoğan, Sevilengül, a.g.e., s.311.

<sup>60</sup> Akdoğan, Sevilengül, a.g.e., s.311.



ilgili söz konusu dönemden sonra ortaya çıkan kur farklarının ise ait olduğu yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete intikal ettirilerek amortisman konusu yapılması isteğe bağlıdır. (163 seri nolu VUK Genel Tebliği)

- Yabancı para cinsinden olan krediler, dönem sonu itibariyle değerlendirilerek değerlendirme farkı 300/400 Banka Kredileri hesabına alacak kaydedilir.

- Yatırımın finansmanında kullanılan kredilerle ilgili faizlerden kuruluş dönemine ait olanların sabit kıymetle birlikte amortisman yoluyla itfa edilmek üzere yatırım maliyetine eklenmesi zorunlu iken, işletme dönemine ait olanların ilgili buldukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete intikal ettirilmek üzere amortisman tabii tutulması ihtiyaridir. (163 seri nolu VUK Genel Tebliği)

Emtianın satın alınıp işletme stoklarına girdiği tarihe kadar oluşan kur farklarının maliyete intikal ettirilmesi zorunludur. Stokta kalan emtiayla ilgili olarak daha sonra ortaya çıkacak kur farklarının ise ilgili buldukları yıllarda gider yazılması veya maliyete intikal ettirilmesi ihtiyaridir.

### **Çıkarılmış Tahviller**

İşletme tarafından çıkarılmış bulunan tahviller bu hesapta izlenir. Çıkarılmış tahviller nominal bedelleri ile bu hesaba alacak kaydedilir.<sup>62</sup>

### **Çıkarılmış Bonolar ve Senetler**

Tedavüldeki finansman bonoları ve banka bonoları gibi kısa vadeli para ve sermaye piyasası araçları karşılığında sağlanan fonlar bu hesapta izlenir.<sup>63</sup>

Bu hesapta tanımlanan menkul kıymetler ihraç edildiğinde nominal bedel üzerinden hesaba alacak, ilgili hesaplara borç kaydedilir.

Ödenmeleri halinde hesaba borç kaydedilir.<sup>64</sup>

<sup>61</sup> Akdoğan, Sevilengül, a.g.e., s.311.

<sup>62</sup> Akdoğan, Sevilengül, a.g.e., s.311.

<sup>63</sup> Akdoğan, Sevilengül, a.g.e., s.323.

<sup>64</sup> Akdoğan, Sevilengül, a.g.e., s.323.

Çıkarılmış bono ve senetler tahvillerde olduğu gibi itibari değerleri ile değerlendirilir. Yabancı para üzerinden çıkarılmış bono ve senetlerin itibari değerinin Türk Lirası karşılıkları değerlendirme kuru ile bilanço günündeki değerine getirilir.”<sup>65</sup>

Bu Hesabın Denetiminde Dikkat Edilecek Hususlar:

- İskontolu olarak ihraç edilen bonoların ödenmesi sırasında nominal bedel ile satış bedeli arasındaki tutar elde edenler yönünden faiz geliri olarak vergiye tabidir. Çıkarılan işletme yönünden finansman gideridir.
- Çıkarılan bonolar üzerinden damga vergisi tahakkuk ettirilir.
- Dövizli finansman bonoları ihraç tarihindeki döviz alış kurları üzerinden kaydedilir ve dönem sonunda menkul kıymet ihraç farkları dahil olmak üzere Maliye Bakanlığınca belirlenen kur üzerinden değerlendirilir.
- Bu hesap dönem sonlarında itibari değer ile değerlendirilir.
- Ulusal para cinsinden olmayan bono ve senetler bilanço günündeki değerlendirme kuru ile değerlendirilir.
- Çıkarılmış bono ve senetlerin 308 nolu hesapta bekletilen ihraç farklarından gidere dönüşen kısmı finansman giderlerine aktarılır.<sup>66</sup>

#### **Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler**

Çıkarılmış bonolar ve senetler kapsamına alınamayan diğer menkul kıymetlerin izlendiği hesaptır.”<sup>67</sup>

Bu Hesabın Denetiminde Dikkat Edilecek Hususlar:

- Çıkarılmış diğer menkul kıymetler tahviller gibi itibari değeri ile değerlendirilir.
- Bilanço günü itibariyle işlemiş faizleri dönemsellik ilkesi gereği tahakkuk ettirilir.

<sup>65</sup> Akdoğan, Sevilengül, a.g.e., s.323.

<sup>66</sup> Irmak, Çağlayan, ve Kurnaz, Bal a.g.e., s.115.

<sup>67</sup> Akdoğan, Sevilengül, a.g.e., s.324.

- Bu hesapta tanımlanan menkul kıymetler ihraç edildiğinde nominal bedel üzerinden bu hesaba alacak, ilgili hesaplara borç kaydedilir. Ödenmeleri halinde bu hesaba borç kaydedilir.

- İskontolu olarak ihraç edilenlerin aktifleştirilen ihraç farklarından ilgili döneme isabet eden kısmı finansman giderleri hesabına aktarılır.

- Dövizli olanlar ilan edilen kura göre değerlendirilir.<sup>68</sup>

### **Diğer Mali Borçlar**

Bu hesaba borcun doğması halinde alacak, ödenmesi halinde de borç kaydedilir.

Bu hesaplarla ilgili olarak;

1- Dövizli banka kredilerinin, bilanço günü itibariyle V.U.K hükümlerine uygun olarak değerlemeye tabi tutulup tutulmadıklarının,

2- Faiz ve kur farkı şeklinde oluşan finansman giderlerinin ilgili hesaplara dağıtımının V.U.K'u hükümlerine uygunluğunu,

3- Finansman giderlerinin sonuç hesaplarına intikaline dönemsellik ilkesine uyulup uyulmadığının,

4- Ödenen faizlerle ilgili olarak stopaj mükellefiyetinin yerine getirilip getirilmediğinin,

5- Bu hesaplarda belirtilen borçların, kaynakları ve tutarları itibariyle Kurumlar Vergisi Kanunu (K.V.K)'nda belirtilen örtülü sermaye teşkil edip etmediklerinin,

6- Tekdüzen Hesap Planına göre bu hesaplardaki borçlardan, nominal değerinin altında ihraç edilen tahvil, senet vs. diğer menkul kıymetlerin nominal değeri ile satış fiyatı arasındaki fark olarak gelecek döneme ait kısmına ilişkin olarak ayrılan

---

<sup>68</sup> İrmak, Çağlayan, ve Kurnaz, Bal a.g.e., s.116.

“*Menkul Kıymetler İhraç Farkları*” hesabındaki değerlerin mali kârın tespitinde nasıl dikkate alındığının, test edilmesi gerekir.”<sup>69</sup>

### 3.2.2. Ticari borçlar

Kuruluşun ticari ilişkileri nedeniyle ortaya çıkan senetli ve senetsiz borçların kaydedildiği hesaptır. Bu gruba dahil hesaplan aşağıda belirtilmiştir.”<sup>70</sup>

#### Satıcılar

İşletmenin faaliyet konusu ile ilgili her türlü mal ve hizmet alımlarından kaynaklanan senetsiz borçların izlendiği hesaptır. Ortaklar, ana kuruluşlar, işletmeler ve bağlı ortaklıklara olan senetsiz ticari borçların bilanço dipnotlarında gösterilmesi gerekir. Senetsiz borcun doğması ile bu hesaba alacak, ödenmesi halinde borç kaydedilir. İşletmenin faaliyet konusu dışındaki alımları dolayısıyla doğan senetsiz borçlan bu hesapta değil, "336 Diğer Çeşitli Borçlar" hesabında izlenir.”<sup>71</sup>

Bu Hesabın Denetiminde Dikkat Edilecek Hususlar:

- Türk parası borçlar mukayyet değer ile değerlendirilir.(VUK 285)
- Yabancı para cinsinden olan borçlar VUK 280'e göre değerlendirilir.
- VUK 238 seri numaralı tebliğe göre "...emtianın satın alınıp, işletme stoklarına girdiği tarihe kadar oluşan kur farklarının maliyete intikal ettirilmesi zorunludur. Stokta kalan emtia ile ilgili olarak daha sonra ortaya çıkacak kur farklarının ise ilgili buldukları yıllarda gider yazılması veya maliyete intikal ettirilmesi mümkün bulunmaktadır."
- Oluşan vade farkları "780 Finansman Giderleri" hesabına, olumsuz kur farkları ise "656 Kambiyo Zararları Hesabına" borç; "320 Satıcılar Hesabına" alacak yazılır.

#### Borç senetleri

İşletmenin faaliyet konusu ile ilgili her türlü mal ve hizmet alımlarından kaynaklanan senede bağlanmış ticari borçlarının izlendiği hesaptır. Ortaklar, ana kuruluş, iştirakler ve bağlı ortaklıklara olan senetli ticari borçların bilanço dipnotlarında

<sup>69</sup> Denetim İlke ve Esasları, a.g.e., s.376.

<sup>70</sup> Denetim İlke ve Esasları, a.g.e., s.377.

<sup>71</sup> Irmak, Çağlayan, ve Kurnaz, Bal a.g.e., s.116

gösterilmesi gerekir. Borç senetleri tutarları bu hesaba alacak, ödenmesi halinde borç kaydedilir.<sup>72</sup>

Bu Hesabın Denetiminde Dikkat Edilecek Hususlar:

- Satıcılar hesabı gibi değerlendirilir.
- Borç senetlerinin reeskonta tabi tutulması ihtiyaridir. Ancak alacak senetlerini reeskonta tabi tutanlar borç senetlerini de reeskonta tabi tutmak zorundadırlar.(VUK 285)
- Hatır senetleri gibi işletmenin ticari faaliyetlerinden doğmayan senetler reeskonta tabi tutulamaz. Hatır senetleri nazım hesaplarda izlenir.
- Ortaklar, ana kuruluş, iştirakler ve bağlı ortaklıklara olan senetli borçlara ödenen vade farkları ile diğer ticari ilişkide bulunan ticari kuruluşlara ödenen vade farkları arasında oransızlık olup olmadığı araştırılmalıdır.
- Oransızlık olması halinde KVK 17. madde uyarınca örtülü kazanç olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği dikkate alınmalıdır.

#### **Alınan depozito ve teminatlar**

Üçüncü kişilerin belli bir işi yapmalarını, aldıkları bir değeri geri vermelerini sağlamak amacıyla ve belli sözleşmeler nedeniyle gerçekleşecek bir alacağın karşılığı olarak alınan depozito ve teminat niteliğindeki değerlerin izlendiği hesaptır.

Alınan depozito ve teminatlar bu hesabın alacağına, geri verilenler veya mahsup edilenler borcuna kaydedilir.<sup>73</sup>

#### **Diğer ticari borçlar:**

Yukarıdaki hesap kalemlerinin hiç birinin kapsamına alınmayan ticari borçların izlendiği hesaptır.

Bu hesaba, borcun doğması halinde alacak, ödenmesi halinde borç kaydedilir.

Bu hesaplarla ilgili olarak,

- Satıcılar hesabındaki ortaklar, ana kuruluş, iştirakler ve bağlı ortaklıklara olan ortaklar, ana kuruluş, iştirakler ve bağlı ortaklıklara ait borçların

<sup>72</sup> İrmak, Çağlayan, ve Kurnaz, Bal a.g.e., s.118

<sup>73</sup> Denetim İlke ve Esasları, a.g.e., s.378.

görüldüğü satış hesabı kısmı ile diğer ticari ilişkide bulunan kuruluşlara borçların görüldüğü satış hesabı kısmının ödenen vade farkları açısından farklılıklarının olup olmadığının;

- Senede bağlanmış borç senetleri üzerinden ayrılan reeskontun Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun olup olmadığının,

test edilmesi gerekir.<sup>74</sup>

### **3.2.3 Diğer borçlar**

Bu hesap grubu; herhangi ticari bir nedene dayanmadan meydana gelmiş borçların kaydedildiği hesapları kapsar. Bu gruba dahil borçlar aşağıdaki gibidir.

#### **Ortaklara Borçlar:**

İşletmenin esas faaliyet konusu dışındaki istemleri dolayısıyla ortaklara borçlu bulunduğu tutarların izlendiği hesaptır. Borcun doğması halinde hesaba alacak, ödenmesi halinde ise borç kaydedilir.

#### **İştiraklere Borçlar:**

İşletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısıyla iştiraklerine olan borçlarının izlendiği hesaptır. Bu hesaba; borcun doğması halinde alacak, ödenmesi halinde ise borç kaydedilir.

#### **Bağlı Ortaklıklara Borçlar:**

İşletmenin; sermaye taahhüdünden borçları hariç olmak üzere faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısıyla bağlı ortaklıklara olan borçlarının izlendiği hesaptır. Bu hesaba, borcun doğması halinde alacak, ödenmesi halinde ise borç kaydedilir.

#### **Personele Borçlar:**

İşletmenin personeline olan çeşitli borçlar bu hesapta izlenir.

<sup>74</sup> Denetim İlke ve Esasları, a.g.e., s.378

Tahakkuk eden personele borçlar bu hesabın alacağına, ödenmesi halinde borcuna kaydedilir.

### **Diğer Çeşitli Borçlar:**

Ticari olmayıp yukarıda hesaplardan hiçbirinin kapsamına alınamayan çeşitli borçların izlendiği hesaptır. Bu hesaba, borcun doğması halinde alacak, ödenmesi halinde ise borç kaydedilir.

Bu hesaplarla ilgili olarak;

- Bu kapsama giren borçların Kurumlar Vergisi Kanunu'nda belirtilen "örtülü sermaye" teşkili mahiyetinde olup olmadıklarının,
  - Örtülü sermaye mahiyetinde olmamakla birlikte bu borçlar için ödenen finansman giderlerinin örtülü kazanç dağıtım anlamında olup olmadığının,
- test edilmesi gerekir.

### **Bu Hesapların Denetiminde Dikkat Edilecek Hususlar**

- Bu grupta yer alan borçlar, senetli-senetsiz, Türk paralı yabancı paralı oluşları, göz önünde tutularak ticari borçlarda olduğu gibi değerlendirilir.
- Ortaklar, ana kuruluş, iştirakler ve bağlı ortaklıklara olan borç ilişkileri gözden geçirilerek örtülü sermaye ve örtülü kazanç olup olmadığı araştırılmalıdır.

## **3.3 Özkaynaklarla İlgili Olarak Test Edilmesi Gereken Unsurlar**

### **3.3.1 Ödenmiş sermaye:**

İşletmeye tahsis edilen veya işletmelerin ana sözleşmelerinde yer alan ve Ticaret Siciline tescil edilmiş bulunan sermaye tutarı bu hesapta yer alır. Kayıtlı sermaye sistemine alman ortaklıklarda çıkarılmış sermaye gösterilir. Kayıtlı sermaye tavanı ayrıca dipnotlarda belirtilir. Taahhüt edilen sermaye tutarı bu hesaba alacak, ödenmemiş sermaye hesabına borç kaydedilir.

### **Ödenmemiş Sermaye:**

İşletmeye tahsis edilen veya ortaklarca yüklenilen sermayenin henüz ödenmemiş kısmıdır. Taahhüt edilen sermaye tutarı "500- Sermaye Hesabı" alacağı ile bu hesaba borç, ödenen tutarlar alacak kaydedilir.

### **3.3.2.Sermaye yedekleri:**

Hisse senedi ihraç primleri, iptal edilen ortaklık payları ve yeniden değerlendirme değer artışları gibi sermaye hareketleri dolayısıyla ortaya çıkan ve işletmede bırakılan tutarların izlendiği hesap grubudur.

#### **Hisse Senedi İhraç Primleri:**

Yeni çıkarılan hisse senetlerinin primli satışından kaynaklanan tutarlar bu hesapta izlenir. Hisse senedinin nominal fiyatı ile satış fiyatı arasındaki fark, bu hesabın alacağına; satış biçimine bağlı olarak, ilgili hesabın borcuna kaydedilir. Bu tutarların sermayeye ilavesi veya başka bir amaçla kullanılması durumunda hesaba borç kaydedilir.

#### **Hisse Senedi İptal Kârları:**

İptal edilen hisse senetlerinin bedellerine mahsuben yapılan ödemelerin, bunların yerine çıkarılan hisse senetlerinden elde edilen hasılat noksanı kapatıldıktan sonra artan kısmın izlendiği hesaptır. Elde edilen hisse senedi iptal karları bu hesaba alacak kaydedilir. Bu tutarların sermayeye ilavesi veya başka amaçlarla kullanılması durumunda ilgili hesaplara borç kaydedilir.

#### **Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları:**

İşletmenin aktifine kayıtlı maddi duran varlık kalemlerinin yeniden değerlendirilmesinden oluşan değer artışlarının izlendiği hesaptır. Yeniden değerlendirme net değer artışı ilgili hesaplar karşılığında bu hesaba alacak kaydedilir. Bu tutarların sermayeye ilavesi veya başka bir amaçla kullanılması durumunda bu hesaba borç kaydedilir.



### **İştirakler Yeniden Değerleme Artışları:**

İşletmenin iştirakleri ile bağlı ortaklıkları bünyesinde yapılan yeniden değerlendirme dolayısıyla oluşan değer artışının sermayeye eklenmesi sonucunda, bu sermayeden işletmeye isabet eden kısmi gösterir. İşletmenin iştirakleri ve bağlı ortaklıkların bünyesinde yapılan yeniden değerlendirme dolayısıyla oluşan değer artışlarının sermayeye eklenmesi sonucunda işletmeye bedelsiz olarak verilen hisse senetleri ve paylan bu hesabın alacağına, "242- İştirakler" veya "245- Bağlı Ortaklıklar Hesaplarının borcuna kaydedilir.

### **Diğer Sermaye Yedekleri:**

Bu hesap grubu içerisinde sayılanların dışında kalan diğer sermaye yedeklerinin izlendiği hesaptır.

#### **3.3.3 Kâr yedekleri:**

Kanun, ana sözleşme hükümleri ya da ortaklıkların yetkili organları tarafından alınan kararlar uyarınca, dağıtılmamış ya da işletmede alıkonulmuş kârlar bu hesap grubunda gösterilir.

#### **Yasal Yedekler:**

Kanun hükümleri uyarınca ayrılmış bulunan yedekler bu hesap kaleminde gösterilir.

Yedekler faaliyet yılı kârından mahsup edilmek suretiyle bu hesaplara alacak kaydedilir.

#### **Statü Yedekleri:**

Ana sözleşme hükümleri çerçevesinde ayrılan yedekler bu hesap kalemi içinde yer alır.

Faaliyet yılı kârından mahsup edilmek suretiyle ayrılan tutarlar bu hesaba alacak kaydedilir.

#### **Olağanüstü Yedekler:**

Sermaye şirketlerinde Genel Kurul tarafından ayrılmasına karar verilen olağanüstü yedek akçeler ile dağıtım dışı kalan kârlar bu hesapta yer alır.

Faaliyet yılı kârından mahsup edilmek suretiyle ayrılan tutarlar bu hesaba alacak kaydedilir.

#### **Diğer Kâr Yedekleri:**

Özellikle kendi bölümlerinde tanımlanmamış olan kârdan ayrılan diğer yedekler bu hesapta izlenir.

Kârdan ayrılan tutarlar bu hesaba alacak, mahsubunda borç kaydedilir.

#### **Özel Fonlar:**

İşletmede bırakılması ve tasarrufu zorunlu yasal fonlar ile diğer maksatlarla ayrılan fonlar bu hesapta izlenir.

Kârdan ayrılan tutarlar bu hesaba alacak, mahsubunda borç kaydedilir.

#### **3.3.4. Geçmiş yıllar kârları:**

Geçmiş faaliyet dönemlerinde ortaya çıkan ve işletme sahibine veya ortaklarına dağıtılmamış bulunan kârlardan ilgili yedek hesaplarına alınmayan tutarların izlendiği hesaptır.

#### **3.3.5. Geçmiş yıllar zararları:**

Geçmiş faaliyet dönemlerinde ortaya çıkan dönem net zararlarının izlendiği hesaptır.

#### **3.3.6. Dönem net kârı (zararı):**

Bu grup işletmenin nihai faaliyet sonucunu gösteren hesaplan kapsar.

**Dönem Net Kârı:**

İşletmenin faaliyet dönemine ilişkin net kâr tutarının izlendiği hesaptır.

**Dönem Net Zararı:**

İşletmenin faaliyet dönemine ilişkin net zarar tutarının izlendiği hesaptır.

Bu hesaplarla ilgili olarak da,

- Sermaye yedekleri içinde yer alan hisse senedi ihraç primleri (emisyon primi) ile hisse senedi iptal kârlarının Kurumlar Vergisi açısından nasıl dikkate alındığının,
  - Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları ile İştirakler Yeniden Değerleme Artışları'nın Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun olarak hesaplanıp hesaplanmadıklarının,
  - Yedeklerle ilgili olarak vergisel yükümlülüklerin yerine getirilip getirilmediğinin,
  - Geçmiş yıllar zararlarının mali kârın tespitinde Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına uygun olarak dikkate alınıp alınmadıklarının,
- test edilmesi gerekir.

#### **4. GELİR TABLOSU KALEMLERİ İTİBARIYLA VERGİ GİZLEMeye YÖNELİK MUHASEBE HİLELERİ VE ORTAYA ÇIKARILMALARI**

Bu bölümde, gelir tablosunda yer alan kalemlere ilişkin olarak, MSUGT'ndeki açıklamalar tekrarlanacak ve daha sonra, bu kalemlerin hangi riskleri taşıyabilecekleri de vergi revizyonu sırasında irdelenmesi gereken yönleri ele alınacaktır.

#### **4.1. Brüt Satışlar**

İşletmenin esas faaliyetleri çerçevesinde satılan mal ya da hizmetler karşılığında alınan ya da tahakkuk ettirilen toplam değerleri kapsar. Satılan mal ve hizmetlerle ilgili sübvansiyonlar, satış tarihindeki vade farkları, ihracatla ilgili dönem içinde ortaya çıkan kur farkları, vergi iadeleri brüt satışlar içinde gösterilir.

Brüt satışlara katma değer vergisi dahil edilmez.

Brüt satışlar; yurtiçi satışlar, yurtdışı satışlar ve diğer gelirler şeklinde bölümlenir.

##### **Yurtiçi satışlar:**

Yurt içindeki gerçek ve tüzel kişilere satılan mal ve hizmetler karşılığında alınan ya da tahakkuk ettirilen toplam değerlerin izlendiği hesaptır. Gereksinime göre bölümlenebilir.

Satış gerçekleştiğinde hasılat tutarı bu hesaba alacak kaydedilir.

##### **Yurt dışı satışlar:**

Yurt dışına satılan mal ve hizmetler karşılığında alınan ya da alınacak olan toplam değerlerin izlendiği hesaptır.

İşleyişi yurtiçi satışlarda olduğu gibidir.

##### **Diğer gelirler:**

İşletmenin korunması, ihracatı teşvik ya da hükümet politikasına uyma zorunluluğu karşısında oluşan işletmenin faaliyet hasıla-tındaki düşüklüğü veya faaliyet zararını gidermek için, sermaye katkısı niteliğinde olmayan, mali yardımlar (sübvansiyonlar), devletin bazı malları vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerden istisna etmesi yoluyla yaptığı yardımlar (vergi iadeleri) ve satış tarihinde ki vade farkları, ihracatla ilgili fiyat istikrar destekleme primi vb. hasılat kalemleri bu hesapta izlenir.

Dönem içindeki faaliyetlerden doğan sübvansiyon, vergi iadesi, vade farkları (vb.) tutarları saptanarak ilgili hesaba borç, bu hesaba ise alacak kaydedilir.

Vergi revizyonun en önemli ve ağırlıklı aşamalarından birisi işletmenin satış hasılatının gerçeği yansıtmadığının araştırılmasıdır. Normal koşullarda işletmenin dönem faaliyet sonucunu en fazla etkileyen bu kalem, satış hasılatının tamamen veya kısmen gizlenmesi şeklinde çok sık kullanılmakta ve vergi kaybı açısından büyük risk taşıdığı kabul edilmektedir.

#### **4.1.1 Satış hasılatını gizleme yöntemleri. (satış yolsuzlukları):**

Satılan mal veya görülen hizmet bedellerinin tamamen ya da kısmen muhasebe kayıtlarına geçirilmeden iş sahiplerince açıktan tahsil edilmesini satış yolsuzluğu olarak tanımlayabiliriz.

Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergisi uygulamalarında vergi kaçırmaya yönelik olarak satış yolsuzlarına oldukça sık rastlanmaktadır. Bu aşamada anılan satış yolsuzluklarını üç ana başlık altında inceleyebiliriz.

##### **4.1.1.1. Gizli satış (faturasız satış)**

Gizli satış olarak adlandırdığımız satış yolsuzluğunda yapılan iş veya satılan mal için fatura ve benzeri vesikalar düzenlenmekte ve dolayısıyla anılan satışlar muhasebe kayıtlarına intikal ettirilmemektedir. Başka bir ifadeyle gizli satış fatura ve benzeri vesikalar düzenlenmeden yapılan satışlardır.

Gizli satış olarak adlandırdığımız satış yolsuzluğunda işletmenin satış hasılatı anılan satışlar kadar eksik beyan edilmekte ve bu durum dönem sonu kazancının eksik hesaplanmasına neden olmaktadır.

##### **4.1.1.2. Fatura sahtekârlığı:**

Satış hasılatını gizlemeye yönelik olarak yapılan fatura sahtekârlıklarını üç ana başlık altında toplayabiliriz:

#### 4.1.1.2.1. Düşük bedelli fatura düzenlemek:

Uygulamada oldukça sık rastlanan satış hasılatını gizleme yöntemlerinden birisi de düşük bedelli fatura düzenlemektir. Bu yöntemi de iki alt başlık altında incelemek mümkündür.

##### — Gerçek firmalara yapılan düşük bedelli satışlar:

Anılan bu satış yolsuzluğunda ticari hayatta faaliyetlerini sürdüren gerçek firmalara yapılan satışlar için fatura düzenlenmekte ancak düzenlenen faturada satılan malın veya yapılan hizmetin fiyatı, miktarı veya her ikisi de noksan gösterilmektedir. Dolayısıyla söz konusu fatura satış işleminin gerçek durumunu yansıtmamakta ve satış hasılatı muhasebe kayıtlarına eksik intikal ettirilmektedir.

##### — Paravan firmalara yapılan düşük bedelli satışlar:

Bu satış yolsuzluğunda paravan firma olarak adlandırılan ve gerçekte ticari faaliyeti olmayan ve bu tür yolsuzlukların gerçekleştirilmesine imkan sağlamak amacıyla kurulan firmalar alıcı ile satıcı arasına girmekte ve denetimi genellikle satıcı firmanın kontrolü altında olmaktadır. Satıcı firma paravan firmaya düşük bedelli satış yapmakta, paravan firma ise gerçek alıcıya tam bedelli satış yapmaktadır. Böylece satıcı üzerinde oluşması gereken kâr paravan firmaya aktarılmakta olup, paravan firmaların genelde herhangi bir mal varlığı olmadığı için bu firmaların vergi ödeme güçleri de yoktur ve kısa süreler içinde kapanırlar. Anılan satış yolsuzluğu için bazen birden fazla paravan firma kullanılmaktadır.

Paravan firmalar aracılığı ile satış daha çok karaborsa dönemlerinde ve yurt dışında denetim imkanları sınırlı olduğu için ihracatta görülür. Örneğin bir ihracatçı kuruluş ihraç ettiği malları yurt dışında paravan bir firmaya düşük bedelle satmış görünüp, aslında başka bir firmaya yüksek bedelle satabilir. Böylece hem hasılatını düşük gösterdiği için vergi kaçırmış, hem de gerçek fiyatla fatura fi-atı arasındaki farkı oluşturan dövizü ülkeye getirmemiş, yurtdışında bırakmış olur.

#### **4.1.1.2.2. Yüksek miktarlı ve düşük fiyatlı fatura düzenlemek:**

Uygulamada fazla sık olmamakla birlikte zaman zaman karşılaşılan ve direkt olarak kazancı etkilememekle birlikte gizli satışları perdelemek amacıyla taşıyan satış yolsuzluklarından birisi de yüksek miktarlı ancak düşük fiyatlı fatura düzenlemektir. Anılan satış yolsuzluğunda düzenlenen satış faturası satış işleminin gerçek bedelini yansıtmakla birlikte gerçek miktar ve fiyatları yansıtmamaktadır. Satılan malın miktarı olduğundan fazla, fiyatı ise gerçek satış fiyatından düşük olarak belirlenmektedir. Bu durum firma tarafından yapılan gizli satışların döküm incelemesi (veya kaydi envanter) olarak sınıflandırdığımız inceleme tekniği ile ortaya çıkmasını engelleme amacı taşımaktadır.

Örneğin firmanın 1.000 kg. demiri kilosu 45.000.- TL'dan toplam 45.000.000.- TL'ye sattığını ancak faturayı 1.500 kg. demir 30.000.- TL birim fiyatla toplam 45.000.000.- TL'ye satmış gibi düzenlediğini varsayalım. Dikkat edileceği üzere faturanın satış bedeli doğru olmakla birlikte 1.000 kg. demir satılmasına rağmen 1.500 kg. demir satılmış görünmektedir. Aradaki 500 kg. fark firma tarafından faturasız satılan veya satılacak olan demiri gizlemektedir.

#### **4.1.1.2.3. Faturanın aslı ile örneklerinin farklı bedellerle düzenlenmesi:**

Vergi kaçırma amacıyla yönelik olarak yapılan fatura sahtekarlıklarından bir başkası ise faturanın aslı ile örneklerinin farklı bedellerle düzenlenmesidir. Bu satış yolsuzluğu yönteminde firmalar faturanın aslı olarak tarif edilen ve alıcıya verilen birinci örneğini satış işleminin gerçek durumunu yansıtacak şekilde düzenlemekte; işletmede kalan ve muhasebe kayıtlarına intikal eden örneğini ise düşük bedelli olarak düzenlemektedirler. Bu şekilde yapılan sahtekarlıklar genelde tek taraflı olmakla ve genelde alıcının bu durumdan haberi olmamaktadır.

#### **4.1.1.3. Zarar veya istisna satışı:**

Diğer bir satış yolsuzluğu ise zarar veya istisnanın satışı veya devridir. İşletmeler arasında yapılan muvazaalı işlemlerden en çok görülenlerindedir.

Zararını mahsup etme süresi dolmakta olan işletmeden yüksek fiyatla mal alınarak alıcı işletmenin maliyetleri şişirilirken zararlı işletmenin kârı artırılır. Zararlı işletmede ortaya çıkan kâr zarara mahsup edileceği için vergi ödenmez. Alıcı işletme ise kârı düştüğü için ödeyeceği vergi azalmış olur. Böylece zararlı olan işletmenin zararı diğer işletmeye satılmış olur.

Zarar satışı, zararlı işletmeye düşük bedelli mal satarak da gerçekleştirilebilir.

Zarar satışı şekil olarak paravan işletme kullanmaya benzer ancak zararlı olan işletme gerçek bir işletmedir ve aralarında organik bir bağ bulunmaz.

Zarar satışına benzer bir uygulama; bir istisna hakkı olmasına rağmen ilgili yılda kazanç yetersizliği nedeniyle istisnadan yararlanamayan indirme imkanı bulunmayan işletmeye kâr aktarılmasında da görülebilir. Bu uygulama zarar satışına benzer niteliktedir. Bir işletmenin kârı azaltılarak daha az vergi ödenmesi sağlanırken diğer işletmenin kârı artırılır ancak istisna uygulaması imkanı yaratıldığı için firma vergi ödemez ve vergi kaçırılmış olur. Söz konusu durum daha çok hasılat istisnaları olarak adlandırılan ve ilgili yılda uygulanmadığı zaman diğer yıllarda uygulanamayan istisnalarda görülür.

#### **4.1.1.4. Satış hasılatını gizlemeye yönelik muhasebe hataları:**

Genel olarak muhasebe hataları bilgisizliğe dayanır. Ancak söz konusu hatalar belirli bir amaçla ve bilerek yapılırsa kasti hata olur ve muhasebe hilesi sayılırlar. Bu aşamada satış hasılatını gizlemeye yönelik yapılabilecek kasdi hataları aşağıdaki şekilde özetleyebiliriz:

##### **4.1.1.4.1. Matematik hataları:**

Satış hasılatları yasal defterlere doğru ve gerçek tutarları itibariyle kaydedilmesine rağmen aylık veya yıllık toplamaları alınırken kasdi yapılan eksik veya hatalı toplamalar sonucunda satış hasılatları sonuç hesaplarına eksik intikal ettirilebilir. Genelde bu kasdi hata yapılırken çift kayıt sistemi nedeniyle diğer bir hesabında toplamı yanlış alınır ve bu hatanın mali tablolarda veya mizanlarda dengesizliğe neden olması önlenir.



#### 4.1.1.4.2. Kayıt hataları:

Satış hasılatının gizlemeye yönelik olarak yapılacak kayıt hatalarını iki grup altında toplayabiliriz:

##### — Satış Faturalarının Yasal Defterlere İntikalinde Yapılan Hatalar:

- Satış faturalarının tamamının yasal defterlere intikal ettirilmesine rağmen bazı faturaların tutarı eksik kaydedilmek suretiyle satış hasılatı ve dolayısıyla dönem kazancı düşük tespit edilebilir. Örneğin 580.000.000.- TL bedelli bir fatura yasal defterlere 58.000.000.- TL olarak intikal ettirildiğini varsayalım. Bu durumda satış hasılatı 522.000.000.- TL eksik beyan edilmiş olacaktır.

- Dönem içindeki bütün satışlar için fatura düzenlenmesine rağmen bu faturaların bir kısmı yasal defterlere intikal ettirilmeyebilir. Örneğin 100 adet faturanın yer aldığı bir cilt faturadan 52.000.000.- TL bedelli, 152.000.000.- TL bedelli ve 146.000.00.-TL bedelli üç adet faturanın yasal defterlere kaydedilmediğini varsayalım. Bu durumda satış hasılatı 350.000.000.- TL eksik hesaplanmış olacaktır.

##### - Satış Faturaları İle İlgili Muhasebe Kayıtlarında Yapılan Hatalar:

Satış faturalarının yasal defterlere intikalini sağlayan muhasebe kayıtlarında yapılan hatalar ile satış hasılatının eksik hesaplanmasına olanak sağlanabilir.

Örneğin 560.000.000.- TL'lik bir satışın yapıldığını ve bu satış nedeniyle aşağıda yer alan muhasebe kaydının yapıldığını varsayalım.

600. YURTIÇİ SATIŞLAR	500.000.000.-
391. HESAPLANAN KDV.	60.000,000.-
220 ALICILAR	560.000.000.-

Söz konusu yevmiye maddesi hatalıdır ve bu hatalı yevmiye maddesi ile yurtiçi satışlarının dönem sonu bakiyesi 1.000.000.000.- TL azaltılmış olacaktır. Aynı amacı gerçekleştirecek bir başka muhasebe kaydı ise aşağıdaki şekilde yapılabilir:

610. SATIŞTAN İADELER	500.000.000,-
191 . İNDİRİLECEK KDV.	60.000.000,-
220 ALIÇILAR	560.000.000.-

Aynı amacı gerçekleştirecek bir başka hatalı yevmiye kaydı ise aşağıdaki şekilde yapılabilir:

153. TİCARİ MALLAR	500.000.000,-
191. İNDİRİLECEK KDV.	60.000.000,-
220 ALIÇILAR	560.000.000.-

Dikkat edileceği üzere mükellefler tarafından satış hasılatını gizlemeye yönelik birçok hatalı muhasebe kaydı yapılabileceği için anılan hatalı muhasebe kayıtlarını sınırlandırmak oldukça güçtür. Bu nedenle söz konusu hataların tespitinde temel hareket noktası olması gereken muhasebe kaydının mevcudiyetinin araştırılması olacaktır.

## BÖLÜM III

### TÜRKİYEDE VERGİ DENETİMİNİN İŞLEYİŞİ VE MUHASEBE UYGULAMALARI

#### 1. MUHASEBE UYGULAMALARI VE VERGİ İNCELEMESİ

Muhasebe uygulamalarındaki eksiklikler, geniş tabanlı vergi türlerinde, bütün çabalara karşın, vergi tabanının dar kalmasına neden olmuştur. Gerçekten V.U.K'nda düzenlenen hükümlere göre tutulması gereken defter, kayıt ve bunlara esas alınan belgeler, somut muhasebe uygulamaları; vergiye tabi geliri tam olarak kavramakta devlet açısından yeterli güvence teşkil etmemiştir.<sup>1</sup>

Vergi incelemesi, öncelikle belge üzerinden yapıldığından, ülkedeki muhasebe sistemi ve düzeyi vergi incelemesi ile yakından ilgilidir.

Bu bölümde ana hatlarıyla Vergi Usul Yasasındaki hükümlere ve ayrıca defter, kayıt ve belgeler üzerinden vergi incelemesi yaparken, muhasebe uygulamalarından dolayı gerçekleşen güçlüklerle değinilecektir.<sup>2</sup>

#### 1.1 Defter ve Kayıtların Vergi Mevzuatı Çerçevesi

V.U.K Md.171'de, Mükelleflerin bu vergi uygulaması bakımından hangi amaçla defter tutacakları belirlenmiştir. Bunları aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:

---

<sup>1</sup> Nezh, Şeker, *Hukuksal Yapısı ile Vergi İncelemesi*, (Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 1. Baskı, Şubat 1994, İstanbul), s.342.

<sup>2</sup> Şeker, a.g.e., s.342

-Mükellefin vergi ile ilgili servet ,sermaye ve hesap durumunu tespit etmek.

-Vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tespit etmek;

-Vergi ile ilgili muameleleri belli etmek;

-Mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek;

-Mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını kontrol etmek ve incelemek;

Dolayısıyla Vergi Usul Yasası defter tutma hükümlerini düzenlerken ,defter tutmanın amaçlarını da hükme bağlamıştır.

Görüldüğü gibi yükümlülerin, vergiyle ilgili hesap durumlarını ,faaliyet ve hesap sonuçlarını ,işlemlerini tespit edebilecek ve ayrıca yükümlünün vergi karşısındaki durumunun hesaplar üzerinden kontrolünü ve incelemesini sağlayacak şekilde defter tutmaları öngörülmüştür.

Muhasebenin detaylı olarak nasıl uygulanacağı yasada belirtilmekle birlikte genel mahiyette sayılan bu amaçlar çerçevesinde defter tutmak suretiyle uygulanacaktır.

Bu amaçlardan, söz konusu maddenin dördüncü bendinde belirtilen yükümlülerin vergi karşısındaki durumunu, kontrol etmek ve incelemek amacı, muhasebe uygulamaları ile vergi incelemelerinin yasal bir ifadesi olmaktadır.

Ayrıca Katma Değer Vergisi yasasının 54 maddesinde ,kayıt düzenine ilişkin olarak,yükümlülerin en az hangi hususları kayıtlarında açıkça göstermeleri gerektiği; emtia üzerine iş yapanların uyacakları esasların neler olduğu ,genel olarak da KDV'nin hesaplanmasına ve kontrolüne imkan verecek şekilde düzenlenmesi gerektiği hükme bağlanmıştır.

Vergi incelemesi öncelikle defter ,kayıt ve belge üzerinden yapılmaktadır. Yükümlüler vergi incelemesine alındıklarında ,bunların belirtilen hükümlere göre tutmuş oldukları defter kayıtları ile bunlara esas aldıkları belgeler,çeşitli açılardan incelenmekte ve bu hesaplara ,kayıtlara belgelere dayalı olarak yapılan beyanların

doğruluğu kabul edilmektedir. Vergi mevzuatı açısından tutulan muhasebenin, vergi incelemesindeki yeri ve önemi ortadadır. İşletmelerin ödemek zorunda oldukları vergiler, muhasebe verilerine dayanılarak alınmaktadır. Bu bakımdan vergi alacağının belirlenmesi için gerekli görülen hallerde, devletin işletme muhasebesine müdahale etmesi doğaldır. Bu günün vergiciliğinde devlet, işletme muhasebesinde açılacak hesapları ve hesapların vergisel yönden işleyişi ve biçimlerini tespit etmektedir.

## **1.2 Kanuni Defter Kayıtlarında, Öteden Beri Vergi İncelemesini Güçleştiren Unsurlar**

Vergi denetimlerini kolaylaştırıcı gibi görünen Türkiye'deki muhasebe uygulamaları belirli ölçü ve standartları bulunmadığı için zorlayıcı bir etkendir. Günümüzde bu konuda yapılan çalışmalar yetersiz ve V.U.K. ile tam uyumu sağlayamamıştır.

Belirtilen görüş tarafından paylaşılmakta olduğundan 2365 sayılı yasa ile V.U.K'nda yapılan değişikliklerle ekonomik yaklaşım ilkesinden kaynaklanan delil serbestliği sistemine geçilmiştir.

Artık vergi incelemeleri, defter kayıt ve belge dışındaki yöntemlerle daha geniş bir platformda yapılabilmektedir. İşletme ile ticari faaliyette bulunan üçüncü kişilerden bilgi isteme, araştırma yapma, arama yapma gibi yöntemler de kullanılmaktadır.<sup>3</sup>

Şu kadar ki incelemeye öncelikle defter, kayıt ve belge üzerinden başlanılmaktadır; eğer bunların doğruluğu karinesini çürütücü bir delil ve takdir nedeni vergi yönetimi tarafından bulunup ortaya konulmamış ve daha önce de bir tarhiyat yapılmış ise sonradan bu vergiye dayalı ek bir tarhiyat yapılabilmesi için, vergi incelemesinin ,günümüzde de defter kayıt belgelere veya kanuni ölçülere göre yapılması ve ancak bu şekilde bulunabilen matrah farkı var ise ,bunun üzerinden ikmalen vergi salınması ,bir yasal zorunluluktur.

Vergi incelemesinin daha önce yalnızca defter, kayıt ve belgeler üzerinde yapılabilmesi nedeniyle muhasebe uygulamaları ,vergi incelemeleri için gerçekten zorlayıcı bir etken oluşturmakta idi. Günümüzdeki uygulamalarda; defter, kayıt ve

<sup>3</sup> Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği, **Türk Vergi Sistemi ve Çözüm Önerileri**, Ankara, 2000, s.90.

belgeler dışında yöntem ve tekniklerle de vergi incelemesi yapılmaktadır. Örneğin, işletme içinde gözlem ve tespitler, imalâtçı işletmelerde vergi incelemesi yapılırken kapasite kriterine başvurarak işletmenin yapabileceği üretimin hesaplanması, ayrıca işletmenin yapacağı üretim miktarının hesaplanmasında randıman kriteri dikkate alınması gibi.”<sup>4</sup>

Muhasebe usulünü seçmekte serbestlik ,”Mükellefler bu kısımda yazılı maksat ve esaslara uymak şartıyla ,defterlerini ve muhasebelerini işlerinin bünyelerine uygun olarak diledikleri usulü ve tarzda tanzim etmekte serbestirler” denilmiştir.

Maddenin son fıkrasında Türk Ticaret Kanununun ,ticari defterler hakkındaki hükümlerinin saklı olduğu belirtilmiştir.

Bu maddenin başlığı muhasebe usulünü seçmekte serbestlik şeklindedir;bu hüküm nedeniyle VUK’nun Defter tutma başlıklı ikinci kısmında amaç ve esaslara uyulduğunda,defterlerin tutulmuş olması ,yükümlülerden istenmemekte idi.

Türk Muhasebe uygulamalarının çeşitli eksiklikleri nedeniyle,işletmelerle ilgili karların olduğundan düşük gösterilmesinin ,vergi denetimindeki güçlükleri doğurduğu ve bu sonucu doğuran bazı olanaklardan yükümlülerin yararlandığı ifade edilmiştir. Belirtilen olanaklar ,muhasebe usulünü seçmede serbestlik nedeniyle de uygulamada kullanabilmekte idi

Bu olanaklar şu şekilde belirtilmiştir.

-Hasılatın gerçekleşme zamanının tayini konusunda yapılan ayarlamalar,bir kısım hasılatın kayıt dışı kalmasını sağlayan düzenlemeler,

-Stoklar maliyeti içinde gelecek dönemlere aktarılacak ya da bu dönemin hasılatından indirilmek üzere satışlar maliyetine dahil edilecek maliyet kısımlarının tayini konusunda yapılan ayarlamalar

-Amortisman hadleri ile gerçekleşme konusunda verilen kararlar,

<sup>4</sup> Şeker, a.g.e., s.293.

-Dönem maliyetleri toplamının varlık maliyetleri biçiminde gelecek dönemlere aktarılacak kısımlarıyla,bu dönemde masraflaştırılacak kısımların tayini konusunda yapılan ayarlamalar,

-Tutarı ve gerçekleşme zamanı tahminine dayanan masraf ve zararların tayini konusunda yapılan ayarlamalar gibi.

### 1.3. Kanuni Belgelerde Vergi İncelemesini Güçleştiren Unsurlar

Uygulamada,günümüzde işletmelerde ilgili karların,olduğundan düşük gösterilmesi sonucu,yalnızca kanuni defter kayıtlarındaki olanaklar ile meydana gelmemektedir.

Bu konuda ,kanunda sayılan belgelerin,uygulamada bu sonucu doğuran kullanımlarına da değinmek gerekir.

Yükümlülerin kanuni defter kayıtları,VUK'nun Mükellefin ödevleri başlıklı ikinci kitabının ,üçüncü kısmında düzenlenen vesikalar 'a dayanılarak yapılmaktadır.

VUK madde 227/1'de "Bu kanunun aksine hüküm olmadıkça ,bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslara olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir"denilmektedir.

Üçüncü kısmın ikinci bölümünde ,fatura ve fatura yerine geçen belgeler,üçüncü bölümde ,serbest meslek makbuzları; dördüncü bölümde ,ücretlere ait kayıt ve belgeler; beşinci bölümde ,diğer evrak ve belgeler düzenlenmiştir.

İşletmelerin muhasebe uygulamalarında ,defter kayıtlarına ,genellikle esas olan ve çok önemi olan belge faturadır.

Buna göre "Fatura satılan emtia veya yapılan iş karşılığında ,müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere ,emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen vesikadır."Faturanın şekli, madde 230'da faturanın biçimsel düzeni madde 231 de fatura kullanmak zorunda olanlar ,madde 232 'de düzenlenmiştir.

Yasa ile belirlenen bu hükümlere göre düzenlenmiş olan faturalar ile ,vergi incelemesi sırasında sürekli karşılaşılmaktadır.

Vergi inceleme elamanları ,incelemeler sırasında ,kanuni defterlerin kayıtlarına esas alınan bu belgelerin içeriği hakkında bazen kuşku duyabilmektedirler.

Böyle durumlarda ,kanuni defter ve belge dışında yapılan karşıt incelemeler ve bazı tespitlerle biçimsel olarak usulüne uygun düzenlenmiş olan belgeye dayalı bulunmasına rağmen ,içeriğinin gerçeğini yansıtmadığı belirlendiğinde; kanuni defter ve kayıtların doğruluğu karinesi çürütülebilmektedir.

Fatura içeriklerinin gerçeği yansıtmadığı uygulamaların çok arttığı vergi inceleme elamanlarınca ifade edilmektedir.

İfade edilen boyutlarda sahte fatura kullanımının vergi sistemini işlemez duruma getirdiği,adaletsiz bir vergi düzeni yarattığı yolundaki görüşlere katılmak gerekir.

Bu durum karşısında ,kanuni belgelerin en önemlisi olan faturanın ,defter ve belgenin doğruluğu karinesinin aksine tespitler yapılmadıkça doğru kabul edilmesi gerektiğinden, yalnızca defter,kayıt ve belgeler üzerinden yapılacak bir vergi incelenmesinde belge düzeninin belirtilen uygulamasından kaynaklanan güçlüklerde ortaya çıkmaktadır.

#### **1.4 Vergi İncelemesinde Denetim Teknikleri**

Çeşitli vergiler bakımından yükümlülerin defter, belge ve işlemlerini ne şekilde inceleneceği ile ilgili olan inceleme tekniği aşamasında yapılan çalışmalar,değişmez kurallara bağlı olmayıp,inceleme elemanlarının bilgi ve yetenekleri ile karşılaşılan durumlara göre oluşmaktadır.”<sup>5</sup>

Vergi incelemesini de kapsamına alan ekonomik denetim düzeninde ,denetim yapılan obje;genel olarak defter,kayıt ve belgeler ile bunları esas alarak hazırlanan finansal tablolar ve beyanlardır.

Ekonomik ilişkiler çok boyutlu olduğundan, defter ve belgelerin çerçevesinin dışında toplanacak delilleri de değerlendirebilecek şekilde, ekonomik yaklaşım ilkesinden hareketle ,serbest delil sistemi ,vergi incelemesi ile yapılan değişikliklerle getirilmiştir.

---

<sup>5</sup> Şeker, a.g.e.,s.362



Buna rağmen yükümlüler,birbirleriyle yaptıkları ekonomik ilişkiler dolayısıyla,vergiyi doğuran olaya taraf olurlarken ,yapılan işlemlere devletin katılmaması nedeniyle ,iki yükümlü arasında geçen defter ,kayıt,belge dışında kalmış olan olayları ve işlemleri ,sonradan delillendirmek kolay değildir.

“Kanaatimizce ,ekonomik denetim düzeni,gerektiği gibi uygulamak suretiyle kişiler,kurumlar arasında ekonomik her olayın ve işlemin belgelendirilip çeşitli mercilerce denetlendiği bir amaca yaklaşabildiği ölçüde defter,kayıt ve belgeler üzerinde yapılacak muhasebe denetimi ve vergi incelemesi ile sağlıklı sonuçlar alınabilecektir.”<sup>6</sup>

Vergi incelemesi,öncelikle defter,kayıt ve belgeler üzerinde yapıldığından ,genel kabul görmüş muhasebe kurallarının dikkate alınması ve muhasebe denetimi tekniklerinin kullanılması ,genel olarak gereklidir.

## 2 DEFTER ,KAYIT VE BELGELER ÇERÇEVESİNDE YAPILAN VERGİ İNCELEMESİNİ KOLAYLAŞTIRACAK ÖNLEMLER

### 2.1 Şirketlerin Kurumlaşma ve Büyümelerinin Teşviki

Bir işletmenin merkezden ayrı birimlerde büyümesi için,sağlam bir muhasebe düzeni gerektiğinden ;merkezi bir işletmede ,merkezden ayrı birimlerin büyümleri için sağlam bir muhasebe düzeni gerektiğinden ,merkezi bir işletmede merkezden ayrı birimlerin yöneticileri ,vergi yönetimini aldatmak için verilen talimatları uygularken, kendi çıkarları içinde merkezi yönetimi aldatma yoluna gidebileceğinden ,firmaların cesameti büyüdükçe, işlemlerin yazılmaması güç haline gelir. Büyük firmalar ,küçük firmalarla alış veriş yaparken onlardan belge isteyeceğinden,büyümenin dolaylı etkisi de söz konusudur.”<sup>7</sup>

Bu tür firmalar büyüdükçe ,bunlarla alış veriş yapan gerçek ve tüzel kişilerde belge alıp vermek zorunda kalmaktadırlar.

<sup>6</sup> Şeker, a.g.e.,s.363

<sup>7</sup> Şeker, a.g.e.,s.371

Defter ,kayıt ve belgelerde vergi yönetiminin gerçekleşmesini istediği düzen bir ölçüde büyük işletmelerle alış veriş edenlere yansımaktadır.

## **2.2. Gerçek Usulde Yükümlülük ile Bilanço Usulüne Göre Defter Tutmanın Teşviki**

Geniş kapsamlı bir vergi denetim düzeninde kayıt,belge ve belirli muhasebe yöntemlerini uygulama zorunluluğu bakımından, belirtilen kapsam dışı işletmeler olursa, bunların kapsam içi işletmelerle iş ilişkilerini denetim yaparken saptamak imkansız olduğundan,vergi yasalarındaki hesap ve kayıt tutma yaygınlaştırılmalıdır.

Gerçekten vergiden muaflık ve götürü usulde vergilendirme,ekonomik denetim düzeninin bir sorunudur. Sosyal nedenlerle vergilerde muaflıklar ve götürü vergilendirmeler çok normaldir ve gereklidir.

Ancak devletin sonuçta topladığı vergilerle kamu harcamalarını yaptığı düşünüldüğünde ,vergi toplanabilmesi için her türlü alışverişin belgeye bağlanması gerekli olduğundan ;bunlardan vergi toplamak amacına yönelik olmayan ,fakat diğer yükümlülerle olan alışverişlerini belgelemeye yönelik teşvikler ve önlemler düşünülüp uygulamaya geçirilmelidir.

II sınıf defter tutanların I sınıf defter tutmaya geçiş hadlerinin,siyasi endişelerle geniş tutulmaması da, aynı nedenlerle gereklidir. Aksi takdirde muhasebe sisteminin ve standartlarının yasa hükmü sonucunu doğuran tebliğlerle düzenlenmesi de pek sonuç vermeyecektir. Nitekim 1991 yılında gelir vergisinde ticari kazanç elde eden yükümlülerden gerçek usulde vergilendirilenlerin sayısı 1.447.005 iken, götürü usulde vergilendirilen ticaret ve sanat erbabının sayısı 915.865 idi.

Götürü usulde vergilendirilenlerin sayısı ,belge düzeninin yerleşmesinde bu durumun ne kadar büyük bir engel olduğunu göstermektedir.

Sosyal nedenlerle götürülük hadlerinin sınırlı tutulması ,doğal ve yerindedir.

Ancak bu gibi kişilerin mali yüklerini arttırmadan ,geneldeki belge akışını sağlamak amacıyla kayıt tutmayı zorunlu tutmayı zorunlu kılan ve teşvik eden düzenlemeler yapılmalıdır.

### 2.3. Finansal Tablolarda, Enflasyonun Etkisinin Giderilmesi

“Enflasyonun sürekliliği ve devamlı olarak yüksek oranlarda oluşu,işletme açısından önemli olan mali tabloların amaca uygunluğunu engellemektedir. Bilanço, kar zarar cetveli ,gelir tablosu gibi mali tablolar ,işletme sahiplerine, ilgililere, yöneticilere ,pay sahiplerine ,gelecekteki pay sahiplerine sağlıklı bilgi verecek şekilde düzenlenmelidir. Aksi halde yetersiz kalırlar;ne kadar özenle düzenlenirse düzenlensin,enflasyonun etkileri üzerinde görülmeyen mali tablolar güvenliklerini yitirmektedirler.

Özellikle ticari kazanç yükümlülerinde ,sermayenin artırılması ihtiyacını doğuran enflasyon, ticari kazanç yükümlülerini gerilinin,tüketimden arta kalan kısmından vergi yerine ,sermaye arttırarak daha aza vergi vermek yoluna sevk etmektedir.”<sup>8</sup>

Gerçekten çift rakamlı enflasyon sürekli olduğunda ,rakamsal değerler ile gerçekteki durumu birbirinden uzaklaştırmakta ve bundan işletmelerde zarar görmektedir.

Emtia alım satımı veya imalat yapan bir vergi yükümlüsü ,kurum olabilir ticaret erbabı olabilir ;bunlar eğer enflasyon vergisi verdikleri kanısına varırlarsa,sermayelerini kaybetmemek ve zorunlu asgari geçimlerini temin etmek için, vergiyi az vermenin yollarını arayacaklardır. Bu durum ise ,defter ve belgelerin sağlıksız oluşmasına neden olmakta ;dolayısıyla ,defter kayıtlarının ve bunlara dayalı mali tabloların ,vergi incelenmesi sırasında enflasyonun etkisi dolayısıyla güvenilir olmayacağı gibi bir ön yargı belirebilmektedir.

Şu halde finansal tablolarda enflasyonun etkisinin giderilmesinin ;sağlıklı bir sonuç doğuracağı ;yükümlüleri doğru beyana teşvik edeceği ,dolayısıyla vergi incelemelerinin de sağlıklı finansal tablolar üzerinden yapılabilmesinin sağlanmasının vergi incelemesini kolaylaştırıcı bir önlem olacağı söylenebilir.

Bunun içinde muhasebe usul ve esaslarının ve mali tabloların çıkarılması kurallarının bağlayıcı olarak belirlenmiş olmasının yanı sıra ;işletmelerin kurumlaşan ve

<sup>8</sup> Şeker, a.g.e., s.373.

büyüyenlerinin sayılarının oldukça artması, götürü usulden gerçek usule işletme defterinden bilanço usulü deftere geçen yükümlü sayılarının çeşitli önlemlerle artırılması suretiyle oluşacak alt yapıdan yararlanarak ,daha iyi uygulanabilecek olan ve bilançonun bütün aktif ve pasif kalemlerinin yeniden değerlendirilmesi şeklinde tanımlanan genel yeniden değerlendirme modeline ,mevzuatımızda aşamalı olarak geçilmesi ile ,defter kayıt ve belgeler çerçevesinde yapılan vergi incelemelerini kolaylaştıracak önlemlerden birisi alınabilmiş olacaktır.

#### **2.4. Belgelerin İçerik ve Yaygınlık İtibariyle İyi bir Seviyede Kullanımının Sağlanması**

Faturaların en önemli ve kullanımı yaygın bir belge olduğuna ,ayrıca sahte fatura kullanımı oranının yüksek olduğu önceki bölümde işaret edilmiş ve faturada imzanın önemi büyük olduğundan ,kıymetli evraklarda imzaya gösterilen önemin faturada da gösterilmesi ,her işletmede kimlerin fatura düzenlemeye yetkili olduğunun getirilmesinin gerektiği ifade edilmiştir.

Faturanın özel bir düzenlemeye kavuşturulması gerektiğine işaret eden bu görüşe katılmak gerekir;kötüye kullanımın çeşitli nedenlerle az miktarda olmadığı ifade edilmesi,önerilen çözümün belirlenmesini zorunlu kılmaktadır.

Mevcut düzenlemeye göre faturaların baş tarafında iş sahibinin imzasının bulunacağı hükme bağlanmıştır;bu hükmün yeterli olmadığı,açıktır.

Kanaatimizce bu bende aşağıdaki şekilde fıkra eklenirse ,bir önlem alınmış olacaktır;

İş sahibinin veya yerine imzaya yetkili olacak kişilerin imzaları için noterden imza sirküleri çıkartılır,bir örneği vergi dairesine verilir ,müşterilere istedikleri takdirde firma kaşesi ve yetkilinin imzasıyla onaylanarak sirkülerin bir fotokopisi verilir”<sup>9</sup>

Bu şekildeki bir düzenlemeyle ,vergi incelemelerinde belge bakımından bazı kolaylıklar ve vergi yükümlülerinin ,faturadaki imzalarının doğruluğu hakkında birbirlerini denetleyebilecekleri imkanı sağlanabilecektir.

<sup>9</sup> Şeker, a.g.e., s.375.

Diğer taraftan VUK madde 232'de fatura kullanma mecburiyeti düzenlenmiştir;bu maddenin birinci fıkrasına göre yalnızca birinci ve ikinci sınıf tüccarlarla ,defter tutmak zorunda olan çiftçiler ,bazı yükümlülere fatura kesmekle zorunlu tutulmuşlardır.

Ayrıca takip eden maddelerde ,düzenlenmesi zorunlu olan diğer belgeler hükümlere bağlanmıştır;bu hükümlerin kapsamı genişletilerek fatura kullanımı yaygınlaştırılmalıdır.

### 3. VERGİ DENETİMİNİN ETKİNLİĞİ

Gelirler Genel Müdürlüğünün 2000 ve 2001 yılı faaliyet raporlarındaki bilgilere göre 2001 yılında 68.286 vergi incelemesi yapılmış ve 7 katrilyon 289 milyar TL tutarlı matrah incelenmiş; 13 katrilyon 478 milyar TL matrah farkı bulunmuştur.

Bu sayılar geçmiş 4 yılda şöyle ortaya çıkmıştır:

1997 yılında 63.198 inceleme yapılmıştır. Yaklaşık 724 trilyon TL matrah incelenmiş ve yaklaşık 285 trilyon TL matrah farkı bulunmuştur.

1998 yılında 68.748 vergi incelemesi yapılmıştır. 1 katrilyon 763 trilyon TL matrah incelenmiş ve 684 trilyon TL matrah farkı bulunmuştur.

1999 yılında 51.353 vergi incelemesi yapılmış; 1 katrilyon 272 trilyon TL matrah incelenmiş ve 1 katrilyon 36 trilyon TL matrah farkı bulunmuştur.

2000 yılında ise 60.335 vergi incelemesi yapılmış; 3 katrilyon 621 trilyon matrah incelenmiş; 1 katrilyon 987 trilyon TL matrah farkı bulunmuştur.

Bu sayılardan yola çıkarak vergi denetiminin etkinliği gözden geçirilebilir.

#### Mükellef Sayıları:

Aynı faaliyet raporlarındaki sayılara göre; geçmiş 5 yıldaki vergi mükellefi sayısındaki gelişmeler şöyle olmuştur:

Yıllar	<u>Toplam Mükellef Sayısı</u>	Potansiyel Olmayan <u>(gerçek) mükellef sayısı</u>
1997	6.074.000	3.294.000
1998	10.233.000	5.937.000

1999	12.965.000	7.849.000
2000	15.219.000	7.456.000
2001	24.063.000	8.928.000

Aradaki farklar; taşıt alım; taşınmaz mal alımı ya da diğer nedenlerle kurdurulmuş potansiyel (beyanda bulunmayan) mükellefler olmaktadır. Görüldüğü gibi; toplam mükellef sayısında da gerçek (potansiyel olmayan) mükellef sayılarında da son yıllarda vergi kimlik numarası kullanımı zorunluluğu nedeniyle bir patlama yaşanmıştır. Çok anlamlı olmamakla birlikte; mükellef sayısı ile incelenmiş mükellef sayıları karşılaştırması; vergi denetiminin etkinliği açısından bir fikir verebilir. Buna göre; yıllar itibariyle incelenen mükellef oranı; aşağıdaki gibi olmaktadır:

#### **İncelenen Mükellef**

<u>Yıllar</u>	<u>Mükellef Sayısı</u>	<u>Sayısı</u>	<u>Oran</u>
1997	3.294.000	63.198	%1.92
1998	5.937.000	68.748	%1.15
1999	7.849.000	51.353	%0.6
2000	7.956.000	60.335	%0.8
2001	8.928.000	68.286	%0.8

Görüldüğü gibi; yaklaşık %2 dolayında olan inceleme oranı yıllar geçtikçe %0,8'e kadar gerilemiştir. Bu oran; Amerika Birleşik Devletlerinde %94; Fransa'da %90 dolayında ortaya çıkmaktadır. Çünkü; bilgisayarlı inceleme yöntemleri kullanılmaktadır. Ayrıca; vergi incelemeleri belirli standartlara bağlanmıştır. Örneğin; cirosu 1 katrilyon olan bir kişi ya da kuruluşun incelemesi 15 günde tamamlanmaktadır.

#### **Beyan Edilmiş Matrahlar:**

Geçmiş yıllardaki beyan edilmiş matrahlardan (harç ve dış ticaret vergileri hariç) elde edilen hasılat 2001 yılında 38 katrilyon 467 trilyon TL; 2000 yılında 24 katrilyon 980 trilyon TL; 1999 yılında 15 katrilyon 77 trilyon TL olmuştur. Bu tahakkuk miktarları; matrahların yaklaşık %25'i, dolayında olup; buna göre bu yıllardaki matrahlar toplam 2001 yılında 153 katrilyon 868 trilyon TL; 2000 yılında 99 katrilyon 920 trilyon TL; 1999 yılında 60 katrilyon 308 trilyon TL olarak ortaya çıkmaktadır.

2001 yılında 7 katrilyon 289 trilyon TL matrah incelenmiş olup; inceleme oranı %4,7 olmaktadır.

2000 yılında 3 katrilyon 621 trilyon TL matrah incelenmiş olup; inceleme oranı %3,6 olarak hesaplanmıştır.

1999 yılında ise 1 katrilyon 36 trilyon lira matrah incelenmiş olup; oran yaklaşık %2,3 olarak ortaya çıkmaktadır.

Anlaşıldığına göre; son üç yılda ortalama %3,5'lük bir matrah (mükelleflerin beyanı) incelenmiş görünmektedir.

Bu oran da Amerika Birleşik Devletlerinde ve Fransa'da %90 nın üzerindedir.

Türkiye'de etkili bir vergi incelemesi yapılamadığı yukarıdaki sayılardan gözlenmektedir.

#### **Nedenleri:**

Bu durumun bir çok nedenleri bulunmakta olup ana nedenler olarak şunlar ortaya çıkmaktadır:

1- Vergi denetim elemanlarının sayısı yetersizdir. Fransa'da çeşitli kademelerde 20.000'i aşkın vergi denetim elemanı vardır.

2- Vergi yönetimi yetersizdir. Kadrolar; personel; personelin hizmet içi eğitimi; personelin çalışma koşulları elverişli değildir.

3- Vergi yönetiminde ve denetiminde bilgisayardan yeterince yararlanılmaktadır.

4- Vergi yönetiminin güçlü bir istihbarat ünitesi yoktur.

5- Vergi denetim standartları geliştirilip uygulanmamaktadır.

6- Vergi denetimi mevzuatı; denetimi güçlü kılacak biçimde hazırlanmamıştır.

7- Vergi yargısı ağır işlemektedir.

Bunlar, başlıca etkenler olup bazı diğer alt düzeydeki teknik sorunlar da denetimi etkisizleştirmektedir.

#### **Vergi Denetimi Etkinliği Sonuçları**

Alınacak önlemler ve yapılacak yeni düzenlemeler ile vergi denetimlerinin etkinliği hem nicel hem de nitel olarak arttırılmalıdır.

Böylece; Devletin milli gelirden alması gereken payı eksiksiz olarak alması sağlanacaktır. Bunun sonucunda Devlet; daha çok ve daha kaliteli hizmeti vatandaşa sunabilecektir.

Mükellefler arasında "kaçıranın yanına kar kalıyor" mantığı egemen olmaktan çıkar. %90 olasılıkla inceleneceğini düşünen mükellef; vergi kaçırmaya yönelmeyecektir.

Keza; günümüzde "yakalanma olasılığım %3 dolayında; doğru beyanda bulunmasam da olur" mantığı geçerliliğini yitirecek ve mükellefler negatif milli piyango oynamaktan kurtulacaktır.

Bunun sonucunda; mükellefler arasında "haksız rekabet" sonucunu doğuran "vergi kaçırma" olayları çok azalacaktır. Rekabet piyasası bu açıdan kurulmuş olacaktır.

Bu nedenle; bir an önce vergi incelemelerinin yaygınlığını ve etkinliğini artıracak önlemler alınmalı ve düzenlemeler yapılmalıdır.

Öncelikle vergi denetim elemanlarının sayısı artırılmalı ve güçlü bir istihbarat arşivi kurulup denetim elemanlarının kullanımına sunulmalıdır.”<sup>10</sup>

### 3.1 Etkin Vergi Denetimi İçin Öneriler

Ülkemizde vergi anlayışının ve denetiminin olması gerekenden uzak olduğu hemen hepimizin kabul edebileceği bir gerçektir. Hepimiz, bu sistemin birer parçası olduğumuzdan her birimizin görüş ve önerileri sistemin gelişmesi açısından önem taşımaktadır.

Konuya vergide ve vergi denetiminde olması gereken ana özelliklerden başlamak yerinde olacaktır.

Bir vergi sisteminin “basitlik”, “adalet”, “genellik”, “tarafsızlık”, “etkinlik”, “istikrar”, “öngörülebilirlik” gibi temel vergileme ilkelerine aykırı düşmeyecek şekilde oluşturulması gerekir. İdeal vergi sistemi için gerekli olan ilkelere uzaklaşan bir vergi sistemi, vergi dışı piyasa ekonomisinin ortaya çıkmasına kaynak teşkil eder. Vergi dışı piyasa ekonomisinin ortadan kaldırılması için başlıca şu vergileme ilkelerinin dikkate alınması gerekir.

<sup>10</sup> Uçar Demirkıran, *Vergi Denetiminin Etkinliği*, (Mükellefim Dergisi, 2002), s.108.



Vergilemede “**basitlik**” ilkesi son derece önem taşır. Eğer bir vergi sistemi gerek yasaların düzenlenişi itibariyle, gerekse uygulama itibariyle basit, açık ve anlaşılır değilse vergi yükümlüleri için vergi, bir “işkence” haline dönüşebilir. Vergi sistemindeki karmaşıklık karşısında vergi yükümlüsü olması gereken bir kısım vatandaş, beyanı gereken iktisadi faaliyetini vergi idaresine bildirmeyebilir ya da faaliyetini bildirmekle birlikte eksik matrah beyanında bulunabilir. Öte yandan, basitlik ilkesinden uzaklaştıkça vergi yükümlüleri için “işlem maliyeti” artacağından bu durumda bir kısım vergi yükümlüleri, işlerinin çabuk görülmesi için rüşvet verme eğiliminde olabilirler. Ya da tam tersi de söz konusu olabilir ve vergi idaresinde görevli memurlar işlerin çabuklaştırılması için rüşvet isteyebilirler. Vergi sisteminde karmaşıklığın artmasına paralel olarak rüşvet piyasası da genişlemeye başlar.

Vergi sistemindeki karmaşıklık sadece “işlem maliyetini” değil “fırsat maliyetini” de artırır. Vergi yükümlüleri, vergi sistemindeki karmaşıklık dolayısıyla daha fazla sorunla karşı karşıya kalırlar ve bu durumda ister istemez daha fazla zamanlarını, sorunların çözümüne ayırmak zorunda kalırlar. İşte burada “fırsat maliyeti” adını vereceğimiz önemli bir sorun ortaya çıkar. Bir vergi yükümlüsünün fırsat maliyeti, vergi sistemindeki karmaşıklık dolayısıyla harcadığı ek zamana eşittir. Oysa bu zaman, pekala verimli iktisadi faaliyetler için harcanabilir.

Vergilemede “**tarafsızlık**” ilkesi son derece önem taşır. Eğer bir vergi sistemi, ekonomik birimlerin iktisadi faaliyetleri üzerinde müdahaleci olmaya başlamışsa o zaman vergi dışı piyasa ekonomisinin de ortaya çıkması ve genişlemesi kaçınılmaz olur. Tarafsızlık, vergilerin ekonomik birimlerin tüketim, yatırım, tasarruf, risk alma kararları üzerinde bozucu etkide bulunmaması anlamına gelir. Vergi, nihayetinde devletin iktisat politikası araçlarından birisidir ve her verginin az ya da çok mikro ekonomik ve makro ekonomik etkileri söz konusu olur. Ancak vergilerin tür olarak çoğalması ya da vergi yükünün artması halinde bunun hem mikro ekonomik etkileri (tüketicilerin ve üreticilerin karar ve tercihleri üzerindeki etkileri) hem de makro ekonomik etkileri (ekonomik büyüme, kaynak dağılımı üzerindeki etkileri vs.) daha açık olarak görülmeye başlanır. Bu noktada vergiler “tarafsız” olmaktan uzaklaşır ve müdahaleci olmaya başlar. Vergilerin müdahaleci niteliğe dönüşmesi ise nihai olarak vergi dışı piyasa ekonomisinin ortaya çıkmasını sağlayabilir. Daha açık olarak ifade etmek gerekirse,

çeşitli iktisat politikası amaçlarını gerçekleştirmek için dizayn edilen ve tatbik edilen bir vergi politikası, uzun dönemde bireylerin vergiden kaçınmalarına ve vergi kaçakçılığına yönelmelerine neden olabilir. Bu ise kayıt dışı piyasa ekonomisinin genişlemesi demektir.

Vergilemede “adalet ilkesi” son derece önem taşır. Eğer bir vergi sistemi adaletli değilse, o zaman vergiden kaçınma (vergi sığınaklarından ve vergi imtiyazlarından yararlanmaya çalışma şeklinde) ve vergi kaçakçılığı kaçınılmaz olur. Eğer bir vergi sistemi açık olarak vergi yükümlüleri tarafından “adil” olarak algılanmıyorsa; vergi baskısı çok ciddi olarak belirli kesimlerin üzerinde daha fazla olarak hissediliyorsa; belirli kesimlere vergi imtiyazları sağlamıyorsa; bu durumda sistemin adil olduğunu söylemek mümkün değildir. Adil olmayan bir vergi sisteminde vergi dışı piyasa ekonomisi sürekli genişleme eğilimindedir.

Vergilemede “öngörülebilirlik” ve “istikrar” son derece önem taşır. Eğer bir vergi sistemi ileriye dönük olarak öngörülebilir değilse ya da geriye doğru yürütülecek şekilde bir vergileme söz konusu ise o zaman vergi sisteminde diğer ilkeler (adalet ilkesi, tarafsızlık ilkesi vs.) de ihlal edilmiş olur ve vergi sistemi meşruiyetini kaybeder. Vergileme ile ilgili kanunların çok sık değişmemesi için ideal vergileme ilkelerinin anayasada “yarı-sürekli” olarak garanti altına alınması gerekir. Günümüzde vergileme ilkeleri arasında “bağlayıcılık ilkesi” adı verilen vergileme ilkesi, esasen tüm vergilerin anayasal düzeyde belirlenmesini ve siyasi otoritelerin manipülasyonlarına engel olacak şekilde kolayca değiştirilememesini ifade etmektedir. Vergileme teorisinde bu ilke zaman zaman “anayasal vergi yeknesaklığı” olarak da ifade edilmektedir. Vergi sisteminin yasama organının basit çoğunluk kararlarına terkedilmesi vergi sistemini zaman içerisinde yozlaştırır. Yozlaşan bir sistemde ise vergi dışı piyasa ekonomisi genişleme eğiliminde olur.

Vergilemede “görülebilirlik” son derece önem taşır. “Görülebilirlik” , vergilemede “açıklık”, “anlaşılabilirlik”, “belirliyet”, “kesinlik” gibi kavramlarla da ifade edilmektedir. Vergi ile ilgili kuralların vergi yükümlüleri tarafından açık ve anlaşılır tarzda düzenlenmesi gereklidir. Bu anlamda “görülebilirlik” ilkesi ile “basitlik” ilkesi kesişmektedir. Fakat görülebilirlik ilkesi, açık ve anlaşılır olma özelliklerinin dışında başka bir anlam daha ihtiva etmektedir. Bu ilkeye göre, hangi mal ve hizmetler

üzerinden vergi alındığı vergi yükümlüleri tarafından kolayca anlaşılmalıdır. Bir başka ifadeyle, “gizli vergiler” uygulanmamalıdır. Gizli vergi, fiyatın içine gizlenmiş olan ve vergi yükümlüleri tarafından hissedilmeyen ya da farkına varılmadan ödenen vergilerdir. Dolaylı vergiler, genellikle “gizli vergiler”dir ve yükümlüler üzerinde “uyuşturma” etkisi yapar. Dolaylı vergilerin bu özelliği maliye teorisinde “mali anestezi” ya da “vergi uyuşturması” olarak adlandırılmaktadır. Özetle, bir vergi reformu yapılırken mümkün olduğu ölçüde dolaylı vergilerden ziyade dolaysız vergilere ağırlık verilmelidir. Her ne kadar vergi tahsili açısından dolaylı vergilerin dolaysız vergilere karşı üstün olduğu söylenebilirse de, ideal bir vergi sisteminde vergilerin “görülebilir” olma özelliğine uygun olması açısından dolaysız vergiler tercih edilmelidir.

Geçmişten günümüze belirli kişilere ya da kesimlere vergi imtiyazları sağlanmaktadır. Oysa ideal bir vergi sisteminin “genellik” ilkesine uygun olarak oluşturulması, hiçbir kişi ya da kurumun vergi dışında tutulmaması gerekir. Genellik ilkesi, dar anlamda dil, din, milliyet ve ırk ayırımı gözetmeksizin herkesin vergi konusu ile bağıntısının olması halinde vergi yükümlüsü olmasını ve vergisini ödemesini ifade eder. Geniş anlamda, genellik ilkesi, yukarıda belirtilen ve bugün için evrensel düzeyde kabul gören anlayışın dışında, vergi kanunları ile belirli kişilerin ya da konuların vergi dışında tutulmamasını ifade eder. Başka bir ifadeyle, vergi imtiyazları (istisna ve muafiyetler) genellik ilkesine tamamen aykırı olan uygulamalardır.

Vergilemede “**etkinlik**” ve “**düşük maliyet**” son derece önem taşır. Burada kullanılan etkinlik kavramı, vergi idaresi yönünden “vergi toplamada etkinlik” anlamında kullanılmaktadır. İyi bir vergi sisteminde vergilerin hem devlete, hem de yükümlülere yüklediği maliyetlerin asgari düzeyde olması gerekir.

Daha etkin bir vergi denetimi için yukarıda belirttiklerimin yanı sıra alınabilecek diğer önlemler de aşağıdaki gibidir.

**Vergi oranları düşürülmeli ve vergi yükü azaltılmalıdır.** Yüksek vergi oranları ve yüksek vergi yükü, kayıt dışı ekonominin ortaya çıkmasının temel nedenlerinden birisidir. Yüksek vergi oranları, ekonomik birimlerin tasarruf ve yatırım kararları ve çalışma gayreti üzerinde olumsuz etki gösterir ve sonuç olarak ekonomide

toplam piyasa üretimini azaltır. Toplam piyasa üretiminin azalması ise vergileme kapasitesinin daralması ve sonuç itibarıyla vergi gelirlerinin azalması demektir. Öte yandan yüksek vergiler neticesinde vergi tazyiki ve vergi baskısını daha fazla hisseden vergi yükümlüleri, yasal yollardan vergiden kaçınma ve yasal olmayan yollardan vergi kaçırmaya (vergi kaçakçılığı) yönelebilirler.

**Vergi bürokrasisi azaltılmalı ve vergi yönetiminde toplam kalite yönetimi uygulanmalıdır.** Bir ülkede vergi ile ilgili ödev ve yükümlülükler katlanılamayacak ve kabul edilemeyecek boyutlara ulaşmış olabilir. Vergi ile ilgili bürokratik formalitelerin ve kırtasiyeciliğin çoğalması bireyleri vergi dışı piyasa ekonomisine yöneltir. Vergi bürokrasisinin azaltılması için, vergi yönetiminde çağdaş bir yönetim anlayışı olan toplam kalite felsefesinin benimsenmesi ve uygulanması gerekir.

**Vergi suç ve cezaları ile ilgili yasaları iyi düzenlenmelidir.** Vergi dışı piyasa ekonomisinin daraltılması için alınacak en etkin önlemlerden birisi vergi suç ve cezaları ile ilgili yasaların çok iyi bir şekilde düzenlenmesidir. Konu ile ilgili şu hususlar son derece önem taşımaktadır:

- Yasalarda vergileme yönünden suç teşkil eden eylem ve fiiller mümkün olduğu kadar yoruma imkan bırakmayacak şekilde açık, anlaşılır ve adil olarak belirlenmelidir.
- Vergi suçları için işlenen suçun niteliğine ve büyüklüğüne göre cezalar öngörülmelidir.
- Vergi yasalarında öngörülen cezalar mutlaka tatbik edilmeli, hiç kimseye ayrıcalıklı işlem yapılmamalıdır.
- İşlenen suç ağır ise (örneğin, bilinçli olarak vergi kaçakçılığı suçunun işlenmesi) maddi cezanın yanı sıra mutlaka hapis cezası da öngörülmelidir. Hapis cezasının para cezasına dönüştürülmesi engellenmelidir.
- Cezaların caydırıcı olabilmesi için vergi cezalarında indirim yapan ya da cezayı affeden yasal düzenlemeler yapılmamalıdır. Vergi aflarını yasaklayan anayasal bir hüküm getirilmelidir.

**Vergi denetimlerinde etkinlik sağlanmalıdır.** Kayıt dışı ekonominin daraltılması ve ortadan kaldırılması için vergi denetimlerine önem verilmelidir. Vergi denetimlerinin etkin bir şekilde yapılabilmesi için en başta vergi denetimi ile ilgili ciddi bir organizasyonun oluşturulması ve denetimde görev alacak elemanların eğitimi ve iyi yetiştirilmesi sağlanmalıdır. Personel ücret düzeyi en yetenekli elemanları bile çekecek düzeyde olmalıdır. Vergi denetimi etkin kılınmalı ve denetimde mal ve hizmet hareketlerinin tespitine yönelik çalışmalara önem verilmelidir. Ayrıca, “yeminli mali müşavirlik” müessesesinden en geniş ölçüde yararlanılmalıdır. Gerçek usulde ticari kazanç sahipleri ve kurumlar vergisi mükelleflerinin her türlü beyannamelerinin mali müşavir imzasıyla vergi dairesine verilmesi sağlanmalıdır.

**Vergi yönetiminde yeni enformasyon teknolojilerinin kullanımı yaygınlaştırılmalıdır.** Vergi yönetiminde çağdaş enformasyon teknolojilerinin kullanımı hem vergi yönetimi için, hem de vergi yükümlüleri için büyük kolaylık sağlar. Vergi yönetiminde “Elektronik Vergi İşlemleri Merkezi” adı verilebilecek bir birim oluşturulmalıdır. Bu sistem dahilinde;

- Tüm vergi yükümlülerine bir elektronik kimlik kartı numarası verilmelidir.
- Tüm vergi yükümlüleri için ayrı bir “web sayfası” düzenlenmeli ve bu web sayfalarında vergi yükümlüleri hakkında özet bilgiler (kimlik bilgileri, vergi borçlarının dökümü, son beş yıla ait vergi beyannameleri vs.) yer almalıdır. Vergi borçlarının internet kanalıyla ödenebilmesi mümkün olmalıdır.

**Vergi kaçakçılığı ve kara para ekonomisi ilişkileri hakkında ihbarda bulunanlar korunmalı ve ödüllendirilmelidir.** Vergi dışı piyasa ekonomisi ile mücadele edilmesinde “ihbar sistemi”nden yararlanılabilir. Vergi kaçakçılığı ve kara para ekonomisi (uyuşturucu ticareti, kumar vs.) ile ilgili ihbarlar süratle değerlendirilmeli ve cezalandırılmalıdır. Vergi suçlarını araştıran vergi denetim elemanları ile geniş anlamda diğer mali suçları (kara para aklama vs.) araştıran birimler arasında gerekli koordinasyon sağlanmalıdır. İhbarda bulunan kişilerin mutlaka kimliklerinin gizli tutulması sağlanmalı, bu kişiler mutlaka korunmalı ve parasal olarak ödüllendirilmelidir.

**Mali müşavirlik ve muhasebecilik mesleğini yapan kişi ve kurumların uyması gereken ilkeler ve kurallar mutlaka bir yasa içerisinde düzenlenmelidir.** Mali müşavirlik ve muhasebecilik mesleğini icra eden kimselerin “meslek ahlakı” ve “sosyal sorumluluk” bilinci içerisinde hareket etmelerini sağlayacak önlemler alınmalı ve ilgili yasada meslek ahlakına aykırı eylemler açık olarak belirtilmeli ve ağır cezalar öngörülmelidir. Bu düzenlemeler hiç şüphesiz vergi dışı piyasa ekonomisinin ortadan kaldırılması için etkili olacaktır.

**Vergi Ombudsman Büroları oluşturulmalıdır.** Vergi dışı piyasa ekonomisinin ortadan kaldırılmasında yararlanılabilecek önlemlerden birisi de “ombudsman sistemi” dir. Kamu yönetiminin çok değişik alanlarında yararlanan ombudsman müessesesinden vergi yönetiminde de pekala istifade edilebilir

**Toplumda “vergi bilinci” yerleştirilmelidir.** Vergi kaçakçılığı ile mücadelede her zaman hukuki ve polisiye tedbirler almak yeterli olmaz. Vergi ödeme bilincinin toplumda mevcut olması da önem taşır. Vergi bilinci ve vergi ahlakının toplumda yerleşmesi için en başta devlet yöneticilerinin hukukun üstünlüğüne ve adalete inanmaları ve buna uygun davranmaları gereklidir.

### **3.2 Muhasebenin Etkin Vergi Denetimindeki Rolü**

Vergi denetimi, vergi idaresinin mükelleflerin defter ve belgeler üzerinde gerçekleştirdiği bir incelemedir. Çünkü, mükellefler işleri ile bilgileri yasaların istediği şekilde kayıtlara işlemek zorundadır. Dönem sonunda, tutulan kayıtlardan elde edilen sonuçlara göre vergi matrahlarını hesaplayarak beyan ederler. Yani, vergi idaresine yapılan beyanların kayıtlara uygun olması gerekir. İşte vergi denetimi yapılan beyanların kayıtlara uygun olup olmadığını araştırmaktadır. Mükelleflerin doğru beyanda bulunmaları için, her an denetlenebilecekleri ihtimalinin yüksek olduğuna inanmaları gerekir. Bu inanç da sık sık yapılacak vergi denetimi ile sağlanabilir. Ancak ülkemizde mükelleflerin denetlenme oranı, çok düşüktür. Defter ve belgeleri saklama süresi olan 5 yıl içinde en azından her mükellefin bir defa incelenmesi gerekir. Bu da her yıl yükümlülerin %20’sinin incelenmesi gereğini ifade eder. Dolayısıyla, yılda beyanların %3-5’ini inceleyerek bu inancı yerleştirmek oldukça zordur.

İnceleme oranı bu kadar düşük olan denetimin etkin olabilmesi için mutlaka muhasebeden yararlanılması gerekir. Devlet vergilendirmeden beklediği amaçlara hizmet edecek bir muhasebe sistemi yerleştirebilirse, yapacağı denetimler daha kolay ve verimli olacaktır. Günümüzde mükelleflerin vergi ile işlemlerinin çoğunu serbest muhasebeci ve mali müşavirler yürütmektedir. Yani muhasebeciler, devlet ile yükümlüler arasında bir çeşit köprü görevi üstlenmektedirler. Devletin güvенеbileceği bir muhasebecilik kurumu oluşturarak vergilemeden beklediği sonuçlara daha kolay ulaşacağı açıktır. Muhasebecilere bu konuda bir takım yetki ve sorumluluklar yüklenerek vergi gelirlerini arttırmak mümkündür. Devlet vergilendirmeden beklediği amaca ulaşabilmek ve vergi denetiminde etkinliği ve verimliliği sağlayabilmek için, muhasebe sistemi ve muhasebe mesleğine gereken önemi vermelidir. Bu konuda muhasebeden etkin bir biçimde yararlanabilmek için;

1. Ülkede karışıklığa ve suiistimallere imkan vermeyecek standartları belli bir muhasebe sistemi uygulanması,
2. Kullanılan muhasebe programlarının Maliye Bakanlığı tarafından görülerek onaylanması,
3. Vergi dairesinin muhasebecilerle barışık olması ve işbirliğine gitmesi,
4. Vergi denetim elemanlarının muhasebe konusunda çok iyi eğitilmesi,
5. muhasebe kayıtlarının tutulmasında ve yapılan denetimlerde sürekli gelişen bilgisayar teknolojisinin kullanılması gerekir.

Günümüz uygulamasında vergi denetiminin sadece kayıtlı olan mükelleflere yönelik bir denetim olduğunu ifade etmek mümkündür. Ancak, vergilendirmenin tam anlamıyla amacına ulaşabilmesi için, bu denetimin yanında kayıt dışı kalmış işlemlerin kayıt altına alınmalarını sağlamak gerekir. Çünkü son yıllarda akademisyenler ve politikacılar tarafından en çok üzerinde durulan konu kayıt dışı ekonomi konusudur. Kayıt dışı işlemlerin kayıt altına alınarak vergide eşitlik ilkesinin uygulanması gerekir.

## **EKLER**

	<b>Sayfa</b>
<b>EK-1</b> Y İnşaat Turizm Gıda Sanayi'ye ait Vergi İnceleme Raporu .....	93
<b>EK-2</b> Un Kepek Yem Ticareti Nakliye Şirketi'ne ait Vergi İnceleme Raporu .....	115



## VERGİ İNCELEMESİNE İLİŞKİN ÖRNEK EKLERİ

### ÖRNEK OLAY I

#### GENEL AÇIKLAMA

Bu bölümde, vergi incelemesinin nasıl yapıldığı, hangi noktalara dikkat edilmesi gerektiği, bilanço, gelir tablosu ve beyannamelerin vergi incelemesi açısından risk taşıyan noktaları tespit edilmeye çalışılacaktır.

Vergi incelemesi, vergi mükellefinin ödediği/ödeyeceği verginin, defter, kayıt ve belgeler ile gerekli olduğu takdirde yapılacak muhasebe dışı envanter ve araştırmalardan elde edilecek bulgularla doğru olup olmadığını tespit etmek ve ödenmesi gereken vergiyi sağlamaktır.

#### VERGİ İNCELEMESİNE İLİŞKİN ÖRNEK OLAY

İncelemeye konu olan ,Y İnşaat Turizm Gıda San.Tic.Ltd.Şti. harfiyat işiyle uğraşmaktadır. Y inşaat şirketine ait bilanço ve gelir tablosuyla birlikte muhtasar beyanname, KDV beyannameleri ve şirket hakkındaki tutanaklar ekte ayrıntılı olarak verilmiştir.

Usule ilişkin yapılan inceleme sırasında mükellef kurum Y tarafından 1998 yılı içerisinde düzenlenen faturaların yasal defterlere hasılat olarak kaydedilmediği tespit edilmiştir. Ayrıca şirketin beyannamelerinde de noksanlıklar bulunmuştur.

Bu nedenle, mükellef kurum adına VUK'un 352/1-6 maddesi uyarınca 1.derecede usulsüzlük cezası gerekmekte ise de usulsüzlüğün yapıldığı 1998 yılını izleyen yılın birinci gününden başlayarak iki yıl geçmiş olduğundan VUK'nun 374. maddesinin işlerliliğince, usulsüzlük cezası kesilmemesi gerekmektedir. Örneğimizde de, 1998 yılının birinci gününden başlayarak iki yıl geçmiş olduğundan uygulanacak olan usulsüzlük cezası zaman aşımına uğramıştır.

Yapılan hesap incelemelerinde ise, mükellef kurum tarafından 1998/Nisan döneminde tanzim edilen ve rapor eki tutanağının 5.maddesinde dökümü bulunan

faturalar ile elde edilen 348.750.000 Tl 'lık hasılat tutarının yasal defterlere kaydedildiği halde söz konusu hasılatın 1998/Nisan dönemine ilişkin KDV beyannamesine dahil edilerek beyan edilmediği tespit edilmiştir.

Mükellef 1998/Nisan ayına ait KDV beyannamesini matrahsız olarak vergi dairesine vermiş ve bu durum inceleme elamanlarınca tespit edilmiştir.

Mükellef kurum tarafından 1998/Mayıs döneminde tanzim edilen faturalarla elde edilen hasılatlara ilişkin olarak 31.05.1998 tarih ve 22 yevmiye numarası ile 100 Kasa hesabına 1.599.640.000, Tl borç, 600 yurt içi satışlar hesabına 1.363.240.000, TL alacak ve 391 Hesaplanan K.D.V Hesabına 236.400.000 ,TL alacak olarak kaydedildiği dolayısıyla KDV hariç dönem hasılatının  $(1.576.000.000 - 1.363.240.000) = 212.760.000$ , TL noksan kaydedildiği ancak KDV matrahının 1.576.000.000, TL olarak beyan edildiği görülmüştür.

Mükellef kurum tarafından tanzim edilen ekli tutanağın 7. maddesinde dökümü bulunan faturalarda yer alan hasılat tutarlarının yasal defterlere hasılat olarak kaydedilmediği gerekse 1998/Temmuz ayına ait KDV b matrahına dahil edilmeyerek kayıt ve beyan dışı bırakıldığı tespit edilmiştir.

Yine mükellef kurum tarafından 1998/Aralık döneminde tanzim edilen A/066817-A/066822 numaralı faturalar ile elde edilerek yasal defterlere kaydedilen KDV hariç hasılat tutarının 702.630.435 TL'si olduğu halde mükellef kurum tarafından 1998/Aralık dönemine ilişkin KDV matrahının 489.478.696 Tl olarak beyan edildiği dolayısıyla  $(702.630.435 - 489.478.696) = 213.151.739$  Tl'lık KDV matrahının beyan dışı bırakıldığı tespit edilmiştir.

Bütün bu nedenlerden dolayı mükellef hakkında re'sen tarh edilecek vergi ve kesilen cezalar vergi inceleme raporunun 3,4 ve 5 sayfa larında ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

Re'sen Tarh, Vergi Usul Kanununun 30'uncu maddesinin ilk fıkrasında vergi tarhını; verginin matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde, takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme

raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunması olarak tanımlamıştır.

Fıkranın ikinci cümlesinde, inceleme raporunda bu maddeye göre belirlenen matrah veya matrah farkının re'sen takdir olunmuş sayılacağını açıkladığından, re'sen vergi tarhının kısaca, vergi alacağının yetkililerce re'sen takdir olunan matrah veya matrah farkı üzerinden vergi nispeti uygulanmak suretiyle hesaplanması olarak tanımlanması da olanaklıdır.

Tanımdan da anlaşılacağı üzere, vergi idaresince re'sen vergi tarhı olunabilmesi için, öncelikle re'sen takdir olunmuş bir matrah veya matrah farkının varlığı gereklidir.

1998/Mayıs döneminde KDV hariç düzenlenen fatura tutarı:1.576.000.000,TL kaydedilen fatura tutarı 1.363.240.000, TL ikisi arasındaki fark 212.760.000 TL'lık hasılatın yasal defterlere noksan olarak kaydedildiği, bu nedenle bu farkın kurumlar vergisi matrahına ilave edilmesi,

1998/Temmuz döneminde mükellef kurum tarafından 13.07.1998-27.07.1998 tarihleri arasında tanzim edilen 5 adet hasılat faturası ile elde edilen KDV hariç toplam 389.250.000 TL'lık hasılatın yasal defterlere kaydedilmediği,kaydedilmeyen bu tutarın kurumlar vergisi matrahına ilavesi(tutanak madde 7) gerekmektedir.

Kayıt ve beyan dışı bırakılan KDV hariç  $(212.760.000+389.250.000)=602.010.000$  TL'lık hasılat tutarının mükellef kurum un 1998 yılı için beyan etmiş olduğu 2.145.071.851 TL'lık dönem matrahına ilave edilmesi neticesinde mükellef kurum tarafından 1998 yılı ile ilgili olarak gerçekte beyan edilmesi gereken kurumlar vergisi matrahı  $(2.145.071.851+602.010.000)=2.747.081.851$ , TL olmaktadır.

Bu nedenle ,602.010.000 TL'lık dönem matrah farkı üzerinden VUK'nun 30/6 maddesi gereğince mükellef kurum adına kurumlar vergisi ve fon payının re'sen tarh edilmesi gerekmektedir.

Ayrıca tarh edilecek kurumlar vergisine VUK'nun 344. maddesi gereğince vergi ziyayı cezası uygulanması, örnekte satış faturalarının tutarı eksik kaydedilmek suretiyle satış hasılatı düşük tespit edilmiştir.

Bu da vergi ziyanına neden olmuştur. Vergi ziyayı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevleri zamanında yerine getirmemesi veya eksik getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder.

Yukarıda bahsi geçen mükellef Y'nin durumu satış hasılatını gizlemeye yönelik matematik ve muhasebe hatalarına iyi bir örnektir. Satış faturalarının tamamının yasal defterlere intikal ettirilmesine rağmen bazı faturaların tutarı eksik kaydedilmek suretiyle satış hasılatı ve dolayısıyla dönem kazancı düşük tespit edilmiştir. Örneğimizde de, 1998/Nisan döneminde tanzim edilen 348.750.000, TL'lık hasılat tutarının yasal defterlere kaydedildiği halde kayıt hatası yapılarak söz konusu hasılat 1998/Nisan dönemine ilişkin KDV beyannamesinin matrahsız olarak vergi dairesine verilmiştir.

T.C.  
MALİYE BAKANLIĞI  
ESKİŞEHİR İLİ DEFTERDARLIĞI  
VERGİ DENETMENLERİ BÜROSU

Rapor Sayısı: .....

ESKİŞEHİR

EKİ

Tutanak

2801

## VERGİ İNCELEME RAPORU

İncelemeyi Yapan: .....

Vergi Denetmen

İnceleme yazısının	Guru	.....
	Sayı:	.....
Mükellefin veya Müessesenin	Vergi Dairesi:	.....
	Vergi No:	.....
	Ad - Ünvanı	Y İnşaat Turizm Gıda Leo. Tic. Ltd.Şti.
	İsrafiyat	İsrafiyat
İncelemenin	İş Adresi	ESKİŞEHİR
	Adres	ESKİŞEHİR
	Denemi	Kurumlar V. KDV 1998

Bilançe Matrah : 2.165.071.951,- ..... 13.513.438.478,-

İncelenen Matrah Kısmı: .....

		Bulunan Matrah Farkları	Tarih Gereken Vergiler			
Bulunan	E.K.V. Matrah Farkı	602.010.500,-				30.100.000
	Kurum V. Matrah Farkı	602.010.000,-				150.502.000
	K.D.V. Matrah Farkı	Top.1.227.473.600	51.529.000	21.288.150	37.129.000	51.973.000
	Stocaj G.V. Matrah Farkı	451.507.500				20.301.500 (1998 zinsen)

		Fark Matrahı	%'si	Miktarı	Ceza Miktarı	Ceza Nev'i
Bulunan	Gağap Vergi		%			
	Fon Payı	150.502.000	% 10	15.050.000	7.525.000	Ekser 1.
	Dev. Payı	90.301.600	% 10	9.030.000	20.182.000	Vergi Ziyası U.
			%			

Uygulanacak Cezalar	.....	Ek. E.V.	Ataraj G.V.
	Vergi Ziyası U.	55.514.000	201.421.000
	Ekser	75.351.000 (K.D.V.)	Top. 70.946.000 (K.D.V.)
	Usulsüzlük	.....	.....
	Özel Usulsüzlük	.....	.....

SONUÇ

Bilgiye alınarak (1) dosyasında saklanmıştır.

**I-GENEL EILCI:**

Yusufuzze Vergi Dairesi MÜDÜRLÜĞÜNÜN vergi sicil numarası  
Mükellefi İnşaat Turizm Gıda San. Tic.Ltd.Şti.  
Zekişehir usresinde 1998/Mart ayından beri harfiyat işi ile uğraşmaktadır.

Mükellef kurumun 1998 T.yılına ilişkin defter, kayıt ve belgeleri  
üzerinde yapılan inceleme sonucunda saptanan eleştiriyi gerektiren hususlar  
raporun aşağıdaki bölümlerinde açıklanmıştır.

**II-DEĞER İLİŞKİN İNCELEMELER:**

Yapılan inceleme sırasında, mükellef kurum tarafından 1998 yılı  
içerisinde düzenlenen faturaların bir kısmının yasal defterlere hasılat olarak  
kayıtlı olmadığı tespit edilmiştir.

Bu nedenle, mükellef kurum adına VSK'nun 352-1/6 maddesi uyarınca  
i. derece usulsüzlük cezası kesilmesi gerekmektedir. İnceleme usulsüzlüğün yapıldığı  
1998 yılını izleyen yılın birinci gününden başlayarak iki yıl geçmiştir olduğundan  
VSK'nun 374.maddesi işlerliğince usulsüzlük cezasının kesilmemesi gerekmektedir.

**III-HESAP İNCELEMELERİ:****A-Mükellef Kurumun Kurumlar Vergisi Bakımından Beyanı:**

Mükellef kurumun 31.12.1998 tarihli bilanço ve Gelir Tablosu fotokopisi  
tutanak ekinde (Tutanak eki:2) Mükellef kurum tarafından 1998 yılı ile  
ilgili olarak 2.149.071.851,-T. Kurumlar Vergisi matrahı beyan edilmiş olup,  
söz konusu K.V. matrahı üzerinden gereken kurumlar vergisi ve fon payının yasal  
sırası içerisinde tahakkuk ettirildiği görülmüştür.

**B-Mükellef Kurumun Stopaj Gelir Vergisi ve Ek Kurumlar Vergisi****Bakımından Beyanı:**

Mükellef kurum tarafından 1998/Şubat-Nisan dönemine ilişkin muhtasar  
beyanname fotokopisi tutanak ekinde (Ek:4) yine mükellef kurum tarafından  
13.12.1998 tarihinde verilen Ek Kurumlar Vergisi beyannamesi ile beyan edilen  
Ek Kurumlar Vergisi matrahı üzerinden tahakkuk ettirilen Ek Kurumlar Vergisi  
miktarına ilişkin bilgiler ise tutanak ekinde (Ek:5)

**C-Mükellef Kurumun Katma Değer Vergisi Bakımından Beyanı:**

Mükellef kurumun 1998/Mart-Aralık dönemlerince ilişkin KDV matrahlarının  
ilişkin DKKB tutanak ekinde (Ek:3)

**IV-İLERİ İZLENİLENE HUSUSLAR:****A-ROHİ İLE İLGİLİ CLAFAT SATTIRAN HUSUSLAR:**

Mükellef kurum tarafından 1998/Siran döneminde tuzlu edilen ve  
rapor eki tutanağın 1. maddesinde DKKB'da bulunan faturaları ile elde edilen  
348.710.000,-T. lik hasılat tutarının yasal defterlere kaydedildiği halde söz konusu  
hasılatın 1998/Siran dönemine ilişkin KDV beyannamesine dahil edilerek beyan  
edildiği (Sira 1998/Nisan dönemine ilişkin KDV beyannamesinin matrahsız olarak  
"K matrah" ilgili vergi dairesine verildiği) tespit edilmiştir.

Kurum yetkilisine bildirilen 348.710.000,-T. lik faturalı hasılat  
tutarının 1998/Siran dönemine ilişkin KDV matrahı olarak beyan edilmesinin  
medeni zorunluluğunda cevaben "Söz konusu tutar sekiz beyan konusu yapılmıştır.  
Berkabir bir kısmının yoktur." denmiştir. (Ek tut.13:5)

Mükellef kurum tarafından 1998/Mayıs döneminde tanzim edilen faturaların tarih ve numaraları ile tutarlarına ilişkin bilgiler rapor eki tutanağın 6. maddesinde belirtilmiş olup, mükellef kurumun defter ve belgelerinin incelenmesi sırasında sözkonusu faturalarla elde edilen hasılatlara ilişkin olarak 31.5.1998 tarih ve 22 yevmiye numarası ile 100 kasa hesabına 1.599.640.000,-T. borç, 600 Fırtığı satışlar hesabına 1.363.240.000,-T. alacak ve 391 Hesaplanan KDV hesabına 256.400.000,-T. alacak olarak kaydedildiği dolayısıyla KDV hariç dönem hasılatının (1.576.000.000-1.363.240.000=) 212.760.000,-T. noksan kaydedildiği ancak 1998/Mayıs dönemine ilişkin KDV matrahının 1.576.000.000,-T. olarak beyan edildiği görülmüştür.

Mükellef kurum yetkilisine 1998/Mayıs dönemine ilişkin KDV beyannamesinde doğru KDV matrahı beyan edildiği halde anılan döneme ilişkin yasal defter kayıtlarında hasılatın KDV hariç 212.760.000,-T. noksan kayıt edilmesinin nedeni sorulduğunda cevaben "KDV matrahının beyanı sırasında hasılat faturaları toplanarak doğru tutar beyan edilmiş defterlere noksan kaydedilen tutar unutkanlık sonucunda ve 1998/Mayıs döneminde nede daha sonraki dönemlerde ilave olarak kayıt edilmemiştir. Herhangi bir kastımız yoktur." demiştir. (Ek Tut. md:6)

Mükellef kurum tarafından tanzim edilen ekli tutanağın 7. maddesinde dökümü bulunan faturalarda yer alan hasılat tutarlarının gerek yasal defterlere hasılat olarak kaydedilmediği gerekse 1998/Temmuz dönemine ilişkin KDV matrahına dahil edilmeyerek kayıt ve beyan dışı bırakıldığı tespit edilmiştir.

Mükellef kurum yetkilisine sözkonusu tutarların için kayıt ve beyan dışı bırakıldığı sorulduğunda cevaben "Dileyeyeceğim. Şeyen kayıt ve beyan dışı bırakılmıştır." demiştir. (ek Tut.md:7)

Mükellef kurum tarafından 1998/Aralık döneminde tanzim edilen A/066817-4/066822 numaralı faturalar ile elde edilerek yasal defterlere kaydedilen KDV hariç hasılat tutarının 702.630.435,-T. olduğu halde mükellef kurum tarafından 1998/Aralık dönemine ilişkin KDV matrahının 489.478.696,-T. olarak beyan edildiği ve dolayısıyla (702.630.435 - 489.478.696=)213.151.739,-T. lık KDV matrahının beyan dışı bırakıldığı tespit edilmiştir.

Mükellef kurum yetkilisine 213.151.739,-T. lık tutarın 1998/Aralık dönemine ilişkin KDV matrahına dahil edilmesinin nedeni sorulduğunda cevaben "Sözkonusu tutar 1998/Aralık dönemine ilişkin KDV beyannamesinde aşvan noksan beyan edilmiştir. Herhangi bir kastımız yoktur." demiştir. (Ek tut. md:8)

**B-EE'SER TARH EDİLECEK VERGİ VE KESİLECEK CEZALAR:**

**1-Kurumlar Vergisi Yönünden:**

Raporun önceki bölümünde ayrıntılı olarak belirtildiği üzere;

a-1998/Mayıs döneminde KDV hariç (düzenlenen fatura tutarı:1.576.000.000- kaydedilen fatura tutarı:1.363.240.000=)212.760.000,-T. lık hasılatın yasal defterlere noksan olarak kaydedildiği tespit edilmiş olup, mükellef kurum yetkilisi buğun unutkanlık sonucunda meydana geldiğini beyan ve ifade etmiştir.

Bu nedenle, noksan kayıt neticesinde yasal defterlere intikal ettirilmeyen KDV hariç 212.760.000,-T. lık hasılat tutarının mükellef kurumun 1998 dönemine ilişkin kurumlar vergisi matrahına ilave edilmesi,

b-1998/Temmuz, döneminde mükellef kurum tarafından 13.07.1998-27.7.1998 tarihleri arasında tanzim edilen 5 adet hasılat faturası ile elde edilen KDV hariç toplam 339.250.000,-T. lık hasılatın yasal defterlere kaydedilmediği tespit edilmiş olup, mükellef kurum yetkilisi söz konusu tutarların schven kayıt ve beyan dışı bırakıldığını beyan ve ifade etmiştir. (Lk tutanak: 7)

Kayıt ve beyan dışı bırakılan KDV hariç 339.250.000,-T. lık hasılat tutarının mükellef kurumun 1998 yılına ilişkin kurumlar vergisi matrahına ilave edilmesi,

gerekmektedir.

Kayıt ve beyan dışı bırakılan KDV hariç (212.760.000+339.250.000=) 602.010.000,-T. lık hasılat tutarının mükellef kurumun 1998 yılı için beyan etmiş olduğu 2.145.071.851,-T. lık dönem matrahına ilave edilmesi neticesinde mükellef kurum tarafından 1998 yılı ile ilgili olarak gerçekte beyan edilmesi gereken Kurumlar Vergisi matrahı (2.145.071.851 + 602.010.000=) 2.747.081.851,-T. olmaktadır.

Bu nedenle, 602.010.000,-T. lık dönem matrah farkı üzerinden VUK'nun 30/6. maddesi uyarınca mükellef kurum adına kurumlar vergisi ve fon payına re'sen tarh edilmesi gerekmektedir.

Ayrıca; re'sen tarh edilecek kurumlar vergisi ve fon payına VUK'nun 344 ve mük. 349. maddesi uyarınca kusur cezası uygulanarak mükellef kurum adına kesilmesi,

#### 2-Ek Kurumlar Vergisi Yönünden:

Raporun önceki ayarınca belirtilen 602.010.000,-T. Kurumlar Vergisi dönem matrah farkı üzerinden 4381 sayılı kanun hükümleri ve VUK'nun 30/6. maddesi uyarınca mükellef kurum adına % 5 nisbetinde Ek Kurumlar Vergisinin re'sen tarh edilmesi gerekmektedir.

Ayrıca re'sen tarh edilecek ek kurumlar vergisi tutarına VUK'nun 344. maddesi uyarınca vergi ziyaı cezası uygulanarak mükellef kurum adına kesilmesi gerekmektedir.

#### 3-Stopaj Gelir Vergisi Bakımından:

Yasal defterlere kaydedilmeyerek kayıt ve beyan dışı bırakılan 602.010.000,-T. lık matrah farkının kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan (602.010.000-150.502.500=)451.507.500,-T. lık kısmının ortaklara 1999/Nisan ayında dağıtıldığı kabul edilerek mükellef kurum adına G.V.K.nun 94-6/b-i ve VUK'nun 30/6. maddeleri uyarınca re'sen stopaj gelir vergisi tarh edilmesi, ayrıca tarh edilecek stopaj gelir vergisinin % 10 u nisbetinde fon payı tahdedilmesi gerekmektedir.

Ayrıca re'sen tarh edilecek stopaj gelir vergisi ve fon payına VUK'nun 344. maddesi uyarınca vergi ziyaı cezası uygulanarak kurum adına kesilmesi gerekmektedir.



4-Xatma Değer Vergisi Bakımından:

Raporun önceki bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere;

a-1998/Nisan döneminde yasal defterlere kaydedildiği halde 1998/Nisan dönemine ilişkin KDV beyannamesine dahil edilmeyerek beyan dışı bırakılan 348.750.000,-T. lık mükellefin 1998/Nisan dönemi KDV matrahına (sıfır olarak beyan edilmiştir.) ilave edilmesi,

b-1998/Temmuz döneminde yasal defterlere kaydedilmediği gibi anılan dönem KDV matrahına da dahil edilmeyen 389.250.000,-T. lık hasılat tutarının 1998/Temmuz dönemine ilişkin KDV matrahına ilave edilmesi,

c-1998/Aralık döneminde A/066817-A/066822 numaralı faturalarla elde edilerek yasal defterlere hasılat olarak kaydedilen KDV hariç hasılat tutarı 702.630.435,-T. olduğu halde mükellef kurum tarafından anılan dönem KDV matrahının 489.478.696,-T. olarak beyan edildiği ve dolayısıyla (702.630.435-489.478.696) 213.151.738,-T. lık matrah kısmının beyan dışı bırakıldığı tespit edilmiş olup, bu tutarın 1998/Aralık dönemine ilişkin KDV matrahına ilave edilmesi,

Neticesinde, 1998/Nisan, Temmuz ve Aralık dönemlerinde gerçekte beyan edilmesi gereken KDV matrahları ile hesaplanan KDV tutarları ve ödenmesi gereken fark KDV tutarları aşağıdaki gibi olmaktadır. (Elt.2)

Düzeltilmiş KDV beyanname özetinde de görüldüğü üzere, mükellef kurum adına 1998/Nisan dönemi için 51.529.000,-T. Temmuz dönemi için 21.258.000,-T. Ağustos dönemi için 37.129.000,-T. ve Aralık dönemi için 31.973.000,-T. KDV'nin VUK'nun 30/6. maddesi uyarınca re'sen tarh edilmesi, ziyas uğratılan KDV'ne ilişkin olarak da VUK'nun 348. ve mükerrer 349. maddeleri uyarınca kusur cezası uygulanarak mükellef kurum adına kesilmesi gerekmektedir.

Y-S O R U Ç:

Yunuserra Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün vergi sicil numaralı mükellefi inşaat Turizm Gıda San. Tic. Ltd.Şti.'nin 1998 yılına ilişkin defter, kayıt ve belgelerinin incelenmesi sonucunda;

1-Raporun IV/3-1 bölümünde açıklandığı üzere, 602.010.000,-T. lık dönem matrah farkı üzerinden VUK'nun 30/6.maddesi uyarınca Kurumlar Vergisi ile bu vergi farkı üzerinden % 10 oranındaki fon payının re'sen tarh edilmesi,

2-Raporun IV/3-1 bölümünde açıklandığı üzere, mükellef kurum adına re'sen tarh edilecek kurumlar vergisi ve fon payına VUK'nun 348. ve mük. 349. maddeleri uyarınca kusur cezası uygulanarak mükellef kurum adına kesilmesi,

3-Raporun IV/3-2 bölümünde açıklandığı üzere 602.010.000,-T. lık kurumlar vergisi dönem matrah farkı üzerinden 4461 sayılı kanun hükümleri ve VUK'nun 30/6. maddesi uyarınca ek Kurumlar Vergisi tarh edilmesi, ayrıca tarh edilecek ek kurumlar vergisine VUK'nun 344. maddesi uyarınca vergi ziyası cezası uygulanarak mükellef şirket adına kesilmesi,

4-Raporun IV/B-3 bölümünde açıklandığı üzere, beyan dışı bırakılan 602.010.000,-Tl. lık matrah farkında kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan 451.507.500,-Tl. lık kısmının ortaklara 1999/Nisan ayında dağıtıldığı kabul edilerek mükellef kurum adına G.V.K.nun 54/5-b-i ve VUK'nun 30/6. maddesi uyarınca stopaj gelir vergisi tarh edilmesi; yine tarh edilecek stopaj gelir vergisinin % 10 u nisbatında da fon payı tarh edilmesi, ayrıca tarh edilecek stopaj gelir vergisi ve fon payına VUK'nun 344. maddesi uyarınca vergi ziyası cezası uygulanarak kurum adına kesilmesi,

5-Raporun IV/E-4 bölümünde açıklandığı üzere, mükellef kurum adına 1998/Nisan dönemi için 51.529.000,-Tl. Temmuz dönemi için 21.558.000,-Tl. Ağustos dönemi için 37.129.000,-Tl. ve Aralık dönemi için 31.979.000,-Tl. KDV'nin VUK'nun 30/6. maddesi uyarınca re'sen tarh edilmesi; ayrıca, ziyası uğratılan KDV'ne ilişkin olarak da VUK'nun 348. ve 349. maddeleri uyarınca kusur cezası uygulanarak mükellef adına kesilmesi,

6-Raporun II. bölümünde açıklandığı üzere, VUK'nun 352-1/6. maddesi uyarınca 1. derece usulsüzlük cezası kesilmesi gerekirken isade VUK'nun 374. maddesi söz konusu usulsüzlük cezasının kesilmemesi,

7-Mükellef kurum yetkilisi tarhiyat öncesi uzlaşma istediğinden bu hususa gözönünde bulundurulması,

Çerçetiği sonucuna varılmıştır.

TUTANAK

Yenisevre Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün vergi sicil numaralı  
Mükellefi İnşaat Turizm Gıda san.Tic.Ltd.Şti.  
Eskişehir adresinde 1998/Mart ayından beri hafriyat işi ile uğraşmaktadır.

Mükellef kurumun 1998 T.yılına ilişkin defter, kayıt ve belgeleri  
üzerinde yapılan inceleme sonucunda aşağıdaki hususlar şirket ortağı ve yetkilisi  
(Müdür) ile birlikte tespit edilmiştir.

1- Mükellef kurum tarafından 1998 T.yılında tutulan yasal defterlerin  
cazinkine ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

<u>Defterin Kev'i</u>	<u>Tasdik Makamı</u>	<u>Tasdik Tarihi</u>	<u>Yevmiye no</u>
Yevmiye Defteri	Esk. Noteri	1998	5177
Defteri Kebir	" "	"	5178
Lavanslar Defteri	" "	5	5176

2- Mükellef kurumun 31.12.1998 tarihli Bilanço ve Gelir Tablosu fotokopi-  
si tutanak ekindedir. (Ek:1-2) Mükellef kurum tarafından 1998 yılı ile ilgili  
olarak 2.145.071.851.-TL kurumlar vergisi matrahı beyan edilmiş olup, söz konusu  
K.V.matrahı üzerinden gereken kurumlar vergisi ve fon payının yasal süreci içerisinde  
de tahakkuk ettirildiği görülmüştür.

3- Mükellef kurumun 1998/Mart-Aralık dönemlerine ilişkin KDV matrahlarına  
ilişkin döküm tutanak ekindedir. (Ek:3)

4- Mükellef tarafından 1998/Şubat-Nisan dönemine ilişkin muhtasar  
beyannamese fotokopisi tutanak ekindedir. (Ek:4) Yine mükellef kurum tarafından 13.12.99  
tarihinde verilen Ek Kurumlar Vergisi beyannamesi ile beyan edilen ek kurumlar  
vergi matrahı üzerinden tahakkuk ettirilen Ek kurumlar vergisi miktarına ilişkin  
bilgiler ise tutanak ekindedir. (Ek:5)

5- Mükellef kurum tarafından 1998/Nisan döneminde tanzim edilen ve  
aşağıda dökümde bulunan faturalar ile elde edilen 348.750.000.-TL lik hasılat  
tutarının yasal defterlere kaydedildiği halde söz konusu hasılatın 1998/Nisan  
dönemine ilişkin KDV beyannamesine dahil edilerek beyan edilmediği (Zira 1998/Nisan  
dönemine ilişkin KDV beyannamesinin matrahsız olarak "0 matrah" ilgili vergi  
dairesine verildiği) tespit edilmiştir.

Yasal defterlere kaydedildiği halde ilgili dönem KDV matrahına  
dahil edilmeyerek beyan dışı bırakılan hasılat tutarlarına ilişkin;

Fatura

<u>Tarihi</u>	<u>Ko'su</u>	<u>Tutarı</u>	<u>K.D.V.</u>
28.4.1998	A/066751	25.000.000	5.250.000
28.4.1998	A/066752	100.000.000	15.000.000
19.4.1998	A/066753	213.750.000	32.062.500
		348.750.000	52.312.500

Kurum yetkilisine yukarıda belirtilen 348.750.000.-TL lik faturalı  
hasılat tutarının 1998/Nisan dönemine ilişkin KDV matrahı olarak beyan edilmesinin  
tedbir sonucunda yapılan "Söz konusu tutar şahsen beyan konusu yapılmıştır.  
Leshenbi bir kağıda yoktur." denmiştir.

6- Mükellef kurum tarafından 1998/Mayıs döneminde tanzim edilen faturaların  
kayıtlı ve numaraları ile tutarlarına ilişkin bilgilerin aşağıdaki gibi olduğu  
görülmüştür.

Faturaların		Tutarı	KDV	Toplam Tutar
Tarihi	Numarası			
05.5.1998	A/866754	1.500.000.000	225.000.000	1.725.000.000
15.5.1998	A/866755	16.000.000	2.400.000	18.400.000
25.5.1998	A/866756	60.000.000	9.000.000	69.000.000
		1.576.000.000	236.400.000	1.812.400.000

Mükellefin defter ve belgelerinin incelenmesi sırasında sözkonusu faturaların elde edilen hasılatlara ilişkin olarak 31.5.1998 tarih ve 22 yevmiye numarası ile 100 kasa hesabına 1.599.840.000.-E borç, 600 Yurtiçi satışlar hesabına 1.363.240.000.-E alacak ve 391 Kısıpılan KDV hesabına 236.400.000.-E alacak olarak kaydedildiği dolayısıyla KDV hariç dönem hasılatının (1.576.000.000-1.363.240.000=) 212.760.000.-E noksan kaydedildiği ancak 1998/Mayıs döneminde ilişkin KDV matrahına 1.576.000.000.-E olarak beyan edildiği görülmüştür.

Mükellef kurum yetkilisine 1998/Mayıs dönemine ilişkin KDV beyannamesinde doğru KDV matrahı beyan edildiği halde anılan döneme ilişkin yasal defter kayıtların da hasılatın KDV hariç 212.760.000.-E noksan kayıt edilmesinin nedeni sorulduğunda cevaben "KDV matrahının beyanı sırasında hasılat faturaları toplanarak doğru tutar beyan edilmiş defterlere noksan kaydedilen tutar unutkanlık sonucunda ve 1998/Mayıs döneminde nede daha sonraki dönemlerde ilave olarak kayıt edilmiştir herhangi bir kastımız yoktur." demiştir.

7- Mükellef kurum tarafından tanzim edilen aşağıda döküdü bulunan faturalarla yerdian hasılat tutarlarının gerek yasal defterlere hasılat olarak kaydedilmediği gerekse 1998/Februay dönemine ilişkin KDV matrahına dahil edilmeyerek kayıt ve beyan dışı bırakıldığı tespit edilmiştir.

Faturaların		Tutarı	KDV
Tarihi	No'su		
13.7.1998	A/066762	110.000.000	16.575.000
14.7.1998	A/066763	42.000.000	6.300.000
17.7.1998	A/066764	78.750.000	11.812.500
24.7.1998	A/066765	133.000.000	19.950.000
27.7.1998	A/066766	25.000.000	3.750.000
		388.750.000	58.387.500

Mükellef kurum yetkilisine söz konusu tutarların için kayıt ve beyan dışı bırakıldığı sorulduğunda cevaben "Bilinmeyeceğim. Sebven kayıt ve beyan dışı bırakılmıştır." demiştir.

8- Mükellef kurum tarafından 1998/Aralık döneminde tanzim edilen A/066517-0700 20 numaralı faturalar ile elde edilerek yasal defterlere kaydedilen KDV hariç hasılat tutarının 782.630.435.-E olduğu halde mükellef kurum tarafından 1998/Aralık dönemine ilişkin KDV matrahının 489.478.696.-E olarak beyan edildiği ve dolayısıyla (782.630.435 - 489.478.696=) 293.151.739.-E lik KDV matrahının beyan dışı bırakıldığına tespit edilmiştir.

Mükellef kurum yetkilisine 293.151.739.-E lik tutarın 1998/Aralık dönemine ilişkin KDV matrahına dahil edilmemesinin nedeni sorulduğunda cevaben "Sözkonusu tutar 1998/Aralık dönemine ilişkin KDV beyannamesinde sebven noksan beyan edilmiştir. Herhangi bir kastımız yoktur." demiştir.

9- Mükellef kurum yetkilisi inceleme sonucunda tarh edilecek vergi ve kesilecek cezalar için tsrhiyat ödencesi uzlaşma istediklerini/istemediklerini beyan ve ifade etmiştir.

Durumu saptayan işbu tutanak 3 sayfada 7 örnek olarak düzenlendi. Okundu. Mükellef kurum yetkilisine okutturuldu. Tutanaқта yer alan hususların defter ve belgelerdeki bilgiler ile mükellef kurum yetkilisinin konuya ilişkin beyanlarına uygun olduğu anlaşıldıktan sonra tutanak birlikte imzalandı ve mühürlendi. tutanağın imzalı ve mühürlü 1 örneği ile inceleme için ibraz edilen defter ve belgeler noksatsız olarak mükellef kurum yetkilisine verildi. Eskişehir 2001

## B İ L A N Ç O

A K T İ F

P A S İ F

	1998		1998	
<b>I GÖMEN VARLIKLAR</b>	<b>26,991,503,-</b>		<b>III KISA V. YABANCI KATM.</b>	<b>1,067,455,171,-</b>
A HAZIR DEĞERLER	26,991,503,-		A ÖD. VERGİ VE TÜZEL	122,534,171,-
KASA	26,991,503,-		ÖD. VERGİ VE FONLAR	100,151,090,-
			ÖD. SOS. GÜV. KESİNTİLERİ	23,433,081,-
			B BORÇ VE SİD. KARŞILIKL.	943,831,000,-
			DÖNEM KARI VERGİ KARŞ.	943,831,000,-
<b>II DURAN VARLIKLAR</b>	<b>2,700,431,711,-</b>		<b>V DİKKAYMAKLAR</b>	<b>1,659,958,043,-</b>
A DİĞER ALACAKLAR	2,699,865,581,-		A SERMAYE	599,000,000,-
İNŞAATLARDA KULLANILAN	2,699,865,581,-		B DÖNEM KARI KARŞ.	1,159,958,043,-
B DİĞER DURAN VARLIKLAR	1,566,130,-			
BELEDECE VE İLİM. KUD. ADY.	1,566,130,-			
<b>KATRAHA EKLENECEK UNSURLAR</b>	<b>41,282,808,-</b>		<b>KATRAHA EKLENECEK UNSURLAR</b>	<b>41,282,808,-</b>
<b>T O P L A M</b>	<b>2,727,423,214,-</b>		<b>T O P L A M</b>	<b>2,727,423,214,-</b>

NOT : İŞ İTME 01/01/1998 TARİHİNDE FAALİYETE BAŞLAMISDIR.

GELİR TABLOSU	1998
<b>A . BRÜT SATIŞLAR</b>	<b>13.513.438.478.-</b>
1 - Yurtiçi Satışlar	13.513.438.478.-
2 - Yurtdışı Satışlar	
3 - Diğer Gelirler	
<b>B . SATIŞ İNDİRLERİ (-)</b>	
1 - Satıştan İadeler (-)	
2 - Satış İskontoları (-)	
3 - Diğer İndirimler (-)	
<b>C . NET SATIŞLAR</b>	<b>13.513.438.478.-</b>
<b>D . SATIŞLARIN MALİYETİ</b>	<b>10.975.655.381.-</b>
1 - Satılan Mamuller Maliyeti (-)	
2 - Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)	
3 - Satılan Hizmet Maliyeti (-)	10.975.655.381.-
4 - Diğer Satışların Maliyeti (-)	
<b><u>BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI</u></b>	<b><u>2.537.783.097.-</u></b>
<b>E . FAALİYET GİDERLERİ</b>	<b>433.994.064.-</b>
1 - Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)	
2 - Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	
3 - Genel Yönetim Giderleri (-)	433.994.064.-
<b>F . DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR</b>	
1 - Faiz Gelirleri	
2 - Komisyon Gelirleri	
3 - Konusu Kalmayan Karşılıklar	
4 - Faaliyetle İlgili Diğer Olağan Gelir	
<b>G . DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)</b>	
1 - Karşılık Giderleri (-)	
2 - Diğer Olağan Gider ve Zararlar (-)	
<b><u>OLAĞAN KAR VEYA ZARAR</u></b>	<b><u>2.103.789.043.-</u></b>
<b>H . OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR</b>	
1 - Önceki Dönem Gelir ve Karları	
2 - Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	
<b>I . OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)</b>	
1 - Çalışılmayan Kısm Gider ve Zararları (-)	
2 - Önceki Dönem Gider ve Zararları (-)	
3 - Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar (-)	
<b><u>DÖNEM KARI VEYA ZARARI</u></b>	<b><u>2.103.789.043.-</u></b>
<b>J . DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK.KARŞIL.(-)</b>	<b><u>943.831.000.-</u></b>
<b><u>DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI</u></b>	<b><u>1.159.958.043.-</u></b>

AY 1998 YILI KDV BEYANNAME ÖZETİ

Dönemi 199.	Mutlak	Hesaplanan KDV.	Önceki Dönemden Devreden KDV.	Amort. Tabii İkt. Kıymet. Ait İndirim	Bu Döneme Ait İndirilecek KDV.	Ödenmesi Gereken KDV.	Sonraki Dön. Devreden KDV.
Ocak							
Şubat							
Mart				783.000			783.000
Nisan			783.000				783.000
Mayıs	1.576.000.000	236.400.000			43.500.000	192.900.000	
Haziran	2.716.750.000	407.512.500	-	6.087.000	82.232.000	319.194.000	
Temmuz	1.147.400.000	172.110.000	-		209.239.000	-	37.129.000
Ağustos	2.687.500.000	403.125.000	37.129.000		174.688.403	191.328.000	
Eylül	1.861.125.000	279.168.750	-	-	52.254.094	226.915.000	
Ekim	706.173.912	105.926.087			42.389.397	63.537.000	
Kasım	1.980.260.870	297.039.000			41.527.000	255.512.000	
Aralık	489.478.696	73.421.804	-	-	-	73.421.000	





# MUHTARAR BEYANNAME

(Bu Beyanname Göre Yapılan Tevkifatlar İçin)

1. DÜZCE İLİ  
VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜNE

YILI 1999

AYLIK

ÜÇ AYLIK X

2. EKİZEHLİ  
İL-İLÇE

OCA. OCA. MAR. MAY. HAZ.  
TEŞ. AĞU. EYL. EKİ. KAS. ARA.

1003

V.D. KODU  
(Vergi Dairesi Gözetim No)

## VERGİ SORUMLUSUNUN

3. Vergi Kimlik Numarası

Ticaret No. 222

4. Soyadı

İNŞ. TURİZM. SAN.

5. Adı

TİC LTD. ŞTİ.

## TABLO I

### MATRAH VE VERGİ BİLDİRİMİ

ÖZEL GİRİŞİN TÜR KODU

GÖMELERİN GAYRISAFİ TUTARI

GELİR VERGİSİ KESİNTİSİ TUTARI

1. 061

1 608 803 000

321 760 000

2.

3.

4.

5.

6.

7.

8.

9.

10.

11.

12.

13.

14.

15.

16.

17.

18.

19.

20.

21.

22.

23.

24.

25.

26.

27.

28.

29.

30.

31.

32.

33.

34.

35.

36.

37.

38.

39.

40.

41.

42.

43.

44.

45.

46.

47.

48.

49.

50.

TOPLAM

1 608 803 000

321 760 000

ÇALIŞTIRILAN İŞİN SAĞI

1. Adı

2. Soyadı

3. İsmi

18. Özel Gider İndiriminden Dolaylı

19. Tevkifatla İlgili Damga Vergisi

20. Muhtasar Beyannameye Ait Damga Vergisi

21. Özel Gider İndiriminden Dolaylı

22. TOPLAM DAMGA VERGİSİ (18-21)

23. Fon Payı Matrahı (17b1)

24. Eğitime Katkı Payı

260 000

260 000

321 760 000

1 000 000

## TABLO II

### TAHAKKUKA ESAS İCMAL CETVELİ

Gelir Vergisi Tevkifatı 93

Fon Payı 20

1. Matrah (18)

1 608 803 000

1

321 760 000

2. Tahakkuk Esası (19)

321 760 000

2

321 760 000

3. Matrah (20)

3

4. Ödenecek

321 760 000

4

321 760 000

5. Ödenecek

Damga Vergisi 24

5

Eğitime Katkı Payı (24)

1 000 000

VERGİ SORUMLUSUNUN

Adı ve Soyadı

BEYANNAMEYİ DÜZENLEYEN S.M. veya S.M.M.M.

Vergi Kimlik No

Adres

Damga  
Vergi

Adı ve Soyadı

Tarih

İmza

1. Bu beyanname, beyan sahibi tarafından hazırlanmış olup, beyan sahibi tarafından

2. Bu beyanname, beyan sahibi tarafından hazırlanmış olup, beyan sahibi tarafından

3. Bu beyanname, beyan sahibi tarafından hazırlanmış olup, beyan sahibi tarafından

ÇEKİM NO: 2010A

MAVİ VEYA GİYİM TEKNOLOJİSİ KALEMLERİNDEN HAZIRLANAN VE LÜKSAZ İMZA KİMLİKLERİ İLE DÜZENLENEN BİR BELGEDİR.

PARASIZDIR

**YUNUSEMRE VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜNE  
ESKİŞEHİR**

**Konu : 1998 Yılına İlişkin Kurumlar Vergisinden Doğan Kurum Stopajı (G.V.K.Mad.94/9-b/ii) hk.**

Dairenizde 119 006 6336 sicil numaralı kurumlar Vergisi mükellefiniz. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun ilgili maddesi ve G.V.K.Mad.94/6/ii gereğince ödenmesi gereken Kurum Stopajımızı Ekli ortaklar Kurulu Kararıyla Kar dağıtım yapmayacağımızdan Kurumlar Vergisi Kanunu'nun ilgili hükümleri gereğince 03 (3) eşit taksitler halinde ödemek istiyoruz

Durumu bildirir, gerekli işlemin yapılmasını saygılarımızla arz ederiz.

**ADRES :**

ESKİŞEHİR

İNŞ.TURZM. SAN.TİC.  
LTD.ŞTİ.

1998 YILI KURUMLAR VERGİSİ MATRAHI :2.145.071.851.-  
TAHAKKUK EDEN KURUMLAR VERGİSİ : 536.268.000.-  
KURUM M.SERMAYE İRAD TOPLAMI :1.608.803.000.-  
ÖDENMESİ GEREKEN KURUM STOPAJI %20 : 321.760.000.-  
ÖDENMESİ GEREKEN FON PAYI %10 : 32.176.000.-

**1. TAKSİT VADESİ:20/05/1999**

KURUM STOPAJI : 107.253.000.-  
FON PAYI : 10.725.000.-  
TOPLAM : 117.978.000.-

**2.TAKSİT VADESİ:31/07/1999**

KURUM STOPAJI :107.253.000.-  
FON PAYI : 10.725.000.-  
TOPLAM :117.978.000.-

**3.TAKSİT VADESİ:31/10/1999**

KURUM STOPAJI : 107.253.000.-  
FON PAYI : 10.725.000.-  
TOPLAM : 117.978.000.-

KARAR TARİHİ :01/05/99  
KARAR SIRA NO :01  
KONU :1998 YILI FAALİYET sonucu kar durumu hk.

Şirket ortakları başkanlığında 01/05/1999 tarihinde toplanarak 1998 yılı faaliyetleri görüşüldü.  
1998 yılı faaliyetleri sonucu sağlanan kardan dönem karı ve yasal yükümlülükler düşüldükten sonra kalan net karın ortaklar arasında dağıtılmamasına ittifakla karar verildi.

ORTAK

ORTAK

ORTAK



V. Dairesi Kodu  
(Vergi Dairesince Gösterilecektir.)

## EK GELİR / EK KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİ

### TABLO I MÜKELLEFİN KİMLİK VE ADRES BİLGİLERİ

Mükellefin	Vergi Dairesi	YÜZKÜLEBİLİR
	Vergi Kimlik Numarası	
	Adı Soyadı / Unvanı	İHS TAAN SAN. TIC. LTD. STI.
	Adresi	ESKİŞEHİR

### TABLO II EK GELİR / EK KURUMLAR VERGİSİ BİLDİRİMİ

1	1998 Yılı Gelir / Kurumlar Vergisi Matrahı	2.145.071.856
2	Ücretlere ilişkin İstisna	
3	Ek Gelir / Ek Kurumlar Vergisi Matrahı (1-2)	2.145.071.856
4	Ödenecek Ek Gelir / Ek Kurumlar Vergisi (3x%5)	107.253.000

BEYANNAMEYİ DÜZENLEYEN SERBEST MUHASEBECİ VEYA SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRİN	
Adı Soyadı	
Bağlı Olduğu Vergi Dairesi	BATMALIĞASI
Vergi Kimlik Numarası	
Oda Sicil No.	
İmzası	

Beyannamenin Hangi Sıfatta Verildiği
<input type="checkbox"/> Mükellef
<input type="checkbox"/> Mirasçı
<input checked="" type="checkbox"/> Kanuni Temsilci
Adı Soyadı ve İmza
...../...../1999

Damga  
Pulu (\*)  
60.000

(\*) Damga Vergisi, damga pulu yapıştırılması yerine vergi dairesine de ödenebilir.  
Not: Beyanname'ler basılıp vergi daireslerine dağıtılmaya kadar isteyen mükellefler tarafından çoğaltılıp kullanılabilir.

DÜZLEM	MATEMATİK	HESAPLANAN KDV	GİRİŞ VERİ DÖNEMİNDEN DÖNEME DÖNEMİNE EDV	AMORTİTARİTİ GİRAYATI AİT RİHİNDEN	BİRDÖNEM AİT RİHİNDEN İZLENİLECEK EDV	TOPLAM İZLENİLECEK EDV	ÖDENMESİ GEREKEN EDV	SONRAKİ DÖNEME DÖNEMDEN EDV.	ÖDENMESİ GEREKEN LARK EDV
ÜRÜN									
ŞUBA									
MALİ									
İHNAT	348.750.000	52.312.000	783.000	-	-	783.000	51.529.000	-	51.529.000
GAZİN	1.576.000.000	236.400.000	-	-	43.500.000	43.500.000	192.900.000	-	-
HAYZIRAN	2.716.750.000	407.513.000	-	6.087.000	82.232.000	88.319.000	319.194.000	-	-
İHNAT	1.536.650.000	230.497.000	-	-	209.239.000	209.239.000	21.258.000	-	21.258.000
ADİSİYON	2.687.500.000	403.125.000	-	-	174.668.000	174.668.000	228.457.000	-	37.129.000
İHNAT	1.861.125.000	279.169.000	-	-	52.254.000	52.254.000	226.915.000	-	-
İHNAT	706.173.912	105.926.000	-	-	42.389.000	42.389.000	63.537.000	-	-
KANUN	1.980.260.870	297.039.000	-	-	41.527.000	41.527.000	255.512.000	-	-
SPAL	707.630.435	105.394.000	-	-	-	-	105.394.000	-	31.973.000

## ÖRNEK OLAY II

İncelemeye konu olan Un Kepek Yem Nakliyat Şti. 19.06.2000 tarihinde fiili envantere istinaden kaydi envantere tabi tutularak incelenmiştir.

Fiili envanter işletmede yapıldığı günün mevcutlarının tek tek saptanıp tutanağa geçirilmesidir.

Kaydi envanter uygulamada özellikle gizli satış olarak adlandırılan fatura düzenlemeden yapılan satışların tespitinde yoğun olarak kullanılan inceleme tekniklerinden biridir. Bu inceleme tekniğinde, basit aritmetiksel formüller kullanılmak suretiyle kayıtlar üzerinde önceki dönemden devreden malların fiziki ölçüler itibariyle denkligi araştırılır. Bu denkligi aşağıdaki formülle ifade edebiliriz.

Dönem Başı Stok+ Dönem İçi Alışlar+ Dönem İçi Satıştan İadeler=Dönem İçi Satışlar+ Dönem İçi Alıştan İadeler+ Dönem İçinde Oluşan Fireler+ Dönem Sonu Stok

Dikkat edileceği üzere, bu vergi inceleme tekniğinde ticareti yapılan malların kayıtlar üzerinde miktar dengesinin mevcudiyeti araştırılır. Normal olarak bu denkliğin her zaman sağlanması gerekir. Dönem başı ve dönem sonu stoklarının doğru tespit edildiği ve firenin olmadığı veri olarak kabul edildiğinde söz konusu miktar dengesinin olmaması, oluşan farkın niteliğine göre işletmenin faturasız satışlarda bulunduğunu veya alışlarının belgesiz olduğunu gösterir.

Bu çalışmalara öncelikle bilgi işlem merkezi nezdinde fiili envanter çalışması yapılacak olan mükelleflerin listesi belirlenerek başlanmaktadır.

Gerekli alt yapı oluşturulduktan sonra inceleme elamanlarınca fiili envanter çalışmaları yapılmaktadır.

Mükellefin işyerinde 19.06.2000 tarihinde yapılan fiili envantere istinaden defter kayıt ve belgeleri kaydi envantere tabi tutularak incelenmiş ve neticede, bir kısım emtiaların belgesiz olarak satın alındığı ve bir kısım emtialarından belge düzenlenmeden satıldığı ve dolayısıyla gerek emtia alış giderlerinin gerekse de emtia satış hasılatı ve hesaplanan katma değer vergisinin defter kayıtlarına yansıtılmadığı tespit edilmiştir.

Bu durum,mükellefin defter kayıt ve belgelerinin doğru kesin olarak tespitine imkan vermeyecek derecede noksan,usulsüz ve karışık olması dolayısıyla kanıt olma özelliğinde olmadığından VUK'nun 30/4'ncü fıkrası gereğince re'sen takdir nedeni olmaktadır.

Ayrıca VUK 'nun 352/1-3'üncü maddesinde ise birinci dereceden usulsüzlük fiili olarak belirtilmiştir.

Bu nedenle, mükellef adına belirtilen maddeler uyarınca re'sen takdir nedeni de göz önünde olarak bulundurularak iki kat usulsüzlük cezası kesilmesi ve bu cezanın uygulanması esnasında aynı yasanın 336'ıncı maddesinin de dikkate alınması gerektiği belirtilmiştir.

V.U.K madde 336 'ya göre vergi ziyayı ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibariyle en ağır kesilir.

Örneğimizde, mükellefimiz 69 çuval 30 kg 'lık kepek, 58 adet 3 kg'lık tuz, 2 adet 10 kg'lık tuz ve 1 çuval 50 kg'lık unu faturasız olarak satın almış,200 kg'lık arpa alımına ilişkin olarak da müstahsil makbuzu düzenlememiştir.

Müstahsil makbuzu VUK'nun 235.maddesinde şöyle tanımlanmıştır.

Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile defter tutmak zorunda olan çiftçiler, götürü usule tabi vergi veya vergiden muaf çiftçilerden satın aldıkları malların bedelini ödedikleri sırada iki nüsha makbuz düzenlemeye ve makbuzlardan birini imzalayarak malı satan çiftçiye vermeye diğerini de imzalatarak almaya mecburdurlar.

Bu da vergi incelemesine tabi tutulan mükellef hakkında özel usulsüzlük yönünden yapılan tespitte girmektedir.

Bunun sonucunda da mükellef hakkında özel usulsüzlük cezası kesilmiştir.

Mükellef hakkında yapılan vergi incelemesine ilişkin tespitler ve bu tespitler hakkında tutulan tutanaklar ayrıca fiili envanter sonuçları aşağıda ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

Yukarıdaki örnek, gizli satışı (faturasız satış) girmektedir. Gizli satış, fatura vb vesikalar düzenlenmeler yapılmadan yapılan satışlardır. Bu satışta, işletmenin satış hasılatı anılan satışlar kadar eksik beyan edilmekte ve bu durum dönem kazancının eksik hesaplanmasına neden olmaktadır.



T.C.  
MALİYE BAKANLIĞI  
ESKİŞEHİR İLİ DEFTERDARLIĞI  
VERGİ DENETMENLERİ BÜROSU

Rapor Sayısı

ÇİFTELER

Eski

9 Adet Tutanak

2000

## VERGİ İNCELEME RAPORU

İncelemeyi Yapan

Vergi Denetmeni

İnceleme yazısının	Günü	2000
	Sayı	293
Mükellefin veya Müktesesenin	Vergi Dairesi	Çifteler
	Vergi No	660069531
	Ad - Unvanı	Seyitgazi
	İş Adresi	Ul. Kapek, Yen Ticareti ve İstihlaliye Çifteler/ESKİŞEHİR
İncelemenin	Konusu	K.D.V.
	Dönemi	Nisan-Haziran/2000

Bilinen Matrah

38.806.005.-

İncelenen Matrah Kısmı

56.806.005.-

		Bulunan Matrah Farkları	Tartıl Gereken Vergiler	
Bulunan	Gelir V. Matrah Farkı	349.131.600	---	---
	Kurum V. Matrah Farkı	---	---	---
	K.D.V. Matrah Farkı	531.631.600	---	---
	Stopaj, G. V. Matrah Farkı	14.000.000	İmziran/2000	560.000
Matrah Farkı		1.000.000	Tecrübe/2000	12.555.000
Bulunan	Sonradan Sıfatıyla KDV	349.131.600	%...	---
	Pen. Payı Tevkifatı	500.000	%10	50.000
Uygulanacak Cezalar		576.300.-	Gelir Vergisi Tevkifatı için	
		12.555.000.-	Sonradan sıfatıyla KDV için	
		30.000.000.-		

SONUÇ

Raporun ilgili belgelerle açıklanmış olup, mükellef

Tahliyat öncesi Uzlaşma Talep Etmemiştir.

**1- GENEL BİLGİ :**

Seyitgazi Çifteler-ESKİŞEHİR adresinde un, kepek, yem ticareti ve nakliyecilik faaliyetleri ile iştigal etmekte olup, bu faaliyetlerinden dolayı Çifteler Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün sicil numarasında işlem görmektedir.

Mükellefin 2000 yılına ilişkin defter, kayıt ve belgeleri; Vergi Denetmenleri Bürosu Başkanlığı'nın 19.6.2000 gün ve 293 sayılı yazıları uyarınca belirtilen adreste; daha önce Çifteler Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün sicil numarasında işlem gören Fevzi YOL'un faaliyet göstermesi üzerine, işyerinde 19.6.2000 tarihinde yapılan fiili envantere istinaden kaydi envantere tabi tutulmak suretiyle incelemiş, inceleme neticesinde tespit edilen hususlar raporun izleyen bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

**II- USUL İLİSKİN İNCELEMELER :****A- Genel Usulsüzlük Yönünden Yapılan Tespitler :**

Mükellefin işyerinde 19.6.2000 tarihinde yapılan fiili envantere istinaden defter kayıt ve belgeleri kaydi envantere tabi tutularak incelenmiş ve noticede, bir kısım emtiaların belgesiz olarak satın alındığı ve bir kısım emtialarında belge düzenlenmeden satıldığı ve dolayısıyla; gerek emtia alış giderlerinin gerekse de; emtia satış hasılatı ve hesaplanan katma değer vergisinin defter kayıtlarına intikal ettirilmediği tespit edilmiştir.

Bu durum, mükellefin defter kayıt ve belgelerinin doğru bir vergi incelemesi yapılması ve vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihtilaca salih olmadığını göstermektedir. Bu hususlar 213 sayılı VUK'nun 304'ncü maddesinde re'sen takdir nedeni, aynı yasanın 352/1-3'ncü maddesinde ise; birinci dereceden usulsüzlük fiili olarak belirtilmiştir.

Bu nedenle; mükellef adına belirtilen maddeler uyarınca re'sen takdir nedeni de gözönünde bulundurularak iki kat usulsüzlük cezası ve bu cezanın uygulanması esnasında; aynı yasanın 356'ncü maddesi hükümlerinin de dikkate alınması gerekir.

**B- Özel Usulsüzlük Yönünden Yapılan Tespitler :****1) Alınmayan Fatura Bedeli ve Eksiklenmeyen Müstahsil Nakbuzu :**

Raporun izleyen bölümlerinde de ayrıntılı olarak açıklanacağı üzere; mükellef 65 quval 30 kg.lık kepek, 58 adet 3 kg.lık tuz, 2 adet 10 kg.lık tuz ve 1 quval 50 kg.lık unu faturasız olarak satın alması 200 kg.lık arpa alınana ilişkin olarak da müstahsil nakbuzu düzenlenmiştir.

213 sayılı VUK'nun 232'nci maddesinde; Birinci ve (4369 sayılı Kanunun 11A-7. maddesiyle değiştirilen ibare) ikinci sınıf tüccarlar, kazanç basit usulde tespit edilenler ile defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin

- 1-Birinci ve ikinci sınıf tüccarlara,
- 2-serbest meslek erbabına,
- 3-(4369 sayılı Kanunun 11A-7. maddesiyle değiştirilen ibare) kazançları basit usulde tespit olunan tüccarlara,
- 4-Defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere,
- 5-Vergiden muaf esnafa,

Sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bunlarında fatura istemek ve almak mecburiyetinde oldukları aynı kanunun 235'nci maddesinde de; 'Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler (4369 sayılı kanunun 81/A-7. maddesiyle değiştirilen ibare) gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerden satın aldıkları malların bedelini ödedikleri sırada iki nüsha makbuz tanzim etmeye ve bunlardan birini imzalayarak satıcı çiftçiye vermeye ve diğerini ora imzalatılarak almaya mecburdurlar...' hükümleri yer almaktadır.

Diğer taraftan; aynı kanunun 353/1'nci maddesinde ise; verilmesi ve alınması icabeden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmesi, alınması veya düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağlardan farklı meblağlara yer verilmesi halinde; bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların her birine, her bir belge için (281 nolu VUK. Genel Tebliği ile arttırılan ve 1.1.2000 tarihinde yürürlüğe giren miktar) 30.000.000.-'dan aşığı olmamak üzere; bu belgelere yazılması gereken meblağın veya meblağ farkının %10'u oranında özel usulsüzlük cezası kesileceği belirtilmiştir.

Bu nedenle; mükellefin aldığı fatura adedinin bir ve düzenlenmediği müstahsil makbuzunun da bir adet olduğu dikkate alınır; alınmayan fatura için 30.000.000.-TL ve düzenlenmeyen müstahsil makbuzu için de 30.000.000.-TL tutarında olmak üzere (%10 oranında kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezaları en az ceza tutarının altında kalmaktadır.) toplam 60.000.000.-TL tutarında özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerekir.

#### 2)Belgesiz Emtia Satışları :

Mükellefin defter kayıt ve belgeleri üzerinde yapılan kaydi envanter neticesinde; emtia dengesinin Ek Tablo:2'deki gibi olduğu tespit edilmiş ve mükellef ile birlikte yapılan değerlendirmede KDV dahil 543.875.000.-TL tutarındaki satış hasılatı için belge düzenlenmediği ve dolayısıyla elde edilen hasılat ve tahsil edilen katma değer vergisinin defter kayıt ve beyanlara dahil edilmediği tespit edilmiştir. (Ekz Ek Tut.14:5)

Mükellef, "Tablo 2'de yer alan emtia satışlarında fiire olmadığını, zira buğday dışında fiire olabileceği emtia olmadığını, buğdayı da aldığı kilo üzerinden bir başka şahsa devrettiğini, ancak sattığı kişilerin kimler olduğunu kesin olarak bilmediğini ve Tablo:2'de belirtilen 543.875.000.-TL tutarındaki belgesiz satışların Haziran/2000 ayı içinde fiili envanter tarihine kadar yapıldığı" şeklinde ifade ve beyanda bulunmuştur. (Ekz.Ek Tut.14:6)

Bu durumda; mükellefin düzenlenmediği belge nev'i kesin olarak tespit edilememekle beraber, düzenlenmeyen belge tutarının 543.875.000.-TL tutarında olduğu tespit edilmiştir.

213 sayılı VUK'nun 232'nci maddesi hükmü yukarıda belirtilmiş olup, 235'nci maddesinde ise; birinci ve (4369 sayılı kanunun 81/A-7. maddesiyle değiştirilen ibare) ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilmeler ile defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin fatura vermek mecburiyetinde oldukları satışları ve yaptıkları işlerin bedellerini;

1-ferakende satış işleri,

2-ahhneli kasaların kayıt ruloları,

3-Siciz ve yolcu taşıma biletlerinden birisi ile tevsik olunacağı belirtil-

miştir.

Mükellefin belgesini düzenlemediği emtia nevinin fatura olarak kabul edilmesi, mükellef lehine bir davranış olacaktır. Düzenlenmeyen fatura adedi de kesin olarak tespit edilecektir. Boraber, buğday satışı için bir, diğer emtia satışları için de bir olarak üzere iki adet faturanın düzenlenmediği kanaatine varılmıştır.

Bu nedenle; Ek Tablo:2'de ortaya çıkan belgesiz satış hasılatı dahilinde, mükellef adına 213 sayılı VUK'nun 353/1'inci maddesi uyarınca (431.000.000/10=) 43.100.000.-TL ve (543.875.000-437.000.000=)106.875.000/10=10.687.500.-2130.000.000.-TL (en az ceza taktarı) olarak üzere toplam 73.700.000.-TL tutarında özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerekir.

### III- HESAP İNCELEMESİ VE ELESTİRİLEN İSUSLAR :

#### A- Hesap İncelemesi :

Mükellefin Ocak-Mayıs/2000 dönemlerine ilişkin katma değer vergisi beyan dökümlerinin Ek Tablo:1'deki gibi, belgesiz satışlarında dahil edildiği Haziran/2000 dönemi katma değer vergisi beyan dökümlerinin de Ek Tut.12:8'deki gibi olduğu tespit edilmiştir.

Diğer taraftan, mükellefin Haziran/2000 dönemine ilişkin olarak verdiği nakit beyanname; ziraat ürün miktarlarına ilişkin olarak stopaj yapılmadığı anlaşılmıştır. (Ekz.Ek Tut.12:7)

#### B- Eleştirilen İsuslar :

##### 1) Ke'sen Taktir Nedenleri :

Mükellefin defter kayıt ve belgeleri üzerinde yapılan kayıtlı envanter neticesinde; bir kısım emtiaların belgesiz olarak satın alındığı, bir kısım emtiaların ise belge düzenlenmeden satılarak elde edilen hasılatın inceleme sürecunda defter kayıt ve beyanlara yansıtıldığı tespit edilmiştir.

Bu durum, mükellefin defter kayıt ve belgelerinin vergi mevzuatının doğru ve kesin olarak tespitine imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihtilaca elverişli olmadığını göstermektedir. Bu husus 213 sayılı VUK'nun 30/4'ncü maddesinde ke'sen taktir nedeni olarak belirtilmiştir.

Bu nedenle; mükellefin gerek katma değer vergisi, gerekse de geçici vergi ve stopaj gelir vergisi mevzuatlarının inceleme sonuçları dahilinde denetlenilmesini ke'sen taktir edilecektir.

##### 2) Ke'sen taktir Verileri :

###### 2-1) Belgesiz Emtia Alışları :

Mükellefin işyerinde 19.6.2000 tarihinde fiili envanter yapılmış ve bu çerçevede; defter kayıt ve belgeleri kayıtlı envantere tabi tutularak incelenmiştir. İnceleme esnasında, mükellefin bir kısım emtialar için belge alınmış, bir kısım emtia alışları için de müstahsil rakbuzunu düzenlediği tespit edilmiş ve neticede; 213 sayılı KDV Kanunu'nun 3/2'nci maddesi uyarınca belgesiz emtiaların alış faturalarının ibrazı hususunda mükellefe en uzun süre verilmiştir. (Ekz. Ek 5.7.2000 tarihli tutanak)

Mükellef inceleme esnasında; (+) 56 adet fark çıkan 3 kg.lık tuz ve (+) 2 adet fark çıkan 10 kg.lık tuz için Çifteler Vergi Lafresi Müdürlüğü'nün 2220003503 sicil numarasında işlem gören 15.6.2000 tarihinde saat 16.22 itibarıyla düzenlenmiş bulunan 4 kg.lık 60 adet tuz alınma ilişkin faturayı ibraz etmiş ise de; sonrasında yapılan değerlendirmede; düzenlenen faturanın fiili envanter tespitinden sonraki saatlerde elması ve belgesi alınmayan tuzların 4 kg.lık değil 2 kg.lık ve 10 kg.lık elması nedeniyle ibraz edilen bu faturanın yeni bir envanter alımı yansıttığı kanaatine varılmıştır. Zira mükellef de, bu durumu "Bu faturadaki envanter ayırdır. Yukarıdaki soruya yanlış anladığım için belgesiz mal alışlarına karşı size bu faturayı ibraz ediyorum şeklindeki hatalı bir ifade ve beyanda bulunmuşum" şeklinde ifade ve beyanda bulunmuştur. (Ekz.Ek Tut.12:4)

Bu durumda; mükellef verilen on günlük süre içinde sözkonusu belgesiz yapılan envanterlerin faturasını ibraz edemediştir. Dolayısıyla; 3065 sayılı Katan Değer Vergisinin 512'nci maddesi uyarınca ziyaya uğrattılan katan değer vergilerinin sonuna sıfatıyla yapılacak re'sen tarhiyata konu edilmesi gerekir.

Diğer taraftan, inceleme esnasında mükellefin müstahsilden satın aldığı 100 kg arpa için de 193 sayılı G.V.K'nun 94'ncü maddesi uyarınca yapmak zorunda olduğu gelir vergisi ve fon payı <sup>ve katilim vergisi</sup> tespit edilmiştir. (Ekz.Ek Tut.12:7)

Bu nedenle; mükellefin vergi ziyasına sebebiyet vermiş olduğu göz önünde bulundurulurken mükellef adına, re'sen stopaj gelir vergisi tarhiyatı yapılması gerekir.

#### 4-2) Belgesi Düzenlenmeyen Entia Satışları :

Fiili envanter sonucunda yapılan kaydi envanter sonucunda; mükellefin bir kısım entia satışları için belge düzenlenmediği tespit edilmiştir. (Ekz.Ek Tut.12:4)

Mükellef ile birlikte yapılan değerlendirmede; entia dengesinde Ek Tablo:2' deki gibi, ortalama birim satış fiyatları dahilinde, belgesiz yapılan satış hasılatının da KDV dahil 543875.000.-2, bu satışların 437.000.000.-2 tutarındaki kısmının 31 oranlı buğday, kalan kısmının da 75 oranlı rozol ve yem olduğu tespit edilmiştir.

Bu nedenle; mükellefin belge düzenlenmeden satışı ara ettiği entiaların re'sen tarhiyata konu edilmesi gerekir.

#### 5-3e'sen Tarhiyat ve Ceza Uygulanması :

##### 5-1) Belgesiz Yapılan Entia Alış ve Satışlarının Defter Kayıtlarına İntikal Ettirilmesi :

Raporun üst bölümlerinde de izah edildiği üzere, mükellef bir kısım entiaları belgesiz olarak satın alarak, bir kısım entiaları ise belge düzenlenmeden satmıştır. Dolayısıyla belgesiz alınan ve satılan entia alış gideri ve satış hasılatının defter kayıtlarına intikal ettirilmesi ve mükellefin diğer ticari kazanç ve geçici vergi retahlarının bu çerçevede belirlenmesi gerekir.

Mükellef, belgesiz satış hasılatını defter kayıt ve beyanlarına dahil etmiştir. (Ekz.Ek Tut.12:6) Dolayısıyla entia alış giderlerinin de; mükellef tarafından inceleme raporu dahilinde defter kayıtlarına intikal ettirilmesi gerekir.

3-2) Belgesiz Satışların Katma Değer Vergisi Beyanına Dahil Edilmesi;

Mükellefi 437.000.000.- TL tutarındaki (KDV dahil) %1 oranlı ve (543.875.000-437.000.000=)106.875.000.- TL tutarındaki (KDV dahil) kısmının da %8 oranlı olduğu tespit edilmiştir.

KDV dahil satış hasılatı içindeki katma değer vergilerinin iç yüzde işlemleriyle ayrılması sonucu; belgesiz yapılan teslim bedelinin %1 oranlı (437.000.000:1,01=)432.673.267.- TL ve %8 oranlı da (106.875.000:1,08=)98.958.333.- TL olarak ücrete toplam 531.631.600.- TL ve hesaplanan katma değer vergisinin de 4.326.735.- TL (%1 oranlı) ve 7.916.667.- TL (%8 oranlı) olarak üzere toplam 12.243.400.- TL tutarında olduğu bulunmuştur.

Diğer taraftan; mükellefin belgesiz yaptığı satışlar dolayısıyla elde ettiği hasılat ve tahsil ettiği katma değer vergisini katma değer vergisi beyanlarına dahil ettiği tespit edilmiştir. (Skz. Ek Tut. Md:2)

Bu durumda; mükellef adına, belgesiz olarak yapılan satışlara ilişkin olarak KDV yönünden yapılacak bir işlem bulunmadığı anlaşılmıştır.

3-3) Sorumlu Sıfatıyla KDV Uyarısı :

Mükellefin defter kayıt ve belgeleri üzerinde; işyerinde 19.6.2000 tarihinde yapılan fiili envantere istinaden kayıtlı envanter yapılmış ve noticodede; 69 adet 30 kg.'lık kepek, 200 kg. arpa, 58 adet 3 kg.'lık tuz, 2 adet 10 kg.'lık tuz ve 1 adet 50 kg.'lık un'da (+) fark belgesiz giriş bulunduğu tespit edilmiş ve mükellefe 5.7.2000 tarihinde düzenlenmiş tutanak ile 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 9/2'nci maddesi uyarınca on günlük süre verilmiştir. (Skz. Ek 2 nolu tutanak)

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 4/006 sayılı kanunun 30'ncü maddesiyle değiştirilen 9'ncü maddesinin ikinci bendinde de; fiili ya da kayıtlı envanter sırasında belgesiz mal bulundurulduğu veya hizmet satın alındığının tespiti halinde bu mal ve hizmetlere ait alış belgelerinin ibrazı için, mükelleflere tespit tarihinden itibaren on günlük süre verileceği, bu süre içinde alış belgelerinin ibraz edilmemesi halinde; belgesi ibraz edilemeyen mal ve hizmetlerin tespit tarihindeki emsal bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin; alışlarını belgeleyenlerin mükellef adına re'sen tahsil edileceği ve bu tarihyata vergi ziyat cezası kesileceği belirtilmiştir.

Mükellef tuz alımlarına ilişkin olarak Çifteler Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün 63 sicil numarasında işlem gören Hüseyin KIR'a ait 19.6.2000 tarihinde düzenlenmiş 566343 numaralı faturaya ibraz etmiş ise de; faturanın fiili envanter tarihinden sonra saat 16.22 de irsaliyeli fatura olarak düzenlenmesi ve faturadaki emsal nev'inin 4 kg.'lık tuz olması nedeniyle; belgesiz tuz alımlarını yansıtmadığı ve yeni bir emsal alımını yansıttığı tespit edilmiş ve durumun mükellef tarafından da kabul ve beyan edilmiştir. (Skz. Ek Tut. Md:4)

Bu durumda mükellefin faturasız olarak satın aldığı ve tespit tarihindeki emsal fiyatları Ek 2 nolu tutanakta belirtilen şekilde olan emsallara ilişkin olarak, 213 sayılı YKK'nun 30/4'ncü maddesi uyarınca katma değer vergisi oranları itibarında, faturadaki katma değer vergilerinin sorumlu sıfatıyla mükellef adına re'sen tahsil edilmesi ve ziyat ugratılan vergilere ilişkin olarak da; aynı yasanın 21 ve 4365 sayılı kanunun 11. maddesiyle belirlenen başlığı ile birlikte değiştirilen ve 1.1.1995 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 344'ncü maddeleri uyarınca vergi ziyat cezası kesilmesi gerekir.

11/11 Teslim ve Hizmet Bedeli	7.500.000.-
11 oranında sorumlu Sifatıyla Tarh Edilecek KDV	75.000.-
18/11 Teslim ve hizmet bedeli	161.000.000.-
18 oranında sorumlu Sifatıyla Tarh edilecek KDV	12.880.000.-
Toplam Katnak	182.500.000.-
Toplam Borumlu Sifatıyla Tarh Edilecek KDV	12.955.000.-

### 3-4) Stopaj Gelir Vergisi Tarhiyatı :

Mükellef, 200 kg. arayı 70.000.-'li birim fiyattan, Haziran/2000 ayı başlarında bir küllükle müstahsil nakdunu düzenlenmeden satın alması ve dolayısıyla; 193 sayılı G.V.K'nun 54/A-11'inci maddesi uyarınca tevkif edilmesi gereken gelir vergisi ile bu vergi üzerinden tevkif edilmesi gereken fon payını tevkif etmemiş ve dolayısıyla bu vergi ziyana sebebiyet vermiştir. (Ekr. Ek Tut. 12:5)

Bu nedenle; Mükellef adına, 213 sayılı V.K'nun 3014'ncü maddesi uyarınca (200070.000-14.000.000x%4)=10.000.- tutarındaki gelir vergisi tevkifatı ile bu vergi farkı üzerinden 18 oranında hesaplanan 56.000.-'li tutarındaki fon payı farkının re'sen tarh edilmesi ve mükellef adına aynı kanunun 341 ve 344'ncü maddeleri uyarınca vergi ziyat cezası kesilmesi gerekir.

### IV- SONUÇ :

Çifteler Vergi Dairesi Müdürü'nün 1 sicil numarasında işlem gören Seyitgazi EK'nin 2000 yılı defter kayıt ve belgeleri; işyerinde 19.6.2000 tarihinde yapılan fiili envanter tespitlerinden dolayı incelenmiş ve noticede;

1-Raporun 11/A bölümünde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere, mükellef adına 213 sayılı V.K'nun 3014 ve 3531-3'ncü maddeleri uyarınca kesilmesi gereken birinci dereceden iki kat usulsüzlük cezasının; aynı kanunun 336'ncı maddesi hükmü uyarınca uygulanması,

2-Raporun 11/B-1 ve 11/B-2. bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere; mükellef adına 213 sayılı V.K'nun 3531'nci maddesi uyarınca, belgesiz emtia alış ve satışlarına ilişkin olarak toplam (60.000.000+43.700.000+30.000.000=) 133.700.000.-'li tutarında özel usulsüzlük cezası kesilmesi;

3-Raporun 11/E-3.3.1. bölümünde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere; mükellefin belgesiz olarak satın aldığı 182.500.000.-'li tutarındaki emtia alış işlemleri ile 531.631.000.-'li tutarındaki satış hasılatına (Haziran/2000 dönemi beyanına dahil edilmiştir.) defter kayıtlarına intikal ettirilmesi ve mükellefin Ocak-Haziran/2000 dönemi geçici vergi beyanının bu çerçevede verilip- verilmediğinin mükellefin bağlı bulunduğu Çifteler Vergi Dairesi Müdürü'nün izlenmesi, vergi ziyat sebebiyet verilmesi halinde cezalı vergi tarhiyatı yapılması,

4-Raporun 11/B-3 3-3. bölümünde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere; mükellefin belgesiz olarak sattığı emtialardan elde ettiği hasılat ile tahsil edilen katna değer vergisini Haziran/2000 dönemi beyanına dahil edildiği tespit edildiğinden mükellef adına katna değer vergisi yönünden yapılacak bir işlemin bulunmadığı;

5-Raporun 11/B-3 3-3 bölümünde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere; mükellef adına 113 sayılı V.K'nun 3014 ve 3405 sayılı E.V Kanunu'nun 112'ci maddeleri uyarınca belgesiz emtia alışlarına ilişkin tespitlerin yapıldığı Temmuz/2000 dönemi

itibariyle toplam 122.500.000.-E tutarındaki katrah üzerinden hesaplanan 12.555.000.-E tutarındaki katra değer vergisinin sorumlu sifatiyla re'sen tarih edilmesi,

6-Raporun III/ii-3 3.4'üncü bölümünde ayrıntılı olarak açıklanmış; Özere; mükellef adına Haziran 12000 döneminde ilişkin olarak 213 sayılı V.K'nun 304'ncü maddesi uyarınca 14.000.000.-E tutarındaki katrah üzerinden %1 oranında hesaplanan 560.000.-E tutarındaki gelir vergisi tevkifatı ile bu vergi farkı üzerinden %10 oranında hesaplanan 56.000.-E tutarındaki fon payı tevkifatının re'sen tarih edilmesi,

7-Mükellefin ziyaa uğrattığı vergiler ve fon payı tevkifatı için, 213 sayılı V.K'nun 341 ve 4369 sayılı Kanunun II. maddesiyle bülün başlığı ile birlikte değişen ve 1.1.1994 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 344'ncü maddeleri uyarınca mükellef adına vergi ziyası cezası kesilmesi,

Gerçekliği sızın ve kanactını varılmıştır.





**TUTANAK**

.....Gıfteler...../BİŞİENİR adresin-  
de .un, kepek, yep, tıççereti ve oşklıxçılık faaliyetlerinde bulunan... Sayıtazı...  
.....; Gıfteler Vergi Dairesi MÜDÜRLÜĞÜ'nda  
..... sicil numarasında işlen gbrmektedir.

Mükellefin işyerinde yapılan fiili envanter ve buna bağlı defter kayıt ve belgeleri üzerinde yapılan kaydi envanter veya defter kayıt ve belgeler üzerinde yapılan kaydi envanter neticesinde; aşağıda cinsi ve miktarı belirtilen emtialerde belgesiz alış olduğu tespit edilmiştir.

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 4008 sayılı Kanunun 30'uncu maddesiyle değişen 9'uncu maddesinin 2'nci bendinde; fiili yada kaydi envanter sırasında belgesiz mal bulundurulduğu veya belgesiz hizmet satın alındığının tespiti halinde, bu miry (gizli) mal ve hizmetlere ait alış belgelerinin ibrazı için tespit tarihinden itibaren 10 günlük mükelleflere süre verilmesi belirtilmiştir.

Bu nedenle, mükellefe/mükellef temsilcisine, aşağıda dökümü yapılan belgesiz mal alışlarına ilişkin olarak yukarıdaki madde çerçevesinde, işbu tutanağı imzalandığı tarihten başlamak üzere on gün süre verilmiştir.

Durumu tespit eden işbu tutanak bir eskifede yedi örnek olarak düzenlenmiştir. Okundu, okutturuldu. Yukarıdaki tespitlerin doğruluğu onaylanmakla, aşağıda belirtilen emtialerin belgesinin ibrazı hususunda mükellefe on günlük süre verilerek imzalandı. MÜHÜRLENDİ. Bir örneği mükellefe/mükellef temsilcisine verildi.

GİFTELER, 05/07/2000

Vergi Denetmenleri

Mükellef/Mükellef temsilcisi

Fiili yada kaydi envanter neticesinde .....2000.....yılı/yılları itibarıyla belgesiz  
Olduğu Tespit Edilen Emtialerin Listesidir:

Sıra	Emtiaların Cinsi	Belgesiz Alış Miktarı	Katma Değer Vergisi Hariç Sosyal Birim Fiyatı	Tutarı
1	30 Kg.lık Kepek	69 Cuval	2.100.000.₺	144.900.000.-
2	Arpa	200 Kg.	70.000.₺	14.000.000.-
3	3 Kg.lık Tuz	50 Ad.	250.000.₺	14.500.000.-
4	10 Kg.lık Tuz	2 "	800.000.₺	1.600.000.-
5	50Kg.lık Un	1 Cv.	7.500.000.₺	7.500.000.-
TOPLAM				182.500.000.-

AYT MRL. YILI KDV BEYANNAMESİ ÖZETİ

Dönem	Mazun	Herhangi KDV	Önceki Dönemden Devreden KDV	Amon, Tabii İkl. Kıymet. Ail İndirim	Bu Döneme Ail İndirilecek KDV	Odenmesi Gerekli KDV	Sonraki Dön. Devreden KDV
Ocak 199.	-	-	587.579.000.	-	-	-	587.579.000.
Şubat	612.000.000.	104.040.000.	587.579.000.	-	98.203.000.	-	582.342.000.
Mart	620.156.000.	105.401.000.	582.342.000.	-	122.023.000.	-	599.771.000.
Nisan	-	-	599.771.000.	-	94.419.000.	-	694.190.000.
Mayıs	56.806.000.	11.104.000.	604.130.000.	-	74.510.000.	-	765.556.000.
Haziran							
Temmuz							
Ağustos							
Eylül							
Ekim							
Kasım							
Aralık							



## TUTANAK

Sayı: 1/15/1990 Tarih: 15/05/1990 Vergi Dairesi: İstanbul Vergi Dairesi  
 Sayın İlgili: İlgili Kurum: GİFTİLER

Adresindeki işyerine saat: 15.00 da sili envanter yapmak üzere gidilmiş, mükellefe/yetkili adamına V.U.K nun 148., 151., 257. ve mükerrer 355. Maddeleri açıklanmış ve konuyla ilgili sorulara teker teker/ yetkili adamından alınan cevaplar işbu tutanakla tespit edilmiştir.

Soru 1: Bu işyerinden başka satış yeri, depo, ambar, antıye, atölye v.s. gibi işyeriniz var mıdır? Varsa adresini belirtiniz.

Cevap 1: Yoktur.

Soru 2: Bu işyerinde veya diğer yerlerde mevcut mallardan henüz belgesi gelmemiş veya kayıtları geçmemiş olanlar var mıdır? Varsa bu mallar için sevk irsaliyesi aldınız mı? Aldıysanız sevk irsaliyelerini ibraz ediniz, alınsaydıysanız siz kontur malları kimlerden aldığınızı belirtiniz.

Cevap 2: Eksiklerden 200 kg civarından Arpa almıştır. Henüz belgesini almadık.

Soru 3: Alış faturasını veya sevk irsaliyesi gelmiş kayıtları geçmiş olduğu halde teslim alınmadığı mal var mıdır? Varsa hangi irsaliye ve faturalarla ilgili ve neledir?

Cevap 3: Yoktur.

Soru 4: Şu anda başka kişilere ait olup çaplı pedenlerle ( emaneet, rehin, konsinye v.b.) mağaza veya iş yerlerinizde bulunan mal var mıdır?

Cevap 4: Yoktur.

Soru 5: Satışlarınızdan faturanın kesildiğini veya kayıtlara geçtiğini halde henüz teslim olmadığınız mallar var mıdır? Varsa hangileridir?

Cevap 5: Yoktur.

Soru 6: Satış müşteriyeye teslim ettiğiniz halde henüz faturasını kesmediğinizi ve kayıtlara geçmediğini mallar var mıdır? Varsa hangileridir?

Cevap 6: Yoktur.

Soru 7: Size ait olup emaneet, konsinye, rehin, v.b. pedenlerle başkaları nezdinde bulunan mallar var mıdır? Varsa hangileri ve kimlerde olduğunu belirterek bunlara ait sevk irsaliyelerini ibraz ediniz.

8: Mükellefin işyeri de mükellef vekili olarak ile birlikte mevcut malları saymak, ölçmek, ve tutmak suretiyle fiili envanter yapılmasına esas olan cisim, malzeme ve diğer sarf malzemeleri tabiiyle eşya ile gösterilir.

Malzeme Adı	Miktar	Değer	Diğer satış fiyatı (TL)
1. KEPEK.....	30 Kg çuval	163.....	2.100.000.....
2. RAZMOL.....	35 Kg çuval	11.6.....	3.000.000.....
3. ARPA.....	200 Kg	.....	70.000.....
4. Yem.....	50 Kg	çuval 117.....	5.800.000.....
5. İLİZ.....	3 kglık	58 Adet.....	200.000.....
6. Yem.....	4 kalık	17 Adet.....	7.000.000..... (Yediyüz ellibin)
7. İLİZ.....	10 kglık	2 Adet.....	2.000.000..... (İkiyüzbin)
8. /.....			

10. İncelemeden dolayı yapılacak tahsilatlar 2000 yılında aylık olarak tahsilat ve tahsilatın 22.06.2000 tarihinde Vergi Dairesi'nde bulunan şahısa ödeme getirecek ibraz edeceğini ifade edilmiştir.

11. Mahkeme'nin adı geçen mahkemesi ile ilgili kullanılmış ve sıra no'lu eski fişleri ile, ..... ile ilgili kullanılmış ve sıra numaralı eski irzaliyesi vergi denetim bürosu ile mahkemesi. Ayrıca fiş evraklarının yapıldığı elektronik sistemde mahkemesi aynı sistemde ödeme kaydedici cihaz ile ilgili "X Kuponu" tutanak altına alınmıştır. P.S.F. 16.06.2000 A/1001 - Mahkemesi Mah. 26.06.2000 A/100101 / 2 Mahkemesi ve mahkemesi şahısa hiçbir zarar verilmeksizin yapılan fiş evraklarıyla ilgili olarak düzenlenen işbu tutanak 3 sayfada, 3 örnek olarak düzenlendi. Okundu, okutuldu, doğruluğu anlaşılınca sonradan imzalandı. İncele ve mahkemesi bir örnek mahkemesi/ yetkili şahsa verildi.

Mahkemesi/ Tutanak

## SONUÇ

Günümüzde devletlere çok önemli görevler düşmektedir. Toplumun güvenliğinin ve refahının sağlanması, ekonomik kalkınmayı yönlendirme, adaleti sağlama sağlık ve eğitim gibi toplumun ihtiyacı olan hizmetleri karşılayabilmesi için bir takım gelirlere ihtiyacı vardır. Devletlerin en önemli gelir kaynağı ise vergilerdir. Vergi devletlerin en önemli bir gelir kaynağı iken bireyler ve işletmeler için kazançlarını eksiltten sevimsiz bir olay gibi görünmektedir. Devlet vergiler alanında bir işleme giriştiğinde doğrudan bireyin kesesine el atmakta, onun gelirine ,hatta servetine ortak olmaktadır. Kolayca anlaşılabilceği gibi, akçalı bir konuda devlet ile birey karşı karşıya gelmektedir. Devlet vergi gelirlerini en üst düzeye çıkarmaya çalışırken, bireyler ve işletmeler de vergi yüklerini en aza indirmeye çalışmaktadırlar. Vergi ilişkisinin alacaklısı olarak harekete geçmek devlet açısından ,belli anlayışlara göre bir hak,bir zorunluluk ya da yetkidir.

Gerçekten belli kamu hizmetlerini yürütme ödevini üstlenen devletin,bu hizmetlerin finansmanını sağlanması da bir görev olarak düşünülebilir. Birey açısından ise kamu hizmetlerinin finansmanına, kamu ekonomisi ilkeleri uyarınca katılmak hem teknik bir zorunluluk hem de anayasalarla bireylere yüklenen bir ödev olmaktadır. Ülkemizde uygulanan vergilerin büyük bir kısmı beyan esasına dayanmaktadır. Vergi matrahlarının yükümlülerin beyanları sonucu belirlenmesi bu beyanlar üzerinden hesaplanarak alınması, günümüzde en çok benimsenen vergilendirme yöntemidir. Beyan esası,yükümlülerin vergiye tabi gelirlerini en iyi kendilerinin bileceği mantığına dayanır,.fakat doğru beyanda bulunulması gerekir, bunun için de mükellefin vergi kanunlarını doğru anlaması gerekir vergi kanunları yanlış olarak algılanırsa mükellefin beyanı yanlış,eksik olacaktır.

Mükellef tarafından bilinçli olarak doğru beyan verilmeyerek devletten vergi kaçırmak şeklinde beyanlarda olabilmektedir. Beyan esasına dayanan vergi sisteminin



sağlıklı işleyebilmesi için,yükümlülerin vergi bilinci ve ahlakı içinde olması ,vergi yasalarının herkes tarafından anlaşılabilir olması gerekmektedir. Devletin vergi kayıplarını önlemesi için etkin ve verimli bir vergi denetimine ihtiyacı vardır etkin bir vergi denetimi de ülkemizde uygulanan muhasebe sistemiyle yakından ilgilidir. Vergi denetimi ihtiyacı vergi alacaklısı olan devlet ve onun adına hareket eden vergi yönetimince belirlenmektedir. Vergi denetimi,yönetimin ve yükümlülerin yasalarla saptanan ilkeler çerçevesinde hareket edip etmediklerinin belirlenmesidir. Vergi denetimi ,beyan sisteminin yaygın olduğu sistemlerde, sistemin ayrılmaz bir parçasıdır. Her yükümlünün ayrıntılı olarak denetlenmesi, beyan sisteminin gerekliliği ile bağdaşmaz. Bu iki nokta arasında uyum gerektiği gibi, vergi denetiminin yükümlü üzerinde değil,vergi idaresi üzerinde de yapılması gerekir. Geniş anlamıyla vergi denetimi kavramı,vergi yönetiminin merkez ve taşra örgütünün iç denetime tabi tutulması ile, vergi yönetimi personelinin, gerektiğinde soruşturulmalarını kapsamaktadır. Vergi denetimi, ekonomik denetim düzeninin belirli bir parçasıdır ve işletmelerde dönem karlarının olduğundan düşük gösterilmemesine yöneliktir. Vergi güvenliğinin en önemli aracı olan vergi denetimi,kaçakçılıkla mücadele anlamında idari tedbir değil, yükümlü ile işbirliği düşüncesine dayanan önleyici ve yapıcı bir güvenlik sistemidir. Bunun için, idarenin yükümlü kitlesi ile mümkün olduğunca sıkı temas içinde bulunması,vergilemede yükümlüye yardım edilmesi ,yükümlünün eğitilmesi gereklidir. Vergi denetimi, vergi yönetiminin denetim alanında uzmanlaşmış elamanları aracılığıyla , yükümlülerin vergi borcu doğuran olaylar ile ilgili hesap ve işlemlerini incelemektir. Vergi denetiminin amacı, denetim yoluyla,vergi yükümlülüğünü meydana getiren gerçek olaylarla matrahı belirleyen hesap işlemlerin doğruluğunun veya yanlışlığının belirlenmesidir. Matrahı belirleyen hesap ve işlemlerin belirlenmesi,vergi incelemesini gerektirir. Vergi denetiminin amacı her yükümlünün tek tek hesaplarını incelemeye denetim gücü yeterli olmadığına göre asıl olan caydırıcılık etkisini meydana getirebilmek,bu suretle doğru beyan verilmesini gerçekleştirmek olmalıdır. Bunun için,vergi yönetiminin,özellikle yükümlülerle direkt teması olan taşra birimlerinin etkin ve verimli olarak çalıştırılmasına yardımcı olacak iç denetim ile birlikte vergi incelemelerinin etkinliği sağlanabilmelidir.

Ancak ülkemizde mükelleflerin denetlenme oranı çok düşüktür ve yıllar geçtikçe vergi incelemesine tabi tutulan mükelleflerin sayısı oran olarak azalmaktadır.

İnceleme oranı bu kadar düşük olan denetimin etkinliğinin sağlanması için mutlaka muhasebeden daha çok yararlanması gerekir,günümüzde mükelleflerin vergi ile ilgili işlemlerinin çoğunu Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler yürütmektedir. Bu durumda muhasebeciler devletle yükümlü arasında köprü görevi üstlenmektedir. Devletin güvenebileceği bir muhasebecilik kurumu oluşturarak vergilendirmeyi daha sağlıklı yapacağı açıktır. Muhasebecilere bir takım sorumluluklar yüklenerek vergi gelirlerini arttırmak mümkündür. Vergi denetiminde etkinliği ve verimliliği sağlayabilmek için, muhasebe sistemi ve muhasebe mesleğine önem verilmelidir. Günümüzde vergi denetimi sadece kayıtlı mükellef üzerinde yapılmakta ,kayıt dışı çalışanlar kayıt altına alınamamakta bunun sonucunda da devletin artan kamu giderlerini karşılayabilmesi için vergi oranlarını arttırarak kayıt altında bulunan mükelleften almakta bu da aynı işi yapan işletmeler arasında haksız rekabete yol açmaktadır. Bütün bu nedenlerden dolayı vergi idaresinin, muhasebecilerle iş birliği yapması,vergi denetim elemanlarının muhasebe konusunda çok iyi eğitilmesi,muhasebe kayıtlarının tutulmasında ve yapılan denetimler de bilgisayardan daha çok yararlanılmasını ,gerektirmektedir.

## KAYNAKÇA

### KİTAPLAR

**Ak,Bülent.Vergi Türlerine Göre Vergiyi Doğuran ve Ortadan Kaldıran Haller.**

Türmob Yayınları-157 Ankara:2001

**Akdoğan,Abdurrahman. Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması. İkinci basım. Gazi**

Kitabevi Ankara:1989

**Akdoğan,Nalan ve Orhan Sevilengül Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması Mart**

Matbaacılık Sanatları Onikinci basım. Ankara:2002

**Arslan, Mehmet. Türk Vergi Sistemi İkinci basım. Nobel Yayın Dağıtım Ankara :2001**

**Bilici, Nurettin. Vergi Hukuku Genel İlkeler Türk Vergi Sistemi. Üçüncü basım.**

Gazi Kitabevi,Ankara :2001

**Candan, Turgut. Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma Yaklaşım Yayınları**

Ankara:2001

**Çaldağ,Yurdakul. Denetim ve Raporlama Finansal Tablolar ve Analiz Teknikleri.**

Türmob Yayınları-200 Ankara:2003

**Çımat,Ali. Türk Vergi Sisteminde Vergi Denetimi (İncelemesi) ve Revizyon. Ders**

Notları İstanbul:1997

**Irmak,Ramazan,Gül, Arslan,Çağlayan ,Bülent ve Behçet Bal .Muhasebe Hata ve**

**Hileleri ile Bunların Tespit Yöntemleri ve Hesapların Denetimi. Vergi**

Denetmenleri Derneği ,Ankara:2002

**Kızılot,Şükrü. Memleketimden Vergi Manzaraları..Sabah Kitapları 70,1998**

Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Denetim İlke ve Esasları** Cilt I İstanbul:1989

Nadaroğlu, Halil. **Kamu Maliyesi Teorisi**. Onbirinci basım. Beta Basım Yayım  
İstanbul:2000

Öncel, Mualla, Kumrulu Ahmet ve Çağan Nami. **Vergi Hukuku**. Onuncu basım  
Ankara:2003

Öztürk Bünyemin ve Mustafa Özer. **Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri**.  
Ankara:2003

Şeker,Nezih **Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi** Beta Basım Yayım İstanbul:1994

Şen,Selim **Denetim Teknikleri**. Yaklaşım Yayınları Ankara:2003

Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği, **Türk Vergi Sistemi Doğuşum** Matbaacılık  
Ankara:2002

Yılmaz,Kazım. **Türk Vergi Hukuku**.. Cek-ka Yayınları,Ankara:2002

### Tezler

Akça, Nurat “**Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Vergi Denetimi**”Yüksek Lisans Tezi  
İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü,1995

Özbiğın, F.Gamze “**Vergi Denetiminde Mali Analiz Tekniklerinin  
Kullanılması**”Yüksek Lisans Tezi Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler  
Enstitüsü,1998