



T. C. ANADOLU ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

Konu : Türk Vergi Sisteminde Vergi İncelemesi

(Eskişehir ve Sakarya Uygulamaları)

Maliye Yüksek Lisans Tezi

Bayram ATIOĞLU



Haziran - 1988
Eskişehir

Anadolu Üniversitesi
Merkez Kütüphane

İ Ç İ N D E K İ L E R

Sayfa No:

GİRİŞ	1
-------------	---

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ İNCELEMESİNİN HUKUKİ YAPISI

I- HUKUKİ AÇIDAN VERGİ İNCELEMESİ	6
A- VERGİ İNCELEMESİ KAVRAMI	6
B- VERGİ İNCELEMESİNİN YERİ VE ÖNEMİ	8
C- VERGİ İNCELEMESİNİ GEREKTİREN NEDENLER	11
1- Hukuki Nedenler	12
2- Mali Nedenler	13
3- Sosyal Nedenler	14
4- Ekonomik Nedenler	14
D- VERGİ İNCELEMESİNİN İŞLEVLERİ	16
1- Araştırma İşlevi	16
2- Önleme İşlevi	17
3- Düzeltici İşlevi	19
E- VERGİ İNCELEMESİNDE TARAFLAR	20
1- İncelemeye Yetkililer ve Sorumlulukları .	21

a. İncelemeye Yetkililer	21
b. Sorumlulukları ve Yetkileri	22
c. Yasal Düzenlemeler Karşısında Vergi İnceleme Elemanları	24
d. Vergi İnceleme Elemanlarına Takdir Yetkisi Verilmesi	27
2- İncelemeye Tabi Olanlar ve Sorumluluk- ları	28
a. Yükümlünün Bildirim Görevleri	29
b. Yükümlülerin İncelemelere Yardım Görevleri	31
F- VERGİ İNCELEMESİNDE YÖNTEM	32
1- İnceleme Zamanı	32
2- İncelemenin Yapılacağı Yer	33
3- İncelemede Uyulacak Kurallar	34
4- İnceleme Tutanaklarının Hazırlanması ..	36
5- İnceleme Raporlarının Hazırlanması	37
G- VERGİ İNCELEMESİNİN AŞAMALARI	39
1- Yoklama	39
a. Yoklamada Amaç	40
aa. Eski Düzenleme	41
bb. Yeni Düzenlemede Yoklama	42
b. Yoklamaya Yetkililer	44
c. Yoklamaya Tabi Yükümlülerin Sorumlu- lukları	45
d. Yoklamada Yöntem	46
e. Yoklama Sonuçlarının Değerlendiril- mesi	47

2- Bilgi Toplama	48
a. Bilgi Toplamada Amaç	49
b. Bilgi İstemeye Yetkililer	50
c. Bilgi İstenecek Kişiler	51
d. Bilgi Toplamada Yöntem	52
e. Bilgi Vermeyenlere Uygulanacak Ceza- lar	53
f. Edinilen Bilgilerin Değerlendirilmesi	55
3- Arama	57
a. Aramada Amaç ve Arama Yapılabilecek Durumlar	57
b. Aramaya Yetkililer	58
c. Arama Yapılabilecek Kişiler	60
d. Aramada Yöntem	61
e. Arama Sonucu Bulunan Belgelerin Değerlendirilmesi	63
4- İhbar	64
a. İhbarda Amaç	64
b. Muhbirde Aranacak Koşullar	65
c. İhbarın Yapılacağı Merciler ve Yöntem	67
d. İhbarın Niteliği	67
e. İhbar Sonuçlarının Değerlendirilmesi.	68

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ İNCELEME SÜRECİ

I- VERGİ İNCELEMESİNİN İŞLEYİŞİNDEKİ PRENSİPLER ..	70
A- VERGİ İNCELEMESİNDE KULLANILAN YÖNTEMLER ...	70

1- İncelemenin Yapıldığı Yer Bakımından	
Uygulanan Yöntemler	70
a. İşyerinde İnceleme	71
b. Dairede İnceleme	71
2- İncelemenin İçeriği Yönünden Kullanılan	
Yöntemler	72
a. Tam İnceleme	72
b. Örnekleme İle Yapılan İnceleme	74
3- İncelemenin Sürekliliği Yönünden Kulla-	
nılan Yöntemler	77
a. Sürekli İnceleme	77
b. Devresel İnceleme	78
4- İncelemenin Akışı Yönünde Kullanılan	
Yöntemler	80
a. İleriye Doğru İnceleme	80
b. Geriye Doğru İnceleme	80
B- İNCELEME YETKİSİNE SAHİP KADRONUN OLUŞTURUL-	
MASI VE PLANLANMASI	82
1- Bakanlık Bünyesinde Oluşturulacak Kurul-	
lar	82
2- Bölge İçinde Oluşturulacak Kurullar	86
C- VERGİ İNCELEMESİNİN PLANLANMASI	87
D- İNCELEMESİNE ALINACAK BEYANLARIN SEÇİMİ	89
1- İncelenebilecek Sayıda Beyanın Seçimi ..	89
2- Yüksek Matrahlı ve Yüksek Potansiyelli	
Beyanlara Öncelik Verilmesi	90

3- İstihbarata ve İhbara Dayalı Beyanların Seçimi	92
4- Yüzeysel Denetimler Sonucu Vergi Kaçır- maya Eğilimli Görülen Yükümlülere Ait Beyanların Seçimi	93
E- İNCELEME İÇİN ÖN HAZIRLIĞIN YAPILMASI	94
1- Genel İnceleme Hazırlık Aşaması	95
2- Özel İnceleme Hazırlık Aşaması	96
3- Yükümlüye Bildirim Aşaması	97
F- BEYANLARIN İNCELENME AŞAMASI.....	99
1- Satışlarla İlgili Belgelerin İncelenmesi	101
2- Alışlarla İlgili Belgelerin İncelenmesi.	105
3- İlgili Dönemde Yapılan Giderlerin İnce- lenmesi	108
4- İlgili Dönemde Elde Edilen Gelirlerin İncelenmesi	112
5- İncelenecek Diğer İşlemler	113
II- VERGİ İNCELEMESİNDE ETKİNLİĞİN SAĞLANMASI.....	115
A- ETKİNLİĞİ BELİRLEYEN FAKTÖRLER	115
1- İnceleme Elemanlarının Seçimi ve Sağla- nan Olanaklar	116
2- Vergi Mevzuatının Etkinliği	118
3- Teknolojik Olanaklar	121
4- İncelemelerin Yaygınlığı ve Tekrarı	122

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ESKİŞEHİR VE SAKARYA BÖLGELERİNDE VERGİ İDARESİNİN GENEL DURUMU VE VERGİ İNCELEMESİ SONUÇLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

I- ESKİŞEHİR VE SAKARYA BÖLGELERİNDE VERGİ İDARESİNİN GENEL DURUMU	125
A- ESKİŞEHİR BÖLGESİNDE GENEL DURUM	125
B- SAKARYA BÖLGESİNDE GENEL DURUM	133
II- BÖLGELERDE UYGULANAN VERGİ İNCELEMELERİ VE SONUÇLARI	142
A- ESKİŞEHİR BÖLGESİNDE GERÇEKLEŞTİRİLEN VERGİ İNCELEMESİ UYGULAMALARI	142
1- İncelemeyi Yapan Mercilere Göre Ayırım.	143
a. Hesap Uzmanları Kurulunca Yapılan İncelemeler	143
b. Maliye Teftiş Kurulunca Yapılan İncelemeler	143
c. Gelirler Kontrolörlerince Yapılan İncelemeler	143
d. Vergi Kontrol Memurlarınca Yapılan İncelemeler	145
2- Vergi Türlerine Göre Yapılan Ayırım ...	150
a. Gelir Vergisinde Yapılan İncelemeler	150
b. Kurumlar Vergisinde Yapılan İncelemeler	153
c. Katma Değer Vergisinde Yapılan İncelemeler	155

B- SAKARYA BÖLGESİNDE VERGİ İNCELEMESİ	
UYGULAMALARI	156
1- İncelemeyi Yapan Mercilere Göre Yapılan Ayırım	156
a. Hesap Uzmanları Kurulunca Yapılan İncelemeler	156
b. Maliye Teftiş Kurulunca Yapılan İncelemeler	156
c. Gelirler Kontrolörlerince Yapılan İncelemeler	156
d. Vergi Kontrol Memurlarınca Yapılan İncelemeler	158
2- Vergi Türlerine Göre Yapılan Ayırım ...	167
a. Gelir Vergisinde Yapılan İncelemeler	167
b. Kurumlar Vergisinde Yapılan İncelemeler	169
c. Katma Değer Vergisinde Yapılan İncelemeler	170
d. Gider Vergisinde Yapılan İncelemeler	171
C- ESKİŞEHİR VE SAKARYA BÖLGELERİNDE YAPILAN VERGİ İNCELEMELERİNİN SONUÇLARININ KARŞILAŞTIRILMASI	172
1- Uygulamalar Sonucu Ortaya Çıkan İnceleme Sayısının Bölgesel Farkının Değerlendirilmesi	172
2- Uygulamalar Sonucu Ortaya Çıkan Vergi Kaçağının Bölgesel Farkının Değerlendirilmesi	173

3- Yıllar İtibariyle Ortaya Çıkan Vergi Tahakkuk ve Tahsilatındaki Bölgesel Farkın Değerlendirilmesi	174
4- Uygulamalar Sonucu Ortaya Çıkan İncelenen Toplam Matrahtaki Bölgesel Farkın Değerlendirilmesi	175
5- Eskişehir ve Sakarya Bölgelerinde Yapılan Vergi İncelemelerinin Genel Değerlendirilmesi	177
SONUÇ	178
TABLolar	181
YARARLANILAN KAYNAKLAR	185

KISALTMALAR

- B.U.R. : Basit ve Usulsüzlük Raporları
- Dam. V. : Damga Vergisi
- Dr. Yük. : Dar Yüklü
- Diğ. V. : Diğ. Vergiler
- Eml. V. : Emlak Vergisi
- G. V. : Gelir Vergisi
- Gt. V. : Götürü Vergi
- G. V. Yük. : Gelir Vergisi Yüklüsü
- G.V. Stpj. : Gelir Vergisi Stopajı
- Gid. V. : Gider Vergisi
- Gid. V. Yük. : Gider Vergisi Yüklüsü
- Gel. Kont. : Gelirler Kontrolörleri
- Harç. V. : Harç Vergisi
- İşl. V. : İşletme Vergisi
- K. V. : Kurumlar Vergisi
- K.D.V. : Katma Değer Vergisi
- K.V. Yük. : Kurumlar Vergisi Yüklüsü
- K.D.V. Yük. : Katma Değer Vergisi Yüklüsü

- Muh. V. : Muhtelif Vergiler
- S.S.D.F. : Savunma Sanayi Destekleme Fonu
- Top. : Toplam
- Top. Yük. : Toplam Yükümlü
- Ta. A. V. : Taşıt Alım Vergisi
- V.D.N.G. : Vergi Dışı Normal Gelirler
- V.İ.V.Yük. : Veraset İntikal Vergisi Yükümlüsü
- V.İ.V. : Veraset ve İntikal Vergisi
- V.İ.T. : Vergi İadesi Tutanağı
- Ver.İad. : Vergi İadesi
- V.K.M. : Vergi Kontrol Memurları
- Y.Y.D. : Yaygın Yoğun Denetim
- Yük. Adedi : Yükümlü Adedi

GİRİŞ

Günümüz toplumlarını incelediğimizde, gerek toplumsal yapılarda, gerekse devlet yapısında önemli ölçüde değişiklikler, gelişmeler olduğunu görürüz. Bugün artık yalnızca halkını korumakla yükümlü, başarıları askeri gücüyle ölçülen devlet anlayışı, yerini, kişilerin sosyal gereksinimlerini gidermeye yönelik bir devlet anlayışına terk etmiştir. Bu nedenle, gelişen ve değişen dünya koşulları içinde, toplumun sürekli artan, ekonomik, sosyal ve kültürel gereksinmelerine paralel olarak, devletin, doğrudan yürütücü, yönlendirici ve teşvik edici işlevleri de giderek önem kazanmaktadır.

Çağdaş devlet anlayışının bir sonucu olan bu gelişme, bütün ülkelerde devletin milli ekonomi içindeki payını, büyük ölçüde artırmıştır. Fakat, devlet; sözkonusu işlevlerini, sahip olduğu mali kaynakları ölçüsünde bir etkinlikle gerçekleştirebilmektedir. Bu nedenle kamu gelirlerinin, dolayısıyla vergi gelirlerinin, devlet yönetimindeki yeri ve önemi oldukça büyüktür. Çünkü; kamu gelirle-

rinin büyük bir bölümü vergilerden oluşmaktadır.

Vergiler, yalnızca devlet gelirlerini oluşturan yükümlülük şekli değil, aynı zamanda ekonomik hayatı düzenleyen, kalkınmanın sürdürülmesini, gelir dağılımındaki dengesizliklerin giderilmesini veya refahın yaygınlaştırılmasını sağlayan birer araçtırlar.

Bu ve buna benzer nedenlerle, etkin bir vergi uygulamasının, devlet yönetiminde ayrı bir önemi ve yeri vardır. Günümüzde uygulanan vergilerin hemen hemen tamamı beyan usulüne dayandığından, yükümlülerce beyan edilen vergi matrahının doğruluğunun araştırılması ve saptanması geniş ölçüde vergi idaresinin denetim gücüne bağlıdır.

Denetim; en geniş anlamıyla, bir işin ya da uğraşın, özel veya genel yasalara uygunluğunun araştırılması ve sağlanması amacıyla, iş ya da uğraşın her aşamasında, hatta bitiminden sonra dahi yapılan yazılı veya sözlü gözden geçirme olayıdır (1). Vergi denetimi ise, yönetimin ve yükümlülerin yasalara uygun davranıp davranmadıklarının belirlenmesidir. Bu anlamda denetimi, "Yüzeysel Denetim (kayıtların denetimi, yoklama), Vergi İncelemesi (derinlemesine denetim) ve Örgüt İşleyişinin Denetimi" olarak üç açıdan ele alabiliriz. Yüzeysel Denetim; günlük işlemlerin belgelendirilmesini amaçlar. Bu denetimle yükümlünün, vergi yasalarına uygun olarak defter ve belgelirini

(1) CAN İsmail, "Türkiye'de Vergi Denetimi Uygulaması ve Eleştirisi" Maliye Dergisi, İstanbul, 1981, S.53, s.66.

düzenleyip düzenlemediği, yasalara uyup uymadığı kontrol edilir. Örneğin, satış ve hasılat defterlerinin, vergi levhalarının, yazarkasaların v.b. gibi kontrolleri. Örgüt İşleyişinin Denetimi ise; Örgüt işleyişinin kanun, tüzük, yönetmelik, tebliğ ve genelgelere uygun olup olmadığıнын denetimidir. Aynı zamanda "TEFTİŞ" olarak da adlandırılan örgüt işleyişinin denetiminden amaç, yönetimde planlanan amaçlar ile işleyiş arasındaki uyumun sağlanmasıdır. Yönetim kademesindeki hiyerarşik düzenin işleyişinin kontrolü yine teftişin amaçlarındandır. Teftiş, temel olarak yönetimin denetimi ile ilgili olmakla beraber; uygulamanın düzene konması, etkin vergi denetimi ve beyanların incelenmesi ile yükümlülerin de denetimine olanak vermektedir (2). Vergi incelenmesi; tezimizde yüzeysel denetimden ve teftişten ayrı, geniş olarak ele alınacaktır. Ancak kısa bir açıklama ile vergi incelemesi olayını tanıtmada yarar vardır. Şöyle ki; vergi incelenmesi, vergi denetimi kavramı içinde yer almış ve yüzeysel denetimden ayrı olarak, derinlemesine denetim işlevini üstlenmiştir. Yapılmasındaki amaç, vergilerin doğru olarak hesaplanmasını ve ödetilmesini sağlamakla yöneliktir. Vergi incelenmesi, konu olarak geniş ve kapsamlı bir yapıya sahip olup, vergi idaresinin vazgeçilmez bir kurumu durumdadır.

Tezi bir bütün olarak ele aldığımızda, karşımıza çı-

(2) A.g.e. , s.66.

kacak olan tablo, Türk Vergi Sisteminde önemli bir kurum olarak yer alan vergi incelenmesinin uygulanması ve bölgesel uygulamaların değerlendirilmesi olacaktır. Tezin hazırlanmasındaki amaç, ülkemizde uzun yıllar uygulanan vergi incelemelerinin başarı ve etkinliğinin ölçülmesi ve son durumun belirlenmesidir.

Tezin ilk bölümünde vergi incelemesinin hukuki yapısı ele alınacak; burada, vergi incelenmesinde amaç, vergi incelenmesi kavramı, vergi incelemesinin yeri ve önemi, vergi incelemesinin işlevleri, vergi incelemesinde taraflar açıklığa kavuşturulacak, incelemeler sırasında uyulması gereken kural ve yöntemler belirlenirken, sağlıklı bir vergi incelemesi için gerekli olan ve incelemelerin sonuçlandırılmasında veri olarak değer taşıyan, yoklama, arama, ihbar ve bilgi toplama aşamalarının incelemeye etkileri ortaya konacaktır.

İkinci bölümde ise vergi incelemesinin işleyişi ile ilgili konular incelenecektir. Burada vergi incelemesinin işleyişindeki prensipler ve vergi incelemelerinde etkinliği belirleyen faktörler ayrıntılı olarak belirtilecektir. Bu bölümün önemi, vergi incelemesinin özünü oluşturmasından kaynaklanmaktadır.

Üçüncü bölümde ise yukarıda yapılan açıklamalar ışığında, Eskişehir ve Sakarya Bölgelerinde yapılmış olan vergi incelemelerinin karşılaştırılması ve uygulama sonuçlarının değerlendirilmesi yapılacaktır. Yaptığımız araş-

tırmalar sonucu bulunan verilere dayanarak, vergi incelemelerinin hangi bölgede başarı ile yapıldığı ve başarıyı etkileyen faktörlerin bölgelere göre ayırımı, yükümlülerin vergiye karşı tavırları ve vergi idaresinin vergi denetimlerindeki etkinliği belirlenmeye çalışılacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ İNCELEMESİNİN HUKUKİ YAPISI

I- HUKUKİ AÇIDAN VERGİ İNCELEMESİ

A- VERGİ İNCELEMESİ KAVRAMI

Türk Vergi Sisteminde vergi incelemesi, Vergi Usul Kanunu'nun 134. maddesinde açıklığa kavuşturulmuştur. İlgili maddeye göre "vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, belirlemek ve sağlamaktır". Yine aynı maddede yer alan hükme göre "incelemeye yetkili olanlar tarafından gerekli görüldüğü durumda, inceleme için ilgili işletmenin ekonomik değerlerini gösteren fiili envanterden, beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurlardan yararlanılabilir".

Vergi Hukukumuzda vergi incelenmesi; "ödenmesi gereken vergilerin doğru olarak ödenmesini sağlayan, amacı ve sınırları bu doğrultuda belirlenen bir vergi hukuku kurumudur" şeklinde tanımlanmıştır. Çeşitli yönleri, yapılış biçimleri ve etkileri değişik olmakla birlikte, sonunda

hukuki yönü ağır basan bir kurumdur ve hukuku en üst planda tutar (3). Bu tanımlara göre vergi incelemesi, genel olarak yükümlünün tutmuş olduğu defter, hesap ve belgelerine dayanılarak yapılır. Ancak, vergi incelemelerinin yalnızca bu belge ve kayıtlara dayanılarak yapılması yeterli değildir.

Vergi incelemeleri, zaman aşımı süresi içinde yapılmış olan işlemlerin yine aynı süre içinde incelenmesi, değerlendirilmesi sonucunda gerçekleşen bir olaydır. Bu olaya uygulamada "revizyon" da denilmektedir. Bununla birlikte, vergi idaresinin yükümlülerle olabildiğince sürekli ve sıkı bir ilişki içinde bulunması, vergilemede yükümlülere yardım edilmesi, onların eğitilmesi ve bunun sonucu olarak da vergi sisteminin güvenliğinin ve çalışmasının sağlanması, vergi incelemesi kavramının özünü oluşturmaktadır (4).

Hangi açıdan ele alınırsa alınsın vergi incelemeleri günümüzde devlet gelirleri için bir güvence, vergi adaletinin sağlanmasında önemli bir araçtır. Beyana dayalı vergilerin yaygın olması, vergilerde denetim ve kontrole daha fazla gerek duyulmasına neden olmaktadır. Vergi incelemesi kavramının özünü oluşturan bu açıklamalar doğrultusunda ortaya çıkan gerçek, vergi incelemelerinin

(3) BEYGO Nusret, "Vergi İncelemesinin Anlamı ve Yeri", Vergi Dünyası, İstanbul, 1982, S.II, s.5.

(4) CAN , a.g.e., s.66.

vergi idaresi için vargeçilmez bir araç olduğudur.

B- VERGİ İNCELEMESİNİN YERİ VE ÖNEMİ

Vergi incelemesini, ödenmesi gereken vergilerin doğru olarak ödenmesini sağlatan bir kurum olduğunu ve bu nedenle vergi hukukumuzda önemli bir yer tuttuğunu belirtmiştik. Ancak vergi incelemesinin bu şekilde tanımını eksik ve dar kapsamlıdır. Vergi incelemesi kurumu, bugünkü şeklini alıncaya kadar gerek toplumsal yapılarda gerekse buna bağlı olarak vergi hukukundaki gelişmelere paralel olarak bir çok kez değişime uğramıştır. Günümüzde bir çok olay gibi vergi incelemesi de tamamen bağımsız değildir. Uygulamada değişik ekonomik ve sosyal faktörlerden etkilenmesi bu kurumun yalnızca bir amaca yani tanıtımdaki amaca hizmet etmediğini göstermektedir. Vergiyi doğuran olaylar gerçekte ekonomik-mali olaylar olduğu için, sonuçta etkileri de ekonomik-mali olacaktır. Vergi incelemeleri, vergi ve vergiyi doğuran olaylarla doğrudan ilgilidir.

Vergi incelemesinin bu yönü ona aynı zamanda ekonomik ve mali olma özelliğini de kazandırmaktadır.

Durum ne olursa olsun vergi olaylarının özü ekonomik ve mali oluşlarıdır. Vergi olayını hukuktan ayrı düşünmeyeceğimize göre, ekonomik ve mali olayların görünümle-ri de hukuka uygun olacaktır. Vergi incelemeleri vergi ve vergisel olaylara yapılmak istenen bir etki olarak görüldüğünde vergi incelemesi ekonomik-mali politikanın bir uygulaması olarak karşımıza çıkacaktır. Ekonomik- mali olay-

lara yapılan etkiyi ekonomik ve mali politika olarak tanımladığımızda bu kavramlara hukuki görünüm kazandırmak kaçınılmaz olacaktır. Ancak olaylara karşı yapılan ya da yapılmak istenen etkiler, koşullara ve güdülen amaçlara göre değiştiği için ekonomik-mali politikalar, dolayısıyla hukuki görünümler de değişecektir (5).

Vergi incelemesi olayını ekonomik ve mali olayların içinde gösterdik ve bunu hukuki görünüm altına aldık. Ancak vergi incelemesi bu olaylar içinde nerede ve hangi durumlarda yer almaktadır? Bunun için ekonomik ve mali politikaların yapılarına göz atmak yeterlidir. Klasik bir tanımla, ekonomik politikaların içinde mali politika önemli bir yer tutmaktadır. Öte yandan mali politikanın araçları arasında vergiler ve vergi politikasını görüyoruz. Vergi incelemelerini vergi politikası içinde yer alan tedbirler olarak kabul ettiğimizde vergi incelemelerinin yeri ve önemini açıkça ortaya koymuş oluruz. Vergi incelemelerinin ekonomik ve mali politikalar içinde önemli bir yer alması, ülkemizde de, bu konu üzerinde önemle durulması gereğini doğurur. Çünkü ülkemizin ekonomik, sosyal ve kültürel yapısı günümüzde yeterli düzeyde vergi alınmasını ve vergi idaresi ile yükümlüler arasındaki sağlıklı iletişimi engellemektedir. Ekonominin tarım ağırlıklı olması, eğitimsizlik nedeniyle götürü vergi uygulamasının yaygınlaş-

(5) BEYGO , .. a.g.e., s.5-6.

ması ve etkin vergi denetiminin gerçekleştirilmemesi nedeniyle vergi gelirleri yetersiz kalmakta ve vergilerle ulaşılmak istenen ekonomik ve mali hedeflere varmak zorlaşmaktadır.

Bugün ülkemizde açıklanan nedenlerle, devlet ve vergi kavramları halkımız tarafından tam olarak anlaşılammıştır. Yapılan vergi incelemelerinde ortaya çıkan durum bunu göstermektedir. Vergi kayıplarının sürekli artış göstermesi, vergi kaçaklarının değişik kaynaklardan doğması ve tüm bunlar karşısında vergi idaresinin yetersiz kalması, vergi incelemelerinin başarısını olumsuz yönde etkilemektedir.

Vergi incelemelerinin, bu tip vergi sorunlarını tümüyle ortadan kaldıracabileceği düşüncesi gerçekte hem zor, hem de aşırı iyimserlik olacaktır. Vergi incelemesi kuşkusuz çok yararlı bir kamu hizmetidir, ancak yararlı olması tek başına yetebileceğini göstermez. Bunun yanında daha birçok koruyucu önlemin alınması gerekmektedir. Bu önlemler; toplumsal eğitime yönelik önlemler, vergi yönetiminin bilinçlendirilmesi, vergi olayını politik istismardan uzak tutmak, teknolojik yeniliklerden yararlanmak ve yükümlülerin vergi kaçırma eğilimlerini kırmak için onlara sosyal avantajlar sağlamak şeklinde sıralanabilir.

Buraya kadar belirttiğimiz gibi, vergi incelemelerinin önemi bu kurumun gerekliliğini ve vergi sistemi için vazgeçilmez olduğunu ortaya koymaktadır. Ancak, herşeyden

önce incelemeye alınan beyan sayısının yetersizliği, beyanların gereğince incelenememesi politik ve kişisel kayırmalar, vergi incelemeleri ile ulaşılmak istenen amaçlara varmayı büyük ölçüde engellemektedir.

C- VERGİ İNCELEMESİNİ GEREKTİREN NEDENLER

Türk Vergi Sistemi modern vergi sistemlerinden yararlanılarak kurulmuş bir sistemdir. Vergiler, genelde gelirler, harcamalar ve servetler üzerinden alınmaktadır. Gelirler üzerinden alınan vergiler; gelir ve kurumlar vergisi, harcamalar üzerinden alınanlar, gider vergileri, servetler üzerinden alınanlar ise servet ve veraset intikal vergileridir. Bunların yanında bu üç vergi türünü destekleyen Emlak, Motorlu taşıtlar, Damga ve Alım satım vergileri de uygulamada vardır. Sonuçta ne tür vergi olursa olsun, neyin üzerinden alınırsa alınsın devletin gereksinimleri için kullanılır ve devlet gelirlerinin başında gelir (6). Bu nedenle vergi gelirlerinin en çabuk ve eksiksiz olarak devlet hazinesine akması gerekli ve önemlidir. Tabi bu önceden belirtildiği gibi çoğu zaman gerçekleşmemektedir. Bu engellerin ortadan kaldırılması, vergi gelirlerinin düzenli olarak hazineye aktarılması, vergi idaresinin alacağı etkili önlemlerle olabilecektir. Bu önlemlerden biri vergi incelemeleridir. Vergi idaresinin vergi

(6) AYDIN Ünal, "Vergi Sistemimizin Çözüm Bekleyen Sorunları", Vergi Dünyası, İstanbul, 1982, S.9, s.4.

incelemelerine gerek duymasının nedenleri dört grupta ele alınabilir. Bunlar; Hukuki, mali, sosyal ve ekonomik amaçlardır. Ve vergi incelemelerinin uzun yıllar uygulanması sonucu ortaya çıkarılmıştır.

1- Hukuki Nedenler

Vergi incelemeleri, vergi kaçırarak kendilerine özel durum kazandıran yükümlülerin bu davranışlarını engellemek, vergilemede adalet ilkesinin uygulanmasını sağlamak, yükümlülerin vergi kanunlarına aykırı davranışlarını önlemek gibi amaçlara hizmet etmek için yapılır. Tersisi durumda bazı yükümlülerin yasalara aykırı olarak, gelir veya mallarından vergi vermemesi ya da kendileriyle aynı düzeyde olanlardan daha az vergi vermeleri gibi durumlar ortaya çıkabilir. Yasalara saygılı olmak, yasal yaptırımları hafife almamak, herkesin üzerine düşen sorumluluğunu yerine getirmesi, beyanların doğru olarak düzenlenmesi gibi hukuki davranışların vergi incelemeleriyle uygulanmasını sağlamak incelemelerin amaçları içinde yer alır (7). Ayrıca yapılan vergi incelemeleriyle konuya hukuki görünüm kazandırılırken, yükümlülerin ödeme güçlerine göre vergi vermeleri sağlanacak, işlemlerinin de adaletli ve yansız bir biçimde yürütülmesi gerçekleştirilecektir. Vergi incelemelerinin hukuki gerekçeleri, toplumsal yaşamda ön planda tutulan, hukukun üstünlüğü ilkesine dayanmaktadır.

(7) AKDOĞAN Abdurrahman, "Türkiye'de Vergi İncelemesi", Doktora Tezi, Ankara, 1979, s.9.

2- Mali Nedenler

Vergi incelemelerine gerek duyulmasının mali yönü, öncelikle devleti mali yönden güçlendirmektir. Bu da kaçırılmak istenen vergilerin ortaya çıkarılması ile mümkündür. Olan vergi potansiyelinin değerlendirilmesi, vergi dışı tutulmak istenen kaynakların ortaya çıkartılması ve vergilerin gerçeğe uygun olarak alınması, dolayısıyla devleti mali bakımdan önemli ölçüde rahatlatmak yine vergi incelemeleriyle sağlanabilecektir (8). Çünkü, ekonomik ve sosyal görevler yüklenmiş olan günümüz devlet anlayışı, söz konusu görevlerini gerçekleştirirken sürekli olarak mali kaynaklara gereksinim duyacaktır. Ancak mali kaynakların sınırlı olması bu görevlilerin gereğince yerine getirilmesini engellemektedir.

Bu sınırlamaların azaltılması, gelir kaynaklarının iyi değerlendirilmesi, vergi idaresi için arzu edilen bir durum olduğu kadar, devlet için de aynı derecede önemlidir. Bunların gerçekleşmesi ile devlet daha iyi hizmet sunabilecektir. Vergi incelemeleri, vergilerin kaçırılmasını önleyecek etkiler yaratarak, devletin mali gücünün korunmasını sağlayacaktır. Aslında, vergi incelemesini gerektiren nedenler arasında, mali nedenler daha ağırlıklıdır. Mali sorunlar içinde sıkışıp kalan bir devlet, sorumluluklarını yerine getiremeyecek ya da yetersiz kalacaktır. Her iki durumda da devletin güçsüz ve pasif duruma düşmesi kaçınılmaz olacaktır.

(8) CAN , a.g.e., s.67.

3- Sosyal Nedenler

Kişi başına gelir düzeyinin artması beraberinde sosyal ve ekonomik refahı da getirir. Kişilerin refahlarında meydana gelen bu artış sonucu, devletin vergi gelirlerinde de artışlar olacaktır. Vergiler, gerek yapıları gerekse uygulanışları nedeniyle, gelir dağılımındaki dengeyi kurulmasında önemli rol oynarlar. Bu nedenle yükümlülerin vergi kaçırmalarını önlemeye yönelik olarak yapılan vergi incelemeleri, gelir dağılımında adaleti sağlayıcı etkileri ile sosyal nitelik kazanmaktadır.

Vergilerin gelir dağılımı üzerindeki olumlu etkilerini baltalayan önemli sorunlardan biri olarak vergi kaçakçılığını göstermiştik. Kaçakçılık yapılmaya uygun, yatkın olan bir verginin gelir dağılımını olumsuz yönde etkileme şansı daha fazladır. Bunun için, bu tür vergiler üzerinde yapılacak incelemelerin etkin duruma getirilmesi, vergi kaçırma olanağına sahip olmayan, dar gelirli ve ücretlilerin ağır vergi yükü altında kalmasını önleyecek ve kaçakçılığın yol açtığı olumsuz etkileri ortadan kaldıracaktır. Vergi incelemeleri, bu şekilde sosyal adaleti sağlayıcı etkiler yaratarak, sosyal amaçlara hizmet etme olanağı bulmaktadır (9).

4- Ekonomik Nedenler

Kamu gelirlerinin kamu giderlerini karşılamaması

bir ölçüde vergi kayıp ve kaçaklarının önlenememesinden kaynaklanmaktadır. Böyle durumlarda, tahmin edilen vergi gelirlerini toplayamayan devlet, emisyon ve borçlanma gibi sağlıklı olmayan gelir kaynaklarına başvurabilecektir. Devletin, bütçe açıklarını kapatmak ya da en aza indirmek amacıyla uyguladığı emisyon ve borçlanmanın, ekonomide her zaman olumlu etkiler yaratacağı söylenemez. Hatta çoğu kez, bu yollara başvurmanın, ekonomide düzeltilmesi güç dengesizlikler yarattığı gözlenmektedir. Vergi incelemeleri burada, vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde önemli rol oynamaktadır.

Modern devlet anlayışı, sosyal, kültürel ve ekonomik alanlarda daha etkin olmayı gerektirmektedir. Bu da devletin sahip olduğu gelir kaynaklarının çokluğuyla mümkündür. Ekonomik dengeyi bozucu etkenlere karşı koymada, vergi incelemelerine düşen görev; vergileri, kayıplara izin vermeyecek şekilde toplatmak ve vergi kaçırma eğilimini kırmaktır. Vergi kaybına neden olan yükümlüler kaçırıklarını vergileri kendi yararlarına kullanarak, devletin aynı gelirle yaratabileceği ekonomik ve sosyal faydanın topluma mal olmasını engelleyecekler ve devletin, ekonomik yaşamda etkisiz kalmasına sebep olarak, modern devlet anlayışının gereği olan işlevlerin yerine getirilememesine neden olacaklardır. Ekonomik yaşamda vergi kaçırın yükümlüler, kaçırılmayanlara kıyasla daha fazla rekabet gücüne sahip olacaklar ve sonuçta vergi kaçırılmayanlar veya kaçırılmayanlar piyasa- dan çekilmek zorunda kalacaklardır. Vergi kaçırıklarını için

piyasada yüksek rekabet gücüne ulaşan yükümlüler verimsiz olsalar bile üretimde bulunacaklar, fakat faaliyetleri ekonomiyi olumsuz yönde etkileyecektir. Örneğin; yetersiz ve kalitesiz üretim, yüksek fiyatla satış, haksız rekabet, işsizlik ve vergi kayıplarını sıralayabiliriz.

Yapılan bu açıklamaların ışığı altında şunu söyleyebiliriz ki, vergi incelemelerinin bu kadar geniş kapsamlı amaçlara dayanması, devletin işlevlerinin artması ve genişlemesi sonucudur. Çünkü bugün devletlerin yegane amacı toplum refahının maksimum düzeye ulaştırılmasıdır.

D- VERGİ İNCELEMESİNİN İŞLEVLERİ

Vergi incelemelerinin yeri ve önemi, yapılmasındaki amaçlar, onu işlevleri açısından önemli bir kurum olarak karşımıza çıkarmakta ve devlet gelirlerinin bir ölçüde de olsa doğru olarak toplanmasını sağlayan faktör olarak değerlendirmemizde yardımcı olmaktadır. Vergi incelemelerinin işlevlerini üç grupta toplayarak içeriklerini ve özelliklerini ortaya koyabiliriz. Bunlar; araştırma, önleme ve düzeltici işlevlerdir.

1- Araştırma İşlevi

Vergi incelemesi, tanımından da anlaşılacağı üzere herşeyden önce ödenmesi gereken vergiyi araştırır ve doğru olarak ödenmesini sağlar. Bu araştırma, yükümlülerin beyan ettikleri gelirlerinin kanıtı olan defter ve belgelerin işlenmesi sırasında yapılan hataların ve hilelemin ortaya çı-

karılması yönündedir (10). Vergi incelemeleri sonucu hatalı ve suçlu bulunan yükümlüler gerekli görülen cezalara çarptırılır.

Arayıcı ve bulucu işlev olarak da belirtilen araştırma işlevi bulmayı, yakalamayı amaçlar. Vergi incelemesinin bu işlevi gerçekleşmesi yoklama, arama, bilgi toplama ve ihbar konuları ile yakından ilgilidir. Bu konulara birinci bölüm içerisinde ağırlıklı olarak deyinilecektir. Yine de kısa bir açıklama yapmak araştırma işlevinin anlaşılması bakımından gerekli görülmüştür. Yoklama, vergiyi doğuran olayın oluşmasından itibaren yükümlülerin yükümlülükle ilgili konuları vergi idaresine iletmesinin sağlanması ve yükümlülüklerin yerine getirilip getirilmediğinin kontrol edilmesidir. Yoklama sonucu elde edilen veriler, bilgiler vergi incelemesinin araştırma işlevinin ilk araştırmalarını oluşturur. Arama ve bilgi toplama yine vergi incelemesi sırasında başvurulan işlemlerdendir. Bu işlemler sonucu elde edilen kanıtlar, bilgiler, veriler sonuca varmada önemli yer tutarlar. İhbar kurumu da en az yoklama, arama ve bilgi toplama kadar vergi incelemelerine yardımcı bir unsurdur. Ve vergi incelemesinin araştırma işlevinin gerçekleştirilmesinde gereklidir.

2- Önleme İşlevi

Vergi incelemelerinin önleme işlevi gerçekte araş-

(10) A.g.e., s.10.

tırma işlevinin bir sonucu olarak karşımıza çıkmaktadır ve araştırma işlevinin önemi giderek önleme işlevinin lehine bir değişim göstermektedir. Vergi incelemelerinin vergi kayıplarını, kaçaklarını önlemesi uzun dönemde gerçekleşen bir olaydır. Yalnızca bir kere inceleme yapılarak sürekli olarak vergi kayıplarının önüne geçilemez. Vergi incelemelerinde süreklilik ve tekrar, önleme işlevinin temelini oluşturur. Vergi incelemeleri sonucu yükümlülerin yapmış oldukları hatalar ve hileler ortaya çıkarılarak yükümlülere uyarılar yapılır, gerekirse ceza salınır. Yine yükümlülerin tekrarlanan hataları üzerinde aydınlatılması, bilinçlendirilmesi istenmeden yapılan hataların önlenmesini sağlayacaktır.

Bugün ülkemizde en yaygın vergi kaçakçılığına vergi dışı işlemlerin neden olduğu bilinmektedir. Toplumsal hastalık olarak nitelendirilebilen vergi kaçakçılığını yalnızca bir kesim yapıyor diye düşünmek bilimsel gerçeklerle bağdaşmaz. Ancak vergi incelemeleri ile bu hastalığı önlemek ya da hastalığın etkilerini en aza indirmek mümkün olabilecektir. Vergi incelemesinin göz ardı edilerek vergi kaçakçılığının umursanmadığı ekonomilerde vergiciliğin temel taşlarından biri olan vergi adaleti kavramı zarar görecektir ya da zamanla anlamını yitirecektir (11). Vergi incelemesinin vergi kaçakçılığını önlemeye yönelik işlevleri

(11) TÜRKOĞLU Cemal, "İç Gelirler İdaresi Yasa Tasarısı Vergi İncelemelerine Neler Getiriyor?", Vergi Dünyası, İstanbul, 1983, S.17, s.3.

vergi gelirleri yetersiz olan ülkemiz için çok önemli bir sorunun çözümünü kolaylaştıracaktır.

3- Düzeltici İşlevi

Vergi incelemesi sırasında inceleme elemanları, nezdinde inceleme yapılan yükümlü veya sorumlulara gerektiği durumlarda uyarı yapmak, bilgi vermek ve onlara yardımcı olmakla görevlidirler. Yapılan bu uyarılar ve bilgi vermeler sonucu yükümlülerce yapılan hataların azaltılması ya da ortadan kaldırılması mümkün olabilecektir. Bu bakımdan vergi incelemelerinin eğitici ve yapıcı etkisiyle vergi kayıplarının azaltılması gerçekleştirilecektir. Günümüz koşulları vergi incelemelerine vergilerin doğruluğunu sağlama yönünde yükümlüleri aydınlatma, yetiştirme, vergi ahlakını ve bilincini yükümlülere yerleştirme işlevini de yüklemiştir (12).

Vergi incelemesinin düzeltici işlevi daha çok, yeterli bilgiye sahip olmayan yükümlülerin bilgi eksiklikleri nedeniyle yapmış oldukları hataları düzeltmek ve onlara yardımcı olmak açısından önem kazanmaktadır. Çünkü kasıtlı olarak hileye başvurmayan, hata yapmayan yükümlüler aldıkları uyarılardan sonra aynı hatalara düşmemeye çaba göstereceklerdir. Oysa amacı vergi kaybına neden olmak olan ve bunu gerçekleştirmek için özellikle hatalı kayıt ve eksik belge sunan yükümlüler yapılan uyarılara aldırış etmeyeceklerdir. Bu nedenle ne olursa olsun vergi incelemelerinin

(12) CAN , a.g.e., s.68.

sıkça yapılması ve vergi kaybına bir çok kez neden olan yükümlülerin sekt bir şekilde cezalandırılması uygun bir davranış olacaktır.

Vergi incelemeleri her ne kadar tüm bu işlevleri yerine getirmek amacıyla gerçekleştiriliyorsa da bu uygulamaların etkin hale getirilmesi için bir takım önlemlerin alınması önemli ve gereklidir. Bunlar;

- "Vergiyi doğuran olayın anında saptanması için güncel ve yaygın vergi denetimlerine ağırlık verilmesi,

- Güncel denetim sonuçlarının askıda kalmaması için esnek kanıtlama düzeninden de yararlanılarak yapılan kontrollerle vergi incelemeleri arasında yapısal bağ kurulmasını sağlayan sistemlerin devreye sokulmasının sağlanması,

- Gerek yöresel gerekse politik nedenler yüzünden, olumlu sonuçlar alınan merkezi denetim alternatiflerinden vazgeçilmemesinin sağlanması,

- Önceki deneyimlere dayanarak aceleci kararlar vermekten kaçınılması, ülkenin ekonomik ve sosyal yapısının göz önüne alınarak önlemlerin alınıp uygulanması" dır (13). Bu ve buna benzer konulara dikkat edilmesi vergi incelemelerinden daha sağlıklı sonuçlar çıkarılmasına yardımcı olacaktır.

E- VERGİ İNCELEMESİNDE TARAFLAR

Vergi incelemesi vergi idaresi ve yükümlüler arasın-

(13) TÜRKÖĞLU , a.g.e., s.7.

da gerçekleşen bir olaydır. Bu olayda incelemeye yetkililerin yetki ve sorumlulukları kadar, incelemeye tabi olanların sorumlulukları da inceleme açısından önem taşımaktadır. Vergi incelemesinin daha iyi anlaşılabilmesi için bu olayda yetki ve sorumlulukları olan tarafların belirlenmesi gereklidir. Söz konusu taraflar vergi idaresi ve yükümlülerdir.

1- İncelemeye Yetkililer ve Sorumlulukları

a. İncelemeye Yetkililer

Vergi Usul Kanunu'nun 135. maddesi incelemeye yetkili kişileri belirlemiştir. Buna göre, "Vergi incelemesi; Hesap Uzmanları, Hesap Uzman Yardımcıları, ilin en büyük mal memurları, Kontrol Memurları ve Vergi Dairesi Müdürleri tarafından yapılır. Bundan başka, Maliye Müfettişleri, Maliye Müfettiş Yardımcıları ve Gelirler Kontrolörleri her durumda vergi inceleme yetkisine sahiptirler." denmiştir.

Ayrıca, "Maliye ve Gümrük Bakanlığı Bankalar Yeminli Denetçileri'nin ve bunların yardımcılarının, Bankalar Kanunu'nun yazılı görevleri ile kayıtlı olmak üzere vergi incelemesine yetkili olduklarını kabul etmektedir (14).

Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen bu kişilerin vergi incelemelerinde gereken başarı ve performansı gösterebilmeleri için buldukları yer ve görevlerine uygun belirli bir

(14) KIRBAŞ Sadık, "Vergi Hukuku", Ankara, 1984, s.142.

eğitimden geğmeleri gereklidir. Tersine durumda bu kişilerin yapacakları vergi incelemelerinden olumlu sonuçlar beklemek aşırı iyimserlik olacaktır.

b. Sorumlulukları ve Yetkileri

Vergi inceleme elemanlarının inceleme fonksiyonunun gerçekleştirilmesi bakımından bazı yetki ve sorumlulukları bulunmaktadır. Yetkiler, incelemenin başarılılığı ile kolaylıkla yürütülmesine olanak sağlarken, sorumluluklar da; idarenin ve yükümlülerin bazı zor durumlarla karşılaşmalarını önlemektedir (15).

Vergi inceleme elemanlarının sahip oldukları başlıca yetkileri şu şekilde sıralamak mümkündür: "Defter ve kanıtlayıcı belgeleri istemek, incelemeleri işyerinde gerçekleştirmek, yararlı olacaksa işyerini gezmek görmek, yükümlüden gerekli konularda açıklama istemek ve gerek görürse arama yapmak, inceleme sonunda istendiğinde defter ve belgeleri daireye getirmek, yükümlüler ve üçüncü şahıslardan bilgi istemek." Bu yetkilerin kullanılması büyük ölçüde vergi inceleme elemanlarına bırakılmıştır.

Bu belirtilen durumlar, vergi inceleme elemanlarına yasalarla verilen yetkilerle ilgilidir. Kendisine yasalarla yetki verilen kişiler her durumda sorumluluk altındadırlar. Çünkü, yalnızca yetkiyle donatılan bu kişilerin yetkilerini kötüye kullanmaları söz konusu olabilir ve sonuçta

(15) AKDOĞAN , a.g.e., s.70.

ulaşılmak istenilen amaçtan sapmalar görülebilir. Bu olabilecek tehlikeleri önlemek amacıyla Vergi Usul Kanunu'nda gerekli hükümler getirilmiştir. İlgili kanunun 5. maddesi, "vergi incelemesine yetkililer, görevleri dolayısıyla yükümlünün ya da yükümlü ile ilgili kişilerin işlem ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ait olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması gereken diğer konuları açıklayamazlar ve kendilerinin veya üçüncü şahısların aleyhine veya lehine kullanamazlar." diye bir açık hüküm getirmiştir. Buna göre vergi inceleme elemanlarının sorumlulukları, görevleri sona erse dahi devam edebilmektedir.

Vergi inceleme elemanlarının sorumlulukları yalnızca Vergi Usul Kanunu'nun 5. maddesi ile sınırlandırılmamıştır. İlgili kanunun 136. maddesi, "inceleme elemanları, memuriyet sıfatları ve inceleme yetkilerini gösteren fotoğraflı resmi belgeyi yanlarında bulundurmamak ve inceleme sırasında sorulmasa dahi göstermek zorundadır." hükmünü getirmiştir. Bundan başka ilgili kişilerin sahip oldukları sorumlulukları gösteren, belirten diğer bir yasa maddesi de ilgili kanunun 6. maddesidir. Buna göre; "vergi incelemesine yetkili kişiler, kendilerine, nişanlılarına ve boşanmış olsalar bile eşlerine, kanbağı bulunan yakın akrabalarına, evlatlığına veya kendini evlat edinene, yahut kan hısımlığında üçüncü derece de dahil olmak üzere, sıhri hısımlık da bu hısımlığı meydana getiren evlenme ortadan kalkmış olsa bile üçüncü derece dahil bu dereceye kadar civar hısımlık

larına, kanuni temsilcisi veya vekili buldukları kimse-
lere ait vergi inceleme ve takdir işleri ile uğraşamazlar.
Vergi işlemleri ve incelemeleri ile ilgili (Vergi Mahkeme-
leri, Bölge İdare Mahkemeleri, Danıştay) görevde bulunan-
lar, yükümlülerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgi-
li hesap, yazı ve diğer özel işlerini ücretsiz de olsa ya-
pamazlar".

Vergi Usul Kanunu'nda yer alan hükümler yukarıda
açıklandığı şekilde inceleme elemanları ile ilgili kılın-
mıştır. Bu yetki ve sorumlulukların dışına çıkılması gerek
yükümlülerin gerekse vergi idaresinin mağdur olmasına ne-
den olabilecektir. Bu haksız davranışlar yükümlülerin ya-
salar karşısındaki eşitliğini bozacak ve vergilerde eşit-
lik, adalet prensibi zedelenebilecektir.

Tüm bu olabilecek olaylara karşı, gerek Türk Ceza
Kanunu'nda gerekse Vergi Usul Kanunu'nda yetki ve sorumlu-
luklarını aşanlar, kötüye kullananlar hakkında cezayı ge-
rektiren hükümler uygulamaya konmuştur. Vergi Usul Kanunu'-
nun 362. maddesi bu konuyla ilgili olarak yasalara uymayan-
lara iki aydan az olmamak üzere Türk Ceza Kanunu'nun 198.
maddesinde yer alan cezanın iki katını öngörmüş ve kamu
hizmetlerinden yararlanamayacaklarını belirtmiştir.

c. Yasal Düzenlemeler Karşısında Vergi İnceleme Elemanları

Yürürlükteki yasalara göre, Hesap Uzmanları, Maliye
Müfettişleri, Gelirler Kontrolörleri, Vergi Kontrol Memur-

ları vergi incelemesi yapmakla görevlidirler. Bu elemanların halen eğitim düzeyi mesleğe alınış, meslek içi yetiştirme, çalışma düzeni, meslek formasyon ve deneyim ve diğer buna benzer konularda örgütten örgüte farklılıklar gösterdiği bilinen bir gerçektir (16).

Serbest delil ve ekonomik yorum ilkelerinin uygulamaya konulmasından sonra sağlıklı bir inceleme için gerekli olan koşulların gerçekleşmesi vergi inceleme elemanlarının hünerine kalmıştır. Çünkü; küçük, orta ve büyük olduklarına bakılmaksızın işletmelerin çoğunlukla çifte standart uyguladıkları gözlenen bir durumdur. İnceleme elemanlarının vergi idaresi için göstermelik olarak hazırlanan defter ve belgelerin dışında inceleme için gerekli kanıt ve belgelerden yararlanmak amacıyla tüm yurt ölçeğinde örgüt ve birey olarak, en az ortak bir bilgi düzeyine getirilmeleri ve ayrıca yardımcı personel, arşiv, bilgi işlem merkezi ve diğer araç ve gereçlerle donatılmaları gereklidir. Yoksa yalnız yasada yapılacak değişiklikler yönetimce amaçlanan noktaya varmaya tek başına yeterli olmayacaktır. Hatta yasa değişikliğinin çok yakın bir gelecekte bir takım sakınca ve riskleri beraberinde getireceği beklenen bir durumdur. Çünkü yeterli bir düzeyde bilgiyle donatılmayan vergi inceleme elemanlarının hatalı davranış-

(16) KALYONCU Rüştü, "Vergi İnceleme Elemanlarına Takdir Yetkisi Verilmiş Olmasının Düşündürdükleri", Vergi Dünyası, İstanbul, 1983, S.28, s.50.

ları sonucu yükümlüler maddi ve manevi zarara uğrayabileceklerdir (17).

Sonuç olarak vergi inceleme elemanlarının gerek örgüt gerekse birey olarak homojen olmadıklarını ve tek başlarına sağlıklı olarak re'sen matrah saptamalarının yardımcı personel, araç ve gereç yetersizliği nedeniyle mümkün olamayacağını söyleyebiliriz. Bu nedenle vergi dairelerince yapılan re'sen tarh işlemlerinden bir takım haklı haksız yakınmalar gelebilecektir. Bunun için yapılacak işlerin, alınacak önlemlerin önceden düşünülüp planlanması gerekir.

Olası hatalı davranışlara karşı hem yükümlü haklarının güvenceye alınmasına olanak sağlanması hem de idare ve yargı organlarının gereksiz yere işgal edilmesine engel olunması amacıyla, raporlar üzerine vergi dairelerince tarhiyata ve ihtiyati haciz gibi zora dayalı yasal işlemlere başvurulmazdan önce bu raporların, her denetim biriminin bünyesinde oluşturulacak okuma komisyonunun onayından geçirilmesi konusu idari bir yöntem olarak düşünülebilir. Yükümlülerle vergi idaresi arasında bundan sonra öncekileri aratacak ölçüde hoş olmayan sürtüşmelere meydan verilmesi için bu ve buna benzer önlemlerin ivedilikle alınması zorunluluk halini almıştır (18).

(17) A.g.e., s.51.

(18) A.g.e., s.52.

d. Vergi İnceleme Elemanlarına Takdir Yetkisi
Verilmesi

Daha önceki uygulamalarda re'sen tarh işlemine ilişkin matrah takdiri yetkisi takdir komisyonlarına verilmiş idi. Bilindiği üzere son olarak 21.01.1983 tarihli ve 2791 sayılı yasa ile Vergi Usul Kanunu'nun 30. maddesine getirilen hüküm ile vergi inceleme elemanlarına re'sen matrah saptama yetkisi verilmiştir. Bundan böyle bu elemanların düzenleyecekleri vergi inceleme raporlarında belirle- necek re'sen tarh matrahları için takdir komisyonlarından ayrıca onay almaya gerek kalmamıştır. İlgili yasa ile ver- gi inceleme elemanlarına takdir yetkisi verilmesinden son- ra, takdir komisyonlarında kararı etkileyecek oy çoğunluğu vergi idaresi tarafına geçmiş yani denge maliye örgütü le- hine değişmiştir. Ancak bu değişiklik bazı şüpheleri de be- raberinde getirmiştir. Yükümlülerce yanıt aranan soru, yan- lı davranış bakımından durum eskisinin tersi mi olacaktır? Yani, önceleri yükümlüler lehine olan denge vergi idaresi lehine mi dönüşmüştür? Fakat yine de bu düşünceler o kadar önemli değildir. Çünkü oy çoğunluğundaki denge, ister yü- kümlüler tarafında, isterse vergi idaresi tarafında olsun; her iki durumda da verilecek kararlar vergi idaresi ile yü- kümlülerin karşılıklı yararları arasında bir denge unsuru oluşturabilecektir (19).

(19) A.g.e., s.48.

Vergi incelemelerinde inceleme elemanlarına olduğu kadar yükümlülere de bazı görev ve sorumluluklar düşmektedir. Bu görev ve sorumlulukları belirtmeden önce, vergi incelemesine tabi olanların hukuki görünümelerini açıklamakta yarar vardır. Vergi olayında vergi idaresinin karşısında olan ve idareye karşı sorumlu olanlar; "yasal yükümlüler, aracı yükümlüler, sorumlu yükümlüler, vergi sorumluları ve vergi yüklenicileridir". Vergi yükümlülüğü, bireylerin ve tüzel kişilerin vergi yasası dolayısıyla vergiye bağlılığını belirtir. Diğer bir anlatımla vergi yasalarından doğan yükümlülüklerin tamamı olarak da tanımlanabilir (21). Yükümlülük kişisel olabileceği gibi zincirleme bir eylem de olabilir. Vergi yükümlülerinin vergi idaresine karşı sorumluluklarını iki bölüm halinde ele almak konunun anlaşılması açısından yararlı olacaktır.

a. Yükümlünün Bildirim Görevleri

Çağdaş vergileme, vergi idaresi ile yükümlüler arasında sürekli ilişkilerin kurulmasını gerektiren bir süreçtir. Bu ilişkinin kurulmasında ilk harekete geçme ve sora- dan da sürekli olarak bilgi akımını sürdürme görevi vergi yükümlülerine verilmiştir (22).

Yükümlü ile vergi idaresi arasındaki bu bilgi akışı,

(21) HEREKMAN Aykut, "Kamu Maliyesi - Genel Vergi Kuramı", Ankara, 1987, C.II, s.13-14.

(22) BULUTOĞLU Kenan, "Türk Vergi Sistemi", Ankara, 1979, 6. Basım, C.II, s.333.

yükümlünün bildirim ile ilgili sorumluluklarını içermektedir. Yükümlünün idareye karşı ilk sorumluluğu işe başlamayı bildirme ile doğar. Yani yükümlünün bildirimle ilgili ilk görevi budur ve bu görevin yerine getirilmesi vergi idaresi ile sürekli bir ilişki bağının kurulmasına neden olur. Vergi Usul Kanunu'nun 153. maddesi işe başlamayı bildirme ile hükümleri içermektedir. Şöyle ki; "vergiye tabi ticaret ve sanat erbabı, serbest meslek erbabı, kurumlar vergisi yükümlüleri, kollektif ve adi şirket ortaklarıyla komandit şirketlerin komandite ortakları işe başladıklarını vergi idaresine bildirmek zorundadırlar. Kazançları götürü usulde tesbit edilenlerin, vergi karnesi almak için vergi dairesine başvuruları işe başlamayı bildirme yerine geçer"(23).

Yükümlülerin vergi idaresine karşı sorumlulukları faaliyetleri süresince devam eder. Faaliyetlerle ilgili vergi beyannamelerinin verilmesi, işletmede kullanılan defter ve belgelerin zamanında onaylanması ve hizmete sokulması, adres değişikliklerinin zamanında bildirilmesi, iş veya işletmede yapılan ve vergi dairesini ilgilendiren değişikliklerin zamanında bildirilmesi ve buna benzer diğer yükümlülüklerle ilgili işlemlerin gerektiğinde yapılması yükümlülerin görev ve sorumlulukları kapsamındadır.

Vergi yükümlülerinin bildirimle ilgili diğer bir sorumluluğu da Vergi Usul Kanunu'nun 160. maddesinde yer alan

(23) A.g.e., s.333.

iş i bırakmanın bildirilmesi ile ilgili hükümlerdir. İlgili kanunun 153. maddesinde belirtilen iş e başlamayı bildirmekle yükümlü olanlar aynı zamanda iş i bırakma ile ilgili bilgiyi vergi dairesine sunmakla sorumludurlar. Ayrıca kazançları götürü usulde tesbit edilenlerin iş i bırakmayı bildirmeleri, vergi karnelerine işaret ettirmeleriyle mümkündür.

Gerçekten vergi sisteminin başarılı olması, sağlam temeller üzerine oturtturulması ve her zaman uygulama alanı bulmasında vergi idaresi kadar vergi yükümlülerinin de önemli katkıları vardır. Hiç kuşkusuz bu katkıların başında yükümlülerin üzerlerine düşen sorumlulukları yerine getirmesi gelmektedir.

b. Yükümlülerin İncelemelere Yardım Görevleri

Vergi incelemesine tabi yükümlülerin en önemli görevlerinden bir diğ eri de, inceleme elemanlarına gerektiğinde yardımcı olmaktır. Yükümlülerin bu görev ve sorumlulukları ile ilgili hükümleri, Vergi Usul Kanunu'nun 137. maddesi içermektedir. İlgili maddeye göre, "vergi incelemesine tabi olanlar, ilgili kanun ve diğ er kanunlara uygun olarak defter tutmak, kayıt ve belgeleri korumak ve gerektiğinde ilgililere sunmak zorundadırlar."

Vergi incelemesine tabi yükümlülerin vergi incelemelerine yardım görevleri bununla kalmamaktadır. Bundan başka, "incelemeye yetkili memura iş letmenin durumuna göre, çalışma yeri göstermek ve resmi çalışma saatleri içinde

çalışmasını sağlamak, inceleme ile ilgili her türlü açıklamayı yapmak, incelemeye yetkili memurun gerektiğinde işyerinin her tarafını gezip görmesini sağlamak, gerektiğinde takdir ve tesbit komisyonlarına istenilen ilgili her türlü bilgiyi vermek (24)" şeklindeki yardımlar da yükümlülerin görev ve sorumlulukları içindedir.

Toplumsal düzenin yasalarla koruma altına alındığı ülkemizde, mevcut devlet anlayışının sürekliliği için gerek kişilerin gerekse vergi yükümlülerinin yasalara uyma doğrultusunda üzerlerine düşen görev ve sorumluluklarını eksiksiz yerine getirmeleri yasal bir yükümlülüktür. Vergi yükümlülerinin açıklanan görev ve sorumluluklarını bu doğrultuda yerine getirmeleri, gerek vergi idaresine gerekse devlete karşı yasal zorunluluktur.

F- VERGİ İNCELEMESİNDE YÖNTEM

1- İnceleme Zamanı

Vergi incelemesinin ne zaman yapılacağı hakkında hükümler, Vergi Usul Kanunu'nun 138. maddesinde belirtilmiştir. İlgili maddeye göre "vergi incelemesinin ne zaman yapılacağına önceden yükümlüye bildirilmesi zorunlu değildir. İnceleme, sonucu alınmamış hesap dönemi de dahil olmak üzere, tarh zaman aşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabilir. Önceden inceleme yapılmış veya matrahın re'sen

(24) BÖLÜKBAŞI Kemal - Ömer, "Vergiler ve Cezalarında İtiraz ve Savunma Yolları", "20 Prensip 20 Yol", Ankara, 1972, s.140.

takdir edilmiş olması, yeniden inceleme yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline engel değildir. "Sözkonusu kanunun ilgili maddesi hükmünce belirtilen süre geçtikten sonra inceleme yapılamaz. Tarh ve tebliğ için kabul edilen zaman aşımı süresi, vergi alacağının doğduğu yılı takip eden yıldan itibaren beş yıldır. Bu süre içinde tarh ve yükümlüye tebliğ edilmeyen vergiler zaman aşımına uğrar.

Bugün gerek inceleme elemanlarının yetersizliği gerekse bilgisayar sistemine tam olarak geçişin gecikmesi, yeterli sayıda yükümlünün incelemeye alınmasını engellemekte ve dolayısıyla çok sayıda yükümlünün zaman aşımı süresi içinde incelemeye alınmasına neden olmaktadır. Bu nedenle vergi incelemelerindeki başarı ve etkinlik bir ölçüde incelemelerin zamanında yapılmasına bağlıdır. Eğitilmiş elemanların çokluğu, teknolojik yeniliklerden yararlanılması vergi idaresinin bu sorununun çözümünü kolaylaştıracaktır.

2- İncelemenin Yapılacağı Yer

Vergi incelemesinde inceleme zamanı kadar incelemenin yapılacağı yerin belirlenmesi de o derece önemlidir. Yapılacak inceleme sonunda sağlıklı sonuçların elde edilmesi bir ölçüde vergi inceleme elemanlarının rahat çalışması için sağlanan uygun ortama bağlıdır. Vergi Usul Kanunu'nun 139. maddesi, vergi incelemesinin yapılacağı yer ile ilgili açıklamaları içermektedir. İlgili maddeye göre "vergi

incelemeleri, esas itibariyle incelemeye tabi olanın işyerinde yapılır. İşyerinin uygun olmaması, ölüm, işin terkedilmesi gibi geçerli sebeplerle inceleme yapılması olanaksız olur veya yükümlü ve vergi sorumluları isterlerse inceleme vergi dairesinde yapılır. Bu durumda incelemeye tabi olanın gerekli defter ve belgelerini vergi dairesine getirmeleri yazılı olarak istenir. İncelemenin dairede yapılması durumunda, istenilen defter ve belgeleri belirlenen süre içinde ve gerekçesiz olarak getirmeyenler, bunları ilgililere sunmamış sayılırlar. Geçerli sebepleri olanlara uygun ek süre tanınır."

Kanundaki esnek tutuma karşı kabul görmüş genel kural incelemenin incelemeye tabi yükümlünün işyerinde yapılmasıdır. Bunun pratik faydaları yanında, işletmenin faaliyet ve işlemlerine yakından tanık olmak ve yükümlü ile idare arasındaki ilişkilerin karşılıklı işbirliği ve anlayış içersinde gerçekleşmesini sağlamak da beklenen yararlar arasındadır. Buna rağmen kanun koyucu incelemeye yetkili elemanlara takdir yetkisi tanımış ve gerekirse incelemenin vergi dairesinde yapılmasına izin vermiştir (25).

3- İncelemede Uyulacak Kurallar

Her konuda olduğu gibi vergi incelemesinde de uyulması gereken bir takım kural ve esaslar vardır. Bu kuralla-

(25) KARAGÖZOĞLU H.Fevzi, "Vergi Usul Kanunu Uygulaması", Ankara, 1976, s.343.

ra uyulduğu takdirde amaçlanan hedeflere sağlıklı bir biçimde ulaşmak mümkün olur. Tersî durumda yükümlüler zor durumda kalır ve inceleme işlemleri aksıyabilir.

Vergi Usul Kanunu'muz bu konuda da gerekli hükümler getirmiştir. İlgili kanunun 140. maddesi vergi inceleme-sinde uyulması gereken usul ve esasları belirlemiştir. Şöyle ki; "vergi incelemesi yapanlar, yaptıkları inceleme sırasında aşağıdaki kurallara uymak zorundadırlar.

i- İncelemeye tabi olana bunun konusunu işe başla-madan önce açık açık anlatırlar.

ii- Nezdinde inceleme yapılanın izni olmadıkça, res-mi çalışma saatleri dışında inceleme yapamazlar veya buna devam edemezler. (Tutanak düzenlenmesi ve inceleme ile il-gili tedbirlerin alınması bu hükmün dışındadır. Ancak bu gibi tedbirler, incelemenin yapıldığı yerdeki çalışmayı durdurmayacak şekilde yapılır.)

iii- Vergi incelemesi bitince, bunun yapıldığını gös-teren belgeyi nezdinde inceleme yapılanına verirler."

Vergi Usul Kanunu'nun ilgili maddesinde yer alan bu hükümlerin eksiksiz uygulanması, inceleme hazırlıklarını çabuklaştıracağı gibi inceleme sonuçlarının daha sağlıklı olmasını da sağlayacaktır. Ayrıca incelemeler sırasında ilgili esaslara uyulması vergi idaresi ile yükümlüler ara-sındaki ilişkilerin güçlenmesini de gerçekleştirecektir. Bu nedenledir ki ilgili esaslara uyulması hem inceleme ele-

manlarının çalışmalarını kolaylaştıracak hem de yükümlülerin zor durumda kalmasını önliyecektir (26).

4- İnceleme Tutanaklarının Hazırlanması

Vergi incelemesine yetkili memurlar yapmış oldukları incelemeler sırasında, edindikleri bilgileri ve ortaya çıkarmış oldukları sonuçları, kanıt niteliğindeki belgeleri, kayıtları tutanak düzenleyerek işleme koyarlar. Tutanak düzenlemeden, bazı sözlü bilgi ve kanıtların işleme konması ve geçerlilik kazanması mümkün değildir. Vergi Usul Kanunu'muz inceleme tutanaklarının hazırlanması ile ilgili hükümleri 141. maddede belirtmiştir. Buna göre; "inceleme sırasında gerek görülen durumlarda vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumları ayrıca tutanaklar ile belirlenir. İlgililerin karşı fikir ve savunmaları varsa bunlar da tutanağa geçirilir. Bu şekilde düzenlenen tutanakların birer nüshasının yükümlüye veya nezdinde inceleme yapılan kimseye verilmesi zorunludur.

İlgililer tutanakları imzalamaktan çekindikleri takdirde tutanakta konu edilen olaylar ve hesap durumlarını içeren defter veya belgeler, nezdinde inceleme yapılandıktan rızasına bakılmadan alınır ve inceleme sonucunda tarh edilen vergiler ve kesilen cezalar kesinleşinceye kadar geri verilmez. İlgililer her zaman bu tutanakları imzalayarak defter ve vesikaları geri alabilirler. Ancak bu defterlerin

suç delili olmaması gerekir."

Bu açıklamalardan sonra tutanak düzenlenmesi için şunları diyebiliriz. "Tutanak düzenlenmesi; çeşitli durumların işlemlerin ve sonuçların kanıtlanması amacıyla ve inceleme elemanı ile yükümlü arasında yapılmaktadır. Tarafların itiraz ve görüşlerini de içeren inceleme tutanaklarının, inceleme sonrası yapılacak vergileme, cezalandırma ve vergi yargı işlemleri üzerinde önemli etkisi bulunmaktadır. İnceleme tutanakları, inceleme sırasında, gerekli görülen durumlarda ve daha çok son konuşma aşamasında düzenlenmektedir (27).

5- İnceleme Raporlarının Hazırlanması

İnceleme sonunda incelemeye yetkililerce düzenlenecek ve ihmalen vergi tarhına dayanarak olacak inceleme raporlarının yükümlüye tarhiyattan önce verileceğine dair Vergi Usul Kanunu'muzda bir hüküm yoktur (28). Ancak Vergi Usul Kanunu'muzun 366. maddesinde "cezayı gerektiren tutanak sureti ile inceleme raporunun birer örneğinin ihbarnameye ekleneceği belirtilmiştir. İkmal tarhiyatı vergi kaybı nedeniyle çoğunlukla cezalı olacağından, sonuçta, tutanak ve inceleme raporları yükümlüye tebliğ edilmiş olmaktadır." denilmiştir.

Bu açıklamalardan da anlaşılacağı gibi Vergi Usul

(27) AKDOĞAN , a.g.e., s.34.
(28) AKDENİZ , a.g.e., s.90.

Kanunu'muz inceleme raporlarının hazırlanması ile ilgili hüküm belirtmemiş ancak bu raporların yükümlülere tebliğ edilmesini açıklayan hükümler getirmiştir. İnceleme raporlarının dayanaklarının düzenlenen tutanaklar olması ve bu tutanakların içeriğinin, vergi incelemelerini doğrudan ilgilendirmesi, vergi incelemelerinde inceleme raporlarının yalnızca bir usul sorunu olarak görülmesine neden olmuştur.

Vergi Usul Kanunu'muz, 2791 sayılı Kanun'la yapılan son değişikliğe göre 30. maddede, inceleme elemanlarının hazırladığı raporlarda belirtilen matrah farkı üzerinden, ayrıca takdir komisyonuna sevketmeden re'sen vergi tarh edilebileceğini belirtmiştir. Bu değişiklik vergi dairesine, vergi kaçağını daha kolay izleme olanağı tanımıştır (29). Bunun dışında vergi incelemelerinde, inceleme raporlarının hazırlanması ve tebliğ edilmesi konusunda Vergi Usul Kanunu'muzda ayrıca hüküm getirilmemiştir.

Buraya kadar anlatılanlar, inceleme raporlarının hazırlanmasının vergi hukukumuzdaki görünümünü çizmektedir. Görüldüğü üzere bu konuya tam bir açıklık getirilmemiş ve anlam kazandırılmamıştır. Oysa inceleme raporlarının hazırlanması en az konunun kendisi kadar önemlidir. Vergi inceleme raporlarının sonuçları kesin olarak olumlu ya da

(29) ÖNCEL Mualla - ÇAĞAN Nami - KUMRULU Ahmet, "Vergi Hukuku", Ankara, 1984, C.I, s.100.

olumsuz olabilmektedir. Yani incelemeler sonunda vergi kaybının ortaya çıkarılabileceği gibi vergi fazlalıkları da görülebilir. Bu nedenle incelemeye alınan bütün beyanların vergi kaybına neden olacağı düşüncesi yanlıştır.

Vergi inceleme raporlarının, istenilen bilgilerin tam olarak aktarılabilmesi açısından kolay anlaşılabilir ve sade olmaları, saptanan düzensizlikler ile bundan doğacak sonuçların ve inceleme elemanının bu konudaki görüşlerinin raporda açıkça ortaya konulması gerekmektedir (30). Kuşkusuz inceleme raporlarında yer alan görüşlerin yeterli kanıtlarla desteklenmesi ve kesin yargılara yer verilmemesi yararlı olacaktır. Bundan başka raporların vergilendirme ile ilgili konuları içermesi, tartışmaya açık durumları belirtmesi, gereksiz ayrıntılara yer vermemesi ve hatasız şekilde düzenlenmesi, inceleme raporlarında görülmek istenen özelliklerdir. İncelemeler sonunda eksik matrah gösterdiği belirlenen yükümlülerin cezalandırılması yine inceleme raporlarının sonuçlarına uygun olarak yapılacağından, yükümlülerin haksız uygulamalarla karşılaşmamaları için bu belirtilen özellikleri, raporların hazırlanması sırasında göz önünde tutulması yararlı olacaktır.

G - VERGİ İNCELEMESİNİN AŞAMALARI

1- Yoklama

Vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın olma-

sı veya hukuki durumun gerçekleşmesi ile doğan ancak henüz kesinleşmeyen vergi alacağının ödenebilir aşamaya gelmesi tarh ve tahakkuk işleminin yapılmasına bağlıdır. Tarh ve tahakkuk işlemi ise, beyana dayanan vergilerde kural olarak yükümlünün bildirim üzerine yapılır. Bu bildirim görevinin yükümlülerce yerine getirilmesi veya eksik yerine getirilmesi suretiyle, yükümlülük veya yükümlülükle ilgili bazı konuların gizlenmesi mümkündür. İşte bu olması mümkün gizli yükümlülüklerin ortaya çıkarılması, vergiyi doğuran olayı da hukuki durumun oluşumunu etkileyen maddi olayların belirlenmesi ve yükümlülükle ilgili yasal uygulamaların yürütülüp yürütülmediğinin kontrolü yoklamalar yolu ile yapılmaktadır (31). Türk Vergi Sisteminde yoklama, yükümlülerin vergi yasalarına uygun defter ve belgeleri tutup tutmadığının kontrolü yani yüzeysel denetim olarak da tanımlanmaktadır. Yoklama, etkileri geniş bir kontrol sistemidir. Belirlenen amaçlara ulaşmada, kendi başına bir sistem olmakla birlikte, vergi incelemesi uygulamalarında incelemenin sonuçlanmasını kolaylaştıran bir araç olarak da görülmektedir.

a- Yoklamada Amaç

Vergi Usul Kanunu'nun 127. maddesi yoklamadan amacı, şu şekilde açıklamıştır; "yoklamadan amaç, yükümlüleri ve

(31) ÖZBALCI Yılmaz, "Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları", İstanbul, 1975, s.119.

yükümlülükle ilgili maddi olayları, kayıtları ve konuları araştırmak ve belirlemektir." Yani, yoklama ile yükümlülerin, kayıtları ve defterleri usulüne uygun olarak hazırlayıp hazırlamadığı, bildirim görevlerini yerine getirip getirmediği belirlenmektedir.

Vergi yükümlüleri arasında yapılan bir yoklama ile vergi gelirleri hakkında tahmini bilgi elde etmek mümkündür. Ancak, yoklamada kullanılan kaynakların bağımsız ve vergi istatistiklerinden farklı olması gerekmektedir. Yoklama sonucunda bulunan gelir, vergi istatistiklerinde görülen gelir ve beyan edilen gelir birlikte karşılaştırılınca ortaya tahmini bir vergi kaçağı rakamı çıkar. Yani, yoklama aynı zamanda vergi kaçakçılığının ölçülmesinde bir araç olarak kullanılabilir (32). Bu açıdan ele alındığında yoklamanın, vergi incelemesinin bir aşaması olarak önemli rol üstlendiğini söyleyebiliriz.

Yoklamayı geniş olarak ele almak istersek, öncelikle bugüne kadarki uygulamalara göz atmamız gerekecektir. Bu nedenle, günümüzdeki uygulamalar ile eski uygulamaları karşılaştırmamız uygun olacaktır.

aa. Eski Düzenleme

3239 Sayılı Kanununun 12. maddesi ile değişiklik yapılmadan önceki durumlara göre "yoklamadan amaç, yükümlüle-

(32) TAYLAN Emin, "Vergi Kaçakçılığının Ölçülmesi", Vergi Dünyası, Ş.44, s.35.

ri ve yükümlülükle ilgili maddi olayları ve konuları araştırmak ve belirlemektir." diye tanımlama getirilmiştir. Bu tanım uygulamadaki Vergi Usul Kanunu'nun 127. maddesindeki tanımla aynıdır. Diğer taraftan yoklamaya yetkili memurlar, vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili olarak, ulaşım araçlarında yolcu listeleri ve ulaşım irsaliyelerinin içeriği ile taşınan yolcu ve malların miktar ve mahiyetini belirlemeye de yetkili idiler. Tabi bu yetkiler zamanla yetersiz hale gelmiş ve yoklama ile ulaşılmak istenen amaçlara varılamamıştır. Bu nedenle 3239 Sayılı Kanun'un 12. maddesi ile genişletilmiştir (33).

bb. Yeni Düzenlemede Yoklama

Yeni düzenlemede yoklamadan amaç Vergi Usul Kanunu'nun 127. maddesinde belirtilmiştir. Yoklamaya yetkili memurlara ayrıca Vergi Kanunlarının uygulanması ve yoklama amacına ulaşmak için geniş yetkiler verilmiştir. Bunlar;

- Özel yetki verilmiş olmak kaydıyla günlük hasılatı belirlemek,

- 3100 Sayılı Kanun'un kapsamına girip ödeme kaydedici cihaz kullananları denetlemek ve günlük hasılatı belirlemek,

- İşyerinde bulunması ve günlük kayıt yapılması ge-

(33) CUDİN Şenol, "Yoklamanın Amacı ve Yoklamaya Yetkililer", Vergi Sorunları Dergisi, 1986, S.2, s.56.

reken defter ve belgelerin tasdikli olup olmadığını kontrol etmek ve kayıtların usulüne göre yapılıp yapılmadığını denetlemek,

- Ulaşım araçlarını durdurup taşıtta bulundurulması gereken taşıt puğu, yolcu listesi, fatura, sevk irsaliyesi, taşınan malların miktarı, cinsi ve içeriğini belirlemek ve kontrol etmek,

- Gerekirse taşıtta bulundurulması gereken belgelerin ilgililere sunulmasına kadar ulaşım araçlarını trafikten alıkoymak,

- Vergi Kanunları uyarınca düzenlenmesi gereken belgelerin usulüne göre düzenlenip düzenlenmediği ile kullanıp kullanılmadığı faturasız mal bulunup bulunmadığını, levha asma veya kullanma mecburiyetine uyulup uyulmadığını tesbit etmek kanuni defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğu kanıt teşkil eden defter belge ve delillerin belirlenmesi halinde bunları almak,

Yukarıda sayılan yetkilerin ne şekilde ve hangi durumlarda kullanılacağını belirlemeye, yoklamaya yetkili olanların bu konudaki görev ve yetkilerini sınırlamaya Maliye ve Gümrük Bakanlığı yetkilidir. Görüldüğü üzere eski uygulamada bir çok yetkilerden yoksun kalan yoklamaya yetkili elemanlar yeni düzenlemelerle geniş yetkilere kavuşmuşlardır. Yapılan yasal değişikliklerden amaç yoklamanın amacına ulaşmak uygulamada başarılı sonuçlara varmaktır.

b- Yoklamaya Yetkililer

Yoklamaya yetkili olan kişiler Vergi Usul Kanunu'nun 128. maddesinde belirtilmiştir. İlgili kanun hükmüne göre; Vergi Dairesi Müdürleri, Yoklama Memurları, Yetkili Makamlarca Yoklama işiyle görevlendirilenler ve vergi incelemesine yetkili olanlar yoklama yetkisine sahiptirler. Aynı kanununun 135. maddesi ise 128. maddeye açıklık getirmek amacıyla vergi incelemesine yetkili olanları belirtmiştir. Bunlar; Hesap Uzman ve Yardımcıları, Maliye Müfettiş ve Yardımcıları, Gelirler Kontrolörleri, ilin en büyük Mal Memuru, Vergi Dairesi Müdürü ve Vergi Kontrol Memurlarıdır (34).

Vergi Usul Kanunu'nun 168 sıra nolu Genel Tebliğinde yoklamayla ilgili olarak vergi incelemesine yetkili olanlar dışında yoklama memurları ve yetkili makamlar tarafından yoklama işiyle görevlendirilenler yetkileri bakımından farklı iki kısımda değerlendirilmiştir. Bunlar yoklama yetki belgesi taşıyan memurlar ile özel yoklama yetki belgesi taşıyan memurlardır. Yoklama memurları veya yoklama işi ile görevlendirilenler görevleri sırasında Bakanlığa verilecek olan sarı renkli "yoklama yetki belgesi" ile mavi renkli "özel yoklama yetki belgesi" ni kullanmak zorundadırlar.

c- Yoklamaya Tabi Yüklümlülerin Sorumlulukları

Vergi Usul Kanunu'muz nezdinde yoklama yapılacak kişileri ayrıca bir maddeyle belirtmeye gerek duymamıştır. Ancak biz ilgili kanununun 127. maddesinden yararlanarak nezdinde yorlama yapılacak kişileri belirleyebiliriz. Yani gerçek veya tüzel olduğuna bakılmaksızın tüm vergi yükümlüleri yoklamaya tabi tutulurlar diyebiliriz.

Yoklama sırasında yükümlüler yoklamaya yetkili memurlara yardımcı olmak zorundadırlar. Yetkililerce görünmek istenen belge ve kayıtların gösterilmesi, zamanında ve doğru bilgi verilmesi, yoklama elemanlarına kolaylık sağlanması, nezdinde yoklama yapılanların görev ve sorumlulukları kapsamındadır. Yapılan yoklama sonunda elde edilen sonuçlar yoklama fişi ve tutanağı ile belirlenir. Yoklama fişleri aynı zamanda tutanak hükmündedir. Bu nedenlerledir ki vergi incelemelerinde re'sen takdire başvurma da belge olarak kullanılabilir. Ayrıca Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 30. maddesi uyarınca yapılan idarece tarhiyatta da dayanak teşkil eder (35).

Nezdinde yoklama yapılan kişilerin sorumluluklarından bir diğeri de yoklama sırasında hazır bulunmak ya da yetkili bir sorumluyu bırakmaktır. Çünkü yoklama sonunda hazırlanan yoklama fişin ve tutanağının geçerli olması yoklama elemanının imzası kadar nezdinde yoklama yapılanın imzasına da bağlıdır. Eğer yoklama fişini veya tutanağını

imzalayacak muhatap bulunmazsa ve sadece yoklama memurunun imzasıyla kalınırsa bu durumda yoklama fişinin veya tutanağının hiç bir hükmü değeri kalmayacaktır.

d- Yoklamada Yöntem

Yoklamaya yetkili memurlar yoklama sırasında bazı hususları göz önünde bulundurmaları zorundadırlar. Bu hususlar Vergi Usul Kanunu'muzda ilgili maddelerde belirtilmiştir. Öncelikle 129. maddede belirtilen "hüviyet ibraz zorunluluğu" dur. Yoklama yapanlar nezdinde yoklama yapılanlara yoklama yetkilerini gösteren resimli resmi belgeyi göstermek zorundadırlar. Toplu yoklamalarda ekip başının belgeyi ibraz etmesi yeterlidir.

Yoklamaya yapan memurlar yoklamanın ne zaman yapılacağını ilgiliye haber vermezler. Yoklama her zaman yapılabilir ve yoklama sonuçları yetkililer tarafından tutanak niteliği taşıyan yoklama fişlerine işlenir. Yoklama fişinin bir nüshası ilgili yükümlüye diğer nüshası vergi daireesine verilir. Yoklama yapılan kişi veya yetkili sorumlu bulunmazsa bilinen adresine 7 gün içinde gönderilir. Vergi Karnesi olanlar hakkında yapılan yoklamalar ayrıca bu karneye işaret olunur. Nezdinde yoklama yapılan yükümlü veya yetkili sorumlular yoklama tutanağını imzalamaktan kaçınırlarsa keyfiyet fişe yazılır ve yoklama fişi polis, jandarma, muhtar ve ihtiyar meclisi üyelerinden birine imzalatılır.

Vergi uygulamalarının gerektirdiği durumlarda kişi-

sel fiş yerine yoklama cetvellerinin kullanılması ve sonuçlarının toplu olarak bu cetvellerde gösterilmesi mümkündür. Yoklama cetvellerini kullanılacağı yer ve durumları Maliye ve Gümrük Bakanlığı belirler. Yoklama cetveli kullanılan durumlarda ihtilafli olaylar yoklama fişi mahiyetinde ayrı bir tutanakla belirlenir.

Yukarıda belirtilen durumlar yoklama sırasında uygulanması gereken kural ve usulleri belirtmektedir. Uygulanan bu yöntemler yoklamaya bütünlük kazandırmakta ve yoklama sonuçlarının sağlıklı bir biçimde değerlendirilmesine yardımcı olmaktadır.

e- Yoklama Sonuçlarının Değerlendirilmesi

"Yoklamada önemli olan var olan ancak vergi daire-since bilinmeyen olayların saptanmasıdır. Örneğin, bir iş yerinde işçi çalışıyorsa bu durum yoklamanın yapıldığı anda görülecektir. Yasa görülen bu durumun saptanmasına ilişkin yoklama tutanağının yükümlü ya da yetkili elemanınca imzalanmasını öngörmektedir." Bu kişilerin imzalarını taşımayan tutanak geçerli olmayacaktır (36).

Resmiyet kazanan yoklama fişlerinin değerlendirilmesi sonucunda ortaya çıkan sonuçlar;

- Ticari ve mesleki uğraşlarda bulunmalarına karşın yükümlülük kaydı bulunmayanların belirlenmesi,

(36) ERGÜN Rıfkı, "Vergi Kaybının Önlenmesinde Yoklamanın Önemi", Maliye Dergisi, Aralık-1978, S.36, s.112.

- Sağladıkları kira, bağışıklık sınırları aşmasına karşın beyanda bulunmayanların belirlenmesi,
- Götürülük koşullarını yitirmelerine karşın defter tutmıyanların belirlenmesi,
- İşçi çalıştırdıkları halde vergi kesintisi yapmıyanların belirlenmesi v.b.

Yoklama ile bu sayılanlar ve diğer örneklerin neden olduğu vergi kayıplarının önlenmesi yoklama sonuçlarının değerlendirilmesiyle mümkün olabilecektir. Yoklamada etkinlik hem yasaya aykırı davranışları saptayacak hem de caydırıcılık etkisi yaratacaktır.

2- Bilgi Toplama

"Beyana dayanan vergilemenin yürürlükte olduğu ülkemizde devletin parasal kaynaklarından en önemlisi olan verginin adaletli biçimde alınabilmesi vergi idaresinin yasal olanaklarla yeterince donatılmış olmasına bağlıdır. Vergi Usul Kanunu'muz vergilemeye ilişkin olayların kavranabilmesi için vergi incelemesi yapmasına sahip olanlara 148 ve 151. maddelerle bilgi isteme ve alma olanakları sağlamıştır (37).

Vergisel bir olayı tüm yönleriyle kavramaya çalışan denetim elemanları her türlü olayın özelliğine göre bilgi

(37) OĞUZ Yahya Bülent, "Vergi Hukukumuzda Bilgi Verme Zorunluluğu ve Bilgi Vermenin Müeyyideleri", Vergi Dünyası, İstanbul, 1983, S.24, s.57.

ve verilere gereksinme duyarlar. Vergi incelemesinin başarısı bir yerde bu bilgi ve verilere bağlıdır. Kanun her türlü belgenin sağlanmasını yasal dayanaklara bağlamış ve bunu hem vergi güvenliğini sağlamak hem de adaletli vergilemenin gerçekleşmesine katkıda bulunmak açısından zorunlu görmüştür.

a- Bilgi Toplamada Amaç

"Vergi Usul Kanunu'nun 2365 sayılı Kanununun 1. maddesi ile değişik 3. maddesi, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek içeriği esastır, ilkesini getirmektedir.(38)." Yani vergi ile ilgili bir olayı bütün yönleriyle çözümlenmeye çalışan vergi denetim veya inceleme elemanları vergisel her olayın özelliklerine göre bilgi ve verilere gereksinim duyarlar. Bu nedenledir ki defter ve belgeler üzerinde inceleme yapan inceleme elemanları bu belgelerin doğruluğunu kontrol etmek ve şüphe doğuran bir olayı incelemek için değişik kanallardan bilgi toplamaya zorunludurlar.

Başarılı bir vergi idaresinde iki çeşit bilginin toplanması çok büyük önem taşır. Bunlardan birincisi yükümlünün bulunması ikincisi de matrahın tam olarak belirlenmesiyle ilgilidir. Bu tür bilgileri vergi idaresine yükümlülerin bildirilmeleri, diğer devlet daireleri kamu ve özel kuruluşlar ve idarenin kendi yapacağı yoklamalar ortaya

(38) A.g.e., s.57.

çıkarır (39). Vergi incelemelerinde bilgi toplama çok önemli bir araç olma özelliğini her zaman korumuştur. Çünkü vergi yükümlülerinin sunmuş oldukları bilgi ve veriler her zaman yeterlilik göstermezler. Bu nedenle sağlıklı vergi incelemeleri için bilgi toplama genelde başvurulan bir yol olmuştur.

b- Bilgi İstemeye Yetkililer

213 sayılı Vergi Usul Kanununun vergilendirme adlı birinci kitabın bilgi toplama başlıklı dördüncü bölümünde yer alan hükümlere göre genel olarak vergilendirmeye ilişkin bilgi isteme yetkisini yalnızca Maliye ve Gümrük Bakanlığı ve vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar (Hesap uzmanları ve yardımcıları, Maliye Müfettiş ve Yardımcıları, Gelirler Kontrolörleri, Vergi Kontrol Memurları ve Vergi Dairesi Müdürleri) taşımaktadır. Vergi Usul Kanunu'na göre yürürlükten kaldırılmış bir vergi tarh usulünün geriye kalan işlemlerini yürütmekte olan tadilat komisyonlarının da bir taşınmazın irad ve kıymetindeki değişikliği saptarken yükümlü ve kiracılardan, muhtar ve ihtiyar meclisinden, ticaret ve tarım odalarından, belediyeler ve noterlerden gerekli gördükleri bilgiyi isteme hakları bulunmaktadır. Bundan başka zirai kazançlar il ve merkez komisyonları da kamu idare ve kurumları ile devlet ekonomi kurumlarından ve görevlerinin gerektirdiği diğer gerçek ve

(39) BULUTOĞLU Kenan, "Türk Vergi Sistemi", İstanbul, 1976, s.641.

tüzel kişilerden her türlü bilgileri istemeye yetkilidirlere (40).

c- Bilgi İstenecek Kişiler

Kamu idare müesseseleri yükümlüler veya yükümlülerle ilişkide bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar ile zirai kazanç il ve merkez komisyonlarının isteyecekleri bilgileri vermeye zorunludurlar. Yükümlülerle ilişkide bulunma deyimi geniş bir alanı kapsar, Örneğin, alım-satım işlemleri, gerçekleşme bile vergi konusuna girebilecek işlemler için yapılmış bulunan ön görüşmeler, taşıma ve depolama, borç verme ve mevduat kabulü gibi işlemlerin hepsidir diyebiliriz (41).

Vergi Usul Kanunu'nun 149. maddesi bazı gerçek ve tüzel kişileri devamlı bilgi verme durumunda olduklarını belirten hükümler içermektedir. Şöyle ki; "Kamu İdare ve Kuruluşları ile Gerçek ve Tüzel Kişiler vergilendirmeye ilişkin olaylar ile ilgili olarak Maliye ve Gümrük Bakanlığı ve vergi dairesince kendilerinden yazı istenilecek bilgileri belli aralıklarla ve sürekli olarak yazı ile vermeye zorunludurlar."

Bunlardan başka kendilerinden bilgi istenen gerçek

-
- (40) ERCAN Şerif, "Vergilendirme Bilgi Toplama", Maliye Dergisi, Aralık- 1981, S.54, s.81.
(41) GÖÇ Süleyman, "Bilgi Verme ve Bilgi Vermenin Müeyyidesi", Vergi Sorunları Dergisi, 1986, S.4, s.14.

ve tüzel kişiler özel kanunlarda tersine hükümler olmasa dahi kural olarak bilgi vermekten kaçınamazlar. Ancak bu kişiler Vergi Usul Kanunu'nun 151. maddesinde sayılan ve doğrudan doğruya vergiye ilişkin olmayan bazı durumlarda isterlerse bilgi vermeyebilirler. Bunun dışında yükümlünün ya da alacaklının adı, borç miktarı gibi vergilemeyi yakından ilgilendiren konularda bu kişiler bilgi vermekten kaçınamazlar.

d- Bilgi Toplamada Yöntem

Bilgi vermek zorunda olan gerçek ve tüzel kişiler özel kanunlarda yazılı gizlilik hükümlerini ileri sürerek bilgi vermekten kaçınmazlar. Ancak;

- "Posta, telgraf ve telefon idaresinden haberleşmelerle ilgili gizlilikler,

- Tıp doktorlarından, diş doktorlarından, ebelerden, ve sağlık memurlarından hastaların hastalıklarının türü,

- Avukatlardan ve dava vekillerinden baktıkları işler ve görevleri dolayısıyla öğrendikleri durum ve hususlar,

- İlgili daire ve organlardan Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu'nun 88. maddesi gereğince gösterilmesi veya teslimi uygun olmayan evrakın içeriği", hakkında bilgi istenemez (42).

Bilgi toplama tek bir olaya ilişkin olacağı gibi sürekli de olabilir. Sürekli bilgi toplamalar Kamu İdare ve Kurumları Vergi Dairesince yazılı olarak istenen bilgileri belli aralıkla ve sürekli olarak yazıyla verirler. Ölüm olaylarını ve intikallerini sulh yargıçlarının, icra, nüfus ve tapu memurlarını, yabancı ülkelerdeki Türk konsolos ya da bu görevi yapanların, mahalle ve köy muhtarlarının, banka, banker ve şirketlerle emanet kabul eden gerçek ve tüzel kişilerin ertesi ayın onbeşinci günü akşamına kadar vergi dairelerine yazıyla bildirmeleri gerekmektedir. (Vergi Usul Kanunu Madde 149-150)

Bilgi toplamada bilgiler yazı ya da sözle istenir. Sözle istenilen bilgiler verilmediği takdirde yazı ile tekit ve yanıt vermeleri için de uygun bir süre verilir. Bu hükme dayanılarak Danıştay tanık ifadelerinin kanıt olarak kabul edilebileceğini yerleşmiş içtihat olarak benimsemiştir. Bilgi istenmek üzere ilgililer vergi dairelerine zorla getirilemezler. Yazılı yol denenir, ondan da sonuç alınamazsa cezai yaptırım uygulanır (43). Ayrıca diplomatik ayrıcalıkları olan yabancı devlet memurlarının bilgi verme zorunlulukları yoktur. Ancak bu durum yine de bilgi isteminde bulunmasına emgel değildir.

e- Bilgi Vermeyenlere Uygulanacak Cezalar

Her türlü bilgileri istiyebilecek olan Maliye ve

(43) KIRBAŞ , a.g.e., s.146.

Gümrük Bakanlığı, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar ve zirai kazançlar ve merkez komisyonlarının isteyecekleri bilgilerin verilmemesi durumunda ilgili kişilere önce usulsüzlük cezası verilir. Verilecek cezaların miktarı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355 ve 361. maddelerinde belirtilmiştir. Şöyle ki, birinci sınıf tüccarlar ve bilanço esasına göre defter tutan çiftçiler ile serbest meslek erbabı (Götürü Usulde Vergilendirilenler hariç) hakkında 150.000,-, ikinci sınıf tüccarlar ile zirai işletme hesabı esasına göre defter tutan çiftçiler hakkında 75.000,- TL, bunların dışında kalanlar hakkında 50.000,-TL özel usulsüzlük cezası kesilir. Yeniden belli edilen süre içinde bilgi verme zorunluluklarını yerine getirmeyenler hakkında bir aydan üç aya kadar hapis cezası hükmedilir.

Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların, vergi inceleme ve kontrolleri sırasında ve gayrimenkullerin rayiç bedelinin tesbiti ile ilgili olarak incelemeye yetkili olanların ve takdir komisyonu mensuplarının ölüm nedeniyle bilgi vermek mecburiyetinde olan banka, bankerler ve şirketler ile emanet kabul eden gerçek ve tüzel kişilerin özel usulsüzlük cezası kesilmesine rağmen salıverme zorunluluğunu yine yerine getirmemiş olmaları halinde yetkili mercilerce kendilerine ek süre verilir ve istenilen bilgileri vermeleri ikinci kez tebliğ edilir. Buna rağmen bilgi vermiyenler hakkında bir aydan üç aya kadar hapis uygulanır (44).

(44) ERCAN , a.g.e., s.83.

f- Edinilen Bilgilerin Değerlendirilmesi

Bugün için bir yükümlünün nerede, ne zaman, ne ölçüde, ne işler yaptığını kendisi beyan etmedikçe idarenin saptaması güçtür. Yükümlü olmayı gerektirecek pek çok önemli işler yapıp da yükümlülük kaydı bulunmayanlar azınlıkta değildir. Bunların pek azı şans eseri yakalanabilmektedir. Birden fazla vergi dairesi çevresinde birden çok iş yapıp her bir vergi dairesinde ayrı yükümlülük kaydı bulunan kişiler vardır. Yine bunların da pek azı tesadüfen görülebilmektedir. Bir çok resmi veya yarı resmi kuruluşta kayıtları tutularak yapılan pek çok alım satım işleri, defter kayıtlarına ve beyannamelere getirilmemekte bunların pek azının saptanması tesadüfen olmaktadır (45). Bu nedendir ki bilgi toplama toplanılan bilgilerin değerlendirilmesi doğrultusunda istihbarat arşivlerinin oluşturulması bu denli önemli bir olaydır.

Gerektiği zaman kendiliğinden bilgi vermek zorunluluğu taşıyanların verecekleri bilgiler dışındaki tüm bilgilerin istihbarat arşivlerinde gizli olarak saklanması Vergi Usul Kanunu'nun 152. maddesindeki hüküm gereğidir. Nitekim istihbarat arşivlerinin nasıl kurulup çalışacağını, amacını, bu arşivlerden kimlerin yararlanacağını belirlemek için Maliye ve Gümrük Bakanlığınca bir mali istihbarat

(45) AYDIN Ünal, "Vergi Sistemimizin Çözüm Bekleyen Sorunları", Vergi Dünyası, İstanbul, 1982, S.9, s.18.

arşivi yönetmeliği hazırlanmış ve çeşitli kaynaklardan toplanan bilgiler Defterdarlıklara bağlı olarak İl Gelir Müdürleri nezdinde kurulmuş olan arşivlerde kayıt ve değerlemeye tabi tutulmuştur (46).

Ne var ki 21.7.1951 tarih ve 7864 sayılı resmi gazetede yayınlanıp 1.8.1951 tarihinde yürürlüğe giren mali istihbarat arşivleri ilk yıllardaki işlevlerini çoktan yitirmiş ve ne yazık ki bugün işlemez durumdadır. Yasa ve yönetmelik hükümleri gereğince bilgi vermek zorunda olan kişi ve kurumların emek ve kırtasiye harcamalarıyla hazırladıkları istihbarat belgeleri genellikle hiçbir işlem görmeden vergi dairesi veya gelir müdürlüklerinin tozlu mahzenlerine atılmakta söz konusu bilgiyi vermeyen kuruluşların farkında olunamamakta ve de vergi denetiminde gereksinme duyulan bilgiler verilebilmiş olsa dahi fazla işe yaramamaktadır. Bu nedenle en kısa zamanda yeni bir mali istihbarat arşivi yönetmeliği hazırlanması ve yine en kısa zamanda uygulamaya konulması gerekmektedir (46a). Çünkü vergi incelemelerinden sağlıklı sonuçların elde edilmesi bir derecede istihbarat arşivlerinin işlerlik kazanmasıyla yakından ilgilidir. Bu arşivlerden yeterince yararlanamayan vergi idaresinin sorunlara sağlıklı bir şekilde çözüm getirmesi beklenemez. Vergi incelemelerinde incelemeye alınan yükümlülerin geçmiş yıllara ait kayıt ve belgelerin ince-

(46) ERCAN , a.g.e., s.83-84.

(46a) A.g.e., s.84.

lenmesi istihbarat arşivleri sayesinde daha kolay yapılabilecek duruma gelecektir.

3- Arama

İşlenen vergi suçu ile ilgili kanıtların söz konusu suçun oluşmasında doğrudan ya da dolaylı olarak katkısı bulunan kişilerin işyerlerinde, evlerinde veya üzerinde araştırma yapmak suretiyle ortaya çıkartılmasına yönelik bir çabadır, şeklinde tanımlanabilir. Vergi kaçakçılığı ile mücadele bakımından önleyici bir işlev gören arama, yapısı itibariyle yükümlü ile ilgili olarak maddi ve manevi kayıplara yol açabildiğinden dikkatlice başvurulması gereken bir önlem durumundadır (47).

a- Aramada Amaç ve Arama Yapılabilecek Durumlar

Vergi Usul Kanunu'muz hangi durumlarda ve ne amaçla arama yapılabileceğini 142. maddede yer alan hükümlerle belirtmiştir. İhbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla bir yükümlünün vergi kaçırdığına dair kanıtların bulunması, bu yükümlü veya kaçakçılıkla ilgisi görünen diğer kişilerin evlerinin veya üzerlerinin aranması yasal bir gerekliliktir.

Aramalar ihbar üzerine ya da vergi incelemesi sırasında yapılabilmektedir. İhbar üzerine yapılan aramalarda dikkat edilmesi gereken konu; ihbarın ciddi olması, ihbar konusunun olağan inceleme yöntemleriyle saptanamaması ve karşılaşılabilecek sonucun arama yapmaya değer olması gerekmektedir. İhbar üzerine yapılan aramada ihbarın sabit olması ve kanıtlarla desteklenmesi gerekir. Tersine durumda yapılan

ihbarın değeri olmadığı gibi ihbarcının kimliğinin açıklanması da gerektiğinde söz konusu olabilir. Vergi incelemesi sırasında vergi kaçakçılığı yapıldığına dair kanıtların bulunması arama yapılması için yeterli ön koşuldur.

Arama yoklamaya kıyasla daha özel amaçlıdır. Şöyle ki; arama ihbar ya da inceleme sırasında gerektiğinde kişi üzerinde veya kişilerin nezdinde işyerlerinde yapılırken, yoklama da nezdinde yoklama yapılan kişinin vergi kaçırdığı belirtisi veya şüphesi söz konusu olmayabilir. Yapılan işlem normal denetim gereğidir (48).

Demek ki vergi incelemesi için gerekli verilerin elde edilmesinde kişilerin kendiliklerinden verdikleri bilgilerin yanısıra arama ile elde edilen bilgi ve verilere de gereksinme duyulmaktadır. Arama sonucu ortaya çıkarılan kanıtlar bir çok durumda vergi incelemelerinin sonuçlandırabilecek nitelikte olabilmektedir. Bu nedenle arama olayını vergi incelemeleri açısından önemli ve yararlı bir araç olarak görmekteyiz.

b- Aramaya Yetkililer

Bu konuda Vergi Usul Kanunu'muzda açık olarak belirtilmiş hükümler yoktur. Normal olarak incelemeyi yapan yetkililerin aynı zamanda arama yapmaya da yetkili olmaları gerekir. Zira yasada arama konusunu ele alan 142. maddede ihbar veya yapılan inceleme dolayısıyla arama yapılabilerece-

(48) BULUTOĞLU , a.g.e., s.351.

ğini kabul etmektedir. Böylece ortaya çıkan sonuç vergi incelemelerinin çoğunlukla aramayı içine aldığı ve aramanın inceleme elemanlarınca da yapılabileceğidir. Aynı durum ihbar durumlarında da söz konusu olacaktır. Uygulamada bu gibi durumlarda Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın yetkili kıldığı vergi inceleme elemanları aramaları gerçekleştirebilmektedir.

Arama gibi hassas bir konuda aramaya yetkili kişilerin özemle seçilmesi ve bunun için ilgili kanun da açık hükümlerin bulunması daha uygun olurdu. Çünkü arama vergi incelemesinin en az diğer aşamaları kadar önemli bir konudur.

Arama yapılması gerekli durumlarda aramaya yetkili elemanların hakime başvurarak arama kararı almaları ve arama yapılacak kişilere uyarıda bulunmaları zorunludur. Ancak yine de aramayı yalnızca inceleme yetkisine sahip yetkililere yaptırmak ve bunu kanunda belirtmek uygun olurdu. Arama sırasında zabıta memurlarının hazır bulunması uygulamayı kolaylaştıracak bir önlem olarak düşünülebilir. Gerçekten de Vergi Usul Kanunu'nun 7. maddesine göre her türlü mülkiye amirleriyle emniyet amir ve memurları, belediye başkanları, köy muhtarları ve kamu kuruluşları vergi kanunlarının uygulanmasında ellerindeki bütün olanaklarla ilgili memurlara yardım etmeye ve kolaylık göstermeye zorunlu kılınmışlardır. Bu memur ve kuruluşlar arama ve zabıta aramaya yetkili mercilerin yardımcısı durumundadırlar (49).

(49) AKDENİZ Gıyas, "Vergi İhtilafı", Eskişehir, 1963, s.20.

c- Arama Yapılabilecek Kişiler

Vergi Usul Kanunu'muzda nezdinde arama yapılacak şahıslar hakkında hükümler getirilmiştir. İlgili kanunun 142. maddesinde bu kişiler, vergi kaçırmaya meyilli ve hakkında vergi kaçırdığına dair kanıtlar bulunanlar diye belirtilmiştir. Ancak belirlenmesi gereken konu kimlerin vergi kaçırmaya eğilimli olduğudur. Tabi bunların belirli ölçülerle kavranması mümkün değildir. Ve daha çok takdir gerektiren bir olaydır. Örneğin bir muhbirin yükümlü defterlerinden olması gerekip de bulunmayan kayıtlar hakkında bilgi ve belge göstermesi bunları iddia etmesidir. Kaçakçılık yapıldığına dair kanıtlar her olayda o olayın özelliklerine göre ortaya çıkar. Bunları genel ölçülere bağlamak mümkün değildir (50).

İlgili kanunda belirtilen hükümlerden çıkartılan yoruma göre arama yapılabilecek kişiler vergi yükümlüleri ve sorumlularıdır. Tabi bunlardan başka kaçakçılıkla ilgili kişileri ve kaçakçılığa katılanları da bu grup içerisinde gösterebiliriz. Özetle vergi kaybına doğrudan ya da dolaylı neden olanları ve bunlara yardımcı olmak eğiliminde bulunanları vergi incelemeleri sırasında veya ihbar sonunda aramaya tabi tutabiliriz. Bunlardan başka kaçakçılık kanıtı olan belgeleri nezdinde saklayan kimseleri de bu tanım içinde gösterebiliriz

(50) AKDENİZ , a.g.e., s.97-98.

d- Aramada Yöntem

Aramada bulunan ve vergi incelemesine gerek duyulan defter ve belgelerin planlı olarak bir tutanakla saptanması ve koruma altına alınması gereklidir. Bu tutanağın nasıl düzenleneceği ve kimlerin imzalıyacağı Vergi Usul Kanunu'nun 143. maddesinde ayrıntılı olarak belirtilmiştir. Arama yapıldığı sırada zaman yetersizliği ve diğer sebeplerle tutanağın düzenlenmesi mümkün olmazsa bulunan ve incelenmesine gerek görülen defter ve belgeler yükümlü nezdinde emin bir yere konulur veya kaplar içinde daireye sevk edilir. Bu defter ve belgelerin konulduğu yerlerin veya kapların aramayı yapan tarafından mühürlenmesi ve mümkün olan durumda yükümlünün mühürünün de gerekliliği görülmüştür. Bundan başka yükümlünün huzurunda kaplar ve yerler açılarak düzenli olarak tutanaklar hazırlanır. Bulunan belgelerin bu şekilde saklanması ya da koruma altına alınması bir gerekliliktir. Tersî durumda doğacak zararlardan idare sorumlu tutulur. Arama yapılan durumlarda vergi incelemesi çabuk ve her işten önce yapılmalıdır (51). Yükümlüler inceleme sırasında gerekli durumlarda isterlerse belgelerden yararlanabilirler ve beyannamelerini hazırlayabilirler. Bu çalışmaların daha rahat yapılabilmesi için gerektiğinde yükümlüye ek süre verilebilmektedir. (V.U.K. 144. madde).

Arama sonucu alınan defter ve belgeler üzerindeki

(51) KIRBAŞ , a.g.e., s.145.

incelemelerin en geç üç ay içinde bitirilerek sahibine bir tutanakla geri verilmesi gereklidir. İnceleme süresi haklı nedenlerle yetersiz kalırsa ek süre verilebilir. Ek süre Sulh Yargıcından alınacak kararlarla verilir. İnceleme sırasında saptanan kanuna aykırı olay ve durumlar tutanağa bağlanır. İlgililer bu tutanağı imzalamazlarsa belgeler ilgili vergi ve ceza kesinleşinceye kadar kendisine verilmez. (V.U.K. 145. madde)

Aramalar genellikle gündüz yapılır, ancak Vergi Usul Kanunu'nun atıf yaptığı ceza muhakemeleri usulü kanununa göre (C.M.U.K. mad.96) suçüstü durumlarında ve aramanın gece saatlerine sarkması durumunda gece arama yapılmasına izin verilebilmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun Ceza Muhakemeleri Kanunu'na yaptığı başka bir atıfta da; aramaya tabi işyerlerinin sahipleri ya da zilyetlerinin aramada hazır bulunmalarıyla ilgilidir. Eğer ilgili kişiler aramada bizzat bulunmazlarsa onların yerine temsilcileri veya hısımlarından biri hatta birlikte oturduğu kimselerden biri bulunabilir. Fakat temel olan aramada yükümlü veya sorumluların hazır bulunmalarıdır (52).

Arama sırasında yukarıda sayılan usul ve yöntemlere uyulduğu takdirde arama yapılacak kişilerin yasal hakları çiğnenmemiş olur. Yani arama çok hassas bir konudur ve çok

dikkat edilmediği durumlarda arama yapılan kişilerin ticari itibarları zedelenebilir. Yine yeterli kanıt ve dayanaklara bağlı kalınmadan yapılan aramalarda yükümlüler maddi olduğu kadar manevi zararlar da uğraması söz konusu olabilir. Konunun önemi bu şekilde ortaya konulabilir.

e- Arama Sonucu Bulunan Belgelerin Değerlendirilmesi

Vergi Usul Kanunu'nun 143. maddesi arama sırasında bulunan defterler ve belgeler hakkında uygulanacak hükümleri belirlemiştir. Yine aynı kanunun 144. maddesinde bulunan bu defter ve belgelerin nasıl inceleneceğine dair hükümler getirilmiştir.

İnceleme sırasında vergi ile ilgisi bulunmayan kişisel ve özel mektuplar ve diğer belgeler makbuz karşılığında sahiplerine geri verilir. Yükümlüler ilgili memurun izniyle bu defter ve belgeler üzerinde inceleme yapabilirler. Gerekirse bunlardan suret ve kayıtlar çıkarabilirler. Bu nedenle defter ve belgelerin koruma altına alınması zamanı gelen vergi beyannamelerinin hazırlanması ve verilmesini engellemez.

Arama sonucunda bulunan defter ve belgelerin vergi incelemesinde kullanılması incelemenin doğruluğu açısından önemlidir. Elde edilen bu kayıt ve belgelerin düzenli olarak arşiv edilmesi ileride olabilecek kaçaklıkları ve vergi kayıplarını önleme açısından etkili olabilecektir.

4- İhbar

Günlük yaşamda sık sık duyduğumuz gibi silah, uyuşturucu madde, sigara ve gümrüksüz mallar konusunda çeşitli ihbarlar yapılmakta idari ve adli makamlar bunlara el koymaktadır. İhbar sosyolojik bir olgudur. Ve düzenin kurallarına uygun olarak işlemlerini sağlayan bir kurumdur, Türk toplumunda genellikle ihbar eden ve edilene hoş gözle bakılmaz. İhbar gerçekleri yansıttığı ölçüde kutsaldır. Başka bir anlatımla toplumsal düzenin sağlıklı işlemesine yönelik ihbarlar ne derece anlamlı ise gerçeklere dayanmayan hissi, kişisel ve gayri ahlaki ihbarlar da o denli sakıncalıdır. Kişiler toplumsal görevlerini yerine getirmekten kaçınmamalıdır. Askerlik yapmak, vergi vermek, seçmek ve seçilmek nasıl toplumsal görevler ise haksız kazanç elde edenleri doğru vergi ödettirmek amacıyla ihbar etmek de toplumsal bir görevdir. Çünkü devlet hazinesine girmemiş ve girmesi engellenen bu vergilerde toplumun her kişinin hakkı bulunmaktadır (53).

a- İhbarda Amaç

İhbarlar çeşitli nedenlerle yapılabilir. Bu nedenlerin başlıcaları toplumsal, parasal ve hissi olanlardır. Söz konusu nedenler ayrı ayrı olabileceği gibi bazen birlikte de

(53) SÜZEN Hasan Zeki-BODUR Yılmaz, "İhbar Müessesesinin Vergilerde İşleyişi", Vergi Dünyası, S.65, s.18.

olabilmektedir. Gerçekten iş komşusunun vergi kaçırdığını ihbar eden bir ticaret erbabı ya da sıradan bir vatandaş hem kamu görevini yerine getirmekte hem de bireysel yararlarını korumuş olmaktadır.

Vergi inceleme elemanları normal inceleme yöntemleri yanısıra servet beyanı, asgari gayrisafi hasılat esası v.b. gibi vergi güvenlik önlemlerinden de yararlanabilirler. Ancak bu denetleme yöntemleri her zaman vergi idaresine yükümlülükleri gereğince kontrol etme olanağı sağlayamamakta ve büyük vergi kayıpları oluşmaktadır. İşte bu nedenlerle kayıp ve yetersizlikleri bir ölçüde de olsa önleyebilmek yükümlülükler arasında vergi adaleti ve eşitliği sağlamak dolayısıyla piyasada rekabet eşitsizliğini bozmamak amacıyla (ihbar müessesesi) geliştirilmiştir. İhbar müessesesi vergi kanunlarımızın bünyesinde yer almamış, ayrı bir kanunla düzenlenmiştir (54).

b- Muhbirde Aranacak Koşullar

İhbar kurumunun bir tehlikesi şantajı yol açması olasılığıdır. Şantaj olasılığı kişilerin yasalara aykırı her eyleminden doğabilir. Şantajcı yasalara uygun davrananları kolaylıkla tehdit edemez. Vergi Usul Kanunu garezkar ve asılsız ihbarları önlemek üzere ihbar üzerine yapılan bir aramada ihbar sabit olmazsa nezdinde arama yapılan kimsenin muhbirin adının bildirilmesinin isteyebileceğini ve idare-

nin de bu ismi vermek zorunda olduğunu belirtmiştir.

(V.U.K.Mad.142/4)

İhbar kurumunun bir şantaj kurumu haline dönüşmemesi için her muhbire muhbir ikramiyesi ödenmemesi yoluna gidilmiştir. Muhbir ikramiyesinin ödenebilmesi için muhbirde bazı koşullar aranmaktadır. Şöyle ki;

- "Muhbir kendini gizlememelidir. Gerek inceleme başlamadan, gerekse inceleme sırasında gerektiğince inceleme elemanı ile ilişkiye girmeli ve gerekli bilgileri vermektedir.

- İsimsiz ihbarlarda vergi incelemesi bitmeden muhbir ortaya çıkmış olmalıdır. İnceleme bittikten sonra isimsiz ihbar mektuplarına sahip çıkanlara 1905 sayılı kanun hükümlerine göre ihbar ikramiyesi ödenmez.

- İhbarda bulunanlar inceleme bitmeden önce ihbardan vazgeçmemelidir. İnceleme başlamadan veya incelemenin herhangi bir yerinde ihbardan vazgeçtiğini bildiren muhbire ikramiye ödenmez.

- Muhbirin vergi kaçırmaya dahil olup olmamasının önemi yoktur. Bir yükümlünün vergi kaçırmakta olduğunu bilen ve kanıtları ile bu kaçakçılığı haber veren muhbirlere vergi kaçırmaya dahil olsalar bile ikramiye ödenebilir.

- Muhbir birden fazla olursa ihbar konuları ile bulunan matrah farkları arasında zilliyet bağı kurulur. İhbarların hepsi gerçek ve olayla ilgili ise ilk önce ihbarda

bulunana ihbar ikramiyesi ödenir (55).

c- İhbarın Yapılacağı Merciler ve Yöntem

İhbar yazılı bir dilekçe ile Vergi Dairesine, Mal Müdürlüklerine. Defterdarlığa, Hesap Uzmanları Kuruluna ve nihayet Maliye ve Gümrük Bakanlığına elden veya posta ile yapılabilir. Mülki İdare Amirlerine yapılan ihbarlar, ilgililerce Maliye Teşkilatına ulaştırılırlar. İhbarların yazılı şekilde olması bir gereklilik koşuludur. Sözlü olarak yapılan ihbarlar ilgililerce tutanağa geçirilerek ihbar edene imzalatıldıktan sonra işleme konur. İhbar her zaman yapılabilir. Ancak ihbar edilen vergi konularının tarih zaman aşımı süresi (5 yıl) içinde yapılması gerekir (56).

d- İhbarın Niteliği

Gerçek bir sosyal görev anlayışı ile ve yalnız devlet çıkarlarını korumak amacını güden ihbarlar pek ender olmasına karşın yine de görülen bir durumdur. Ancak çoğunlukla karşılaşılan olay şantaj ve istismardır. Kişiler sıkı ilişkileri nedeniyle yükümlünün özel yaşamına girerek bu yoldan sağladıkları bilgilerle şantaj yapabilmektedirler. İhbarların nitelikleri genelde farklılıklar gösterir. Kimi muhbir yükümlüye kin beslediği için, kimi ikramiye peşinde koştuğu için, kimi de sosyal görev düşüncesi anlayışı ile

(55) A.g.e., s.21.

(56) A.g.e., s.20.

ihbarda bulunurlar. Ancak ihbarlarda görülenler genelde iftiralar, dedikodular, kesin kanıta dayanmayan suçlamalardır (57).

İşte bu nedenlerledir ki; bir muhbir tarafından, herhangi bir yükümlü hakkında vergi kaçakçılığına ilişkin olarak yapılan ihbarın, somut olaylara ve delillere dayanırılması gerekmektedir. Yoksa herhangi bir yükümlü veya yükümlü grubu hakkında ihbarda bulunup verginin neşekilde kaçırıldığıının açıklanmaması, somut olaylar ve kanıtlar gösterilmemesi ve kanıtların verilmemesi durumlarında ihbarların nitelik olarak hiç bir özelliği kalmayacak ve vergi kaçırmaya yönelik önleyici etkileri olmayacaktır.

İhbarların vergi incelemelerine yararlı olabilmesi, içeriklerinin doğruluğuna ve yükümlüleri haksız yönde suçlamalarına bağlıdır. İhbarlardan etkin olarak yararlanılması vergi idaresinin bu konudaki titiz çalışmaları sonucunda mümkün olabilecektir. Nitelikleri açısından değer taşımayan ihbarların devre dışı bırakılması, yükümlüleri olumsuz etkilerden koruyacağı için bu yolla yükümlü ile vergi idaresi arasındaki ilişkilerin geliştirilmesi sağlanacaktır.

e- İhbar Sonuçlarınının Değerlendirilmesi

Yapılan ihbarlar vergi idaresince incelemeye alınır ve vergi kaçırıldığına dair ciddi belirtiler bulunursa bir

(57) BÖLÜKBAŞI , a.g.e., s.158.

arama ile değerlendirilir. Ciddiyeti olan bir ihbarın kesinlikle arama ile sonuçlanması gerekmez. Vergi matrahının gerçek tutarı bir yoklama veya vergi incelemesi ile de saptanabilir. Kısacası, ihbar sonuçlarının nasıl değerlendirileceği, hangi işlemlerin uygulanacağı ve nelerin dikkate alınacağı, vergi idaresinin ve vergi inceleme elemanlarının takdir ve yetkisine bırakılmıştır.

Vergi incelemeleri yapılan bir ihbar üzerine gerçekleştiriliyorsa Vergi Usul Kanunu esaslarına göre sürdürülen incelemelerde özellikle ihbar konuları üzerinde durulup, ihbarın gerçek olup olmadığı araştırılır. İhbar doğru ise muhbire ihbar ikramiyesi ödenir. İhbarın doğruluğu kesin değilse, bu durumda mağdur olan yükümlünün mahkemeye başvurması ve yetkililerin isteği üzerine muhbirin ismi açıklanır (58).

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ İNCELEME SÜRECİ

I- VERGİ İNCELEMESİNİN İŞLEYİŞİNDEKİ PRENSİPLER

A- VERGİ İNCELEMESİNDE KULLANILAN YÖNTEMLER

1- İncelemenin Yapıldığı Yer Bakımından Uygulanan Yöntemler

Vergi incelemeleri esas itibari ile ya işyerinde ya da işyeri dışında yani dairede gerçekleşir. Bununla ilgili hükümler Vergi Usul Kanunu'nun 139. maddesinde belirtilmiştir. Buna göre;"inceleme normalde işyerinde yapılmalıdır. Ancak, incelemeye uygun ortamın oluşturulmaması ve bunun üzerine yükümlünün de rızası alınarak dairede yapılır." denilmektedir. Ancak günümüz koşullarında vergi incelemesinin işyerinde yapılması bir takım sorunları beraberinde getirmektedir. Konuya açıklık getirmek amacıyla olayı iki açıdan ele alabiliriz.

a- İşyerinde İnceleme

Vergi incelemesinin sağlıklı olarak gerçekleştirilmesi uygun bir ortamda daha kolay olmaktadır. Bu sağlıklı ve uygun ortam kuşkusuz yükümlünün faaliyet gösterdiği işyeridir. Yükümlüye ait belge ve kayıtların bir arada bulunması, yükümlünün zor durumda bırakılmaması, gerektiğinde işyerinin olağan çalışma temposunun gözlenmesi v.b. gibi olaylar uygun çalışma ortamını oluşturan unsurlar olarak düşünülebilir. Ancak bu kolaylıklar yanında bazı sorunları da göz ardı edemeyiz. Yetişmiş elemanların yetersizliği, çalışmaların uzun zaman alması, bir takım harcamalar, işyerinde inceleme yönteminin eleştirilmesine neden olmaktadır.

Gerçekten karmaşıklığı nedeniyle yetişkin ve bilgili elemanları gerektiren, işyerinde inceleme yönteminin bir başka olumsuz yönü bazı yerlerde uygun iklim ve doğa koşullarının incelemenin yerinde yapılmasını engellemesidir. Tabii bunların yanında olumlu yönleri de göz ardı edemeyiz. Etkin ve dikkatli bir incelemenin yapılması, inceleme sırasında ortaya çıkabilecek duraksamalarda gerekli görülen konuların anında yükümlüye danışılması, işyerinde inceleme yönteminin avantajları olarak sayılabilir (59).

b- Dairede İnceleme

İşyerinde inceleme yöntemini eleştirirken yetişmiş

(59) AKDOĞAN , a.g.e., s.12.

bilgili elemanların yetersizliğinden söz etmiştik. Gerçekte aranılan niteliklere sahip yetkililerin genelde dairede yerleşik olmaları ve diğer görevleri de üstlenmeleri, vergi incelemesinin dairede yapılmasında avantajlı durum yaratmaktadır. Üstelik dairede yapılan inceleme ayrıca eleman istihdam ederek fazla harcama yapılmasını önliyecektir. Dairede yapılacak incelemeler sonucu daha fazla yükümlüye ait beyanların daha kısa sürede incelenmesi mümkün olabilecektir.

Dairede yapılan incelemelerin özü, defter, kayıt ve belgelerin yükümlü tarafından vergi dairesine getirilmesi ve incelemenin dairede yürütülmesidir. Bu yöntemin bir başka uygulama şekli de yükümlülere ait beyanların yalnızca matematiksel hatalar bakımından kontrolunun yapılmasıdır (60).

2- İncelemenin İçeriği Yönünden Kullanılan Yöntemler

a- Tam İnceleme

Tam inceleme yönteminde incelemeye alınacak uygun ne varsa hepsi incelenir. Örneğin, incelemeye yetkili kişi bir yılın kasa işlemlerini incelemekle görevlendirilmiş ise kasa işlemleri ile ilgili doğrudan doğruya veya dolaylı olarak ilgisi olan bütün kayıtlar incelemeye alınıp incelenecektir. Uygulamada tam inceleme yöntemi, ileride ele alınacağı gibi örnekleme ile yapılan incelemelere göre çok daha

az kullanılır. Bunun nedeni ortadadır. Bir çok durumlarda inceleme elemanına verilen süre, inceleme elemanının emrinde bulunan yardımcı personelin yetersizliği ve incelenecek olayların çok geniş olması nedeniyle yetmemektedir. Bununla birlikte bu yöntem terkedilmiş değildir (61).

Belirli bir hesap döneminde yapılan ve bütün ilgili olay, kayıt ve belgelerin incelendiği tam inceleme yöntemi aslında vergi incelemesinin kendisi olup vergi incelemesinin tüm aşamalarını içermektedir. Kesin ve gerçeği yansıtan sonuçlar vermesi yanısıra fazla zaman ve elemana gereksinim göstermesi ve incelenecek işlemlerin fazlalığı uygulama olanağını azaltmaktadır. Ayrıca ekonomik de değildir (62).

Tam inceleme yöntemine ancak zorunlu ve ender durumlarda başvurulur. Örneğin, emlak alım-satım işlerinde konunun içeriği tam incelemeyi gerektirebilir. Yine bundan başka işlemleri küçük ve sınırlı olan işletmelerde çoğu kez tam inceleme yöntemi uygulanmaktadır. Hileli işlemlerin belirlenmesi için yapılan incelemelerin aynı yönteme tabi tutulacağı kuşkusuzdur (63).

Demek ki tam inceleme yönteminin diğer inceleme yöntemlerinden ayrıldığı nokta daha geniş kapsamlı olması, doğ-

(61) ISAAC Alfred, "İşletmelerde Revizyon ve Kontrol", İstanbul, 1944, s.149.

(62) AKDOĞAN , a.g.e., s.14.

(63) Maliye Tetkik Kurulu, "Revizyon ve İşletmelerde Vergi İncelemesi", Ankara, 1967, No.128/1967, s.39.

ru ve kesin sonuçları içermesi ve vergi incelemesinin tüm aşamalarını içermesidir. Böyle bir yöntemin günümüz koşullarında sürekli olarak uygulanması vergi idaresinin denetim gücüyle sınırlıdır. Çok sayıda eğitilmiş elemana gereksinim duyulması ve incelemenin uzun zamanda gerçekleşmesi bu sınırları daraltmaktadır.

b- Örneklemeye İle Yapılan İnceleme

Sondaajlama ya da örneklemeye ile yapılan incelemelerde incelemeye tabi konu belli parça ve alanlara ayrılır. Daha sonra incelenmek üzere ayrılan kısımlar bir bütün halinde baştan sona tam incelemeye geçirilir. Örneklemeye şekillerinin seçimi incelemenin amacına, incelenecek defter, belge ve kayıtların önemine, büyüklüğüne, inceleme elemanına verilen süreye, yardımcı personele ve sonuçta inceleme elemanının deneyim ve becerisine ve de çalışma yeteneğine bağlıdır. Örneklemeye yönteminin uygulanmasında kesin ve değişmez kurallar konması olanaksızdır. Çünkü, bu yöntemin içeriği ve pratik anlamıyla bağdaşmaz. Böyle olmakla beraber örneklemenin gelişigüzel yapılması da beklenen sonucu vermeyecektir. Bu durumda hataların ortaya çıkarılması tamamen tesadüfe kalır. Örneklemenin bir yöntem olarak kullanılabilmesi için, bunun planlı ve sistemli bir biçimde yapılması koşuldur. Ancak bu sayede inceleme elemanlarının, yaptıkları incelemenin sorumluluğuna katlanmaları mümkün görülür (64).

Örnekleme ile yapılan vergi incelemelerinin, tam inceleme yöntemine göre daha kolay, daha masrafsız, daha az elemanla ve daha kısa sürede gerçekleştirilmesi, bu yöntemin günümüzde uygulama alanı bulmasına neden olmuştur. Ancak sayılan bu avantajlı yönlerinin yanında, örnekleme ile yapılan inceleme yöntemi, hata ve hilelerin yaygınlığına dayanarak yapıldığından, ender rastlanan ve bazen büyük vergi kayıplarına neden olan hata ve hileleri ortaya çıkarmakta yetersiz kalabilmektedir. Ayrıca örnekleme yapılırken nelere dikkat edileceğinin önceden belirlenmesi yararlı olacaktır.

Örnekleme ile yapılan incelemelerde bütün olasılıkları toplayıcı bir sınıflamaya tabi tutmak oldukça zordur. Bununla beraber genel olarak örnekleme yapılacak alanların ve parçaların seçimini üç bölümde inceleyebiliriz. Bunlar, konu, zaman ve değerdir.

Konu itibari ile örneklemede, belli olay, işlem ve hesaplar incelenir. Bu temele dayanan örneklemenin uygulanmasında; örneğin, mal alım-satım yapan bir işletmede tek cins mal seçilir ve bunun alımı, satımı ve mevcudu, gerek şekil, gerek maddi bakımlardan dikkatli ve tam incelemeye tabi tutulur ve ilgili işletme ile ticaret yapan yani mal alım-satımı yapan diğer kişilerin kimlikleri belirlenir ve gerektiğinde bu üçüncü kişilere başvurularak bunlardan bilgi istenir (65).

(65) Maliye Tetkik Kurulu Neşriyatı, a.g.e., s.40.

Zaman itibariyle yapılan örneklemede, incelemeye temel olarak işletmenin içeriği ve incelemenin amacına göre belli haftalara, günlere, aylara ait işlemler alınır. Örneğin; bir hesap dönemine ait olmak üzere üçüncü veya dördüncü ay veya her ayın ilk beş günü, izleyen ayın on günü, üçüncü ayın tamamı incelemeye tabi tutularak dönem sonuna kadar gidilir. Zaman itibariyle örneklemelelerde, seçilen dönem veya günlere ait işlemlerde yine gerek şekil, gerek maddi yönden tam olarak incelenir (66).

Değer itibariyle yapılan örneklemelelerde, incelemeye temel olarak belirli bir tutardan fazla olan işlemler ele alınır. Yani incelemeye alınacak beyanların belli bir tutarı aşmaları gerekir. Örneğin; 100.000 TL'yi aşan alışverişler veya bu tutarın üstündeki her türlü işlem ve kayıtlar incelemeye tabi tutulurlar (67).

Uygulamada bu saydığımız bu saydığımız üç örnekleme yönteminden hangisinin kullanılacağı, incelemeleri yapan inceleme elemanlarının değerlendirmesine bağlıdır. Yani inceleme elemanları, incelemenin konusunu, içeriğini ve önemini gözönüne alarak bu üç yöntemden birini belirler ve uygulamaya koyar. Yapılan seçimin tutarlı olması bir yerde inceleme elemanlarının bilgi ve becerileri doğrultusunda gerçekleşir. İncelenecek işletmenin yapısı ve içeriği hak-

(66) A.g.e., s.40-41.

(61) BÖLÜKBAŞI , a.g.e., s.92.

kında, geniş bilgiye sahip olmayan yetkililer, sağlıklı yöntem seçimi yapamazlar. İncelemenin başarılı olması bir yerde tesadüf eseri olur.

"Örnekleme ile yapılan incelemelerde, incelemeye temel sayılacak döneme ve incelemenin kapsamına giren bütün işlemler değil, bu işlemlerden bir kısmı gözden geçirilir, incelemeye alınır". Diye tanımladığımız örnekleme ile yapılan incelemelerin bu tanımlamasından sonra önemli örnekleme tiplerini de açıklamakta yarar vardır. Bunlar:

- "Yalnız belirli bazı defterlerin incelenmesi
- Yalnız belirli bazı dönemlerin incelenmesi
- Yalnız belirli bazı durumların incelenmesi
- Yalnız belirli bazı işlerin incelenmesi
- Yalnız belirli bazı servislerin ve şubelerin incelenmesi
- Örnekleme sayısı ve örnekleme dönemi ve konularının dağıtılması, gibi tiplerdir (68)."

3- İncelemenin Sürekliliği Yönünden Kullanılan Yöntemler

a- Sürekli İnceleme

Bu inceleme yönteminden amaç, yükümlülerin sürekli kontrol altında tutulmasıdır. Bu da yükümlülere ait beyanların her yıl ya da en azından birkaç yıl arayla incelemeye alınması ile olur. İncelemelerde belirli bir dönemin temel

olarak alınması, diğer yıllarda yapılan incelemelerin sonuçlarındaki değişikliklere göre yorum yapılması esastır. Bu yöntem verimli bir inceleme yöntemidir. Ancak gerek zaman gerekse mali güçlükler nedeni ile uygulamada geri plana bırakılan bir yöntemdir. Sürekli incelemelerde her inceleme bir öncekinin bitim tarihinden itibaren başlamaktadır (69).

Görüldüğü gibi günümüzde olanaksızlıklar nedeni ile etkin, yararlı ve verimli yöntemler yerini, basit, masrafsız fakat aynı zamanda da etkin olmayan, verimsiz yöntemlere bırakmaktadır. Ve bunun sonucu, yetersiz vergi geliri, yetersiz olanaklar ve yetersiz denetim birbirlerini kovalayarak bir kısır döngü içine girilmektedir. Bu kanı yalnızca bir tip inceleme yöntemi için değil diğer yöntemler için de geçerlidir.

b- Devresel İnceleme

Yine olanaksızlıklar nedeni ile uygulamaya konmuş olan bu yöntem, daha az masraflı ve daha az sayıda eğitilmiş personele gerek duyduğundan uygulamada geçerlilik kazanmıştır. Bu yöntemin sürekli incelemeden farklı yanı, yükümlülerin hiç olmazsa zaman aşımı süresi içinde bir kez incelenmesini öngörmektedir.

Gerçekten sürekli incelemelerin olumlu tarafları yanında, içerdiği bir çok gerçekleştirme güçlükleri, vergi

(69) AKDOĞAN , a.g.e., s.15.

idaresini devresel incelemeye yöneltmiştir. Ve buna bağlı olarak yükümlülerin zaman aşımı süresi içinde en azından birer kez incelenmesi, modern vergi anlayışının amacı durumuna gelmiştir. Bu yöntemle yapılacak vergi incelemesinin hangi dönemleri kapsayacağı eğer geçerli bir neden yoksa (örneğin, ihbar ve önceki denetimlerden çıkan sonuçlar) tesadüfe bağlıdır. Devresel inceleme, hem zaman hem de masraflar açısından, sürekli incelemeye göre daha ekonomiktir. Ancak, işlemler dışında yapılan hatalı ve hileli işlemlerin belirlenmesi devresel inceleme yöntemi ile mümkün değildir (70).

Devresel inceleme uygulamalarında sıkça görülen ve önemle dikkat edilmesi gereken konular vardır. Bunların ortaya konması, bu yöntemin yarardan çok zarara neden olabileceğini göstermektedir. Devresel inceleme yönteminde görülen sakıncalar şunlardır;

- "Devresel incelemelerde, özellikle stok incelemelerinde başlangıç noktası belirli değildir. Bu nedenle inceleme elemanı, ileride suçlamalara hedef olmamak için düzenleyeceği raporda, kendisi ya da başkalarının daha önce incelemeye alınmış bir başlangıç mevcudunu araştırmalarına temel aldığı belirtmelidir.

- Vergi kaybı ve yolsuzlukların inceleme yapılmayan bir devrede yapılması kuvvetle mümkündür. Çünkü; beş yıllık

zaman aşımı süresi içinde yükümlüler en çok bir veya iki kez incelemeye alınırlar. Bu nedenle inceleme yapılmayan dönemler gözden uzak kalacaktır (71)."

4- İncelemenin Akışı Yönünde Kullanılan Yöntemler

a- İleriye Doğru İnceleme

İleriye doğru inceleme ya da "progresif" inceleme, belgeden, defter kayıtlarına ve bilançoya yöneltilen inceleme yöntemidir. Bu yöntemde belgeler hareket noktası olarak alınır. İncelemeye belgelerden başlanır. İşlemler, belgelerle ilgili defterlerdeki ilk kayıttan itibaren sonuna kadar yani bilanço aşamasına kadar geçirdiği tüm aşamalarda izlenir (72).

Vergi inceleme yöntemlerinden biri olarak ileriye doğru yapılan vergi incelemelerinin özü, muhasebe işlemlerinin belli bir dönemde ele alınışdır. Yani temel olan işlemlerin kayda alınışlarının incelenmesidir. İleriye doğru inceleme yönteminin uygulamada başarılı olması tek başına mümkün görülmemektedir. Günümüz koşullarında bütün yükümlülerin incelemeye alınabilmesi söz konusu olmadığından, yalnızca şekle dayalı olarak yapılan değişikliklerin vergi incelemelerine katkıları kuşkusuz sınırlı olacaktır.

b- Geriye Doğru İnceleme

Bu yöntem ileriye doğru yapılan inceleme yönteminin

(72) Maliye Tetkik Kurulu Neşriyatı, a.g.e., s.38.

tam tersi bir yöntemdir. Bu yöntemde öncelikle sonuç ve sonucun oluşumu incelenmekte ve belgelere doğru yapılan araştırmalar derinleştirilmektedir. İleriye doğru inceleme yönteminin temeli, incelemenin bilanço ve kar-zarar tablolarından başlamasıdır. Daha sonra bu işlemler defter kayıtları ve belgelere doğru sürdürülür. Söz konusu incelemeler, yalnızca yükümlünün defter, belge ve işlemlerini içerebileceği gibi üçüncü kişilerin de araştırılmasına ve incelemeye katılmasına izin verebilir (73).

Uygulamada, ileriye ya da geriye doğru inceleme yöntemlerinden hangisinin kullanılacağı yapılan incelemenin, içeriğine ve kapsamına bağlıdır. Ancak vergi incelemelerinde kullanılan yöntem genelde geriye doğru inceleme yöntemidir. Çünkü geriye doğru inceleme yöntemi daha gerçekçi, daha pratik ve doğru sonuçlar verir. İleriye doğru incelemeler daha çok kontrollerde yaygın olarak kullanılır. Defterlerin yasalara uygun olarak doğru ve eksiksiz şekilde tutulması, gerektiğinde muhasebe işlemlerinin yeniden düzenlenmesi açısından ileriye doğru inceleme yönteminin kullanılması kaçınılmaz olur (74).

Vergi incelemelerinde kullanılan bu yöntemlerin başarıya ulaşması daha çok inceleme elemanının muhasebe bilgisine ve becerisine bağlı bir olaydır. Yeterli düzeyde bilgi ile donatılmayan elemanlar, inceleme sırasında önemli

(73) AKDOĞAN , a.g.e., s.16.

(74) Maliye Tetkik Kurulu Neşriyatı, a.g.e., s.38-39.

noktaları gözden kaçırabilirler.

B- İNCELEME YETKİSİNE SAHİP KADRONUN OLUŞTURULMASI VE PLANLANMASI

Vergilerin ekonomik, mali ve sosyal işlevlerini yerine getirebilmesi için gerek vergi sisteminin gerekse vergi idaresinin ülkenin yapısal özelliklerine uygun duruma getirilmesi kaçınılmaz ve gerekli koşuldur. Vergi incelemelerinin de, hedeflenen amaçlara ulaşabilmesi için, bu düzenlemelerden payını alması gereklidir. Söz konusu düzenlemeler neler olabilir? Hiç kuşkusuz bütün ülkeyi kapsayacak bir örgütlenme, vergi incelemelerindeki başarıyı arttıracaktır. Bunun için öncelikle merkezde Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın bünyesinde bir örgütün kurulması ve buna bağlı vergi incelemesi yetkisine sahip kurulların oluşturulması gereklidir. Bunun yanında illerde ve tayralarda oluşturulacak kurullar, vergi denetimindeki etkinliği tüm yurt sathına yayılmasına kolaylaştıracaktır. Bu açıklamalar doğrultusunda konuya örgü hedefleri iki bölümde inceleyebiliriz. Bunlar; Bakanlık bünyesinde oluşturulacak kurullar ve bölgeler içinde oluşturulacak kurullardır.

1- Bakanlık Bünyesinde Oluşturulacak Kurullar

Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın bugünkü örgütü, 1936 yılında yürürlüğe konan 2996 sayılı Maliye Bakanlığı Teşkilat ve vazifeleri hakkındaki kanuna dayanmaktadır. 1980 yılına kadar bu kanunda 15 kere değişiklik yapılmış ve Maliye

ve Gümrük Bakanlığı örgütü son şekli ile, merkez örgütü, bağlı kuruluşlar ve taşra örgütünden oluşmuştur (75).

Bakanlık bünyesinde oluşturulan kurulları yatay ve dikey olarak ele almamız konunun iyi anlaşılması açısından gereklidir. Merkez örgütünde oluşturulan kurulları "Maliye Tetkik Kurulu, Maliye Teftiş Kurulu, Hesap Uzmanları Kurulu ve Bankalar Yeminli Murakıplar Kurulu" diye sınıflandırabiliriz. Bu kurullar aynı zamanda vergi incelemesi ile yakından ilgili kurullardır. Yine, Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın bünyesinde oluşturulan ve vergi incelemeleri ile ilgili görevleri de yürüten, dikey olarak kurulmuş idari örgütlerden biri olarak Gelirler Genel Müdürlüğü'nü gösterebiliriz (76).

-Hesap Uzmanları Kurulu: Hesap Uzmanları Kurulu 29 Mayıs 1945 yılında vergi sistemindeki gelişmeler sonucu gerekli görülerek oluşturulmuştur. Hesap Uzmanları Kurulu'nun doğuşu ve gelişmesi, modern vergi sisteminin ülkemizde de uygulanması amacıyla yapılan çalışmalarla birlikte olmuştur. 1943 yılında başlayan Türk Vergi Deformu'nun hazırlık çalışmalarının özü gelir ve kurumlar vergisindeki gelişmelerdir. Bunun ardından muamele vergilerinin uygulamada yerleşmesi, yani vergi sistemindeki bu olumlu gelişmeler, beraberinde bir denetim ağı kurulması gereğini doğurmuştur. Sonuçta kanun koyucu anılan kanunun yürütülmesi yetkisini

(75) BULUTOĞLU , a.g.e., s.338.
(76) A.g.e., s.338-339.

emsallerinden farklı olarak Maliye Bakanı yerine Bakanlar Kurulu'na vermiştir. Böyle bir düzenleme vergi denetiminin bağımsızlığı açısından gerekli görülmüştür. Devamlı olarak yükümlülerle karşı karşıya kalan, milyonlarca TL'lik matrahları inceleyen Hesap Uzmanları'nın her türlü etkiden uzak, özel bir karaktere ve ender moral niteliklerine sahip olmaları gerekir. Hesap Uzmanları Kurulu yalnızca vergi incelemelerinde başarılı çalışmalar vermemiş, aynı zamanda vergi yasa tasarıları hazırlama, genel vergi politikalarına katılma, maliye, vergi hukuku, işletme, iktisat ve muhasebe gibi konularda da olumlu çalışmalar yapmışlardır. Bugün halen bu kurul çalışmalarını aynı titizlikle sürdürüyor ve vergi incelemeleri konusunda önemli bir kurum durumundadır (77).

- Maliye Teftiş Kurulu: Bu kurul da Hesap Uzmanları Kurulu gibi Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na bağlı olarak çalışır. Görevi bakanlık bünyesinde yapılan vergi denetimlerini örgütlemek ve planlamaktır. Kurul üyeleri olan Maliye Müfettişleri yılın belirli zamanlarında, illerde vergi incelemesi yapmak üzere turneye çıkarlar. Maliye Müfettişlerinin yapmış oldukları incelemelerin sonuçları doğrudan Maliye Teftiş Kurulu'na verilir. Uygulamada, Maliye Müfettişlerinin incelemeye aldıkları beyanların matrah tutarları genelde 250.000.000 TL'yi aşmaktadır.

(77) KESLER Nusret, "37. Yılında Hesap Uzmanları Kurulu ve Hesap Uzmanları", Vergi Dünyası, S.10, s.8-9.

- Gelirler Genel Müdürlüğü: Bakanlık merkez örgütündeki Genel Müdürlüklerden biri olan Gelirler Genel Müdürlüğü, vergi kanunlarının uygulanmasında en büyük ağırlığı taşır. Bu genel müdürlüğün görevleri şunlardır; "Gelir bütçesini ve devlet gelirleri ile ilgili kanun tasarılarını hazırlamak, gelir kanunların uygulamak, iller gelir örgütlerinin çalışmalarını düzenlemek, vergi incelemelerinin yapılmasını sağlamak v.b." Gelirler Genel Müdürlüğü'nün vergi incelemeleri üzerindeki çalışmalarını düzenleyen kurul, Gelirler Kontrolörleridir. Gelirler Kontrolörleri Genel Müdürlüğe bağlı olarak vergi incelemelerini gerçekleştirirler. Gelirler Kontrolörleri belirli dönemlerde illerde vergi incelemeleri yaparlar ya da genel müdürlüğe ulaştırılmış vergi incelemesi ile ilgili olayları çözümlerler (78). Gelirler Kontrolörleri de il örgütlerinden bağımsız olarak çalışırlar. Yapmış oldukları incelemelerin sonuçlarını doğrudan bağlı oldukları genel müdürlüğe ulaştırırlar. Gelirler Kontrolörlerinin incelemeye aldıkları beyanların matrah tutarları en az 120.000.000 TL, en çok 250.000.000 TL olmaktadır.

Görüldüğü gibi Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın bünyesinde oluşturulan kurullar vergi incelemelerinde önemli görevlet üstlenmektedir. İncelemeye aldıkları beyanların yüksek matrah içermeleri bunu göstermektedir. Ayrıca bugün bu elemanların sayılarının sınırlı olması, bu görevi üstlenecek

(78) BULUTOĞLU , a.g.e., s.339.

kişilerin çok sıkı elemelerden geçirilmesi, kurslara ve özel eğitime tabi tutulması ve sürekli kontrol altında bulunması bakanlık bünyesinde oluşturulan kurulların ciddi bir çalışma içinde olduklarının göstergesidir.

2- Bölge İçinde Oluşturulacak Kurullar

Vergi incelemelerinde bölgesel olarak görev yapan inceleme elemanlarının bağlı oldukları bölgesel örgüt vergi daireleridir. İllerde devamlı olarak görev yapan en yüksek maliye memuru Defterdar'dır. Defterdara bağlı olarak görev yapan müdürler, gelir ve saymanlık müdürleridir. Vergi daireleri 5655 sayılı yasa ile 1950'de kurulmuştur ve Defterdara bağlı olarak görev yaparlar. Vergilerin Tarh'ı ve tahsili görevlerini vergi daireleri yürütmektedir. Buna bağlı olarak vergi incelemeleri de vergi dairesinin bünyesinde oluşturulan Vergi Kontrol Bürosunca yapılır. Vergi kontrol memurlarının yapmış oldukları incelemeler bu büro tarafından planlanır ve yürütülür (79). Vergi kontrol memurlarının illerde yapmış oldukları vergi incelemeleri sonuçları önce Vergi Kontrol Bürosunda ele alınır, sonra bir rapor olarak düzenlenir ve Gelirler Genel Müdürlüğüne gönderilir. Vergi Kontrol Memurlarınca incelemeye alınan beyanlardaki matrah tutarları 120.000.000 TL'yi aşmamaktadır. Bu rakama kadar olan tutarlar vergi kontrol memurlarının yetki alanındadır.

(79) A.g.e., s.340.

C- VERGİ İNCELEMESİNİN PLANLANMASI

Başarıların altında planlı çalışmaların yattığı bugün bilinen bir gerçektir. Ve bu durum hangi alanda uygulanırsa uygulansın her zaman geçerliliğini korur. Vergi incelemeleri bakımından da önemli olan bu konu hakkında ayrıntıya girmek, vergi incelemesinin anlaşılmasında yararlı olacaktır.

Planlı ve bilinçli çalışmalar vergi incelemelerinin başarısı ve etkinliğinde çok önemli yer tutarlar. Devletin gelir kaybının önlenmesi, yükümlülerin beyanlarında daha içten ve saygılı olmaları kuşkusuz başarılı bir inceleme sonucunda gerçekleşebilecektir. Ancak bu planlı çalışma nasıl olmalıdır ki istenilen başarılı sonuçlara ulaşılabilsin? Öncelikle incelenecek yükümlü hakkında tam bilgiye sahip olunması, çalışma planı oluşturulmasında yararlı olacaktır. Bundan başka aynı yükümlünün daha önceden incelenmesi önceki deneyimlerden yararlanılması açısından kolaylık sağlayacaktır. Tersine durumda, ilk defa incelemeye tabi tutulan yükümlüye ait beyanı inceleyen yetkililer güçlüklerle karşılaşır. Ancak bunlar daha çok mikro planlama ile ilgili sorunlardır. Burada ele alınmak istenen vergi incelemelerinin makro açıdan planlanmasıdır.

Bir vergi inceleme planının yapılması, bazı bilgilere gereksinme göstermektedir. İnceleme elamanlarının sayıları, beyanladın miktarı ve ne kadarının incelemeye alınabileceği ve her beyan için ayrılacak sürenin belirlen-

mesi bu bilgilerin başında gelmektedir. Öncelikle inceleme elemanlarının sayısının belirlenmesi gerekir ve belirleme sırasında, emekliye ayrılanlar, istifa edenler, hastalıkları nedeniyle hizmet dışı kalanlar göz önüne alınmalıdır. Varsa eksikliklerin giderilmesi açısından yeni eleman alımına gidilmelidir (80).

İnceleme elemanları, gerek dayanışma gerekse görüş birliğinin sağlanması açısından gruplandırılabilirler. Gruplandırma yapılırken, inceleme elemanlarının eğitim düzeyleri, sahip oldukları çalışma süreleri göz önünde bulundurulmalıdır. Gruplarda yer alacak inceleme elemanlarının sayıları, verimliliği bozmayacak düzeyde olmalıdır.

Yükümlülere verilen beyanların miktarının saptanması bu toplam miktar üzerinde incelemeye alınacak beyanların belirlenmesi, incelemelerin planlaması açısından çok önemlidir. Bunun için de bazı durumlarda istatistiki yöntemlere başvurmak kaçınılmaz olacaktır. Beyanların seçiminde kuşkusuz, matrahın büyüklüğü, işletmenin içeriği ve bulunduğu coğrafi bölge etkili olacaktır. Bundan başka beyanlar özelliklerine göre sınıflandırılarak, toplam beyanlar içindeki yerleri ve payı ortaya çıkarılır. Beyan başına ayrılacak inceleme süresinin belirlenmesi de yine planlamanın bir parçasıdır. Mevcut inceleme elemanlarının toplam çalışma süreleri, incelemeye alınacak beyan sayısına bölünerek bu rakam ortaya çıkarılabilir.

(80) AKDOĞAN , a.g.e., s.17.

Vergi incelemelerinde başarı ve etkinliğin sağlanması büyük ölçüde planlı çalışmaya bağlıdır. Makro açıdan yapılacak planlama ile, önce vergi incelemesini yürütecek elemanların seçimi ve belirlenmesi yapılır. Daha sonra sırasıyla incelemeye alınacak beyanların sınıflandırılması ve beyan başına düşen sürenin hesaplanması planlanır. Makro planlama ile ulaşılmak istenen hedef inceleme elemanlarının verimliliğinin saptanmasıdır. Oysa mikro açıdan yapılan planlamanın amacı vergi incelemelerinin verimliliğinin, dolayısıyla önlenecek vergi kaybının değerinin belirlenmesidir.

D- İNCELEMeye ALINACAK BEYANLARIN SEÇİMİ

1- İncelenebilecek Sayıda Beyanın Seçimi

Vergi incelemesine alınacak beyanların seçiminde dikkat edilmesi gereken konuların başında, vergi idaresinin sahip olduğu olanaklar ve bunların sınırları gelir. Vergi idaresi, bu değerlendirmeyi yapmadan incelemelere başlamamalıdır. İncelemeye alınacak beyanların sayısı, vergi idaresinin kapasitesini aştığı takdirde yapılan vergi incelemelerinden başarı ve verimlilik beklemek aşırı işimserlik olacaktır. Daha önceki açıklamalarda vergi idaresinin önemli sorunları arasında, eğitilmiş personelin yetersizliği ele alınmıştı. Gerçekten de bugün ülkemizde, değil vergi incelemesinde, vergi tarh ve tahsilatında dahi eğitilmiş eleman yokluğundan kaynaklanan sorunlar mevcuttur. Bu sorunlar vergi incelemelerinde başarı ve etkinliği olumsuz yönde etkilemektedir.

Bu nedenlerledir ki, inceleme olanaklarını aşan sayıda beyanın incelemeye alınması sonucu bir çok beyanın inceleme dışı kalacağı ortadadır. Olanakların zorlanıp tüm beyanların incelemeye alınması sonucunda ise vergi incelemelerindeki başarı ve etkinlik en aza inecektir. Bu da vergi incelemesinin amaçlarıyla çatışan bir durum yaratacaktır. Etkin bir planlamanın yapılması ve inceleme kapasitesinin iyi hesaplanması durumunda bu ilke büyük ölçüde gerçekleşebilecektir. Planlanan ile uygulama sırasında karşılaşılan durum arasında çıkabilecek sapmaları önlemek amacı ile bazı durumlarda incelemeye alınan beyanların miktarı artırılabilir (81). Bu durumlar, genelde hesaplanan beyan sayısının uygulama sırasında yetersiz kalabileceği ve elemanların bundan dolayı verimsiz çalışmalara yönelebileceği varsayılan durumlardır.

2- Yüksek Matrahlı ve Yüksek Potansiyelli Beyanlara Öncelik Verilmesi

Vergi kaybına yol açan beyanların tamamının incelemeye alınması kuşkusuz bugün için mümkün olmamaktadır. Bunun nedenleri arasında, daha önce de belirtilen, mali güçsüzlükleri, personel ve teknolojik yetersizlikleri gösterebiliriz. Eldeki olanakların en verimli şekilde kullanılıp, vergi incelemesi ile ulaşılmak istenen amaçlara varmak kaçınılmaz bir gereklilik olarak görülmektedir. İncelemeye

(81) A.g.e., s.20.

alınacak beyanlar arasından yüksek matrahlı ve yüksek potansiyelli olanların öncelikle ele alınması, kaynakların verimli kullanılması ve vergi kaybının bu yolla en aza indirilmesi açısından önemlidir. Vergi idaresinin beyan seçiminde bu yola başvurması daha çok, inceleme elemanlarının yüksek maliyetlerle istihdam edilmesine bağlıdır. Gerçekten de, gerek bölgesel gerekse Bakanlığa bağlı birimlerde görevlendirilen vergi inceleme elemanları vergi idaresine çok pahalıya mal olmaktadır. Bu maliyetler; verilen ücretlerin dışında eğitim ve teknoloji için yapılan harcamaları da kapsamaktadır.

Vergi incelemeleri sonucu, yükümlülerin gizlemiş oldukları matrah farkları ve buna bağlı olarak kayba uğrattıkları vergi gelirleri ortaya çıkar. İncelemelerde, beyan edilen matrahların büyüklüğü, vergi inceleme elemanlarının harcadıkları zamanı etkilemediği için yani, her incelenen beyanın aldığı süre yaklaşık olarak aynı olduğundan, düşük matrahlı ve düşük potansiyelli beyanların ayıklanmaması, vergi kayıplarına bilerek razı olmak anlamına gelecektir. Sonuçta yüksek matrahlı ve yüksek potansiyelli beyanlara öncelik verilmesi, büyük çaplı vergi kayıplarını önleyecektir. Ancak gözden uzak tutulmaması gereken konu, vergilerdeki adalet prensibidir. Vergi idaresinin beyan seçiminde bu yola başvurması bu kez de düşük matrahlı ve düşük potansiyelli beyanların ve dolayısıyla yükümlülerin incelemelerden ayrı tutulmasına neden olacaktır.

3- İstihbarata ve İhbara Dayalı Beyanların Seçimi

İncelemeye alınacak beyanların bu yolla belirlenmesi, istihbarat arşivlerinden ve ihbarlardan yararlanmayı gerektirmektedir. Toplumumuzda vergi ahlakının yanlış olarak değerlendirilmesi, vergi kaçırmanın kişiler arasında hoşgörü ile karşılanması, yükümlülerin beyanlarını büyük ölçüde devlet gelirleri aleyhine hazırlamalarına neden olmaktadır. Kimi zaman bu ve buna benzer nedenlerle vergi kaybına neden olan beyanların ortaya çıkarılması normal kontrollerle mümkün olmamaktadır. Böyle durumlarda, istihbarat arşivleri ve ihbarların değerlendirilmesi çok yararlı olacaktır. Toplumda kişilerin, gerek ekonomik gerekse sosyal-kültürel nedenlerle bir arada bulunmaları, birbirlerini daha yakından tanımalarına yol açmaktadır. Bu yakınlaşma, yükümlüleri tanımak ve kontrol etmek açısından kişileri, vergi idaresine göre daha etkin kılmaktadır. Bu ilişkiden yararlanmak amacıyla, "ihbar müessesesi" oluşturulmuş ve "istihbarat arşivleri" kurulmuştur. Gerçekten de uygulamada başarılı sonuçlar elde edilmiştir. Bugün vergi incelemelerinde ihbarlardan yararlanmak suretiyle, yükümlülerin tanınması ve incelemeye alınacak beyanların seçimi yoluna gidilmektedir.

Sistemli ve geçmişe dayanan bir çalışmayı gerektiren bu yöntem, istihbaratın ve ihbarların sağlamlığı ölçüsünde başarılı olmaktadır. Bulgulara göre, vergi kaçırma ve kaçırma eğilimi yüksek olan yükümlülere ait beyanların önce-

likle ele alınması konunun temelini oluşturmaktadır. Bu yöntemde istihbarat arşivleri ile seçici elemanların yetenekleri büyük önem taşımaktadır. Fazla zaman gerektirdiği halde, olumlu sonuçlar yarattığından yararlı bir yöntemdir (82).

İhbarlara ve istihbarat arşivlerine dayalı olarak yapılan beyan seçimleri uygulamada yararlı sonuçlar vermektedir. Ancak, uygulamada yapılan harcamaların nasıl ve hangi kaynaklardan karşılanacağı konusu güncelliğini bugün de korumaktadır. Yine, vergilemede ucuzluk ilkesi gözönüne alındığında, bazı durumlarda yapılan incelemelerin maliyetinin önlenen vergi kaybına ulaştığı görülür.

4- Yüzeysel Denetimler Sonucu Vergi Kaçırmaya

Eğilimli Görülen Yükümlülere Ait Beyanların Seçimi

Yükümlülere ait günlük işlemlerin vergilenip vergilenmediğinin kontrolü yüzeysel denetim ile gerçekleşir. Bu denetimler aynı zamanda yaygın yoğun denetimler ya da yoklama olarak da adlandırılabilir. Bu işlemlerle, yükümlüler hakkında yüzeysel olarak elde edilen bilgiler vergi idaresine iletilir. Yasalara aykırı davranışları belirlenenler, vergi kaçırma eğilimi görülenler hakkında gerekli işlemler yapılır. Bunlar uyarı niteliğinde olabileceği gibi cezai nitelikte de olabilir.

Vergi idaresinden sıkça uyarı alan ya da cezai işlem

gören yükümlülerin, vergi kaybına bilerek ya da bilmiyerek neden olabilecekleri her zaman gözönünde bulundurulmalıdır. Vergi incelemeleri sırasında incelemeye alınacak beyanları seçerken bu tip yükümlülerin beyanlarına öncelik verilmelidir. Gerçekte bu tür davranışlar ön yargılı olmakla birlikte, olanaksızlıklar nedeniyle tercih edilmesi gereken bir uygulama olarak karşımıza çıkmaktadır.

Yüzeysel denetimler sonucu vergi kaçırmaya eğilimli yükümlülere ait beyanların öncelikle incelemeye alınması, yükümlüler arasında caydırıcı etki yaratmak açısından etkili olabilecektir. Sık sık uyarı ve ceza alan yükümlüler incelemeye tabi olduklarında durumu kavriyacıklar ve bu eğilimlerinden vazgeçebileceklerdir. Ayrıca bu tip yükümlülerle ilişkide bulunan diğer yükümlüler de aynı tepkiyi gösterebileceklerdir. Bu yöntemin sürekliliği geniş bir denetim ordusunun kurulmasına bağlıdır. Ancak, yüzeysel denetim elemanlarının eğitimi ve sayıca artırılması için yapılacak harcamalar vergi idaresine büyük mali yük getirecektir.

E- İNCELEME İÇİN ÖN HAZIRLIĞIN YAPILMASI

Yapılan incelemelerin başarılı sonuçlar verebilmesi için incelemenin planlanması yanında, inceleme öncesi bir takım hazırlıkların yapılması gerekmektedir. Bu ön hazırlıklar, yükümlülere ait beyanların ayrımı ile başlar. Yükümlülerin bağlı oldukları iş kolu, çalışma koşulları, iş kapasiteleri belirlendikten sonra incelemede yararlı olabilecek diğer

bilgilerin toplanması işlemine girilir. Aslında bu işlemler; yoklama, bilgi toplama ve ihbar aşamalarında yapılmaktadır. Bu aşamalarda elde edilen bilgiler incelemenin ön hazırlığında kullanılmak üzere devreye sokulurlar. Bu şekilde yapılan çalışmalar, vergi incelemelerinin süratle sonuçlanmasını ve sağlıklı sonuçlar alınmasını sağlayacaktır. Vergi incelemesinin ön hazırlık aşamasında üç türlü yol izlenir. Bunlar; genel inceleme hazırlığı, özel inceleme hazırlığı ve yükümlüye bildirimdir.

1- Genel İnceleme Hazırlık Aşaması

Branş hazırlığı da denilen bu inceleme hazırlığında incelenecek yükümlülere ait ekonomik, hukuki ve teknik konular ele alınır. Yükümlünün çalışma alanını kapsayan iş kolunun bu yönlerinin araştırılması, inceleme için gerekli bilgilerin toplanmasını sağlayacaktır. İnceleme elemanlarının mesleki yetenekleri ile yakından ilgili olan bu çalışmalar, sahip olunan bilgileri arttırıcı ve yenileyici olmaktadır. İnceleme elemanlarının gerek duydukları bilgileri yükümlülerden almaları, sık sık yükümlünün bilgilerine başvurmaları benimsenmeyen bir durumdur. Çünkü, yalnızca yükümlünün kişisel bilgisine başvurmak, yetersiz ve yanıltıcı bilgi edinilmesine neden olacaktır. Genel inceleme aşamasında; daha önce yapılan incelemelerden yararlanmak, istihbarat arşivinden bilgi sağlamak, yapılan yoklama sonuçlarını değerlendirmek suretiyle bilgi toplamak, yapılacak olan incelemelerin başarılı ve etkin olarak başarılı ve etkin ola-

rak sonuçlanmasına neden olacaktır (83).

2- Özel İnceleme Hazırlık Aşaması

Bu hazırlık aşamasında, incelemeye alınacak yükümlüye ait vergi dairesindeki dosyaların incelenmesi, yükümlünün vergileme ile ilgili konularının araştırılmasına ve gerekli notların alınması esastır. Yükümlüye ait dosyanın incelenmesi sırasında kuşkusuz, yükümlünün varsa almış olduğu ihtar ve cezalar ortaya çıkacaktır. Yapılan yaygın-yoğun denetimler sonucu ilgili yükümlü hakkında düzenlenen tutanaklar dosyada görülecektir. Yine ihbar sonucu yapılan aramalarda ya da bilgi alma amacıyla yapılan başvurularda elde edilen bilgiler dosyada yer alacaktır.

Dosya incelenmesi şeklinde de isimlendirilen özel inceleme hazırlığı yapılmadan, incelemeye başlanması söz konusu olmayıp, bu çalışmalar şu aşamaları da içermektedir;

- "Vergi beyanlarının ve eklerinin şekil ve maddi hatalar bakımından incelenmesi.

- Beyanlara bağlı bilanço, kar-zarar tablosu, işletme hesap özeti ve benzeri eklerin gözden geçirilmesi sureti ile, kuruluşun servet ve sermaye yapısı ile ve faaliyet sonuçları hakkında bilgi edinilmesi.

- Kuruluş daha önce inceleme görmüş ise, ilgili inceleme raporlarının okunması ve raporlarda yer alan hata kaynakları ile eleştirilen durumların not alınması.

- İnceleme raporlarının, yargı aşamasının ve verilen kararların özetinin çıkarılması.
- Yükümlünün vergi ödeme durumunun saptanması.
- Dosyada veya istihbarat arşivinde yer alan belgelerin incelenmesi.
- İlgili vergi dairesi ile ilişki kurularak yükümlü hakkında bilgi alınması (84)".

Yükümlüler hakkında elde edilecek bu tür özel bilgiler kuşkusuz inceleme elemanlarının çalışmalarını kolaylaştıracak ve incelemenin süratli bir biçimde sonuçlandırılmasına neden olacaktır. İncelemelerin kısa sürede sonuçlandırılması, vergi inceleme elemanlarının daha fazla yükümlüyü incelemesine olanak sağlayacaktır. Böylece özel inceleme hazırlığı ile inceleme elemanlarının etkinliği arttırılabilecektir.

3- Yükümlüye Bildirim Aşaması

Genel ve özel inceleme hazırlığı aşamalarından sonra sıra yükümlüye ya da temsilcisine, inceleme ile ilgili bazı bilgileri vermeye gelir. Yükümlüye bildirim sürecinin dört aşamada ele alınması konunun anlaşılması açısından yararlı olacaktır. Bu aşamaları; haber verme, ilk konuşma, işe başlama tutanağının düzenlenmesi ve işyerini gezme diye sıralayabiliriz. Yükümlüye haber verme aşaması, vergi incelemesine hangi tarihte başlanacağını bildirilmesi ile ilgilidir. Vergi Usul Kanunu'nun 138. maddesine göre, incelemenin

ne zaman yapılacağına dair bilginin yükümlüye bildirilmesi zorunluluğu yoktur. Ancak yükümlünün gerekli hazırlıkları yapması açısından inceleme tarihinin yükümlüye telefonla, yazı ile ya da şahsen yapılması uygulamada gerekli görülmektedir. İncelemenin yapılması ile ilgili uyarıyı alan yükümlü inceleme elemanının rahat çalışmasını sağlamak için uygun ortamı oluşturmakla sorumludur (85).

İkinci aşamada vergi inceleme elemanları yükümlüye kendilerini tanıtarak incelemenin içeriği hakkında bilgi verirler. Bu aynı zamanda ilk konuşma olmaktadır. Yükümlü ile, vergi incelemesinin esasları ve çalışma koşullarının saptanması açısından önemli olan bu ilk konuşma aşaması, inceleme sırasında yükümlünün zor durumda bırakılmaması açısından da önem taşımaktadır.

İlk konuşma aşamasından sonra vergi inceleme elemanları yükümlü veya temsilcisi nezdinde vergi incelemesine başlarlar. Bu arada incelemeye başlandığı andan itibaren işe başlama tutanağı düzenlenir ve devreye sokulur. Bu tutanağın düzenlenmesi yükümlü açısından olduğu kadar vergi idaresi için de önemlidir. Sonradan olabilecek sapmaları ve inkarları ortadan kaldırmak için gerekli bir uygulamadır. İncelemeye başlama tarihinin belge ile saptanması, ileride doğabilecek sorunları çözmeye yararlı olacaktır.

İnceleme elemanlarının yükümlü ve işletmesi hakkında

(85) A.g.e., s.26.

sağlıklı bir yargıya varmak için kuruluşu gezmesi, çalışma koşullarını görmesi gibi durumları kapsayan dördüncü aşamadan amaç; işin ve işletmenin tamamıyla ilgili olarak süratli ve sağlam bilgi edinilmesidir. Yükümlünün çalışma ortamını ve işletmeyi yakından tanıyan ve incelenmesini burada gerçekleştiren inceleme elemanı bazı olayları anında gözleme olanağına sahip olacaktır. Bu da yapılan incelemenin kısmen de olsa sağlam temellere oturtulmasını sağlayacaktır (86).

Açıklamalarla anlatıldığı gibi, vergi incelemesine başlamadan önce yapılacak ön hazırlıklar incelemenin sağlam temellere oturtulmasını sağlayacaktır. Yükümlü hakkında ön bilgilerin alınması, inceleme elemanlarının işini kolaylaştırdığı gibi çabuklaştıracaktır da. Böyle bir ortamda yapılan vergi incelemeleri hem başarılı olacak hem de vergi incelemeleri ile ulaşılmak istenen hedeflere bir an önce ve etkin olarak varılacaktır. Zaten, yeterli yetişmiş eleman sıkıntısı çeken vergi idaresi bu yolla bazı sorunlarını çözebilecektir.

F- BEYANLARIN İNCELENME AŞAMASI

Vergi incelemesinde amaç, öncelikle vergi gizlenmesi ve kaçırılması düşüncesiyle yapılan muhasebe hile ve yolsuzlukların ortaya çıkarılmasıdır. Bu nedenle beyanların inceleme aşamasında ele alınan konular kuşkusuz bu yönde ola-

(86) A.g.e., s.26.

caktır. İnceleme elemanları yükümlüye ait belge, kayıt ve defterleri incelerken dikkatli olmak zorundadırlar. Çünkü, vergi kaçırmayı ilke haline getirmiş profesyonellerce hazırlanmış bu belge ve kayıtlar ancak konusunda çok iyi eğitilmiş elemanlarca tam anlamıyla çözülebilmektedir. Gerçekten de burada eğitim görmüş elemanların önemi açıkça ortaya çıkmaktadır. Beyanların incelenme aşamasında, yükümlülerin daha fazla alış ve satışlarda yolsuzluk yaptıkları, kayıt ve belgelerde gerçek rakamları kullanmadıkları görülmektedir. Bundan başka özel giderleri işletmeye aktarma ve işletme giderlerini yüksek gösterme gibi hileler de sıkça karşılaşılan durumlardır.

Yükümlülerce gerçekleştirilen muhasebe hileleri yalnız bunlarla kalmamaktadır. İnsan zekasının saptayabileceği ölçüde sonsuz denilebilecek sayıda yolların bulunduğu rahatlıkla belirtilebilir. Ancak hepsini birden sıralamak mümkün olmamaktadır. Günümüzde karşılaşılan olaylar genellikle; işe başlamanın vergi idaresine bildirilmemesi, yalın ve eksik beyanda bulunmak, götürü usulden yararlanmak, muafiyet ve istisnalardan yararlanmak, belge düzenlememek ya da gerçeğe aykırı belge düzenlemek, gerçekte var olmayan kişi ve adreslere belge düzenlemek ve bunlara benzer usulsüzlük ve hileler olmaktadır. İnceleme elemanları inceleme yaparlarken söz konusu durumları göz önünde bulundurmak ve çalışmalarına ona göre yön vermek durumundadırlar. Önemi nedeniyle bu işlemlerin daha geniş şekilde ve ayrı

ayrı incelenmesi yararlı olacaktır (87).

1- Satışlarla İlgili Belgelerin İncelenmesi

İnceleme sırasında inceleme elemanlarının yaptıkları işlemlerden biri de yükümlünün satmış olduğu mal ve hizmetlerin tutarlarının kayıt ve defterlere doğru olarak geçirilip geçirilmediğinin kontrolüdür. Kayıtlara yansımayan bu satış işlemlerinin ortaya çıkarılması ile gizlenmek istenen vergilerin belirlenmesi mümkün olacaktır. Genelde yükümlüler satışlarını düşük göstererek dolayısıyla gelirlerini düşük göstermek çabası içine girebilirler. Bunu gerçekleştirmek için de, ya gizli satış yaparlar ya da sahte faturalarla satışlarını mali nitelik taşıyan defterlere yansıtmazlar. Ancak hangi durumda olursa olsun bu hile ve yolsuzluktan ödenmesi gereken vergi gizli kalacak ve bundan devlet zarar görecektir.

Gelir vergisi, kurumlar vergisi ve satışlara bağlı gider vergilerinin uygulamalarında yukarıda anlatılan yolsuzluklara sıkça rastlanmaktadır ve yapılan vergi incelemelerinde ortaya çıkarılan sonuçlar bunu kanıtlar niteliktedir. Uygulamada karşılaşılan bu satış yolsuzluklarını üç aşamada inceleyerek konumuza açıklık getirebiliriz. Bunlar, gizli satış, fatura sahtekarlığı ve uydurma firmalara satışlardır.

- " Gizli satışlarda muhasebeye hiç bir kayıt düşülmez veya hiç bir belge kullanılmaz ya da müşterilere seri

dışı verilen fatura veya makbuzlar yok edilir veya gizlenir. Bu şekilde gizli satış şeklindeki yolsuzlukların muhasebe incelemesi ile ortaya çıkarılması zor bir olaydır. Bazen de mümkün olmamaktadır.

- Fatura sahtekarlığında, satış işlemleri gerçekte fatura edilmiş olur. Ancak faturada fiyat, miktar ya da her ikisi de eksik gösterildiği için faturanın içeriği gerçeğe aykırı olur. İşlemlerin bu şekilde kayıtlara eksik geçirilmesi sonucunda satış hasılatı gizlenmiş olur. Fatura sahtekarlığını içeren hileli davranışlar genelde alıcı ile satıcı arasında yapılan anlaşmalarla gerçekleşir.

- Fatura sahtekarlığının diğer bir şekli de, çifte fatura kullanmadır. Bu şekilde yapılan yolsuzluklarda müşteriye verilen fatura doğru olmakla birlikte, işletmede kalan fatura sureti gerçekleri yansıtmayacak şekilde yeniden düzeltilir. Fakat, gerek bu tarzdaki yolsuzluklar gerekse tamamen kayıt dışı bırakılan satışlarda genelde alıcı yapılan işlemlerden habersizdir.

- Uydurma firmalara yapılan satışlarda ise, gerçekte olmayan işlemlerin hileli faturalar ve muhasebe kayıtlarına göre varmış gibi gösterilmesidir. Uydurma firmalar, günlük tanımı ile "paravan şirketler" çoğu durumlarda ticarethanesi bulunmayan firmalardır (88).

Bu tip firmalar tutmuş oldukları defterlerde gerçek-

(88) Maliye Tetkik Kurulu Neşriyatı, a.g.e., s.59-60.

te var olmayan mal ve hizmetlerin alış ve satış işlemlerini gösterirler ve bu şekilde çalışan firmalarla işbirliği yapan yükümlüler, bunlar namına düzenledikleri sahte faturalarla önceden satın aldıkları ya da ürettikleri malları düşük bedelle satmış ve teslim etmiş görülmürler. Sonuçta, ilgili malları yani satılmış gibi gösterilen malları yüksek bir bedelle el altından başkalarına satarak gerçek hasılatı gizler ve vergi kaybına neden olurlar. Uydurma şirketlerin sahipleri, yapılan bu ikili işlemler sonucu kusuz paylarını alacaklardır. Uygulamada bu tür işlemlerin daha çok karaborsa dönemlerinde görüldüğü de bilinen bir gerçektir.

Günümüzde satış işlemlerinde görülen bu tür yolsuzluklar en küçük işletme birimlerine kadar yayılmaktadır. Faturalarda sahtekarlık yapmaya çekinen, paravan şirketlerle işbirliği yapacak kadar bilgi sahibi olmayan yükümlüler yapmış oldukları perakende satışlarda alıcıya satış belgesi vermeyerek gerçek hasılatlarını gizlemeye çalışmaktadırlar. Bu gibi sahtekarlıkları önlemek amacıyla getirilen vergi iadesi sistemi uygulamada bir derece etkili olmakla birlikte, bunun Katma Değer Vergisi ile birlikte uygulanması alıcı ile satıcı arasında pazarlık yapılmasına neden olmuş ve dolayısıyla K.D.V. ödemek istemeyen alıcıların satış belgesi almamaları sonucu satıcılar gerçek hasılatlarını gizleme olanağına kavuşmuşlardır.

Yine görülen bir gerçek, götürülük koşullarınının tam

olarak denetlenememesi sonucu kendisine götürülük hakkı verilen yükümlülerin bir yerde vergi idaresinin izni ile vergi kaçırmalarıdır. Bazı meslek gruplarının (berberlik, tekel bayiiği, bakkal işletmeciliği v.b.) iş hacimleri ve kazanma durumları doğru olarak belirlenemediğinden, bunların götürülük kapsamında tutulmaları ve daha sonra bu yükümlülerin kontrol edilmemeleri onların sanki bir vergi şemsiyesi altına alınmalarına neden olmaktadır. Götürülük sınırlarının ve vergilerinin düşük olması, kişilere çekici gelmekte ve yakın zamana kadar bir asgari ücretlinin ödediği gelir vergisinin altında bir vergi ödemek isteyen yükümlüler artmaktadır.

Yükümlülerin vergi gizlemelerine yardımcı olan diğer bir konu da, işletmelere hazır mal satan devlet işletmelerinin vergi idaresi ile sürekli bir ilişki içinde bulunmalarınıdır. Zaten satış işlemlerinde sahtekarlık yapma yolunu benimsiyen yükümlüler, normal koşullarda belirlenememektedir. Ancak devlet işletmelerinin bu işletmelere yaptığı satışların incelenmesi ve buna paralel olarak, incelemeye alınan yükümlülere ait kayıtlardaki satış işlemlerinin karşılaştırılması vergi inceleme elemanlarına bazı ip uçları verebilecektir.

Bu ve bunlara benzer örnekler çoğaltılabilir. Ancak yine de kesin bir çözümün bulunması vergi idaresinin gücünü aşan bir durumdur. Her alıcının ve satıcının peşine bir vergi memuru takılamıyacağına göre yapılacak en doğru şey ve

alınacak en etkin önlem alıcı ve satıcıların bilinçlendirilmesidir. Kişilerin vergi konusunda yeterince aydınlatılmaması, toplumun vergi konusundaki değer yargılarının kolay değiştirilememesi her durumda vergi kayıplarının artmasına neden olabilecektir.

2- Alışlarla İlgili Belgelerin İncelenmesi

Alış işlemlerinin saptırılması sonucu yapılan vergi gizlemeleri, daha çok alış faturalarının kayıt dışı bırakılması ya da yüksek bedelle kayıtlara geçilmesi ile olur. Bazen alış iskontalarının kayıtlarda gösterilmemesi sonucunda da vergi gizlemeleri yaratılmaktadır (89).

Kayıt dışı alışlarla izlenen amaç, gizli satışların alış yolu ile maskelenmesidir. Gerçekten yapılan hileli işlemler, işletmelerin defterlerinde ve mal giriş ve çıkışına ait kayıtlarında görülmeyeceği için bunların belirlenmesi mümkün olmayacaktır. Hatta bazen ambar kayıtlarından bulunup çıkarılması zor olduğundan, inceleme elemanları bu işlemler karşısında çaresiz kalarak başarısız olacaktır (90). Uygulamada sıkça görülen alışların kayıt dışı bırakılması durumu, vergi idaresinin yeterli denetim gücüne sahip olmaması nedeniyle daha da yaygın bir hal almaktadır. Vergi kaybına neden olmak düşüncesinde olan yükümlü, hiç bir şey yapamadığı durumda bu yola başvurabilmektedir. Bu gibi durumlarda eğer yükümlü alışlarını defter tutmayan kişiler-

(89) AKDOĞAN , a.g.e., s.29.

(90) Maliye Tetkik Kurulu Neşriyatı, a.g.e., s.60.

den ya da götürü vergiye tabi olan yükümlülerden gerçekleştiriyorsa, vergi idaresinin yapabileceği birşey hemen hemen kalmamaktadır. Bu nedenledir ki, ülkemizde büyük çaplı vergi kayıpları görülmektedir. Tarıma dayalı sanayinin yaygınlığı, tarım kesiminin çoğunlukla vergilendirilememesi, çoğunluk çiftçilerin vergi dairelerine kayıtlı olmamaları, alışlarını bu kesimden gerçekleştiren işletmelerin daha rahat vergi gizlemelerine yardımcı olmaktadır. Uygulamada her ne kadar bu gibi kişilerden yapılan alışlarda müstahsil makbuzu kullanma zorunluluğu yasalarla getirilmişse de bu belgelerin doğruluğu tartışılır durumdadır.

Alışların yüksek bedelle kayıtlarda gösterilmesi alış yolsuzluklarının bir başka yönüdür. Bu tür işlemlere gerek duyulmasının nedeni kuşkusuz gizlenemeyen ve bu nedenle yüksek rakamlara ulaşan satış tutarlarının oluşturacağı yüksek matrahın düşürülmesidir. Yükümlüler bu şekilde karlarını daha düşük göstererek daha az vergi vermek yoluna gideceklerdir.

Uygulamada bu tür işlemlerin daha çok deftere tabi olmayan ya da defter tutmayan kişilerle, işletme sahipleri arasında olduğu görülmektedir. Yani, satıcı durumunda olan götürü vergiye tabi yükümlüler ve vergiye tabi olmayan kişiler sattıkları malın bedelini yüksek göstermek suretiyle düzenledikleri faturayı alıcıya verirler. Bu alıcılar da olduğundan yüksek bedelle hazırlanmış faturaları kayıtlarında göstererek, bu şekilde vergi gizleme olanağı bulacaklardır (91).

Aynı uygulamanın bir başka şeklini de, tarımsal ürünlerin alımında görmek mümkündür. Tarımsal üreticilerden düşük fiyatlarla yapılan alımların verilen makbuzlarda yüksek gösterilmesi bu ürünlerin maliyetini şişirecek ve satıştan doğan karın gizlenmesine olanak verecektir. Alım güçlerinin fazlalığı, alacaklarının bulunması, ileride açabilecekleri krediler gibi nedenlerle üretici üzerinde önemli etkileri bulunan söz konusu ürün alıcıları, belirtilen uygulamalar sonucu büyük vergi kayıplarına neden olabilmektedirler (92).

Alış iskontalarını kayıt dışı bırakmak suretiyle alış işlemlerinde sahtekarlık yapmak yine uygulamada görülen diğer bir yoldur. Bu yolsuz hareketler, bayiilerce fatura dışında kabul edilen indirimlere ait tutarların işletmenin muhasebesine iletilmeden, iş sahibi yükümlü tarafından tahsil olunması şeklinde olur. Bu yolsuzluk katagorisinde, satıcıların satış yapılan tüccarın adına ödedikleri komisyonlara da gösterebiliriz. Muhasebeye iletilmeksizin tahsil suretiyle vergiden gizlenen indirim ve komisyonlar bazı durumlarda büyük miktarlara ulaşır (93).

Görülüyor ki satış işlemlerinde yapılan yolsuzluklar sonunda çok geniş çaplı vergi kayıpları oluşabilmektedir. Uygulamada koşulların uygun olması yükümlülere rahat hareket etme serbestisi sağlamaktadır. Bütün bu bilinen gerçekler karşısında, yükümlülerin cezalandırılması için gerekli

(92) AKDOĞAN , a.g.e., s.30.

(93) Maliye Tetkik Kurulu Neşriyatı, a.g.e., s.61.

kanıtların bulunamaması, vergi idaresini çaresiz duruma sokmaktadır. Tarım ve hayvancılığa dayalı üretim yapan kesimin etkin vergilendirilememesi sonucu devletin doğrudan vergi kaybına uğradığı görülmektedir. Buna rağmen, yukarıda anlatılan nedenlerle bu kesimin dolaylı olarak vergi kaybına neden olması, bu konu üzerine zaman geçirmeden gidilmesi gereğini doğurmaktadır. Tersi durumda, tarım kesimi ile birlikte tarım ürünlerini girdi olarak kullanan işletmelerin etkin olarak vergilendirilmesi mümkün olamayacaktır.

3- İlgili Dönemde Yapılan Giderlerin İncelenmesi

İşletme giderlerinin olduğundan fazla gösterilmesi suretiyle karın azaltılması ve bu yolla vergi kaçırılması, vergi incelemelerinde görülen yolsuzluk yöntemlerinden biridir. Büyük kolaylıkla gerçekleştirilen, görünüşte gider arttırımı yolsuzluğu, vergi inceleme elemanlarınca zor belirlenen bir olaydır. Bu zorluklar genelde, gider hesaplarının karmaşıklığından ve dönem sonunda kapatılıp örtbas edilmesinden kaynaklanır (94).

İlgili dönemde yapılan giderlerin fazla gösterilmesi ve bu giderlerin de malın satış fiyatına eklenmesi, satılan malın maliyetinin hesaplarda yüksek görülmesine neden olacaktır. Daha sonra yüksek bedelle satılan mallardan elde edilen hasılatla, bilerek yükseltelen malın maliyeti ara-

(94) AKDOĞAN , a.g.e., s.30-31.

sında kalan gayrisafi kar az gösterilerek, bu kar üzerinden ödenen vergiler de gizlenmiş olunur. Bu yönteme uygulamada hemen hemen birçok yükümlü tarafından başvurulmaktadır. Yapılmasındaki amaç hiç kuşkusuz gerçek hasılatı ve geliri düşük gösterip daha az vergi vermektir.

Vergiyi gizlemek amacıyla yukarıda anlatılan yöntemlerle her türlü işletme giderini gerçeğe aykırı olarak göstermek mümkün olabilmektedir. İşçilik giderlerini de bir maliyet unsuru olarak kabul ettiğimizde, endüstri ve bayındırlık işlerinde sıkça karşılaşılan bir durumu görürüz. Bu; ücret bordrolarında işçi ücretlerini yüksek göstermek ya da gerçekte olmayan kişilerin işçi olarak gösterilmesi şeklinde olur. Yine, gider yükseltmelerinde görülen bir durum; dışarıya yaptırılan onarım işlerinde yükseltilmiş bedelli faturaların alınmasıdır. Ayrıca bu onarım işleri, dış ülkelere yaptırılıyorsa, bu şekilde yapılacak yolsuzluktan elde edilen kazanç, yalnızca vergi kaçırmak olmayacak aynı zamanda döviz çıkarı da sağlanmış olacaktır (95).

Vergi inceleme elemanlarının incelemeler sırasında göz önünde bulundurmak zorunda olduğu diğer bir konu da, "amortismanlar" dır. Uygulamada görülen, amortismanına tabi malların işletme hesaplarına bilerek yüksek bedellerle geçirilmesidir. Yükümlüler yüksek gösterdikleri amortismanına tabi malların bedellerini kanunda gösterilen şekle uygun olarak yıllar itibariyle kısım kısım gider olarak defterle-

(95) Maliye Tetkik Kurulu Neşriyatı, a.g.e., s.63.

rine kaydederler ve bunun sonucu, suni olarak arttırılan giderler sayesinde vergi kaçırma olanağına kavuşurlar.

İşletme giderleri ile ilgili diğer bir yolsuzluk şekli de, aktifleştirilmesi gereken bazı harcamaların çalışma giderleri arasına kaydedilmesidir. Bunun daha ince bir şekli, yapılan harcamaların gerçek kayıtlarda doğru olarak gösterilmesi yani yatırım servetlerinin borçlandırılması, fakat anılan kayıtların büyük deftere geçirilmesinde kasıtlı bir yanlış yapmak suretiyle genel giderlere geçirilmesidir. Bu davranış kuşkusuz mizanı da, mizanın yevmiye defteri toplamlarına uygunluğunu da bozmaz. Bundan başka, fazlaca kullanılan bir yolsuzluk şekli;"ücretlerin, özellikle yolculuk ve temsil giderlerinin yüksek tutulması, aydınlatma, haberleşme ve ısıtma giderlerine ait faturaların mükerrer kaydedilmesi" olmaktadır.(96).

Yukarıda anlatılanlar, giderlerde yapılan yolsuzlukların işletmeyi ilgilendiren yönünü yansıtmaktadır. Oysa, gider işlemlerinde yapılan yolsuzlukların gözden uzak tutulmaması gereken bir başka yönü vardır. Bu da, ödenecek vergiyi azaltmak amacıyla işletme sahibinin yapmış olduğu özel harcamaların işletme giderleri içinde gösterilmesidir. Özel giderlerin işletme giderlerinin içinde gösterilmesi daha çok sermaye şirketlerinde görülmektedir. Kişilerin bu tipteki şirketlere yönelmesinde kuşkusuz bu avantajların da önemli rolü vardır.

(96) A.g.e., s.64.

Vergi incelemeleri sırasında açıkça görülmeyen bu giderler, çoğunlukla genel giderler hesabına alınırlar. Bunların inceleme elemanlarınca belirlenmesi oldukça zor olmaktadır. İşletme sahiplerinin kendileri için yapmış oldukları bu harcamaların belirlenememesi, diğer yolsuzluklarda olduğu gibi, yapılan incelemelerin başarısını ve etkinliğini olumsuz yönde etkilemektedir. Uygulamada sıkça görülen bu yolsuzluklar da, işletme genel giderlerinde gizlenen özel harcamalar, ev giderleri (aydınlatma, ısıtma, haberleşme, su, asansör, kapıcı, kaloriferci, bahçevan vb), kişisel harcamalar (yolculuk, konuk ağırlama, yardım, bağış ve hediyeler) ve mali giderlerdir. (özel sigorta primleri, kişisel borç faizleri).

Bu giderler genelde işletmenin genel giderler hesabında gösterilmekle birlikte, uygun harcamaların imalat işçiliği hesabı ve ücret bordrolarına alındığı da bilinen bir gerçektir. İşletme sahiplerinin başvurdukları başka bir durum da; şirket hesabına alınan lüks otomobillerin kişisel amaçlarla kullanılmasıdır. İşletme sahibinin gerçekte özel hizmetinde kullandığı lüks bir otomobilin alışı şirket üzerine yaptırıldığı gibi bu arabanın bakım ve işletme giderleri ile şöför aylıkları da kuşkusuz genel giderler hesabına geçirilmek suretiyle şirkete ödettirilmektedir. Özel giderlerin işletmeye aktarılmasında uygulanan eski bir yöntem de; işletmecilerin kasadan, kişisel gereksinimleri için çektikleri paraları sonradan kasa noksanı olarak göstermeleridir (97).

İşletmelerde yapılan yolsuzlukların çeşitliliği ve bunların değişik yollarla maskelenebilmesi kargımıza ikinci bir vergi şemsiyesi olayını çıkarmaktadır. Gerçekten sermaye şirketleri vergi şemsiyesi altında mıdır? Bu sorunun kesin olarak yanıtlanması bu aşamada mümkün görülmemektedir. Ancak, yolsuzlukların kanuni görünüm altına sokulabilmesi, işletmelerin vergiden kaçınmaya yönelik bir zemin oluşturduğu inancı ve düşüncesini kuvvetlendirmektedir.

4- İlgili Dönemde Elde Edilen Gelirlerin İncelenmesi

Karını gizlemek, dolayısıyla da vergi kaçırmak isteyen kuruluşlarca yararlanılan bir yol da, gelirlerin gizlenmesidir. İşletmelerin çalışma konularına göre değişmekle birlikte, gizliyebilecekleri gelirleri arasında; satış hasılatı ile olağan dışı ve geçici gelirler önemli yer tutmaktadır (98). Belirtildiği gibi satış işlemlerinde fatura kullanmayan işletmelerin bu satışlardan elde ettiği kazançların ortaya çıkarılması, vergi inceleme elemanları için zor bir olaydır. Tahsili mümkün olmayan alacaklar hesabında gösterilen bazı alacakların daha sonra tahsil edilmesi sonucu elde edilen gelirlerin de kayıtlara alınmaması söz konusu olabilmektedir. Böyle durumların saptanması oldukça güçtür.

İşletme sahiplerininin bu yöntemi kullanıp vergi gizlemesine gitmeleri ilk bakışta avantajlı görülmekle birlikte, bir dönem içinde sıkça yapılan bu işlemler kasa hesabı-

(98) AKDOĞAN , a.g.e., s.31.

nın devamlı alacak vermesine neden olabilecektir. Bu da, sonuçta dikkat çekecek ve ortaya çıkan bu durumun kanıtlanması sonucunda, yapılan incelemeler işletme aleyhine sonuçlanabilecektir. Bu nedendir ki adı geçen yöntem işletme sahiplerince her zaman kullanılmaktadır (99).

Yukarıda anlatılanların dışında, işletme sahiplerinin rahatlıkla gelir gizleyebilmeleri, daha çok yatırım mallarının satın alınmasında olmaktadır. Bu da fatura dışı özel indirimlerdir. Ayrıca alınan komisyonların muhasebeye aktarılmaması sonucunda da gelir gizlemesi gerçekleştirilebilir. Bütün bunlar, kayıtlara geçmeyen, kişiler arasında özel olarak gerçekleştirilen durumlar olduğu için, bunların ortaya çıkarılması, denetimlerle değil, ancak ihbarlarla mümkündür.

5- İncelenecek Diğer İşlemler

Vergi incelemelerinde; alış, satış, gelir ve gider işlemlerinin öncelikle ele alındığı görülmektedir. Bu işlemlere öncelik verilmesinin nedeni, kuşkusuz daha geniş tabanda uygulama alanı bulmalarıdır. Ancak, vergi gizlemesine neden olan olayları, yalnızca buralarda aramak yanlışır. Bunlara ek olarak, dış ticaret yolsuzlukları ve muhasebe hata ve hilelerini de ele almakta yarar vardır.

- Dış ticaret yolsuzluklarında iki amaç görülmektedir. Bunlardan birincisi; karı yabancı ülkelere kaçırmak, diğeri de gümrük vergilerini eksik ödemektir. Karın yabancı

ülkelere kaçırılmasında kullanılan yöntem; ihracatta satış bedellerini düşük göstermek, ithalatta ise alış bedellerinin yüksek gösterilmesidir. Bu şekilde ihracat tutarının bir kısmı dış ülkede kalacak, ithalatta ise gerçek tutarının üzerinde bir bedel ödenecektir (100). Daha sonra bu farklar ihracatçı ya da ithalatçının kendi özel hesaplarına yatırılarak vergi gizlemesi gerçekleştirilebilecektir.

Gümrük vergilerinin eksik ödenmesinde uygulanan yöntem tamamen farklıdır. Çünkü, bu kez ithal edilen malların değerleri düşük gösterilir ve bu değer üzerinden ödenen vergi de dolayısıyla düşük yani eksik ödenmiş olacaktır. Bu kaçakçılık şeklinin uygulanması yerli ve yabancı şirketlerin birlikte, özel anlaşmaları ile mümkündür. Ancak burada eksik gümrük vergisi ödeyen yükümlü aynı zamanda yüksek gelir vergisi ödemek zorunda kalabilir. Yani, yükümlü düşük gümrükle ithal ettiği malların gerçek karlı durumuyla sattığında, düşük gösterilen alış bedeli ile yüksek olan satış bedeli arasındaki kazanç farkı yükselebileceğinden, yükümlü yüksek vergi vermek zorunda kalacaktır. Bunu önlemek için de satış yolsuzluğuna gidecektir (101).

- Muhasebe hata ve hileleri uygulamada iki yolla yapılmaktadır. Bunlar, formaliteye dayalı yöntemler ve maddi hatalara dayalı yöntemlerdir. Formaliteye yani kurallara dayalı olarak yapılan hata ve hileler bilindiği gibi hatalı

(100) Maliye Tetkik Kurulu Neşriyatı, a.g.e., s.61.

(101) A.g.e., s.62.

defter tutma ya da belgelere ait şekli usulsüzlüklerdir. Bunların inceleme sırasında ortaya çıkarılması oldukça kolaydır. Bu nedenle bu tip hata ve hilelerin kasdi olmadığı düşüncesiyle yükümlüye ağır yaptırımlar uygulanamaz. Ancak maddi hatalarda olay farklıdır. Çünkü, bu tip hata ve hilelerin kasdi olarak vergi kaybına neden olmak amacıyla yapıldığı düşüncesi yaygındır. Uygulamada bu tip hataların ve hilelerin kasıtlı olmadığı düşüncesi ile, yükümlülerin uyarılması yoluna gidildiği görülmektedir. Ancak bu hata ve hilelerin yinelenmesinde verilen cezalar oldukça ağırlaştırılmaktadır. Hatta yükümlü vergi kaçakçısı olarak görülür ve cezalandırılır.

II- VERGİ İNCELEMESİNDE ETKİNLİĞİN SAĞLANMASI

A- ETKİNLİĞİ BELİRLEYEN FAKTÖRLER

Bu anlataılanların, yapılan açıklamaların ışığı altında ortaya çıkan sonuç, bazı yükümlülerin mevcut düzen içerisinde, gerek yasaların görünümü altında, gerekse yasalara aykırı olarak her türlü yolsuzluğu deneyerek vergi kaçırdığı gerçeğidir. Bu yolsuz davranışlar karşısında, vergi idaresinin ne derece etkin olduğu, vergi inceleme elemanlarının incelemeler karşısındaki başarısıyla ortadadır. Gerçekten yapılan incelemeler başarılı mıdır? İncelemeler sonucu ortaya çıkarılan vergi kaçakları gerçeği yansıtmakta mıdır? Bu soruların yanıtı kuşkusuz tartışılır. Bugün vergi incelemelerinde etkinliği sağlayan faktörlerin başında

inceleme elemanlarının seçimi ve sağlanan olanaklar gelmektedir. Daha sonra inceleme elemanlarına yardımcı olacak diğer faktörler yani vergi mevzuatının etkinliği, teknolojik olanaklar, incelemelerin yaygınlığı ve tekrarı önemli yer tutmaktadır.

1- İnceleme Elemanlarının Seçimi ve Sağlanan Olanaklar

En önemli kamu hizmetlerinden biri sayılan vergi incelemesi, ne derece eğitim ve sistemli çalışmayı gerektiriyorsa, aynı derecede vergi inceleme elemanının kişiliğine de bağlı bir iş olarak kabul edilir. İnceleme elemanının karakteri, görev anlayışı, sorumluluk anlayışı, meslek idealizmi ve yükümlülerle ilişkilerinde ortaya çıkan kişiliği genel kültürüne bağlı olarak iş yaşamının koşulları içinde oluşur. İnceleme elemanının dürüst olması, haklılık içinde davranması görev anlayışı ve tarafsızlığının gereğidir. Bu işi, bir uzmanlık işi derecesine yükselten faktörlerin başında, inceleme yapanların kişilikleri gelmektedir (102).

Yukarıda anlatılanların ışığında görülen odur ki, vergi incelemelerinde görev yapacak elemanların seçimi başlı başına bir konudur. Tanımlanan kişilikte elemanların bulunması ve bunların bir idealizm içinde yetiştirilmeleri, uzun ve sabırlı çalışmaları gerektirmektedir. Ülkemizde, incelemeler konusunda en titiz şekilde yetiştirilenler kuş-

(102) BÖLÜKBAŞI , a.g.e., s.153.

kusuz Hesap Uzmanları, Maliye Mufettişleri ve Gelirler Kontrolörleri'dir. Bu elemanların sıkı elemelerden geçirilmesi, daha sonra yoğun çalışma ve eğitim programlarına alınması, bu konu üzerinde önemle durulduğunun açık göstergesidir. Ancak, bunların yanında illerdeki vergi kontrol memurlarının işe alınmaları, eğitimleri ve çalışma olanakları istenilen düzeyde değildir. Tabii ki bunda bir kasıt aranması söz konusu değildir. Günümüzde, daha önce belirtildiği gibi görev bilincine sahip, idealist ve sağlam karakterli kişilerin az bulunduğu da bir gerçektir. Bu kişilerin ekonomik koşullar altında ezilmesi, onların idealist düşüncelerinin yok edilmesine ve kişisel çıkar peşinde koşmalarına neden olacaktır. Yine, politik oyunlar sonucu hak etmediği yerlere gelen kişilerin vergi denetim ordusu içinde yer almaları, kısmen de olsa başarısızlıklara neden olmaktadır. Tüm bu ve buna benzer nedenlerle, vergi inceleme yetkisine sahip elemanların seçiminde çok dikkatli davranmak gereklidir. Bunun yanında, seçilen bu kişilerin en iyi şekilde yetiştirilmesi ve etkin olmalarını sağlayacak olanaklara kavuşturulması ayrıca önem taşır.

Vergi inceleme elemanlarına sağlanan olanaklar neler olmalıdır? Kuşkusuz bu kişilerin öncelikle ekonomik yönden baskı altında kalmasına neden olan ekonomik bozuklukların düzeltilmesi gereklidir. Parasal yönden desteklenen elemanların rüşvet gibi olaylara tenezzül etmesi en azından azaltacaktır. Uygun çalışma ve eğitim ortamlarının genişletil-

mesi, dışarıdan gelebilecek olası baskılar karşısında inceleme elemanlarının koruma altına alınması, yapılan incelemelerde bir takım kayırmaları ve başarısızlıkları önleyecektir. İnceleme elemanlarının iş kollarına göre ayrılması ve bunların bu açıdan eğitilip yine uzman oldukları alanda inceleme yapmalarının sağlanması, incelemelerin çabukluğu ve başarısı için önemlidir. Vergi inceleme elemanlarına bu ve buna benzer olanakların sağlanması, incelemelerin etkin şekilde sonuçlanmasına yardımcı olacaktır. Ancak bugün sayıca çok yetersiz olan inceleme elemanları ile yapılan vergi denetimleri ne kadar etkin ve başarılı olacaktır? Bilgisel ve kişisel niteliklerin devamlı olarak değiştiği dünyada, hatta ülkemizde yeterliliğin sağlanması uzun zaman alabilecektir.

2- Vergi Mevzuatının Etkinliği

Bir ülkenin vergi düzeni, teori ve sistem bakımından ne kadar tam ve koşullar da ne kadar uygun olursa olsun, uygulamaların gereği gibi yürütülmediği durumda, istenilen verimin sağlanması çok güç olacaktır. Başka bir anlatımla, hükümlerin yasalarda en iyi şekilde yer alması yeterli olmayıp, bu kanun hükümlerinin olaylara tam olarak uygulanması gerekmektedir. İster mevzuat yapısı, isterse uygulanışı açısından bakılsın her iki durumda da ülkemizde bir çok çıkmazlara rastlamak olanağı vardır (103).

(103) AKDOĞAN , a.g.e., s.125.

Giriş bölümünde de değinildiği gibi, toplumların zaman içerisinde sürekli olarak değiştiğini gözlemekteyiz. Bu değişim içerisinde, toplumsal yaşamın düzenlenmesinde araç olarak kullanılan ve toplumun gereksinimlerinden kaynaklanan diğer yasalar gibi, vergi yasalarının da toplumun gelişen koşullarına göre ayarlanması ve uygulamaya sokulması kaçınılmaz bir gerekliliktir. Yıllardır enflasyonla içiçe yaşayan ülkemizde ise, vergi yasalarındaki değişimlere daha çok gereksinim duyulmaktadır. Öncelikle vergi idaresi açısından önemli olan konu, vergi tahsilatının taksitlere bağlanması ve bunun sonucu enflasyon karşısında eriyip giden vergi gelirleridir. Gerçekten de günün koşullarına uygun olarak değiştirilemeyen vergi yasaları nedeniyle devlet büyük vergi kaybına uğramaktadır. Örneğin, 1987 yılında elde edilen gelirin vergisi 1988 yılının Mart ayında belirleniyor ve verginin son taksidi 1988 yılı sonunda ödenmektedir. Yani, 1987 yılının ilk ayında elde edilen gelir vergisi nerede ise iki yıl sonra ödeniyor. Tabii bu arada ülkenin iki yıllık enflasyonunu ve enflasyonla değeri azalan vergi gelirlerini hesaplamakta yarar vardır. Yine, uygulamada görülen durum, vergi cezalarının enflasyon nedeni ile etkisiz duruma gelmesi ve caydırıcılık etkisinin kalmamasıdır. Yapılan denetimler sonucu vergi kaybına neden olmaları sebebiyle cezalandırılan yükümlülerin vergi yasalarında yer alan cezalardan fazlaca etkilenmedikleri gözlenen bir durumdur. Cezalandırıcı ve caydırıcı etkisi kalmayan yasaların yürürlükte kalması, vergi inceleme-

leri ve kontrollerinin etkinliğini en aza indirmekte ve vergilerin ekonomik, sosyal ve mali yönden işlevlerini yerine getirememesine neden olmaktadır.

Görüldüğü üzere sorunlar ortadadır. Bu sorunların çözümü için kullanılacak yöntemler de bellidir. Ancak bütün bunlara karşın etkin bir mücadeleye gidilmemesinin ya da en azından geç kalınmasının nedenleri arasında politikacıların oy kaygılarını göz ardı etmemek gerekir. Genelde ülkemiz politik yaşamı koalisyon hükümetlerine sahne olduğundan, bu nedenle sık sık baş gösteren politik istikrarsızlıklar gerekli yasaların zamanında çıkarılmasına engel olmuştur. Bunun yanında deneyimsiz kişilerin politik kayırmalarla önemli noktalara getirilmesi ve bu kişilerin aldıkları isabetsiz kararları da gösterebiliriz. Ancak, hangi nedenlerle olursa olsun vergi mevzuatının etkinliğini azaltacak unsurlar ortadan kaldırılmadıkça vergi verimliliği, vergi adaleti ve vergi denetiminde etkinlik kavramları hiç bir zaman dayanak bulamayacaktır.

Vergilerdeki adalet prensibi değişen koşullara ayak uyduramadığı için uygulamada adaletsizlikler görülebilmektedir. Götürülük koşullarının her yıl belirlenememesi, ayrıcalık ve bağışıklık sınırlarının uzun yıllar aynı kalması, bir kesim yükümlünün hiçe yakın bir miktarda vergi vermesine neden olurken, diğer kesim yükümlülerin adaletsizce vergilendirilmesine neden olmaktadır.

3- Teknolojik Olanaklar

Ekonomik yapının sürekli gelişmesi, yükümlü sayılarının her geçen gün artış göstermesi, bunun yanında devletin vergi gelirlerine daha fazla gereksinim duyması, vergi idaresini daha etkin önlemler almaya yöneltmiştir. Bu önlemlerin başında teknolojik olanaklardan yararlanmayı yani bilgisayar sistemine geçişi görmekteyiz. Bugün diğer gelişmiş ülkelerde başarıyla uygulanan bu sistem sayesinde yükümlülerin denetimi daha kolay yapılmaktadır.

Vergi incelemelerinde bilgisayar kullanımının sağladığı avantajlar içinde en önemli görüleni, incelenecek beyanların seçimidir. Gerçekten, incelenecek beyanların seçiminde büyük ölçüde yararlanan bilgisayar sistemi, ayrıca beyanlardaki matematiksel hataları saptamakta, vergiler için ödeme emri bile düzenleyebilmektedir. Derinlemesine bir vergi incelemesi yapamamakla birlikte, bu sistemin vergi inceleme sisteminde kullanılması, inceleme oranının artışına yol açtığından, yükümlüler üzerinde psikolojik etki yarattığı gibi, beyanların çeşitli yönlerden ayırım ve incelemesinin yapılabilmesi nedeniyle büyük zaman tasarrufuna olanak sağlayabilmektedir. Ayrıca bilgisayar sisteminin modern arşivleme ve bilgi depolama amaçlarında kullanılması vergi incelemesi açısından çok önemlidir (104).

Yapılan araştırmalarda ortaya çıkan bir olayı değerlendirdiğimizde, vergicilikte bilgisayar sisteminin ne kadar

(104) A.g.e., s.128-129.

önemli olduğu anlaşılmaktadır. 1987 yılında Sakarya ve Eskişehir illerinde yapılmış olan bir araştırmada, geçmiş yıllara ait bir takım veriler istenmiş ancak vergi dairelerindeki yetkililer bu bilgilerin mahzende depolandığını ve istenilen bilgilerin çıkarılıp verilmesinin zor, hatta mümkün olmadığı belirtilmiştir. Gerekçe olarak da istenilen bilgilerin belirli yıllara ait belgeler içinde olduğu ve ilgili belgelerin 1984 yılında imha edilmek üzere kağıt fabrikalarına gönderildiği, sonraki yıllara ait verilerin çıkarılması için de ayrıca personelin görevlendirilmesi gerektiği, bunun da yetersiz eleman nedeniyle gerçekleştirilemeyeceği bildirilmiştir. İlgili olayda görülen aksaklıkların klasik arşivleme yöntemleriyle giderilmesinin olanaksız duruma geldiği ve bu nedenle de bilgisayar sistemine geçişin zorunlu bir durum olduğu ortaya çıkmaktadır.

4- İncelemelerin Yaygınlığı ve Tekrarı

"Beyannameli yükümlülerin her yıl ancak % 2,5 kadarının incelenebilmesi, vergi denetiminin yeterli olmadığına çok açık bir göstergesidir. Yalnızca beyannameli yükümlülerinizin eksik ödediği verginin her yıl devlet bütçemizin 1/4'ü kadar olduğu yolunda güvenilir hesaplama ve iddialar vardır. Bu sonucun belirmesinde vergi denetiminin yeterli olmamasının önemli bir rolü vardır. Ancak vergi denetiminin sayı olarak arttırılması sorunu tek başına çözümlenemeyecektir (105)."

Vergi incelemelerinde ve inceleme ile ilgili araştırmalarda görüldüğü üzere, vergi idaresinin sahip olduğu olanaklar çerçevesinde yapılan vergi incelemeleri yetersiz düzeydedir. Vergi incelemelerinin, ulaşılmak istenen amaçlar doğrultusunda etkin olabilmesi için incelemelerin yaygınlaştırılması ve yükümlülerin zaman aşımı süresi içinde bir kaç kez incelemeye alınması gereklidir. Bunun için de Bakanlık düzeyinde vergi inceleme elemanlarına gerek duyulduğu kadar, bölgeler dahilinde yetiştirilecek inceleme elemanlarına da gerek duyulacaktır. Ancak o zaman vergi incelemeleri yaygın hale getirilebilir ve yükümlüler en az bir kere olmak üzere incelemeye alınabilirler.

Gelişmiş ölkelerde, bölgesel vergi inceleme örgütleri ve Serbest Hesap Uzmanları kuruluğu ile gerçekteştirilmeye çalışılan söz konusu yaygınlaşma ölkemiz açısından da son derece önemlidir. Gerçi ölkemizde Defterdarlar, Vergi Dairesi Müdürleri ve Vergi Kontrol Memurları bölgesel bakımdan vergi inceleme görevlerini yüklenmişlerdir. Ancak, özellikle Defterdarlar ile Vergi Dairesi Müdürlerinin bu görevlerinin kağıt üzerinde kalması, Vergi Kontrol Memurlarının da Defterdarlıklara bağlılıkları sonucu vergi daireleri ile anlaşmada güçlüklerle karşılaşmaları etkinliklerini azaltmaktadır. Taşra inceleme elemanlarının bu görünümü, bölgesel inceleme örgütlenmesinin yenilenmesini zorunlu bir duruma getirmektedir. Őeklin seçimi kuşkusuz bir tercih sorunu olup, başarısı ölkelerine uygunluğuna bağlıdır (106).

Vergi incelemelerinde etkinliğin sağlanmasına yönelik bir çok eleştiriler ve öneriler ileri sürülmüştür. Bunlar arasında bilgisayar sistemine geçişi savunan, inceleme elemanlarının sayıca arttırılmasını isteyen, illerdeki vergi dairelerine ve defterdarlıklara bağlı elemanların, küçük ve orta boy işletmelerin incelenmesine, merkez inceleme elemanlarını ise büyük boy işletmeleri incelemeye yönelten görüşler mevcuttur. Bu öneri ve eleştirilerin uygulanmasına karşı görüşler de sunulmuştur. Ancak bu öneri ve eleştiriler çoğunlukla ya sözlerde ya da kağıt üzerinde kalmıştır. Bugün uygulamadaki sistem eldeki olanaklardan mümkün olduğu kadar yararlanmak ve bu çerçevede en azından birşeyler yapıldığını göstermek amacını taşımaktadır. Sonuçlar ise ortadadır. Yetersiz vergi gelirleri, yetersiz kamu hizmetleri ve gelişmek için bir kısır döngü içinde dolanıp duran Türkiye.

Hangi konuda olursa olsun sağlam ve etkin bir sistemin oluşturulması ve uygulanması için tüm olasılıkların göz önüne alınması ve olanakların tümüyle seferber edilmesi kaçınılmaz bir koşuldur. Bunun için öncelikle ülkenin ekonomik ve toplumsal yapısının çok iyi belirlenmesi ve bu yapı üzerinde hiç bir kayırma ve hoşgörüyeye yer vermeksizin çalışmaların yapılması gereklidir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ESKİŞEHİR ve SAKARYA BÖLGELERİNDE VERGİ İDARESİNİN GENEL DURUMU ve VERGİ İNCELEMESİ SONUÇLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

I- ESKİŞEHİR ve SAKARYA BÖLGELERİNDE VERGİ İDARESİNİN GENEL DURUMU

Eskişehir ve Sakarya bölgelerinde vergi incelemelerinin hangi koşullar altında ve hangi zeminde gerçekleştirildiğinin ortaya konması, bu iki bölgeye ait verilerin karşılaştırılması ve değerlendirilmesi açısından büyük önem taşımaktadır. Bu nedenle Eskişehir ve Sakarya bölgelerine ait genel bilgilerin verilmesi ve bu bölgelerdeki vergi idaresinin yapısının ve olanaklarının belirlenmesi konunun anlaşılması açısından gerekli görülmektedir. Kuşkusuz bir takım temel özellikleri belirtilmeden iki ayrı bölgeye ait vergi inceleme sonuçlarının değerlendirilmesi ve karşılaştırılması hem anlamsız hem de dayanaksız olacaktır.

A- ESKİŞEHİR BÖLGESİNDE GENEL DURUM

Eskişehir ili İç Anadolu Bölgesinde yer alan ve sana-

yileşmesi yıllar itibari ile gelişme gösteren bir ilimizdir. Tarım kesiminin de ağırlıklı olduğu bu ilde ekonomik yapı içinde tarıma dayalı sanayinin gelişimi de gözlenebilmektedir. Eskişehir ilinin nüfusu 600.000 civarında olmakla birlikte, bu nüfusun yarısını aşan kısmı yani 350.000'i merkez ilçede toplanmıştır. Bu da diğer ilçelerin aynı gelişmeyi göstermediğini ortaya koymaktadır. Halen bu bölgede Defterdarlığa bağlı 6 ilçede faaliyet gösteren 2 vergi dairesi ve 6 mal müdürlüğü bulunmaktadır. Merkezde ise 5 vergi dairesi faaliyet göstermektedir. Eskişehir bölgesinde faaliyet gösteren vergi daireleri şunlardır, "Sivrihisar, Çifteler, Battalgazi, Yunus Emre, Porsuk, Taşbaşı ve İki Eylül vergi daireleridir. Eskişehir bölgesinde yer alan Kurumlar Vergisi, Gelir Vergisi, Götürü Vergi, Katma Değer Vergisi, Damga Vergisi, Dar Yükümlü ve diğer yükümlülere ait sayılar 1984-1985 yılları itibari ile aşağıda verilmiştir.

Tablo - 1

Eskişehir Bölgesi 1984-1987 Yılları Yükümlü Sayıları

Yıl	G.V.	K.V.	Gt.V.	K.D.V.	Dam. V.	Dr. Yük.	Diğ.	Top.
1984	16.100	550	10.964	Bağımlı	1.315	-	22	28.911
1985	27.818	597	9.657	Bağımlı	1.200	-	-	39.272
1986	26.117	636	8.534	13.723	945	-	14	36.246
1987	26.345	741	8.448	Bağımlı	495	1	693	36.773

Kaynak: Eskişehir Defterdarlığı
Gelir Müdürlüğü

Tablo 1'de de görüldüğü gibi yıllar itibari ile yükümlü sayılarında bir artış gözlenmektedir. 1985 yılındaki yükümlü sayısındaki artışı o dönemdeki ekonomik durumun yarattığı etkiye yorumlayabiliriz. Tablodaki yükümlü gruplarını ayrı ayrı incelediğimizde görülen, Kurumlar Vergisi yükümlülerinin yıllar itibariyle artış gösterdiğidir. Bu da sanayileşmenin bu bölgede artış gösterdiği ve yükümlülerin bilinçlenerek şirketleşmeye yöneldiklerini göstermektedir. Gelir Vergisi yükümlülerinin 1984 ve 1985 yılları arasında yaklaşık % 50 oranında artış gösterdiği yine görülen bir durumdur. Bunun için söylenebilecek, yine bu yıllarda ekonomik yapının yarattığı etkidir, diyebiliriz. Ancak bu etkilerin olumlu veya olumsuz olduğunu söyleyebilmek güçtür. Ücretlerin düşüklüğü, işsizlik oranının yüksek olması, kişileri ticaret yapmaya yöneltmiş de olabilir. Götürü usulde vergilendirilen yükümlülerin, yıllar itibariyle sayıca azalmaları ise gerek götürülük hadlerinin yükseltilmesine gerekse eğitim seviyesinin yükselmesine bağlanabilir. Enflasyonla büyüyen fiyatların yarattığı etkilerle ekonomide fiyatlar genel seviyesinin yükselmesi, götürülük hadlerinin yeniden belirlenmesinin gecikmesi, götürülük belirleyen koşulların enflasyonla ermesine neden olmakta ve götürülük sınırlarında kalan yükümlülerin bir süre sonra bu sınırlar dışında kalıp gerçek usulde vergilendirilmelerine neden olabileceği de gözden uzak tutulmamalıdır. Ancak götürü usulde vergilendirilen yükümlü sayısındaki azalış o kadar büyük ölçülerde olmamaktadır. Bu da yükümlülerin bu

usulde vergilendirilmesinin kendileri için kolaylıklar sağlanmasından kaynaklanmaktadır.

Eskişehir bölgesinde yükümlü sayılarının yıllar itibari ile gelişimini inceledikten sonra, bu yükümlülerden tahakkuk ve tahsil edilen vergi gelirleri aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo - 2

1984-1987 Yılları, Eskişehir Bölgesi, Vergi Gelirleri

Yıl-1984 VERGİ TÜRÜ	Tahakkuk Eden Vergi	Tahsil Edilen Vergi	Oran (%)
Kurumlar Vergisi	3.580.755.224.-	3.062.108.244.-	% 85
Gelir Vergisi	17.249.223.894.-	13.983.585.014.-	% 81
Vergi Dışı Nor.Gelirler	1.582.455.336.-	1.221.138.363.-	% 77
Toplam	27.295.352.709.-	22.153.364.020.-	% 81
Yıl-1985 Vergi Türü			
K.V.	6.330.720.551.-	6.043.837.864.-	% 95
G.V.	20.320.288.964.-	17.384.985.677.-	% 85
K.D.V.	5.010.586.314.-	4.136.302.912.-	% 83
V.D.N.G.	2.593.718.573.-	1.979.113.707.-	% 76
Toplam	39.280.651.522.-	33.696.441.658.-	% 86
Yıl-1986 Vergi Türü			
K.V.	9.739.229.749.-	9.510.246.767.-	% 97,6
G.V.	33.520.095.620.-	29.651.024.993.-	% 88,5

K.D.V.	8.983.919.813.-	8.301.911.241.-	% 92,4
V.D.N.G.	9.911.628.762.-	8.507.478.515.-	% 81
Toplam	62.154.873.944.-	55.970.661.516.-	% 90
Yıl-1987 Vergi Türü			
K.V.	17.604.273.392.-	17.139.360.255.-	% 98
G.V.	47.218.435.687.-	43.330.793.486.-	% 92
K.D.V.	14.802.725.143.-	14.085.996.423.-	% 95
V.D.N.G.	14.428.981.748.-	12.139.960.066.-	% 81
Toplam	94.054.415.970.-	86.676.110.230.-	% 92

Kaynak: Eskişehir Defterdarlığı
Gelir Müdürlüğü

Tablo 2 incelendiğinde 1984-1987 yılları arasında Eskişehir bölgesinde yapılan vergi tahakkuk ve tahsilat işlemleri ve bu bölgede vergi gelirlerinin her geçen yıl büyük ölçüde artış gösterdiği görülmektedir. Toplam vergi gelirlerinin tahsil edilme oranının yıllar itibariyle artış göstermesi yine bu bölgede vergi idaresinin sıkı ve disiplinli çalışma içinde bulunduğunun bir göstergesidir. 1984 yılında tahsil edebilme gücü % 81 iken 1987 yılında bu oran % 92'ye çıkarılmıştır. Kurumlar Vergisi tahsilatı 1985 yılında bir önceki yıla göre % 100'e yakın bir artış gösterirken bir sonraki yıl bu artış % 50 oranında gerçekleştirilmiştir. Bu artış sonraki yıllarda yine bir önceki yıllara göre % 100'e yakın bir artış hızına ulaşmıştır. Gerek Kurumlar Vergisinde gerekse diğer vergi türlerinde görülen vergi geliri artışlarının nedenlerinden biri olarak yıllar

itibariyle artış gösteren yükümlü sayılarını ve enflasyon nedeniyle yükselen fiyatlar genel seviyesini gösterebiliriz. Kuşkusuz bu vergi gelirleri artışları, yıllık % 50'nin üzerinde seyreden enflasyon sonucu gerçek değerlerini koruyamamaktadır. Bu konumuz dışında ekonomik ve mali bir sorundur. Bizi ilgilendiren Eskişehir bölgesindeki vergi idaresinin gerçekleştirdiği vergi tahsilat oranındaki artıştır.

Eskişehir bölgesinde vergi idaresinin başarılı çalışmalar verdiğini gösteren bu sonuçlardan sonra yine bu bölgede vergi idaresinin, vergi kanunlarının uygulamalarının kontrolü için gösterdikleri çabaları da göz ardı edemeyiz. İlgili bölgede vergi idaresinin yapmış olduğu yaygın yoğun denetimlerin genel görünümünü bir tabloda gösterip yorumlamak bu bölgede vergi idaresinin genel durumunun ortaya konmasında yararlı olacaktır.

Tablo - 3

Eskişehir Bölgesi'nde 1984-1987 Yıllarında Gerçekleştirilen Yaygın Yoğun Denetimlerin Genel Görünümü

Yıllar	Denetlenen İşyeri Sa.	Düzenlenen Tutanak Sa.	Cezalı Olanlar	Cezasız Olanlar	Kesilen Ceza Mik.
1984	3.443 adet	3.410 adet	-	-	2.424.824.
1985	19.635 adet	19.006 adet	7.946 ad.	11.060 ad.	34.752.961.
1986	51.429 adet	35.566 adet	7.946 ad.	27.620 ad.	184.333.254.
1987	91.983 adet	90.638 adet	8.628 ad.	72.010 ad.	173.448.240.

Kaynak: Eskişehir Defterdarlığı
Gelir Müdürlüğü

Eskişehir bölgesinde vergi idaresince yapılan yaygın yoğun denetimler sonucu, vergi idaresi yıllar itibariyle sayıları her yıl daha fazla artan miktarda yükümlüyü denetleme olanağı bulmaktadır. Tablo 3'de görüldüğü gibi 1984 yılında denetlenen yükümlü sayısı 3443 adet iken sonraki yıllarda bu sayı çok büyük rakamlara ulaşmıştır. Ayrıca 1984 yılında kesilen ceza miktarı 2,5 milyona ulaşmadığı halde 1987 yılında bu rakam 180 milyon sınırına varmıştır. 1984 yılı rakamlarını baz olarak aldığımızda vergi idaresinin 4 yıl içinde yaygın yoğun denetimlerde büyük aşama kaydettiğini görüyoruz. Gerçekten de son yıllarda vergi yasalarında yapılan değişiklikler sonucu, vergi idaresi bu konuya daha fazla eğilmiş ve gerekli önlemleri almıştır.

Vergi daireleri, yükümlülük kaydı bulunanları ve yükümlülük vasıflarını taşıdığı halde vergi dairelerine bildirilmeyen yükümlülükleri ortaya çıkarmak, yasalara uygun olarak davranıp davranmadıklarını belirlemek ve yükümlülerin sürekli kontrol altında tutulmalarını sağlamak amacıyla bünyelerinde yaygın yoğun denetim örgütlerini kurmuşlardır. Ancak bu örgütler, gerek yasal dayanaksızlıklar gerekse maddi olanaksızlıklar nedeniyle istenilen performansı gösterememişlerdir. Son yıllarda bu yetersizlikleri gidermek amacıyla yeni personel alımına gidilmiş ve hatta bazı bölgelerde sözleşmeli denetim elemanları dahi göreve alınmıştır. Eskişehir bölgesinde gerek vergi dairesi personeli gerekse defterdarlığa bağlı diğer servislerin personelleri bölgede etkin bir yaygın denetim gerçekleştirmek amacıyla seferber edilmektedir. Bu

bölgede yapılan denetimlerde görevlendirilen yaygın yoğun denetim elemanları; özel yoklamaya yetkili elemanlar, vergi kontrol memurları, yoklama yetki belgesi verilen elemanlar ve yoklama memurlarıdır. Yapılan araştırmada 1987 yılında 743 adet denetim elemanı görevlendirilmiştir. Bunların 125'i özel yoklama yetkili elemanlar, 19 kişisi vergi kontrol memuru, 413'ü yoklama yetkisi verilen elemanlar ve 186'sı da yoklama memurlarıdır. Bu 743 kişilik denetim ordusu 1987 yılında 91.983 adet yükümlüyü denetlemiş ve 173,5 milyona yakın ceza kesmiştir.

Tablo - 4

1984-1987 Yıllarında Eskişehir Bölgesi Denetim Elemanlarının Sayıları

Yıllar	Özel Yoklama Yetkili E.	Vergi Kont. Memuru	Yoklama Yet.Bel.	Yoklama Memuru	Toplam
1984	-	13 ad.	-	-	13 ad.
1985	-	18 ad.	-	-	18 ad.
1986	-	20 ad.	-	-	20 ad.
1987	125 ad.	19 ad.	413 ad.	186 ad.	743 ad.

Kaynak: Eskişehir Defterdarlığı
Gelir Müdürlüğü

Tablo 4'de görüldüğü gibi Eskişehir bölgesinde yapılan yaygın yoğun denetimlerde vergi kontrol bürosu elemanları büyük ölçüde yararlı olmuşlardır. 1984 yılında 13 adet vergi kontrol memuru 3443 adet yükümlüyü denetlemiş ve 2.424.824TL. ceza salmıştır. Yine 1985 yılında 18 adet vergi kontrol memuru

ru, 10.565 adet yükümlüyü denetlemiş ve 17.449.475 TL. ceza salmıştır. 1986 yılında ise 20 adet vergi kontrol memuru 51.429 adet yükümlüyü denetlemiş ve 184.333.254 TL. ceza salmıştır. 1987 yılında da vergi kontrol memurları aynı çalışmayı gösterip Tablo 3'de görülen rakamlar içinde önemli bir paya sahip olmuşlardır.

Eskişehir bölgesinde vergi idaresinin gerek vergi tahsilatında gerekse yaygın yoğun denetimlerde başarılı olduğu, hem vergi tahsilatını hızlandırma hem de yükümlülerin sürekli kontrol altında tutulmalarını sağlama yönünden başarılı çalışmalar yaptığı söylenebilir. Tabi ki bu çalışmalar bunlarla sınırlı kalmamıştır. Aynı performans vergi incelemelerinde de sağlanmaya çalışılmıştır. Vergi daireleri ellerindeki kısıtlı olanaklarla hem yaygın yoğun denetimleri gerçekleştirmiş hem de aynı elemanlardan yararlanarak vergi incelemeleri yapmıştır.

Eskişehir bölgesinde vergi idaresinin genel yapısı ve bölgenin genel durumu genel hatlarıyla bunlardan oluşmaktadır. Bu aşamada ayrıntılı açıklamaya girmek gereksiz görülmektedir. Bundan sonraki açıklamalar konunun daha iyi anlaşılması açısından yararlı olacaktır.

B- SAKARYA BÖLGESİNDE GENEL DURUM

Sakarya ili Marmara Bölgesinin doğusunda yer alan, sanayileşmenin yanısıra tarıma dayalı bir ekonomik yapıya sahip olan ilimizdir. Uzun yıllar bir tarım ve hayvancılık bölgesi özelliğini taşıyan bu ilimiz, İstanbul, Kocaeli ve Bursa gibi

sanayileşmenin hızla geliştiği illere yakın olması sonucu, son yıllarda yavaş yavaş bir sanayi şehri görünümünü almaya başlamıştır. Daha çok tarıma dayalı sanayinin geliştiği bu ilimiz, endüstriyel sanayiye de kapılarını açmıştır. Halkın eğitim yapısının gelişmiş olduğu Sakarya bölgesinde, ekonomik yapıda göze çarpan durum, kişilerin daha çok ticarete eğilmesidir. Nüfus olarak Eskişehir il nüfusunu aşan bir nüfusa sahip olan Sakarya ilinde, merkez ilçe olan Adapazarı'nın nüfusu 150.000 civarındadır. Diğer ilçelerin nüfusları da birbirlerine yakın durumdadır. Bölge halkının daha çok tarım ve hayvancılıkla uğraşması, belli bir kesimin yalnız ticarete eğilmesi ve bunun geliştirilmesi, bölgede işsizlik sorununu büyük ölçüde azaltmıştır. Ancak buna karşın, vergi gelirlerindeki durum Eskişehir bölgesi ile karşılaştırıldığında karşımıza karamsar bir tablo çıkmaktadır. Kuşkusuz bunda tarım kesiminin yeterince vergilendirilememesinin ve sanayi kesiminin yetersizliğinin büyük payı vardır. Vergi idaresinin bu bölgede sağlam bir örgüt yapısına sahip olmasına karşın, yeterli derecede denetim ve vergi tahsilatı gerçekleştirilememektedir. Sakarya bölgesinde her ilçede bir vergi dairesi ve mal müdürlüğü bulunmakta, merkez ilçe Adapazarı'nda ise 3 vergi dairesi (Bulvar, Cebesoy ve Gümrükünü vergi daireleri) faaliyet göstermektedir.

Sakarya bölgesinde vergi idaresinin genel görünümünü ortaya koymak için öncelikle ilişki içinde buldukları kurumlar vergisi, gelir vergisi, götürü vergi, katma değer vergisi, damga ve diğer vergi yükümlülerinin sayılarının bir

tablo ile gösterilmesi yararlı olacaktır.

Tablo - 5

Sakarya Bölgesinde 1982-1987 Yılları Arasında Vergi Yükümlüleri

Yıllar	G.V.	K.V.	Gt.V.	K.D.V.	Dam.V.	Diğ.V.	Toplam
1982	26.096	306	14.622	Bağımlı	-	-	41.024
1983	25.148	351	16.061	Bağımlı	-	-	41.560
1984	27.712	726	17.852	Bağımlı	-	-	46.290
1985	24.714	637	15.458	Bağımlı	-	-	40.809
1986	24.784	1.014	12.258	Bağımlı	-	-	38.056
1987	25.813	716	13.299	Bağımlı	-	480	40.308

Kaynak: Sakarya Defterdarlığı
Gelir Müdürlüğü

Tablo 5'de görüldüğü üzere yıllar itibariyle yükümlü sayılarında normal olmayan artış ve azalışlar gözlenmektedir. Gelir vergisi yükümlülerindeki sayıca artış ve azalışlar yıllar itibariyle 1000 ila 3000 arasında değişmektedir. Aynı tür değişkenlik götürü vergi uzulüne tabi yükümlü sayılarında da görülmektedir. Yükümlü sayısı bakımından Eskişehir bölgesini geride bırakan Sakarya Bölgesinde, toplam yükümlü sayıları her yıl değişmekte, ancak bu değişiklik 1982'de yükümlü sayısı 41000 iken 1984'de 46000, daha sonra 1987'de 40000 olarak kendini göstermektedir. Normalde nüfus artışını da göz önüne aldığımızda toplam yükümlü sayılarındaki seyrin

yıllar itibariyle artan ve istikrarlı olması beklenmektedir. Sakarya ili Defterdarlığına bağlı Gelir Müdürlüğü'nden alınan bilgiye göre, bu bölgede her yıl çok sayıda yükümlünün kaydı yapılmakta ve bu yeni kayıtların da içinde bulunduğu çok sayıda yükümlünün kayıtlarının silindiği görülmektedir. Bunda da, ekonomik yapıdaki tarım kesiminin ağırlığının hissedilir derecede fazla olduğu gerekçe olarak gösterilmektedir. Köy hayatından sıkılan kişilerin, ellerindeki küçük sermaye ile ticarete atılmakta olduğu ancak ticaret tecrübesi olmadığından bunu uzun süre sürdüremediği ve tekrar köylerine döndükleri gözlenen bir durumdur. Kısacası, Sakarya Bölgesi'ndeki yükümlülerin gerçekte sayıca bu kadar olmaması gerektiği, ancak toplumsal yapının etkisi ile kişilerin ticaret yapma hevesi içine girmelerinin bu durumu yarattığı söylenebilir. Bu durumda, Sakarya bölgesindeki yükümlüler hakkında, değışkendirler, süreklilikleri sınırlıdır dememiz kuşkusuz yanlış olmayacaktır.

Yine Tablo 5'de görüldüğü gibi, Sakarya Bölgesi'nde götürü vergi usulüne tabi yükümlülerin sayıca çokluğu gözlenmektedir. Öyle ki Eskişehir Bölgesi'ndeki götürü vergi yükümlülerininin 1987 yılındaki sayıları Sakarya Bölgesi'nin 1984 yılındaki sayısına dahi ulaşmamıştır. Eğitim açısından geri kalmış bir bölge olarak nitelendirilmesi mümkün olmayan Sakarya Bölgesi'ndeki bu götürü yükümlülükteki sayıca fazlalık, yetersiz denetimden kaynaklandığı gibi, yükümlülerin küçük çaplı işletmelere yönelmesinden de olabilir. Bugün halen merkez ilçenin en işlek caddelerinde ticaret

yapan yükümlülerin bir çoğunun götürü usule tabi olduğu gözlenebilmektedir. Kanımca götürülük sistemi Sakarya Bölgesi'nde vergi idaresince değişik bir anlayışla ele alınmakta ve sanki teşvik edilmektedir.

Sakarya Bölgesi'nde kurumlar vergisi yükümlülerine ait sayıları yıllar itibariyle gözlediğimizde 1982 ve 1983 yıllarındaki seyrin, 1984 yılında birden % 100'ü aşan bir farklılık gösterdiği, 1985'de yine % 14 dolayında azaldığı ve 1986 yılında bir önceki yıla göre % 60 oranında arttığı ve son olarak 1987 yılında 1986'ya göre % 30 dolayında azaldığı görülmektedir. Bu değişkenlikler daha önceki açıklamalarımızı kanıtlar niteliktedir. Ancak görülen durum, yıllar itibariyle şirketleşmenin Sakarya Bölgesi'nde bir gelişme içine girdiği ve Eskişehir Bölgesi'ndeki kurumlar vergisi yükümlülerinin sayılarına ulaştığıdır.

Bu bölgedeki yükümlü sayılarının gözlenmesinden sonra bu yükümlülerden alınan vergilerin tablo halinde gösterilmesi ve Eskişehir Bölgesi ile karşılaştırılması, Sakarya Bölgesi'ndeki vergi idaresi hakkında bize açıklayıcı bilgiler verecektir.

Aşağıda verilecek olan tabloda, 1982-1987 yılları arasında gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi ve diğer vergi yükümlülerinden tahakkuk ve tahsil edilen vergi gelirleri yer almıştır. Yine aynı tabloda bu yıllar arasında yapılan vergi tahsilat oranları da yer almıştır.

Tablo - 6

Sakarya Bölgesi'nde, 1982-1987 Yıllarında, Vergilerin Tahakkuk ve Tahsilat Durumu

Yıl:1982	Tahakkuk Eden Vergi	Tahsil Edilen Vergi	Oran %
G.V.	7.530.639.200.-	6.130.578.800.-	% 81,4
K.V.	-	-	-
Diğ.V.	-	-	-
Toplam	11.305.911.800.-	8.712.873.800.-	% 77,1
Yıl:1983			
G.V.	10.841.115.740.-	8.670.345.050.-	% 80
K.V.	317.305.815.-	260.250.938.-	% 82
Diğ.V.	6.337.869.322.-	3.949.430.969.-	% 62
Toplam	17.496.290.877.-	12.880.026.957.-	% 63
Yıl:1984			
G.V.	12.593.875.696.-	9.908.687.543.-	% 78
K.V.	378.925.783.-	309.133.606.-	% 82
Diğ.V.	7.023.150.009.-	4.373.188.899.-	% 62
Toplam	19.995.951.488.-	14.591.010.048.-	% 73
Yıl:1985			
G.V.	14.938.380.105.-	11.902.482.873.-	% 80
K.V.	622.508.940.-	569.595.967.-	% 91
K.D.V.	2.161.660.194.-	1.925.140.523.-	% 89
Diğ.V.	7.259.402.028.-	5.478.786.329.-	% 75
Toplam	24.981.951.267.-	19.876.005.654.-	% 80

Kaynak: Sakarya Defterdarlığı
Gelir Müdürlüğü

Tablo - 6 'nın Devamı.

Yıl:1986	Tahakkuk Eden Vergi	Tahsil Edilen Vergi	Oran %
G.V.	23.678.036.455.-	19.859.963.507.-	% 84
K.V.	1.104.891.131.-	1.054.706.645.-	% 95
K.D.V.	4.968.236.161.-	3.402.595.747.-	% 69
Diğ.V.	8.553.545.696.-	6.419.991.524.-	% 75
Toplam	38.304.709.443.-	30.737.257.424.-	% 80
Yıl:1987			
G.V.	34.017.908.511.-	29.019.700.610.-	% 85
K.V.	1.765.232.204.-	1.684.302.885.-	% 95
K.D.V.	9.164.189.527.-	7.415.938.130.-	% 81
Diğ.V.	11.893.376.974.-	8.606.998.627.-	% 72
Toplam	56.840.707.216.-	46.726.940.252.-	% 82

Kaynak: Sakarya Defterdarlığı
Gelir Müdürlüğü

Tablo 6'daki verilerden yararlanılarak şunları söyleyebiliriz. Yıllar itibariyle Sakarya Bölgesi'ndeki vergi gelirlerinde artış gözlenmektedir. Ancak bu artış ile yükümlü sayıları arasında, yıllar itibariyle bir ilişki kurulduğunda, vergi gelirlerinin normal bir artış seyri gösterirken, yükümlü sayılarının buna uygun bir seyir izlemediği rahatça görülebilir. Yine bu tabloda vergi tahsilat oranlarının yıllar itibariyle düzensiz şekilde seyrettiği gözlenmektedir. Hatta Eskişehir Bölgesi'nin vergi tahsilat oranları ile karşılaştırıldığında, Sakarya Bölgesi vergi idaresinin bu konuda yetersiz kaldığı söylenebilir. 1983 yılında bir önceki yıla

göre vergi tahsilatında % 50 oranında bir artış gözlenmiştir. Oysa bu yıllarda yükümlü sayılarında bir artış söz konusu değildir. 1984 yılında bir önceki yıla göre vergi hasılatındaki artış % 17 oranında kalırken, bu yıllar arasında yükümlü sayısı % 13 oranında artış göstermiştir. 1985 yılında, vergi hasılatı % 37 oranında artarken, aynı yıl yükümlü sayısı % 15 oranında azalmıştır. 1986 yılında bir önceki yıla göre vergi hasılatı % 58 oranında artarken, yükümlü sayıları aynı yıl % 10 oranında azalmıştır. 1987 yılında ise vergi hasılatı % 53 oranında artarken, yükümlü sayısındaki artış aynı yıl % 5 oranında olmuştur.

Tüm bu ilişkileri göz önüne aldığımızda Sakarya Bölgesi'nde çelişkili bir durumun varlığı görülmektedir. Vergi hasılatındaki artışı değişik ekonomik nedenlere bağlayabileceğimiz gibi, vergi yükümlülerinin sayılarındaki artışın ve azalışın bu yıllar içinde vergi hasılatını etkilemediğini görürüz. Bu veriler bize Sakarya Bölgesi'nde vergi idaresinin etkin bir denetim ve egemenlik kuramadığını gösterebilir.

Sakarya Bölgesinde vergi idaresinin vergi tahakkuk ve tahsilatındaki başarısızlığını ortaya koymak, en azından bu başarısızlığı yaratan nedenleri bilmek için bu bölgede yapılan yaygın yoğun denetimlerin ve sonuçlarının değerlendirilmesi yararlı olacaktır. Aşağıdaki tablo, 1982-1987 yıllarında Sakarya Bölgesi'nde gerçekleştirilen yaygın yoğun denetimlerin sonuçlarını içermektedir.

Tablo - 7

1982-1987 Yıllarında Sakarya Bölgesi'nde Gerçekleştirilen
Yaygın Yoğun Denetimlerin Görünümü

Yıllar	Denetlenen İşyeri Sayısı	Düzenlenen Tutanak Sayısı	Cezalı Olanlar	Cezasız Olanlar	Kesilen Ceza Miktarı	Denetici Sayısı
1982	1.459	-	-	-	-	-
1983	515	-	-	-	-	-
1984	4.337	-	-	-	-	-
1985	50.880	43.712	5.868	-	14.855.640	23
1986	61.008	58.611	-	-	196.841.140	173
1987	49.827	49.827	-	-	182.583.413	208

Kaynak: Sakarya Defterdarlığı
Gelir Müdürlüğü

Tablo - 7'de görülen durum Sakarya Bölgesi'nde vergi idaresince gerçekleştirilen yaygın yoğun denetimlerde yeterli sayıda eleman kullanılmadığıdır. Eskişehir Bölgesi'nde 1987 yılında 743 denetleme elemanı görevlendirilmiş iken, aynı yıl Sakarya Bölgesi'nde yalnızca 208 denetim elemanı görevlendirilmiştir. Ancak, 1985-1986-1987 yıllarında Sakarya Bölgesi'nde gerçekleştirilen yaygın yoğun denetimler sonucu salınan cezalar yaklaşık olarak Eskişehir Bölgesi ile aynı miktarda görülmektedir. Bu da Sakarya Bölgesi'nde vergi idaresinin aynı yıllarda, aynı sayıya yakın yükümlüyü denetleyerek etkin bir denetim gerçekleştirdiğinin bir göstergesi olmaktadır. Yani Sakarya Bölgesi'nde, 1985-1986-1987 yıllarında 408 adet denetim elemanı, 161.715 adet yükümlüyü denetleyerek

394.280.193 TL. ceza salmışken, Eskişehir Bölgesi'nde aynı yıllarda denetim elemanları tarafından 163.047 adet yükümlü denetlenmiş ve 392.534.455 TL. ceza salınmıştır. Eskişehir Bölgesi'nde yalnızca 1987 yılında denetim yapan eleman sayısının 781 kişi olduğu göz önüne alınırsa, Sakarya Bölgesi'nde vergi idaresinin daha az sayıda denetim elemanıya, Eskişehir Bölgesi'nde yapılan denetimler kadar denetimin gerçekleştirilmiş olduğu ve aynı miktara yakın cezanın salındığı görülür. Bu da Sakarya Bölgesi'nde vergi idaresinin kısıtlı olanaklarını çok iyi değerlendirdiğinin göstergesidir. Ayrıca yıllar itibariyle denetim elemanları sayılarının artırılması yoluna da gidilmiştir.

II- BÖLGELERDE UYGULANAN VERGİ İNCELEMELERİ VE SONUÇLARI

A- ESKİŞEHİR BÖLGESİ'NDE GERÇEKLEŞTİRİLEN VERGİ İNCELEMESİ UYGULAMALARI

Eskişehir Bölgesi'nde, diğer bölgelerde ve tüm ülke çapında olduğu gibi, Hesap Uzmanları Kurulunca, Maliye Teftiş Kurulunca, Gelirler Kontrolörlerince ve Vergi Kontrol Bürosunca yıllar itibariyle vergi incelemeleri gerçekleştirilmiştir. Ancak 1980-1987 yılları arasında yapılan vergi inceleme sonuçlarının tamamı, yetkili mercilerden alınamamıştır. Maliye Teftiş Kuruluna yapılan başvuruda 1980-1987 yılları arasında, gerek Eskişehir gerekse Sakarya Bölgelerinde Maliye Teftiş Kurulu elemanlarınca vergi incelemesinin yapılmadığı belirtilmiştir. Hesap Uzmanları Kurulu'na yapılan bilgi isteme başvurumuz ise gerekçesiz red edilmiştir. Ancak

bu kurullarca yapılan vergi incelemesinin yıllar itibariyle az sayıda olduğu yine ilgili kurulların yetkilileri tarafından belirtilmiştir. Bunlar dışında, Eskişehir Bölgesi'nde Vergi Kontrol Bürosu ve Gelirler Kontrolörlerince yapılan vergi incelemeleri sonuçları konunun anlaşılması açısından tatmin edici ölçüdedir.

1- İncelemeyi Yapan Mercilere Göre Ayırım

a. Hesap Uzmanları Kurulunca Yapılan İncelemeler

Bu kurula yapılan başvurular gerekçesiz geri çevrilmiştir.

b. Maliye Teftiş Kurulunca Yapılan İncelemeler

1980-1987 yılları arasında, Eskişehir Bölgesi'nde, bu kurul elemanlarınca vergi incelemesi yapılmadığı belirtilmiştir.

c. Gelirler Kontrolörlerince Yapılan İncelemeler

Gelirler Genel Müdürlüğüne bağlı Gelirler Kontrolörlerince 1980-1986 yılları arasında 40 adet vergi yükümlüsünün incelemeye alındığı Gelirler Genel Müdürlüğünden alınan verilerde gösterilmiştir. 1980-1986 yılları arasında yapılan vergi inceleme sonuçları Tablo 8'de gösterilmiştir. Tablo 8'de gösterildiği gibi ilgili yıllar arasında Eskişehir Bölgesi'nde, Gelirler Kontrolörlerince yapılan toplam vergi incelemesi sayısı 40 adet olmuştur. Bu incelemelerde incelemeye alınan matrah toplamı 497.754.675 TL.'dir. İnceleme sonucu bulunan matrah farkı toplamı ise 468.597.478 TL.'dir. Bun-

dan çıkan sonuç, 1980-1986 yılları arasında Eskişehir Bölgesi'nde 40 adet yükümlünün, incelemeye alınan matrahlarının % 94'ü oranında bir miktarı vergi dışı bıraktığıdır.

Tablo - 8

Eskişehir Bölgesi'nde 1980-1986 yılları Arasında Gelirler Kontrolörleri Tarafından Yapılan Vergi İncelemelerinin Genel Görünümü

Yıllar	G.V. Yük.	K.V. Yük.	V.İ.V. Yük.	Top. Yük.	İncelenen Mat. Toplamı	İnceleme Sonu cu Bulunan Fark Toplamı
1980	8	-	-	8	3.911.029.-	23.992.626.-
1981	8	-	1	9	3.579.238.-	13.344.112.-
1982	1	1	-	2	29.331.885.-	18.975.775.-
1983	-	-	-	-	-	-
1984	7	1	2	10	16.214.648.-	196.441.811.-
1985	2	2	1	5	105.334.941.-	61.852.681.-
1986	3	3	-	6	339.392.934.-	153.900.473.-
Toplam	29	7	4	40	497.754.675.-	468.507.478.-

Kaynak: Maliye ve Gümrük Bakanlığı
Gelirler Genel Müdürlüğü

Vergi kaybına yönelik eylemleri yıllar itibariyle ele aldığımızda, 1980 yılında incelemeye alınan 8 yükümlünün incelemeye alınan matrah toplamının 6,1 katı oranında bir miktarı vergi dışı bırakmak istediklerini görürüz. 1981 yılında 9 yükümlü incelemeye alınmış, bu yükümlülerin beyan ettikleri matrah toplamının 3,7 katı oranında bir matrahı vergi dışı

bırakmak istedikleri görülmüştür. Bu oranlar, 1982 yılında % 64, 1984 yılında 10,2 katı, 1985 yılında % 58, 1986 yılında % 45,3 olarak saptanmıştır. İnceleme yapılan yıllar toplamında ise, toplam incelenen matrahın % 94'ü oranında bir matrahın vergi dışı bırakılmak istendiği görülmüştür. Tablo 8'de görülen ilginç bir durum da, 1980-1981 ve 1984 yıllarında yapılan incelemelerde incelemeye alınan matrah toplamının ortalama 6,6 oranında bir matrahın vergi dışı bırakılmak istendiği görülmüştür. 1982, 1985 ve 1986 yıllarında ise incelemeye alınan matrah toplamının ortalama % 72 oranında bir matrahın vergi dışı bırakılmak istendiği saptanmıştır.

d. Vergi Kontrol Memurlarınca Yapılan İncelemeler

Eskişehir Bölgesi'nde, Defterdarlığa bağlı olarak faaliyet gösteren Vergi Kontrol Bürosu elemanlarınca 1984-1987 yıllarında gerçekleştirilen vergi inceleme sonuçları, Gelirler Kontrolörlerinin ve diğer mercilerin yapmış olduğu vergi inceleme sonuçları gibi bu bölgedeki vergi kaçığını göstermektedir. Bu yıllar arasında Vergi Kontrol Memurlarınca yapılan vergi inceleme sonuçları aşağıdaki tablolar da yer almıştır.

Tablo 9 - a'da görülen durum 1987 yılında incelemeye alınan yükümlülerce toplam 5.939.153.629 TL. matrah beyan edilmiş, inceleme sonucu 1.935.830.641 TL. matrah farkı bulunmuştur. Gizlenmek istenen matrah, beyan edilen matrahın % 32,5'ini teşkil etmektedir. İnceleme sonucu, incelemeye

Tablo - 9-a
1987 YILINDA ESKİŞEHİR BÖLGESİNDE VERGİ KONTROL MEMURLARI TARAFINDAN YAPILAN VERGİ İNCELEMELERİ

Vergi Türü	Yük. Adet	Beyan Edilen Matrah	İnceleme Son. Bulunan Fark	İnceleme S. Bulunan Ver.	İnceleme Son. Uygulanan Cez.	İnceleme Son. İade Edilen Vergi Miktarı
G.V.	-	1.248.132.393	861.876.400	212.667.673	636.803.232	31.370.963
K.V.	-	325.125.829	235.014.465	29.101.049	83.586.256	17.883.908
K.D.V.	-	4.230.165.142	381.312.749	80.543.636	206.746.923	748.724.155
G.V. Stpj.	-	-	145.824.611	1.944.744	972.373	-
Eml.V.	-	-	-	11.133	32.472	-
V.İ.V.	-	110.837.609	80.257.914	3.666.931	683.899	-
HarçV.	-	24.684.700	80.730.900	3.229.236	9.607.658	-
Dam.V.	-	-	150.590.916	1.045.369	3.447.132	-
V.İ.T.	-	207.956	101.957	53.848	392.077	-
Muh.V.	-	-	120.729	627.076	62.265.013	928.336
Toplam	527	5.939.153.629	1.935.830.641	332.890.695	1.004.537.035	798.907.362

Kaynak: Eskişehir Defterdarlığı
Vergi Kontrol Bürosu

alınan söz konusu yükümlülere 332.890.695 TL. vergi olmak üzere, toplam 1.337.427.730 TL. (vergi + ceza) salınmıştır. Yine 1987 yılı içinde yapılan incelemelerde 798.907.362 TL' nin yükümlülerce fazla ödenmek istediği (hesaplama hatası nedeniyle) ortaya çıkarılmış ve bu miktar ilgili yükümlülere iade edilmiştir. 1986 yılında yapılan vergi incelemelerinde Vergi Kontrol Memurları tarafından şu sonuçlar elde edilmiştir. Tablo 9 -b'de görülen durum 1986 yılında Vergi Kontrol Memurlarınca 902 adet yükümlünün incelemeye alındığı ve bu incelemeler sonucu ilgili yükümlülerin 888.241.157 TL. miktarında bir matrahı gizlemek istediği ortaya çıkarılmıştır. Söz konusu matrah, incelemeye alınan yükümlülerin beyanlarında gösterilen matrah toplamının 2,2 katıdır. İnceleme sonucu bu yükümlülere 107.922.171 TL. vergi ve 386.584.084 TL. ceza salınmıştır. Yine 1987 yılı içinde 133.097.444 TL. vergi, hesaplama hatası yüzünden fazla ödendiği için, ilgili yükümlülere iade edilmiştir.

1986 yılında Eskişehir Bölgesi'nde Vergi Kontrol Memurları tarafından yapılan vergi incelemeleri, 1987 yılında yapılan vergi incelemeleriyle karşılaştırıldığında, 1986 yılında daha fazla yükümlünün incelemeye alındığı ancak incelenen matrah toplamının 1987 yılına nazaran daha az olduğu görülmektedir. İnceleme sonucu bulunan matrah farkı ise 1987 yılında daha fazla olmakla birlikte, incelemeye alınan toplam matrahla karşılaştırıldığında bu oranın 1986 yılında daha fazla olduğu görülür.

Tablo -9 -b

1986 YILINDA ESKİŞEHİR BÖLGESİNDE VERGİ KONTROL MEMURLARI TARAFINDAN YAPILAN VERGİ İNCELEMELERİ

Vergi Türü	Yük. Adet	Beyan Edilen Matrah	İnceleme Son. Bulunan Fark	İnceleme S. Bulunan Ver.	İnceleme Son. Uygulanan Ceza	İnceleme Son. İade Edilen Vergi Miktarı
G.V.	-	213.143.467	162.610.300	47.410.285	113.955.792	31.266.524
K.V.	-	116.520.902	577.293.992	43.194.026	130.578.477	17.469.723
K.D.V.	-	25.451.285	90.007.360	11.125.834	36.437.782	81.133.241
G.V. Stpj.	-	-	-	75.000	316.164	-
Y.Y.D.	-	-	-	-	14.591.420	-
V.İ.V.	-	44.343.795	39.606.795	5.202.293	-	-
B.U.R.	-	-	-	-	88.186.028	-
Dam.V.	-	-	-	23.254	100.000	454.169
S.S.D.F.	-	-	-	146.210	128.337	-
Gid.V.	-	-	18.7 2.700	745.168	2.290.084	2.773.775
Toplam	902	399.459.449	888.241.157	107.922.171	386.584.084	133.097.444

Kaynak: Eskişehir

Vergi Kontrol Bürosu

1984-1985 yıllarında Eskişehir Bölgesi'nde yapılan vergi incelemelerinde elde edilen sonuçlar, Vergi Kontrol Bürosu tarafından detaylı olarak verilememiştir. Ancak bu yıllara ait genel toplamlar bazı belgelerden çıkarılmıştır. Gerekçe; arşiv düzeninin oluşturulamaması, bu nedenle geçmiş yıllara ait belgelerin istenilen zamanda ortaya çıkarılmasının mümkün olmadığıdır. Aşağıdaki Tabloda 1984-1985 yıllarına ait veriler genel olarak ortaya konmuştur.

Tablo - 9 - c

1984-1985 Yıllarında Vergi Kontrol Memurlarınca Yapılan Vergi İncelemelerinin Genel Görünümü

Yıllar	İncelenen Yükümlü Sayısı	İnceleme Sonucu Bulunan Mat. Farkı	İnceleme Sonucu Bulunan V. Farkı	İnceleme Sonucu Uygulanan Ceza
1984	175 ad.	3.536.557.996	537.633.485	1.653.444.287
1985	232 ad.	494.291.624	150.046.102	428.932.437
Toplam	407 ad.	4.030.849.620	687.679.587	2.082.376.724

Kaynak: Eskişehir Defterdarlığı
Vergi Kontrol Bürosu

Tablo 9 - c'de görülen durum 1985 yılında 232 adet yükümlünün incelemeye alındığı ve inceleme sonucunda 495.291.624 TL. matrah farkı bulunduğu görülmüştür. İlgili yükümlülere vergi kaybı yarattıklarından dolayı 428.932.437 TL. ceza salınmıştır. Bu yükümlülerin kaçırmak istedikleri

vergi ise 150.046.102 TL.'dir. 1984 yılında incelenen yükümlü sayısı ise 175 adet olup, incelemeler sonucu 3.536.557.996 TL. matrah farkı bulunmuş ve 1.653.444.287 TL. ceza alınmıştır. Kaçırılmak istenen vergi miktarı 537.633.485 TL.'dir.

Eskişehir Bölgesi'nde 1984-1987 yılları arasında Vergi Kontrol Memurlarınca yapılan vergi incelemelerinde, incelemeye alınan yükümlü sayılarının yıllar itibariyle artış gösterdiği gözlenmektedir. Yıllar itibariyle incelenen yükümlü sayısındaki bu artış, bu bölgede Vergi Kontrol Bürosu'nun başarılı çalışmalar yaptığını ve bunun için de incelenen yükümlü sayısını artırma yoluna gittiğini gösterir. Yapılan bu vergi incelemelerinde 1984 yılında 13 adet Vergi Kontrol Memuru'nun görevlendirildiği, bu sayının 1985 yılında 14, 1986 yılında 20 olduğu Vergi Kontrol Bürosunca belirtilmiştir.

2- Vergi Türlerine Göre Yapılan Ayırım

a. Gelir Vergisinde Yapılan İncelemeler

Eskişehir Bölgesi'nde gerek Gelirler Kontrolörleri gerekse Vergi Kontrol Memurlarınca yapılan vergi incelemelerinin, vergi türlerine göre ayırımını yaptığımızda ortaya çıkan bilgilerin dökümü aşağıdaki Tabloda gösterildiği gibidir. 1980-1986 yılları arasında, Gelirler Kontrolörlerinin Eskişehir Bölgesi'nde gelir vergisi yükümlüleri üzerinde yapmış olduğu inceleme sonuçları Tablo 10'da yer almaktadır.

Tablo - 10

1980,1986 Yılları Arasında Gelirler Kontrolörlerinin Eskişehir Bölgesi'nde, Gelir Vergisi Yükümlüleri Üzerinde Yapmış Olduğu Vergi İncelemelerinin Genel Görünümü

Yıllar	İncelenen Yükümlü Sayısı	İncelenen Matrah Top.	İnceleme Sonucu Bulunan Fark Top.
1980	8 adet	3.911.029	23.992.626
1981	8 adet	3.579.238	13.344.112
1982	1 adet	-	10.121.153
1983	-	-	-
1984	7 adet	7.630.166	171.641.781
1985	2 adet	69.168.541	33.051.286
1986	3 adet	79.921.280	113.797.737
Toplam	29 adet	164.310.254	365.948.695

Kaynak: Maliye ve Gümrük Bakanlığı
Gelirler Genel Müdürlüğü

Tablo 10'da görüldüğü gibi, 1985 yılında yapılan incelemeler sonucu dışında, diğer yıllarda büyük matrah farkları görülmektedir. 1985 yılında incelemeye alınan yükümlülerin gizlemek istediği matrah, beyan edilen matrahın % 47,7 oranında iken, bu oranlar 1980'de 6,1 katı, 1981'de 3,7 katı 1984'de 22,2 katı, 1986'da 1,4 katı şeklinde olmuştur.

Eskişehir Bölgesi'nde, Gelirler Kontrolörlerinin yapmış olduğu vergi incelemeleri dışında, Vergi Kontrol Memurlarının Gelir Vergisi yükümlüleri üzerinde gerçekleştirdiği vergi incelemelerinin sonuçları aşağıda Tablo 11'de gösterilmiştir.

Tablo - 11

Eskişehir Bölgesinde 1984-1987 Yılları Arasında Vergi Kontrol Memurları Tarafından, Gelir Vergisi Yükümlüleri Üzerinde Yapılan Vergi İncelemelerinin Yıllar İtibariyle Genel Görünümü

Yıllar	İncelemeye Alınan Yükümlü Sayısı	Beyan Edilen Matrah Toplamı	İnceleme Sonucu Ortaya Çıkan Mat.Farkı Top.
1984	553 adet	285.570.541	171.696.050.-
1985	203 adet	76.621.606	111.062.784.-
1986	151 adet	290.929.736	217.616.350.-
1987	-	1.248.132.393	861.876.400.-
Toplam	907 adet	1.901.254.276	1.362.251.584.-

Kaynak: Eskişehir Defterdarlığı
Vergi Kontrol Bürosu

Tablo 11'de görülen durum, incelemeye alınan yükümlü sayısının yıllar itibariyle azaldığıdır. Ancak bu azalma, katma değer vergisinin uygulamaya konduğu yıldan itibaren olmuştur. K.D.V. sisteminin sağlıklı işlemesi için, denetimlerin bu yöne kaydırılması, sayıca yetersiz durumda olan Vergi Kontrol Memurlarının diğer vergi türleri üzerine gereğince gidememesine neden olmuştur. Tablo 11'de görülen bir başka durum da gizlenmek istenen toplam matrah miktarlarının, yükümlülerce beyan edilen toplam matrah miktarlarına yakın olmasıdır. Beyan edilen matrah toplamına göre gizlenmek istenen matrah farkının en fazla 1985 yılında olduğu görülmektedir.

b. Kurumlar Vergisinde Yapılan İncelemeler

Eskişehir Bölgesi'nde, Gelirler Kontrolörlerince, Kurumlar Vergisi yükümlüleri üzerinde yapılan vergi incelemelerine ait bilgiler aşağıda Tablo 12'de verilmiştir.

Tablo - 12

Eskişehir Bölgesi'nde Gelirler Kontrolörlerince, 1980-1986 Yılları Arasında, Kurumlar Vergisi Yükümlüleri Üzerinde Yapılan Vergi İncelemelerinin Genel Görünümü

Yıllar	İncelenen Yükümlü Sayısı	İncelenen Matrah Toplamı	İnceleme Sonucu Bulunan Matrah Farkı Toplamı
1980	-	-	-
1981	-	-	-
1982	1 adet	29.331.885	8.854.622
1983	-	-	-
1984	1 adet	2.139.788	8.595.730
1985	2 adet	36.156.400	28.801.395
1986	3 adet	249.471.654	40.102.736
Toplam	7 adet	317.099.727	86.354.483

Kaynak: Maliye ve Gümrük Bakanlığı
Gelirler Genel Müdürlüğü

Yukarıda Tablo 12'de görüldüğü gibi Eskişehir Bölgesi'nde Gelirler Kontrolörlerince Kurumlar Vergisi yükümlüleri üzerinde 1980-1981-1983 yıllarında vergi incelemesi yapılmamış, 1982-1984-1985 ve 1986 yıllarında ise yalnızca 7 yükümlü incelenmiştir.

Tablo 12'de yer alan verilere göre, yıllar itibarıyla, incelemeye alınan yükümlüler tarafından gizlenmek istenen matrah, beyan edilen matrahın ortalama % 27,2'si kadar olmuştur. Bu da Kurumlar Vergisi yükümlülerinin vergi kaçırma eğilimlerinin zayıf olduğu kanısını uyandırmaktadır.

Tablo - 13

Eskişehir Bölgesi'nde, 1984-1987 Yıllarında, Vergi Kontrol Memurlarınca, Kurumlar Vergisi Yükümlüleri Üzerinde Yapılan Vergi İncelemelerinin Genel Görünümü

Yıllar	İncelenen Yükümlü Sayısı	İncelemeye Alınan Matrah Toplamı	İnceleme Sonucu Bulunan Matrah Farkı Toplamı
1984	3 adet	3.550.791.-	3.728.196.-
1985	-	-	-
1986	2 adet	290.929.736.-	217.616.350.-
1987	-	325.125.829.-	235.014.465.-
Toplam	5 adet	619.606.356.-	456.359.011.-

Kaynak: Eskişehir Defterdarlığı
Vergi Kontrol Bürosu

Eskişehir Bölgesi'nde 1984-1987 yılları arasında Kurumlar Vergisi yükümlüleri üzerinde Vergi Kontrol Memurlarınca yapılan vergi incelemelerinin sonuçları ile Gelirler Kontrolörlerinin ilgili yükümlüler üzerinde yapmış olduğu incelemelerin sonuçları arasında önemli bir fark görülmektedir. Her iki kurulun yapmış olduğu vergi incelemelerin-

de, ilgili yükümlülerin vergi kaçırma eylemleri görülmekte ancak, Gelirler Kontrolörlerinin gerçekleştirdiği vergi incelemelerinde % 27,2 oranında matrah farkı bulunmuşken, Vergi Kontrol Memurlarının ilgili yükümlülere ait beyanlarda ortaya çıkardığı matrah farkı % 73,6 oranında olmuştur. Ayrıca Gelirler Kontrolörlerince incelemeye alınan yükümlü sayısı, Vergi Kontrol Memurlarının incelediği yükümlü sayısına yakın olduğu halde, ortaya çıkarılan matrah farkları ve incelenen matrah toplamları farklılık göstermiştir.

c. Katma Değer Vergisinde Yapılan İncelemeler

Katma Değer Vergisi, Türk Vergi sisteminin 25.10.1984 tarihinde kazandırılmıştır. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu 2.11.1984 tarihinde Resmi Gazetede yayınlanıp yürürlüğe girmiştir. Bu vergi türünün uygulamaya konmasıyla, vergi incelemeleri daha geniş uygulama alanı bulmuştur. 1985-1987 Yılları arasında vergi incelemelerine konu olan K.D.V. yükümlüleri, bu yıllarda Gelirler Kontrolörleri tarafından, Eskişehir Bölgesi'nde vergi incelemelerine tabi tutulmamışlardır. Bu bölgede K.D.V. yükümlüleri, 1985-1987 yılları arasında Vergi Kontrol Memurları tarafından da vergi incelemelerine konu olmuşlardır.

1985-1987 yılları arasında, Eskişehir Bölgesi'nde Vergi Kontrol Memurları Tarafından incelemeye alınan K.D.V. yükümlülerine ait inceleme sonuçları aşağıda Tablo - 14'de gösterilmiştir.

Tablo - 14

1985-1987 Yılları Arasında, Eskişehir Bölgesi'nde, Vergi Kontrol Memurlarının, K.D.V. Yükümlüleri Üzerinde Yapmış Oldukları Vergi İncelemelerinin Genel Görünümü

Yıllar	İncelenen Yükümlü Sayısı	İncelenen Matrah Toplamı	İnceleme Sonucu Bulunan Matrah Farkı Toplamı
1985	712 adet	3.956.810.-	2.072.024.-
1986	54 adet	30.243.995.-	145.739.676.-
1987	-	4.230.165.142.-	381.312.749.-
Toplam	766 adet	4.264.365.947.-	529.124.449

Kaynak: Eskişehir Defterdarlığı
Vergi Kontrol Bürosu

B- SAKARYA BÖLGESİNDE VERGİ İNCELEMESİ UYGULAMALARI

1- İncelemeyi Yapan Mercilere Göre Yapılan Ayırım

a. Hesap Uzmanları Kurulunca Yapılan İncelemeler

Bu kurula yapılan başvurular gerekçesiz geri çevrilmiştir.

b. Maliye Teftiş Kurulunca Yapılan İncelemeler

1980-1987 yılları arasında Sakarya Bölgesi'nde, bu kurul elemanlarınca vergi incelemesi yapılmadığı belirtilmiştir.

c. Gelirler Kontrolörlerince Yapılan İncelemeler

Gelirler Genel Müdürlüğüne bağlı Gelirler Kontrolör-

lerinin 1980-1986 yılları arasında Sakarya Bölgesi'nden yapmış oldukları vergi incelemeleri sırasında 41 adet yükümlü incelemeye alınmıştır. Bunların, 34 adedi Gelir Vergisi yükümlüsü, 6 adedi Gider Vergisi yükümlüsü, 1 adedi de Katma Değer Vergisi yükümlüsüdür. Gelirler Kontrolörlerince Sakarya Bölgesi'nde 1980-1986 yılları arasında yapılan vergi incelemelerinin sonuçları aşağıda Tablo 15'de gösterilmiştir.

Tablo - 15

1980-1986 Yılları Arasında, Sakarya Bölgesi'nde, Gelirler Kontrolörleri Tarafından Yapılan Vergi İncelemelerinin Genel Görünümü

Yıllar	G.V. Yük.	K.D.V. Yük.	Gid.V. Yük.	Top. Yük.	İncelenen Mat. Toplamı	İnceleme Sonucu Bulunan Fark Toplamı
1980	6	-	-	6	6.133.493.	12.771.363.-
1981	1	-	4	5	5.947.087.957.	110.095.821.-
1982	-	-	2	2	5.838.093.817.	139.948.386.-
1983	1	-	-	1	-	103.143.500.-
1984	23	-	-	23	14.458.809.	44.534.768.-
1985	1	-	-	1	-	3.990.000.-
1986	2	1	-	3	75.924.986.	78.394.337.-
Toplam	34	1	6	41	11.880.799.057.	492.878.175.-

Kaynak: Maliye ve Gümrük Bakanlığı
Gelirler Genel Müdürlüğü

Tablo 15'de görüldüğü gibi 41 adet yükümlünün incelenmesi sonucu 492.878.175 TL. gizli matrah ortaya çıkarılmıştır. Gizlenmek istenen matrah tutarı, beyan edilen matrah tutarının % 4,1'ini oluşturmaktadır. Bu oranın düşük çıkmasının nedeni Gider Vergisi yükümlülerinin beyan ettikleri matrahların yüksek tutarlı olmasıdır.

Gelirler Kontrolörlerinin Sakarya Bölgesi'nde 1980-1986 yılları arasında yapmış oldukları vergi incelemeleri sonuçlarını yıllar itibariyle ayrı ayrı ele aldığımızda, gizlenmek istenen matrahların, beyan edilen matrahlara oranlarını ortaya koyabiliriz. 1980 yılında 6 adet Gelir Vergisi yükümlüsü, 12.771.363 TL. matrah gizleme eyleminde bulunmuştur. Bu matrah tutarı, beyan edilen matrah tutarının 2,08 katı oranındadır. 1981 yılında 5 adet yükümlü incelemeye alınmış ve beyan edilen matrahın % 19 oranında matrah gizlemesi ortaya çıkarılmıştır. Gizlenen matrahların, beyan edilen matrahlara oranları, 1982'de % 24, 1984'de 3 katı, 1986'da 1,04 katı şeklinde gerçekleşmiştir.

d. Vergi Kontrol Memurlarınca Yapılan İncelemeler

Sakarya Bölgesi'nde, Defterdarlığa bağlı Vergi Kontrol Bürosu elemanlarınca, 1982-1987 yılları arasında gerçekleştirilen vergi incelemeleri sonuçları Tablo 16 - a,b,c,d, e,f 'de gösterilmiştir. Vergi Kontrol Memurlarınca yapılan vergi incelemeleri sonucunda büyük miktarlarda vergi kayıpları ortaya çıkarılmıştır.

Tablo - 16 - a

1982 YILINDA SAKARYA BÖLGESİNDE, VERGİ KONTROL MEMURLARI TARAFINDAN YAPILAN VERGİ İNCELEMELERİ

Vergi Türü	Yük. Adedi	Beyan Edilen Matrah	İnceleme Son. Bulunan Fark	İnceleme Son. Bulunan Ver.	İnceleme Son. Uygulanan Ceza
G.V.	123	58.093.729	29.475.717	12.244.707	39.485.113
K.V.	4	39.575.201	67.000	33.500	19.750
Eml.V.	46	-	137.475.000	3.718.859	1.859.427
V.İ.V.	4	5.618.085	3.937.380	630.374	1.806.952
İşl.V.	-	-	-	-	-
Dam.V.	1	-	7.198.078	28.707	86.121
Ta.A.V.	4	-	-	19.200	-
Gid.V.	1	-	50.908.438	8.198.434	24.595.314
Toplam	183	103.287.015	229.061.613	24.873.781	-

Kaynak: Sakarya Defterdarlığı
Vergi Kontrol Bürosu

Tablo - 16 - b

1983 YILINDA SAKARYA BÖLGESİNDE VERGİ KONTROL MEMURLARI TARAFINDAN YAPILAN VERGİ İNCELEMELERİ

Vergi Türü	Yük. Adet	Beyan Edilen Matrah	İnceleme Son. Bulunan Fark	İnceleme S. Bulunan Ver.	İnceleme Son. Uygulanan Cez.	İnceleme Son. İade Edilen Vergi Miktarı
G.V.	227	24.652.738	9.254.543	4.864.342	15.078.265	139.539
K.V.	-	-	-	-	-	-
Eml.V.	187	25.168.800	124.722.000	680.044	336.781	-
V.İ.V.	-	-	-	-	-	-
İşl.V.	2	-	2.493.476	124.673	374.019	-
Dam.V.	-	-	-	-	-	-
Ta.A.V.	1	-	-	56.000	168.000	-
Toplam	422	50.261.928	139.756.448	5.951.358	16.087.974	139.539

Kaynak: Sakarya Defterdarlığı
Vergi Kontrol Bürosu

Tablo - 18 - c

1984 YILINDA SAKARYA BÖLGESİNDE VERGİ KONTROL MEMURLARI TARAFINDAN YAPILAN VERGİ İNCELEMELERİ

Vergi Türü	Yük. Adet	Beyan Edilen Matrah	İnceleme Son. Bulunan Fark	İnceleme S. Bulunan Ver.	İnceleme Son. Uygulanan Cez.	İnceleme Son. İade Edilen Vergi Miktarı
G.V.	31	41.703.164	19.304.760	2.780.677	8.180.192	-
K.V.	2	37.602.432	-	-	-	1.209.194
Eml.V.	57	-	53.638.156	390.304	190.550	-
V.İ.V.	1	-	1.338.783	-	-	-
İşl.V.	-	-	-	-	-	-
Dam.V.	-	-	-	-	-	-
Ta.A.V.	-	-	-	-	-	-
Gid.V.	1	-	-	-	-	3.451.489
Toplam	92	79.305.596	74.281.699	3.170.981	8.370.742	4.660.683

Kaynak: Sakarya Defterdarlığı
Vergi Kontrol Bürosu

Tablo - 16 - d

1985 YILINDA SAKARYA BÖLGESİNDE VERGİ KONTROL MEMURLARI TARAFINDAN YAPILAN VERGİ İNCELEMELERİ

Vergi Türü	Yük. Adet	Beyan Edilen Matrah	İnceleme Son. Bulunan Fark	İnceleme S. Bulunan Ver.	İnceleme Son. Uygulanan Cez.	İnceleme Son. İade Edilen Vergi Miktarı
G.V.	78	55.854.256	52.541.626	16.934.318	51.351.310	121.733
K.V.	3	334.383	2.950.000	1.558.595	4.429.000	140.000
K.D.V.	33	68.230.346	423.441.088	31.524.503	92.906.674	4.723.221
G.V. Stpj.	8	490.287	3.572.000	288.439	757.567	-
Eml.V.	9	797.000	6.476.258	37.667	37.667	-
V.İ.V.	4	31.650.370	1.267.531	209.253	215.259	-
İşl.V.	1	-	1.080.000	32.400	117.200	-
Dam.V.	-	-	-	-	-	-
Ta.A.V.	-	-	-	-	-	-
Gid.V.	-	-	-	-	-	-
Toplam	136	157.356.642	490.248.503	50.585.175	149.814.677	4.984.954

Kaynak: Sakarya Defterdarlığı
Vergi Kontrol Bürosu

Tablo-16- e

1986 YILINDA SAKARYA BÖLGESİNDE VERGİ KONTROL MEMURLARI TARAFINDAN YAPILAN VERGİ İNCELEMELERİ

Vergi Türü	Yük. Adet	Beyan Edilen Matrah	İnceleme Son. Bulunan Fark	İnceleme S. Bulunan Ver.	İnceleme Son. Uygulanan Cez.	İnceleme Son. İade Edilen Vergi Miktarı
G.V.	151	328.669.202	362.632.475	129.023.131	414.002.639	633.288
K.V.	1	6.111.035	-	-	-	814.804
K.D.V.	120	2.898.580.491	706.007.266	171.555.572	670.994.168	112.017.404
G.V. Stpj.	79	1.001.649.295	2.344.542.423	132.409.253	605.172.191	20.297.742
S.S.D.F.	2	2.670.745	4.817.950	1.742.127	6.179.745	-
V.İ.V.	2	3.723.163	3.485.195	621.839	936.000	18.660
Gay.Men. Kıy.A.V.	1	-	-	-	194.992	-
Dam.V.	1	-	-	-	-	988.200
Ver.İad.	2	18.660.017	2.636.946	502.346	1.507.038	-
Gid.V.	-	-	-	-	-	-
Toplam	359	4.260.063.948	3.424.122.255	435.854.268	1.698.986.743	134.770.098

Kaynak: Sakarya Defterdarlığı
Vergi Kontrol Bürosu

Tablo - 16 - f

1987 YILINDA SAKARYA BÖLGESİNDE VERGİ KONTROL MEMURLARI TARAFINDAN YAPILAN VERGİ
İNCELEMELERİ

Vergi Türü	Yük. Adet	Beyan Edilen Matrah	İnceleme Son. Bulunan Fark	İnceleme S. Bulunan Ver.	İnceleme Son. Uygulanan Cez.	İnceleme Son. İade Edilen Vergi Miktarı
G.V.	453	361.703.057	316.455.762	93.946.347	273.263.384	988.276
K.V.	3	14.774.084	15.061.105	3.983.944	12.022.971	-
K.D.V.	135	2.185.569.540	453.187.116	24.540.750	73.473.840	36.262.917
G.V. Stpj.	65	461.613.837	1.391.234.064	75.999.902	232.235.609	-
Eml.V.	-	-	-	-	-	-
V.İ.V.	-	-	-	-	-	-
İşl.V.	3	17.693.128	6.259.844	187.795	563.385	-
Dam.V.	-	-	-	-	-	-
Ta.A.V.	-	-	-	-	-	-
Gid.V.	-	-	-	-	-	-
Toplam	659	3.041.353.646	2.182.197.891	198.658.738	591.559.189	37.251.193

Kaynak: Sakarya Defterdarlığı
Vergi Kontrol Bürosu

Sakarya Bölgesi'nde Vergi Kontrol Bürosu elemanlarınca gerçekleştirilen vergi incelemelerinde, 1982 yılında 183 yükümlü, 1983'de 422 yükümlü, 1984'de 92 yükümlü, 1985'de 136 yükümlü, 1986'da 359 yükümlü, 1987'de 659 yükümlü incelemeye alınmıştır. 1982 yılında yapılan incelemelerde toplam 103.287.015 TL.tutarında matrah incelemeye alınmış ve toplam 229.061.613 TL. matrah farkı bulunmuştur. İnceleme sonucunda 24.873.781 TL. vergi kaçağı belirlenerek, yükümlülere toplam 67.852.677 TL. ceza salınmıştır.

1983 yılında Vergi Kontrol Memurlarınca Sakarya Bölgesi'nde yapılan incelemelerde toplam 50.261.928 TL. tutarında matrah incelemeye alınmış, inceleme sonucu 139.756.448 TL. tutarında matrah farkı bulunmuştur. İncelemeler sonucu 5.951.358 TL. tutarında vergi kaçağı ortaya çıkarılmış, ilgili yükümlülere toplam 16.087.974 TL. tutarında ceza salınmıştır. Yine aynı yıl söz konusu yükümlülerce fazladan ödenen toplam 139.539 TL. tutarındaki vergi iade edilmiştir.

1984 yılında Sakarya Bölgesi'nde Vergi Kontrol Memurlarınca toplam 79.305.596 TL. tutarında matrah incelemeye alınmış ve 74.281.699 TL. tutarında matrah farkı ortaya çıkarılmıştır. İncelemeler sonucunda 3.170.981 TL. kaçak vergi belirlenmiş ve ilgili yükümlülere 8.370.742 TL. ceza salınmıştır. Bunların yanında, 4.660.683 TL. tutarında verginin fazla ödendiği ortaya çıkmış ve bu miktar iade edilmiştir.

1985 yılında Sakarya Bölgesi'nde Vergi Kontrol Memurlarınca toplam 157.356.642 TL. tutarında matrah incelemeye

alınmış ve toplam 490.248.503 TL. tutarında matrah farkı bulunmuştur. İncelemeler sonucu, toplam 50.585.175 TL. kaçak vergi belirlenmiş, ilgili yükümlülere 149.814.677 TL. ceza salınmıştır. Ayrıca fazla ödenen 4.984.954 TL. tutarındaki vergi ilgili yükümlülere iade edilmiştir.

1986 yılında Sakarya Bölgesi'nde Vergi Kontrol Memurlarınca toplam 4.260.063.948 TL. tutarında matrah incelemeye alınmış ve 3.424.122.255 TL. tutarında matrah farkı belirlenmiştir. İncelemeler sonucu toplam 435.854.268 TL. kaçak vergi ortaya çıkarılmış ve ilgili yükümlülere toplam 1.698.986.743 TL. ceza salınmıştır. Bunların yanında fazla ödenen toplam 134.770.098 TL. tutarında vergi, iade edilmiştir.

1987 yılında ise, Sakarya Bölgesi'nde Vergi Kontrol Memurlarınca toplam 3.041.353.646 TL. tutarında matrah incelemeye alınmış, sonuçta 2.182.197.891 TL. tutarında matrah farkı bulunmuştur. İncelemeler sonucu 198.658.738 TL. kaçak vergi belirlenmiş ve ilgili yükümlülere toplam 591.559.189 TL. ceza salınmıştır. Ayrıca 37.351.193 TL. tutarındaki vergi fazladan ödendiği için iade edilmiştir.

Sakarya Bölgesi'nde, Tablo 16 - a,b,c,d,e,f 'de yer alan 1982-1987 yıllarına ait vergi incelemelerinde, toplam 1851 adet yükümlü, Vergi Kontrol Memurlarınca incelemeye alınmış ve bu yıllar arasında toplam 7.691.628.775 TL. tutarında matrah incelenmiştir. İncelemeler sonucu 6.539.668.409 TL. tutarında matrah farkı bulunmuş ve 719.094.301 TL. vergi

kaçağı ortaya çıkarılmıştır. 1982-1987 yılları arasında Vergi Kontrol Memurlarınca ortaya çıkarılan toplam matrah farkının, incelemeye alınan toplam matrah tutarına oranı % 86 olup, bu oran Sakarya Bölgesi'nde yapılan bu incelemelerin büyük vergi kayıplarını ortaya çıkardığını göstermektedir. Bu sonuç aynı zamanda Sakarya Bölgesi yükümlülerinin vergi kaçırmaya eğilimli olduklarını da ortaya koymaktadır.

2- Vergi Türlerine Göre Yapılan Ayırım

a. Gelir Vergisinde Yapılan İncelemeler

Sakarya Bölgesi'nde, 1982-1987 yılları arasında Vergi Kontrol Memurları tarafından, Gelir Vergisi yükümlüleri üzerinde yapılan vergi incelemeleri ile 1980-1986 yılları arasında, Gelirler Kontrolörlerince Gelir Vergisi yükümlüleri üzerinde yapılan vergi incelemelerini bir arada gözlediğimizde, karşımıza çıkacak sonuçlar Tablo 17'deki gibi olacaktır.

1980-1987 yılları arasında Vergi Kontrol Memurları ve Gelirler Kontrolörlerinin Gelir Vergisi yükümlüleri üzerinde yapmış olduğu vergi incelemelerinde, toplam 1.097 adet yükümlü incelemeye alınmıştır. Bu toplam içinde, 1.063 adet yükümlü Vergi Kontrol Memurlarınca incelemeye alınmış, geri kalan 34 adet yükümlü de Gelirler Kontrolörleri tarafından incelenmiştir. Yapılan incelemelerde 6.907.247.893TL. tutarında toplam matrah incelenmiş ve 1.142.594.582 TL. tutarında matrah farkı ortaya çıkarılmıştır.

Tablo - 17

Sakarya Bölgesi'nde Vergi Kontrol Memurları ve Gelirler Kontrolörlerinin, Gelir Vergisi Yükümlüleri Üzerinde Yapmış Olduğu İncelemelerin Genel Görünümü

Yıl.	V.K.M. Yapılan İnceleme	Gel.Kont. Yapılan İnceleme	Toplam İnceleme Sayısı	İncelemeye Alınan Mat. Toplamı	İnceleme Sonucu Bulunan Matrah Farkı Toplamı
1980	-	6	6	6.133.493.-	12.771.363.-
1981	-	1	1	5.947.087.957.-	110.095.821.-
1982	123	-	123	58.093.729.-	29.475.717.-
1983	227	1	228	24.652.738.-	112.397.953.-
1984	31	23	54	56.161.973.-	63.839.528.-
1985	78	1	79	55.854.256.-	56.531.626.-
1986	151	2	153	403.694.183.-	441.026.812.-
1987	453	-	453	361.703.057.-	316.455.762.-
Toplam	1.063	34	1.097	6.907.247.893.-	1.142.594.582.-

Kaynak: Maliye ve Gümrük Bakanlığı

Gelirler Genel Müdürlüğü ve Sakarya Defterdarlığı
Vergi Kontrol Bürosu

İncelemeye alınan Gelir Vergisi yükümlülerinin gizlemek istedikleri vergi matrahı, beyan ettikleri vergi matrahının % 16,5'i kadardır. Bundan da görülüyor ki Tablo 17'deki verilere göre, Sakarya Bölgesi'ndeki Gelir Vergisi yükümlülerinin vergi matrahı gizleme eğilimleri beyan ettikleri matrah toplamının % 16,5'i oranında olmaktadır. Bu sonuçların ortaya çıkardığı yargı, bu bölgede Gelir Vergisi yükümlülerinin vergi kaçırma eğilimlerinin fazla olmadığıdır.

b. Kurumlar Vergisinde Yapılan İncelemeler

1980-1987 yılları arasında Sakarya Bölgesi'nde Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Kontrol Memurlarının Kurumlar Vergisi yükümlüleri üzerinde yaptıkları vergi incelemelerinin sonuçları aşağıda Tablo 18'de gösterilmiştir.

Tablo - 18

1980-1987 Yılları Arasında Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Kontrol Memurları Tarafından, Kurumlar Vergisi Yükümlüleri Üzerinde Yapılan Vergi İncelemelerinin Genel Görünümü

Yıl.	V.K.M. Yapılan İnceleme	Gel.Kont. Yapılan İnceleme	Toplam İnceleme Sayısı	İncelemeye Alınan Mat. Toplamı	İnceleme Sonucu Bulunan Matrah Farkı Toplamı
1980	-	-	-	-	-
1981	-	-	-	-	-
1982	4	-	4	39.575.201.-	67.000.-
1983	-	-	-	-	-
1984	2	-	2	37.602.432.-	-
1985	3	-	3	334.383.-	2.950.000.-
1986	1	-	1	6.111.035.-	-
1987	3	-	3	14.774.084.-	15.061.105.-
Toplam	13	-	13	98.397.135.-	18.078.105.-

Kaynak: Maliye ve Gümrük Bakanlığı
Gelirler Genel Müdürlüğü ve Sakarya Defterdarlığı
Vergi Kontrol Bürosu

Tablo 18're görüldüğü gibi, 1980-1987 yılları arasında Kurumlar Vergisi yükümlüleri üzerinde, Gelirler Kontrolörlerince vergi incelemesi yapılmamıştır. Vergi Kontrol memur-

larınca bu yıllar arasında 13 adet Kurumlar Vergisi yükümlüsü incelemeye alınmış ve toplam 98.397.135 TL. tutarında matrah incelenmiştir. İnceleme sonucunda 18.078.105 TL. tutarında matrah farkı bulunmuştur. İlgili yükümlülerin beyan edilen matrahın % 18,37 oranında vergi matrahı gizledikleri ortaya çıkmaktadır.

c. Katma Değer Vergisinde Yapılan İncelemeler

1985-1987 yılları arasında Sakarya Bölgesi'nde K.D.V. yükümlülerini incelemeye alan Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Kontrol Memurlarının ortaya çıkardıkları sonuçlar Tablo 19'da yer almaktadır.

Tablo - 19

Sakarya Bölgesi'nde 1985-1987 Yılları Arasında, Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Kontrol Memurlarının, K.D.V. Yükümlüleri Üzerinde Yaptıkları Vergi İncelemelerinin Genel Görünümü

Yıl.	V.K.M. Yapılan İnceleme	Gel.Kont. Yapılan İnceleme	Toplam İnceleme Sayısı	İncelemeye Alınan Mat. Toplamı	İnceleme Sonu Bulunan Matrah Farkı Toplamı
1985	33	-	33	68.230.346.-	423.441.088.-
1986	120	1	121	2.934.357.857.-	730.705.687.-
1987	135	-	135	2.185.569.540.-	453.187.116.-
Toplam	288	1	289	5.188.157.743.-	1.607.333.891.-

Kaynak: Maliye ve Gümrük Bakanlığı
Gelirler Genel Müdürlüğü ve Sakarya Defterdarlığı
Vergi Kontrol Bürosu

Tablo 19'da görülen durum Sakarya Bölgesi'nde ilgili yıllar arasında K.D.V. yükümlüleri, Gelirler Kontrolörleri tarafından yalnızca 1986 yılında ve bir kez incelenmiştir. Bunun dışında ilgili yıllar arasında Vergi Kontrol Memurlarınca 288 adet K.D.V. yükümlüsü incelenmiştir. Gerek Gelirler Kontrolörleri gerekse Vergi Kontrol Memurları tarafından 1985-1987 yılları arasında toplam 289 adet K.D.V. yükümlüsü incelemeye alınmış ve 5.188.157.743 TL. tutarında matrah incelenmiştir. İncelemeler sonucu 1.607.333.891 TL. matrah farkı bulunmuştur. Bundan çıkan sonuç bu bölgede ilgili yıllar arasında K.D.V. yükümlülerinin gizledikleri matrahların beyan edilen matraha oranı yaklaşık % 30 civarında olduğudur. Bu da K.D.V. yükümlülerinin de vergi kaçırma eğilimi içine girdiklerini gösterir.

d. Gider Vergisinde Yapılan İncelemeler

Sakarya Bölgesi'nde Gelirler Kontrolörleri tarafından 1980-1987 yılları arasında yalnızca 1981 ve 1982 yılında da inceleme yapılmıştır. 1981 yılında 4 adet Gider Vergisi yükümlüsü incelemeye alınmış ve 5.943.253.567 TL. matrah incelenmiştir. İncelemeler sonucu 107.365.882 TL. matrah farkı bulunmuştur. 1982 yılında 2 adet Gider Vergisi yükümlüsü incelemeye alınmış ve toplam 5.838.093.817 TL. tutarında matrah incelenmiştir. İnceleme sonucu 139.948.386 TL. matrah farkı bulunmuştur. Aynı yıllar arasında Vergi Kontrol Memurlarınca 1982 yılında 1 adet Gider Vergisi yükümlüsü incelemeye alınmış ve 50.908.438 TL. matrah farkı bu-

lunmuştur. 1983 yılında 5 adet Gider Vergisi yükümlüsü incelemeye alınmış ve toplam 440.390 TL. matrah incelenmiştir. İncelemeler sonucu 3.286.429 TL. matrah farkı bulunmuştur.

C- ESKİŞEHİR VE SAKARYA BÖLGELERİNDE YAPILAN VERGİ
İNCELEMELERİNİN SONUÇLARININ KARŞILAŞTIRILMASI

1- Uygulamalar Sonucu Ortaya Çıkan İnceleme Sayısının, Bölgesel Farkının Değerlendirilmesi

Eskişehir ve Sakarya Bölgelerinde yapılan vergi incelemelerinin, 1980-1987 yılları arasındaki, inceleme sayısı bakımından farkını değerlendirmek için her iki bölgenin bu yıllardaki toplam inceleme sayılarının belirlenmesi gerekir. Yapılan araştırmalarda 1980-1987 yılları arasında Eskişehir Bölgesi'nde gerek Gelirler Kontrolörleri gerekse Vergi Kontrol Memurları tarafından gerçekleştirilen vergi incelemeleri sayısının, toplam 1876 adet olduğu ortaya çıkmıştır. Bu toplam içinde Gelirler Kontrolörlerinin yapmış olduğu inceleme sayısı 40 adettir. Geri kalan 1836 adet vergi incelemesi Vergi Kontrol Memurları tarafından gerçekleştirilmiştir. Sakarya Bölgesi'nde ise 1980-1987 yılları arasında Gelirler Kontrolörlerinin gerçekleştirdiği inceleme sayısı toplamı 41 adet olup, Vergi Kontrol Memurlarının gerçekleştirdiği vergi incelemesi sayısı 1851 adettir.

Eskişehir ve Sakarya Bölgelerinde yapılan vergi incelemelerini eşit koşullarda karşılaştırdığımızda, 1980-1986

yıllarında Sakarya Bölgesi'nde Gelirler Kontrolörlerinin bir adet fazla inceleme yaptığı görülmektedir.

Vergi Kontrol Memurlarınca yapılan incelemelerin sayıları ele alındığında Eskişehir Bölgesi'nde 590 adet daha fazla yükümlünün incelemeye alındığı görülür. Bu da bize gösteriyor ki Vergi Kontrol Memurları Eskişehir Bölgesi'nde ilgili yıllarda daha fazla inceleme yaparak etkin bir çalışma örneği göstermişlerdir.

1984-1987 yılları arasında Sakarya Bölgesi'nde, Eskişehir Bölgesi'ne göre daha az yükümlünün incelenmesinin nedenleri arasında, Vergi Kontrol Memurlarının sayıca daha az olmalarını gösterebiliriz. Bunun yanında Vergi Kontrol Memurlarının iyi organize edilmemiş olması da neden olarak gösterilebilir.

2- Uygulamalar Sonucu Ortaya Çıkan Vergi Kaçağının, Bölgesel Farkının Değerlendirilmesi

1980-1987 yılları arasında Eskişehir ve Sakarya Bölgesi'nde yapılan vergi incelemelerinde, ortaya çıkarılan vergi kaçakları, Eskişehir Bölgesi'nde, Gelirler Kontrolörleri tarafından belirlenen matrah farkları toplamı 468,5 milyon TL. civarındadır. Sakarya Bölgesi'nde ise aynı yıllarda, Gelirler Kontrolörleri tarafından belirlenen matrah farkı toplamı 492.878.175 TL. olmuştur. Sakarya Bölgesi'nde ortaya çıkarılan matrah farkı Eskişehir Bölgesi'ne göre 24.370.697 TL. daha fazla görülmektedir. Bu sonuçlar her iki bölgede yaklaşık aynı sayıda incelemelerin gerçekleşti-

rildiğini göstermektedir. Eskişehir ve Sakarya Bölgelerinde 1984-1987 yılları arasında, Vergi Kontrol Memurlarınca yapılan incelemeler sonucu, Eskişehir Bölgesi'nde incelemeye alınan yükümlülerin 1.128.492.453 TL. vergi kaybı yaratıtları ortaya çıkarılmıştır. Sakarya Bölgesi'nde ise incelemeye alınan yükümlüler tarafından ilgili yıllar arasında 688.269.162 TL. vergi kaybı yaratıldığı görülmektedir. Görünüşte Eskişehir Bölgesi'nde Vergi Kontrol Memurlarının daha fazla vergi kaybı ortaya çıkardığı kabul edilebilir. Ancak, bu iki bölge arasındaki fark, Sakarya Bölgesi'nde yapılan Vergi incelemesi sayısının azlığından kaynaklanmaktadır. Yükümlü başına yaklaşık olarak tahmin edilen vergi kaybı Eskişehir Bölgesi'nde 614.756 TL. olmaktadır. Sakarya Bölgesi'nde ise bu miktar 552.383 TL.dir. Bu ilişkiye göre Vergi Kontrol Memurlarının Sakarya Bölgesi'nde, Eskişehir Bölgesi'ne göre daha az vergi kaybı ortaya çıkardıklarını söyleyebiliriz. Ancak sonuçta bu rakamların birbirlerine yakın olması her iki bölgede de elde edilen verimliliğin yaklaşık olarak aynı olduğunu göstermektedir. Çünkü Eskişehir Bölgesi'nde elde edilen inceleme sonuçlarının yanında, Sakarya Bölgesinden elde edilen vergi inceleme sonuçları küçümsenmeyecek kadar önemlidir.

3- Yıllar İtibariyle Ortaya Çıkan, Vergi Tahakkuk ve Tahsilatındaki Bölgesel Farkın Değerlendirilmesi

Eskişehir ve Sakarya Bölgelerinde 1984-1987 yılları arasında, tahakkuk ve tahsil edilen vergi miktarları şu şe-

kilde olmuştur.

Eskişehir Bölgesi'nde toplam tahakkuk eden vergi: 222.785.294.145 TL. olmuştur. Tahsil edilen vergi ise: 198.496.577.424 TL.dir. Bu ildeki tahsilat oranı % 87,25 olmuştur.

Sakarya Bölgesi'nde toplam tahakkuk eden vergi: 140.123.319.414 TL. olurken, toplam tahsil edilen vergi: 111.931.213.378 TL. olmuştur. Bu ildeki tahsilat oranı da % 78,75 olarak gerçekleşmiştir.

Eskişehir ve Sakarya Bölgelerinde gerçekleşen vergi tahakkuk ve tahsilat miktarları 1984-1987 yılları toplamı olarak ele alınmış, sonuçta Eskişehir Bölgesi'nde daha fazla miktarda vergi tahakkuk ettirilip tahsil edildiği ortaya çıkmıştır. Sakarya Bölgesi'nde yükümlü sayılarının Eskişehir Bölgesi'ne göre daha fazla olmasına karşın beklenen hasılat gerçekleştirilememiştir. Bunda, Götürü Vergi yükümlülerinin sayıca fazla olması neden olarak gösterilebilir.

4- Uygulamalar Sonucu Ortaya Çıkan, İncelenen Toplam Matrahtaki Bölgesel Farkın Değerlendirilmesi

Eskişehir Bölgesi'nde 1980-1986 yılları arasında gelirler kontrolörlerince incelemeye alınan yükümlülere ait matrah toplamı: 497.754.675 TL. olmuştur. Aynı yıllarda Sakarya Bölgesi'nde Gelirler Kontrolörlerince incelemeye alınan yükümlülere ait matrah toplamı ise 11.880.799.057 TL. olmuştur. Buna göre Sakarya Bölgesi'nde incelemeye alınan

yükümlülere ait toplam matrah Eskişehir Bölgesi'ne göre 11.383.044.382 TL. fazladır. Oysa bulunan matrah farkları hep iki bölgede yaklaşık olarak aynı olmuştur: Bundan çıkan sonuç, Sakarya Bölgesi'ndeki yükümlüler, ya vergi kaçırma eğiliminde değiller ya da Gelirler Kontrolörleri incelemeleri gerçekleştirirken başarısız kaldılar. Oysa Eskişehir Bölgesi'nde incelemeye alınan yükümlülerin incelenmesi sonucunda beyan edilen matrahın % 94'ü oranında matrah farkı ortaya çıkarılmıştır. Bundan da çıkabilecek sonuç ya Eskişehir Bölgesi'ndeki yükümlüler vergi kaçırmaya çok eğimli ya da Gelirler Kontrolörleri çok başarılı inceleme gerçekleştirmişlerdir.

Vergi Kontrol Memurlarınca yapılan vergi incelemelerinde, Eskişehir Bölgesi'nde 1984-1987 yılları arasında incelenen toplam matrah: 10.369.462.698 TL'dir. Sakarya Bölgesi'nde ise 1984-1987 yılları arasında incelenen toplam matrah: 7.538.079.832 TL olmuştur.

Görüldüğü gibi 1984-1987 yılları arasında Eskişehir Bölgesi'nde, Sakarya Bölgesi'ne göre daha fazla toplam matrah incelenmiştir. Oysa Gelirler Kontrolörlerinin yaptığı incelemelerde durum, Sakarya Bölgesi'nin lehine idi. Bundan çıkarılabilecek sonuç Eskişehir Bölgesi'nde incelemeye alınan yükümlü beyanları seçilirken daha dikkatli davranıldığı ve sağlam bilgilere dayanıldığı gerçeğidir. Çünkü, incelemeye alınan beyanlarda vergi kaybı yüksek oranda görülmektedir. Sakarya Bölgesi'nde ise incelemeye alınan beyanlarda matrah-

lar yüksek ancak vergi kaybı matraha göre düşük görülmektedir. Bu da beyan seçiminde yanılmanın yüksek olduğunu göstermektedir.

5- Eskişehir ve Sakarya Bölgelerinde Yapılan Vergi İncelemelerinin Genel Değerlendirilmesi

Eskişehir Bölgesi yükümlü sayısı bakımından Sakarya Bölgesi'nden geri kalmakla birlikte, Sakarya Bölgesi'nde yer alan yükümlülerin vergi açısından verimsiz oldukları görülmüştür. Ayrıca yaygın yoğun denetimlerde Eskişehir Bölgesi vergi idaresi oldukça başarılı görülmektedir. Sakarya Bölgesi'nde yapılan vergi incelemelerinde incelemeye alınan matrah toplamı yaklaşık 19.milyar TL. iken Eskişehir Bölgesi'nde bu rakam yaklaşık 11 milyarda kalmış ancak ortaya çıkarılan vergi kaybı Eskişehir Bölgesi'nde daha fazla olmuştur. Bu da gösteriyor ki Eskişehir Bölgesi vergi idaresi vergi incelemelerinden daha başarılı sonuçlar elde etmiştir.

SONUÇ

Günümüzde, toplumların ekonomik, sosyal, kültürel ve bunları bağlı gelişmişlik durumları, onların içinde buldukları yapının temel özelliklerini yansıtmaktadır. Toplumların ve onların oluşturdukları devletlerin yegane amaçları, buldukları düzeyin üzerinde daha gelişmiş ve daha refah bir toplumsal yapıya ulaşmaktır. Toplumları, bu ideallere ulaştırmada önemli bir görevi üstlenen devlet olgusu, amaçlanan noktaya varmak için her yönden güçlendirilmelidir. Devletin güçlü olması, öncelikle ekonomik ve mali yapının güçlü olmasına bağlıdır. Bu da, devletin yaşamını ve faaliyet göstermesini sağlayan, kolaylaştıran gelir kaynaklarının yeterliliğine bağlıdır. Gelişmiş ülkeler bu tip sorunlarını en aza indirmişlerse de, az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler için aynı şey söylenemez.

Vergi gelirlerinin, devlet gelirleri içinde önemli yer tuttuğu ülkemizde, hedeflenen amaçlara ulaşmak, bir yerde vergi gelirlerinin doğru olarak tahmin edilmesi ve toplanması ile mümkündür. Oysa, gerek ülke çapında yapılan

araştırmalar gerekse bölgesel değerlendirmeler, ülkemizde vergi idaresinin tahmin edilen gelirleri elde edemediğini göstermektedir. Bunda, vergi idaresinin başarisızlığı gösterilebileceği gibi vergi yükümlülerinin vergi kaçırma eğilimlerinin ykseklieği de söz konusu olabilir.

Bu olasılıklar göz önüne alındığında, diğer ülkelere de olduğu gibi, ülkemizde de uygulanan vergi incelemelerinin gerekçesi açıklık kazanmış olur. Vergi incelemeleri ile devletin söz konusu vergi kayıplarının ortaya çıkarılması, yükümlülerce beyan edilen vergi matrahlarının doğru olarak hesaplanmasının gerçekleştirilmesi amaçlanmış ve bu doğrultuda en küçük birimlerden başlayarak tüm ülke sathına yayılacak şekilde uygulamalar yapılmıştır. Gerçekleştirilen bu uygulamalar içerisinde Eskişehir ve Sakarya Bölgelerinde yapılan vergi incelemelerini de gösterebiliriz.

Yapılan vergi incelemelerinin ortaya çıkardığı durum vergi kayıplarının büyük boyutlara ulaştığıdır. İncelemeye alınan yükümlülerin yarattıkları kayıplar bunu kanıtlar niteliktedir. Devlet için bu kadar önemli olan vergi gelirlerinin kayba uğratılmasının engellenmesi için yapılan vergi incelemelerinin artırılması yanında, yükümlülerin vergi kaçırma eğilimlerinin kırılması da zorunlu bir gereklilik arz etmektedir. Vergi idaresinin olanaklar açısından sınırlı olduğunu kabul edersek, vergi incelemeleri ile vergi kayıplarının yalnızca belli bir bölümünün engellenebileceği gerçeği ile karşa karşıya kalırız. Oysa vergi gelirlerinin

eksiksiz olarak tahsil edilebilmesi için başka önlemlerin de alınması gerekmektedir. Bu önlemler söz gelimi; vergi yükümlülerinin eğitilmesi ve bilinçlendirilmesi, vergi idaresi ile yükümlüler arasındaki ilişkilerin geliştirilmesi, yükümlülere ekonomik gerçeklere uygun olarak indirimler sağlanması, vergi kayıplarına neden olan kaynakların iyi bir şekilde belirlenip ona göre mücadele edilmesi, politik ve kişisel kayırmaların ortadan kaldırılması, vergi yasalarının günün koşullarına uygun olarak ve gerektiğinde düzeltilebilecek şekilde hazırlanması, vergi idaresinin olanaklarının günün koşullarına uygun olarak artırılması ve bunlar gibi önlemler olabilir.

Kuşkusuz bu önlemlerin alınabilmesi yeterli düzeyde gelirle mümkün olabilecektir. Ülkemizde devlet gelirlerinin yetersiz olması bu önlemlerin alınmasını engellemektedir. Bu önlemler alınmadığı için de vergi gelirleri dolayısıyla devlet gelirleri istenilen düzeyde olmamakta ve bir kısır döngü içine girilmektedir. Vergi incelemelerindeki bir amaç da bu olanaksızlıklar içinde, en azından bir şeyler yapmak, vergi kaçırma eğilimlerini bir ölçüde kırmak ve yükümlüleri denetlemektir.

TABLÖLAR

- Tablo - 1 - : Eskişehir Bölgesi 1984-1987 Yılları Yü-
kümlü Sayıları.
- Tablo - 2 - : 1984-1987 Yılları Eskişehir Bölgesi Vergi
Gelirleri.
- Tablo - 3 - : Eskişehir Bölgesi'nde 1984-1987 Yıllarında
Gerçekleştirilen Yaygın Yoğun Denetimlerin
Genel Görünümü.
- Tablo - 4 - : 1984-1987 Yıllarında Eskişehir Bölgesi De-
netim Elemanlarının Sayıları.
- Tablo - 5 - : Sakarya Bölgesi'nde 1982-1987 Yılları Ara-
sında Vergi Yükümlüleri.
- Tablo - 6 - : Sakarya Bölgesinde 1982-1987 Yıllarında
Vergilerin Tahakkuk ve Tahsilat Durumu.
- Tablo - 7 - : 1982-1987 Yıllarında Sakarya Bölgesi'nde
Gerçekleştirilen Yaygın Yoğun Denetimlerin
Görünümü.
- Tablo - 8 - : Eskişehir Bölgesi'nde 1980-1986 Yılları
Arasında Gelirler Kontrolörleri Tarafından
Yapılan Vergi İncelemelerinin Genel Görü-
nümü.

- Tablo - 9 - a : 1987 Yılında Eskişehir Bölgesi'nde Vergi Kontrol Memurları Tarafından Yapılan Vergi İncelemeleri.
- Tablo - 9 - b : 1986 Yılında Eskişehir Bölgesi'nde Vergi Kontrol Memurları Tarafından Yapılan Vergi İncelemeleri.
- Tablo - 9 - c : 1984-1985 Yıllarında Vergi Kontrol Memurlarınca Yapılan Vergi İncelemelerinin Genel Görünümü.
- Tablo -10 - : 1980-1986 Yılları Arasında Gelirler Kontrolörlerinin Eskişehir Bölgesi'nde Gelir Vergisi Yükümlüleri Üzerinde Yapmış Olduğu Vergi İncelemelerinin Genel Görünümü.
- Tablo -11 - : Eskişehir Bölgesi'nde 1984-1987 Yılları Arasında Vergi Kontrol Memurları Tarafından Gelir Vergisi Yükümlüleri Üzerinde Yapılan Vergi İncelemelerinin Yıllar İtibarıyla Genel Görünümü.
- Tablo -12 - : Eskişehir Bölgesi'nde Gelirler Kontrolörlerince 1980-1986 Yılları Arasında Kurumlar Vergisi Yükümlüleri Üzerinde Yapılan Vergi İncelemelerinin Genel Görünümü.
- Tablo -13 - : Eskişehir Bölgesi'nde 1984-1987 Yıllarında Vergi Kontrol Memurlarınca Kurumlar Vergisi Yükümlüleri üzerinde Yapılan Vergi İncelemelerinin Genel Görünümü.

- Tablo -14 - : 1985-1987 Yılları Arasında, Eskişehir Bölgesi'nde Vergi Kontrol Memurlarının K.D.V. Yükümlüleri Üzerinde Yapmış Oldukları Vergi İncelemelerinin Genel Görünümü.
- Tablo -15 - : 1980-1986 Yılları Arasında Sakarya Bölgesi'nde Gelirler Kontrolörleri Tarafından Yapılan Vergi İncelemelerinin Genel Görünümü.
- Tablo -16 - a : 1982 Yılında Sakarya Bölgesinde Vergi Kontrol Memurları Tarafından Yapılan Vergi İncelemeleri.
- Tablo -16 - b : 1983 Yılında Sakarya Bölgesi'nde Vergi Kontrol Memurları Tarafından Yapılan Vergi İncelemeleri.
- Tablo -16 - c : 1984 Yılında Sakarya Bölgesi'nde Vergi Kontrol Memurları Tarafından Yapılan Vergi İncelemeleri.
- Tablo -16 - d : 1985 Yılında Sakarya Bölgesi'nde Vergi Kontrol Memurları Tarafından Yapılan Vergi İncelemeleri.
- Tablo -16 - e : 1986 Yılında Sakarya Bölgesi'nde Vergi Kontrol Memurları Tarafından Yapılan Vergi İncelemeleri.
- Tablo -16 - f : 1987 Yılında Sakarya Bölgesi'nde Vergi Kontrol Memurları Tarafından Yapılan Vergi İncelemeleri.

- Tablo -17 - : Sakarya Bölgesi'nde Vergi Kontrol Memurları ve Gelirler Kontrolörlerinin Gelir Vergisi Yükümlüleri Üzerinde Yapmış Olduğu İncelemelerin Genel Görünümü.
- Tablo -18 - : 1980-1987 Yılları Arasında Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Kontrol Memurları Tarafından Kurumlar Vergisi Yükümlüleri Üzerinde Yapılan Vergi İncelemelerinin Genel Görünümü.
- Tablo -19 - : Sakarya Bölgesi'nde 1985-1987 Yılları Arasında Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Kontrol Memurlarının K.D.V. Yükümlüleri Üzerinde Yaptıkları Vergi İncelemelerinin Genel Görünümü.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- AKDENİZ Gıyas : Vergi İtilafları, İ.İ.T.İ.A.,
Eskişehir, 1963.
- AKDENİZ Gıyasettin : Türk Vergi Sistemi ve Tatbikatı,
C.II, İstanbul, 1967.
- AKDOĞAN Abdurrahman : Türkiye'de Vergi İncelemesi, Dok-
tora Tezi, Ankara, 1979.
- AYDIN Ünal : "Vergi Sistemimizin Çözüm Bekleyen
Sorunları", Vergi Dünyası, S.9,
İstanbul, 1982.
- BEYGO Nusret : "Vergi İncelemesinin Anlamı ve
Yeri", Vergi Dünyası, S.11, İstan-
bul, 1982.
- BÖLÜKBAŞI Kemal
BÖLÜKBAŞI Ömer : Vergiler ve Cezalarında İtiraz ve
Savunma Yolları, 20 Prensip-20 Yol,
Ankara, 1972.
- BULUTOĞLU Kenan : Türk Vergi Sistemi, İstanbul, 1976.
- BULUTOĞLU Kenan : Türk Vergi Sistemi, C.II, 6. Basım,
Ankara, 1979.
- CAN İsmail : "Türkiye'de Vergi Denetimi Uygulama-
sı ve Eleştirisi", Maliye Dergisi,
S.53, İstanbul, 1981.

- ÇUDİN Şenol : "Yoklamanın Amacı ve Yoklamaya Yetkililer", Vergi Sorunları Dergisi, S.2, 1986.
- ERCAN Şerif : "Vergilendirmede Bilgi Toplama", Maliye Dergisi, S.54.Aralık,1981.
- ERGÜN Rıfkı : "Vergi Kaybının Önlenmesinde Yoklamanın Önemi", Maliye Dergisi, S.36, Aralık-1978.
- GÖÇ Süleyman : "Bilgi Verme ve Bilgi Vermenin Müeyyidesi", Vergi Sorunları Dergisi, S.4, 1986.
- HEREKMAN Aykut : Kamu Maliyesi-Genel Vergi Kuramı, C.II, Ankara, 1987.
- ISAAC Alfred : İşletmelerde Revizyon ve Kontrol, İstanbul, 1944.
- KALYONCU Rüştü : "Vergi İnceleme Elemanlarına Taktir Yetkisi Verilmiş Olmasının Düşündürdükleri", Vergi Dünyası, S.28, İstanbul, 1983.
- KARAGÖZOĞLU H. Fevzi : "Vergi Usul Kanunu Uygulaması", Ankara, 1976.
- KESLER Nusret : "37. Yılında Hesap Uzmanları Kurulu ve Hesap Uzmanları", Vergi Dünyası, S.10, İstanbul, 1982.
- KIRBAŞ Sadık : "Vergi Hukuku", Ankara, 1984.
- MALİYE TETKİK KURULU : "Revizyon ve İşletmelerde Vergi İncelemesi", No:128-167, Ankara, 1967.
- OĞUZ Yahya Bülent : "Vergi Hukukumuzda Bilgi Verme Zorunluluğu ve Bilgi Vermenin Müeyyideleri", Vergi Dünyası, S.24, İstanbul, 1983.