

VERGİ İNCELEMESİ VE KAPSAMI

Azmi DEMİRCİ

Zihni KARTAL

Baş Hesap Uzmanı

Hesap Uzmanı

VERGİ İNCELEMESİ VE KAPSAMI

I- GENEL AÇIKLAMA

Ülkemizde modern vergi sistemine geçme yolundaki çalışmalar 1943 yılında başlamıştır. Bu çalışmalar sonucunda, bilimsel ve modern yapılı vergi sistemine Gelir ve Kurumlar Vergisi ile Vergi Usul Kanunu'ndan oluşan vergi reformu ile 1950'li yıllarda geçilmiştir. Sözü edilen vergiler, temelde beyan esasına dayanmaktadır. Mükelleflerin beyanname ile vergilerini bildirmesi esasına dayanan bu sistemde, yapılan beyanların doğruluğunun incelenmesi gerekliliği doğmaktadır. Beyanların incelenmesi suretiyle;

- Bir yandan fiilen var olan, diğer yandan da potansiyel olarak oluşabilecek vergi kayıp ve kaçığı önlenabilir. İnceleme sonucunda, tespit edilen vergi kayıp ve kaçığı dolayısıyla alınacak vergi ve cezalar devlete ek gelir sağlar.

- Kayıt dışı ekonomik faaliyetler engellenebilir. Böylelikle bir yandan ticaretteki haksız rekabet önlenir, diğer yandan vergi kayıplarının neden olacağı bütçe açıklarının ekonomide yapacağı enflasyonist etkinin önüne geçilebilir.

- Vergi, ödeme gücüne göre alınabilir, bu suretle gelir dağılımının düzenlenmesi mümkün hale gelir.

- Vergi kanunlarının tam ve doğru olarak uygulanması sağlanır. Bu da, devletin saygınlığını ve gücünü gösterir.

Yukarıda açıklanan gerekler, vergi incelemesine vergi kanunlarımızda yer verilmesine neden olmuş, Vergi Usul Kanunu'nda vergi incelemesi ile ilgili düzenlemeler yapılmıştır. İzleyen bölümlerde bu hükümler irdelenecektir.

II- VERGİ İNCELEMESİ

A- AMAÇ

Vergi Usul Kanunu'nun 134'üncü maddesine göre, vergi incelemesi, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amacıyla yapılır. İncelemeye yetkili olanlar tarafından gerek görüldüğü takdirde inceleme, işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılmasına ve beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurların tetkikine de teşmil edilebilir. Fiili envanterin yapılmasının gerektirdiği ve incelemeyi yapan tarafından tasdik edilen giderler Hazinece mükellefe ödenir.

Madde hükmünden anlaşılacağı üzere, vergi incelemesi yalnızca, vergi kayıp ve kaçığını tespit etmeye yönelik değildir. İncelemede, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğu araştırılıp, tespit edilmekle birlikte, vergi mükellef ve sorumlularının doğru vergi ödemeleri de sağlanır. Vergi incelemesi yapmaya yetkili elemanlar, inceleme konusu vergiyle ilgili gerçek matrahı; defter, belge, kayıt ve

hesapların incelenmesinin yanısıra, fiili durumları araştırıp incelemek suretiyle de yapabilirler. Vergi incelemesinin defter ve belgelerle sınırlı olmadığı yönündeki düşünce, 2365 sayılı Kanunla VUK'nun 134'ncü maddesinde yapılan değişiklikle yasal hale getirilmiş; karşı görüş ve yorumlara son verilmiştir. Değişiklikten önceki hükümde, "Vergi incelemesinden maksat; defter, hesap ve kayıtlara dayanılarak...." şeklinde başlayan ibare farklı yorumlara yol açıyor; incelemenin defter, hesap ve kayıtlarla" sınırlı olması gerektiği ileri sürülebiliyordu. Yapılan değişiklikle bu konudaki uyuşmazlık, hiçbir tartışmaya yol açmayacak şekilde hükme bağlanmıştır. Öte yandan, vergi inceleme elemanları, incelemeye tabi tuttukları mükellef veya sorumlunun, vergiyi doğuran olay veya hukuki durum bakımından ilişkisi bulunduğu kişi ve kuruluşların da işlemlerini inceleyebilir ve beyan dışı bırakılmış bir tutarın bulunup bulunmadığını araştırabilirler.

B- VERGİ İNCELEMESİNE YETKİLİ OLANLAR

1- Genel Olarak

15 Haziran 1949 gün ve 7233 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 123-130. maddelerinde vergi incelemeleri ile ilgili hükümlere yer verilmiştir. Bu Kanunun anılan maddelerinin gerekçesinde aşağıdaki açıklama yapılmıştır:

"Vergi tetkikinden maksat, hesaba müsteniden ödenen vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Memleketimizde yapılacak vergi reformunun muvaffak olabilmesi ve yeni vergi telakkisinin ve sisteminin yerleşmesi her şeyden önce sağlam bir vergi tetkik cihazının kurulmasına ve bu cihazın iyi işlemesine bağlıdır. Bunun ise başlıca dört şartı vardır :

1. Şahsiyet sahibi "vergi tetkik unsuru" (Reviser) yani bizdeki tabiri ile "Hesap Uzmanı" yetiştirilmesi,
2. Hesap Uzmanlarının kafi miktarda olması,
3. Vergi tetkik tekniğinin tekemmül ettirilmesi,
4. İstihbarat arşivlerinin kurulması.

Bu dört şarttan ilk ikisi, 1945 yılında çıkan Hesap Uzmanları Kanunu ile tahakkuk yoluna girmiştir. Sıkı ve ciddi bir imtihandan geçirilmek suretiyle alınan ve meslek içinde yetiştirilmeleri hususunda büyük bir itina gösterilen genç unsurlarla, Hesap Uzmanları Kurulu'nun seneden seneye kuvvetleneceği, kısa bir zaman içinde kendisine mevdu ehemmiyetli vazifeyi gerektiği gibi yapacak bir duruma geleceği ehemmiyetle beklenebilir. Üçüncü şarta gelince, bu hususta Usul Kanunu tasarısında şu esaslar vaz'edilmiştir.

a) Vergi tetkikleri dairede değil, mükellef nezdinde iş yerinde yapılacaktır.

b) Tetkiklerin yapılacağı zaman, mükelleflere önceden bildirilmeyecektir.

c) Gizli kapaklı tetkik yerine mükellefle iş birliği şeklinde açık tetkik usulü tetkik edilecektir.(Bu cümleden olmak üzere çalışmaya başlanmadan önce, mükellefe tetkikin mevzuu açıklanacak, tetkik neticeleri, kendisine bildirilecek, mükellefin hata yapmasını önlemek üzere kendisine tavsiye ve ikazlarda bulunulacak, ihtilafli hadiselerde tetkik neticeleri zabıtla tevsik olunarak zaptın bir sureti verilecektir.)

..."

Söz konusu kanunun “Tetkika yetkililer” başlığını taşıyan 124. maddesi; “Vergi tetkiki hesap uzmanları, mahallin en büyük malmemuru, kontrol memurları veya vergi dairelerinin amirleri tarafından yapılır.

Maliye Bakanı, lüzum gördüğü yerlerde vergi tetkiklerini münhasıran hesap uzmanlarına yaptırabilir.

Maliye Müfettişleri, Maliye Müfettiş muavinleri ve gelir kontrolörleri her hal ve takdirde vergi tetkiki yetkisini haizdirler.” şeklinde düzenlenmiştir.

Daha sonra, incelemeye yetkili olanlar 10.01.1961/10703, 11.01.1961/10704, 12.01.1961/10705 tarih/sayılı Resmi Gazetelerde yayımlanan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 135’inci maddesinde düzenlenmiş ve yukarıda yer alan maddedeki “hesap uzmanları” ibaresinden sonra “hesap uzman muavinleri” ibaresi eklenerek hükümler aynen korunmuştur. Bu kanunun 135’inci maddesinde 3418, 4008 ve 4369 sayılı kanunlarla yapılan değişiklikler sonucunda madde şu hali almıştır :

“Vergi incelemesi; hesap uzmanları, hesap uzman yardımcıları, ilin en büyük malmemuru, vergi denetmenleri, vergi denetmen yardımcıları veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır.

Maliye Müfettişleri, Maliye Müfettiş Muavinleri, Gelirler Kontrolörleri ve Stajyer Gelirler Kontrolörleri, Gelirler Genel Müdürlüğü’nün merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdirler”

Vergi incelemesine yetkili olanları düzenleyen yasa maddelerinin tarihi gelişiminin incelenmesinden de görüleceği üzere, vergi incelemesi yetkisi temelde hesap uzmanlarına verilmiştir. 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun gerekçesinde de 1950’lerde yapılan vergi reformunun başarı sağlaması için gerekli görülen vergi incelemesi için “hesap uzmanı yetiştirilmesi” ve “hesap uzmanlarının kafi miktarda olması” koşulları yer almıştır. Bu da vergi incelemesinde dayanan temel elemanların hesap uzmanları olduğunu göstermektedir.

2- Vergi, Resim ve Harçlar Bakımından

Vergi Usul Kanunu’nun 1’inci maddesine göre, bu kanun genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında uygulanır. Aynı kanunun ikinci maddesine göre gümrük ve tekel idareleri tarafından alınan vergi ve resimler bu kanuna tabi değildir.

Vergi incelemesi, Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenen hükümlere dayanarak yapıldığından, bu kanun kapsamına giren bütün vergi, resim ve harçların vergi incelemesi çerçevesi içinde olduğu sonucuna kolayca varılabilir. Ancak, yönetsel yönden bazı açmazlar mevcuttur. Şöyle ki bazı vergi, resim ve harçlar belediye ve il özel idarelerine ait olduğu halde, vergi incelemesine yetkili olarak belirlenen kamu görevlileri Maliye Bakanlığı’na bağlı olarak çalışan elemanlardır. Bu elemanların, belediyeye ya da il özel idaresine ait bir vergiyi incelemesinin yönetsel yönden mümkün olup olmadığı kuşkuludur.

Vergi Usul Kanunu’nun kapsamına giren vergi, resim ve harçlar genel bütçeye, belediyeye ve il özel idaresine ait oluşuna göre aşağıda sınıflandırılmıştır.

a) Genel Bütçeye Ait Vergi, Resim ve Harçlar

- Gelir Vergisi

- Kurumlar Vergisi
- Katma Değer Vergisi
- Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
- Veraset ve İntikal Vergisi
- Motorlu Taşıtlar Vergisi
- Taşıt Alım vergisi
- Akaryakıt Tüketim Vergisi
- Eğitim, Gençlik, Spor ve Sağlık Hizmetleri Vergisi
- Damga Vergisi
- Fon Payı
- Eğitime Katkı Payı
- Yargı Harçları
- Noter Harçları
- Vergi Yargısı Harçları
- Tapu ve Kadastro Harçları
- Konsolosluk Harçları
- Pasaport, İkamet Tezkeresi, Vize ve Dışişleri Bakanlığı Tasdik Harçları
- Gemi ve Liman Harçları
- İmtiyazname, Ruhsatname ve Diploma Harçları
- Trafik Harçları

b) Belediyelere Ait Vergi, Resim ve Harçlar

- Emlak Vergisi
- İlan ve Reklam Vergisi
- Eğlence Vergisi
- Haberleşme Vergisi
- Yangın Sigortası Vergisi
- Çevre Temizlik Vergisi

- İşgal Harcı
- Tatil Günlerinde Çalışma Ruhsatı Harcı
- Kaynak Suları Harcı
- Tellallık Harcı
- Hayvan Kesimi Muayene ve Denetleme Harcı
- Ölçü ve Tartı Aletleri Muayene Harcı
- Bina İnşaat Harcı
- Kayıt ve Suret Harcı
- İmar İle İlgili Harçlar
- İşyeri Açma İzni Harcı
- Sağlık Belgesi Harcı
- Esnaf Muafılığı Harcı

Görüldüğü üzere, bazı vergi, resim ve harçlar belediyelerce tarh, tahakkuk ve tahsil edilmektedir. Hatta genel bütçeye dahil vergi, resim ve harçlardan bazıları Maliye Bakanlığı dışındaki kamu kurumlarınca tarh, tahakkuk ve tahsil edilir. Örneğin yargı harçları konusunda mahkemeler, tapu ve kadastro harçları konusunda tapu ve kadastro idareleri, noter harçları konusunda noterler görevli ve yetkilidir. Dolayısıyla bu kurumların yaptıkları işlemlerin, Maliye Bakanlığı'nın elemanlarınca incelenmesi yönetsel açıdan olanaklı görünmemektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 135'inci maddesinde sayılanlar dışında da vergi incelemesine yetkili olan kamu görevlileri mevcuttur. Aynı kanunun 75'inci maddesine göre, takdir komisyonları anılan kanunun 74'üncü maddesindeki görevleri dolayısıyla vergi inceleme yetkisine sahiptirler. Öte yandan, Bankalar Kanunu'nun 61'nci maddesine göre bankalar yeminli murakıpları ve yardımcıları, bankalar, iştirakleri ve kuruluşlarında vergi incelemesi yapmaya yetkilidirler. Ayrıca, Danıştay'ın vergi davaları ile görevli daireleri, idare, vergi ve bölge idare mahkemeleri, kendilerine intikal eden davalara ilişkin her çeşit incelemeyi kendiliğinden yapma yetkisine sahiptirler(İ.Y.U.K. Md.20/1). Ancak, görüldüğü üzere, belirtilen mercilerin vergi inceleme yetkisi son derece sınırlıdır. Hatta vergi yargısında görevli yargıçların yetkisini V.U.K.'nda tanımlanan vergi incelemesi kapsamında değerlendirmemek gerekir. Zira, vergi yargısı, yönetimin yaptığı işlemin hukuka uygunluğunu denetlemek görev ve yetkisine sahiptir, ödenmesi gereken verginin doğruluğunu tespit etmek ve sağlamak yetkisine sahip değildir.

3- Coğrafi Sınırlar Bakımından

Vergi incelemesine yetkili olanların, inceleme yetkilerinin kapsadığı coğrafi sınırlar aşağıda belirtilmiştir.

- Hesap uzmanları ve hesap uzman yardımcıları : Ülke çapında inceleme yapma yetkisine sahiptirler. Maliye Bakanı'na bağlı olarak çalışırlar.

- İlin en büyük malmemuru : Görevli bulunduğu il çapında vergi inceleme yapma yetkisine sahiptir.

- Vergi denetmenleri ve vergi denetmen yardımcıları : Bağlı olduğu Gelirler Bölge Müdürlüğü'nün kapsadığı sınırlar üzerinde vergi inceleme yapma yetkisine sahiptirler. Ancak yaptıkları incelemeler dolayısıyla gereken karşıt incelemeleri bölge dışında da yapabilirler.

- Vergi dairesi müdürleri : Vergi dairelerinin görev ve yetki alanına giren mükellef ve sorumluların hesap ve işlemlerinin incelemesine yetkilidirler.

- Maliye müfettişleri ve maliye müfettiş yardımcıları : Ülke çapında vergi incelemesi yapma yetkisine sahiptirler. Maliye Bakanına bağlı olarak çalışırlar.

- Gelirler kontrolörleri ve stajyer gelirler kontrolörleri : Ülke çapında vergi incelemesi yapma yetkisine sahiptirler. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'ne bağlı olarak çalışırlar.

- Takdir komisyonları : Kendilerine intikal eden olay ve işlemlerle ilgili olarak sınırlı bir inceleme yetkisine sahiptirler. Bu komisyonların görev ve yetki alanlarının belli bölgeler itibariyle sınırlanmış olması nedeniyle incelemeleri kapsamına giren mükellefler de sınırlıdır.

- Bankalar yeminli murakıpları ve yardımcıları : Bankalar, iştirakleri ve kuruluşları ile sınırlı olmak üzere ülke çapında inceleme yapma yetkisine sahiptirler.

- Vergi yargı organları : Kendilerine intikal eden uyuşmazlık konuları ile sınırlı olmak üzere, kendi görev ve yetki alanına giren davalara ilişkin hususları inceleme yetkisine sahiptirler.

Vergi incelemesi yapanlar yanlarında memuriyet sıfatlarını ve inceleme yetkisini gösteren fotoğraflı resmi bir vesika bulundururlar ve gittikleri yerde işe başlamadan önce bu vesikayı ilgililere gösterirler(V.U.K.Md.136).

C- VERGİ İNCELEMESİNE TABİ OLANLAR

Bu kanuna veya diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler vergi incelemesine tabidirler(V.U.K. Md.137).

Madde hükmüne göre, incelemeye tabi olanlar;

- defter ve hesap tutmak,
- evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek,

zorunda olan gerçek ve tüzel kişiler olarak sınıflandırılabilir. Defter ve hesap tutmak zorunda olanlar, Vergi Usul Kanunu'nun 172'nci maddesinde;

- Ticaret ve sanat erbabı,
- Ticaret şirketleri,
- İktisadi kamu müesseseleri,

- Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler,
- Serbest meslek erbabı,
- Çiftçiler

olarak sayılmıştır. Maddede sayılan mükelleflerin ortak özelliği, faaliyetlerinde “devamlılık” unsurunun varlığıdır. Aynı kanunda, yukarıdaki maddede sayılanlardan olmakla birlikte bazı kişi ve kuruluşların defter tutma zorunluluğu bulunmadığı belirtilmiştir(V.U.K. Md.173). Bunlar;

- Gelir vergisinden muaf olan esnaf ve çiftçiler,
- Gelir Vergisi Kanunu’na göre kazançları basit usulde tespit edilenler,
- Kurumlar Vergisinden muaf olan iktisadi kamu müesseseleri ve dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler.

Bu kişi ve kuruluşların başka vergilerden birine gerçek usulde tabi olması halinde, diğer vergiler bakımından defter tutmaları zorunludur.

Evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek zorunda olanlar ise, Vergi Usul Kanunu’nun 227-257. maddelerinden çıkarmak mümkündür. Kanunun 227’nci maddesinin birinci fıkrasına göre, kanunda aksine hüküm olmadıkça bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan ilişki ve işlemlere ait olan kayıtların belge ile kanıtlanması zorunludur. Buna göre ilk olarak, Kanunun 172’nci maddesinde defter tutma zorunluluğu getirilen mükellefler, kayıtlarını belgeye dayandırmak durumundadırlar. Bu kuralın istisnası, kanunlarda aksine hüküm bulunmasıdır. Buna örnek olarak, Gelir Vergisi Kanunu’nun 40/1. maddesinde düzenlenen yurt dışı işlemlere ilişkin götürü gider, Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 18-19. maddelerinde düzenlenen dar mükellef ulaştırma kurumlarının kazanç tespitine ait hükümler gösterilebilir.

Vergi Usul Kanunu’nun 227’nci maddesinin ikinci fıkrasına göre, defter tutmak zorunda olmayan mükelleflerin vergi matrahlarının tespiti ile ilgili giderlerini belge ile kanıtlamaları gerekmektedir (Götürü usulde tespit edilen giderler hariç). Aynı kanunun 172’nci maddesi hükmünün dışında kalan mükellefler ile 173’üncü maddesinde sayılanların defter tutma zorunluluğunun bulunmadığı kolayca çıkarılabilir. Buna göre;

- 1- Vergiden muaf esnaf (G.V.K. Md.9)
- 2- Gerçek usule tabi olmayan çiftçi (G.V.K. Md.54)
- 3- Basit usule tabi mükellefler (G.V.K. Md. 47,48)
- 4- Vergiden muaf serbest meslek erbabı (G.V.K. Md.18,65/5)
- 5- Ücret geliri elde eden (G.V.K. Md.61)
- 6- Gayrimenkul sermaye iradı sahibi (G.V.K. Md.70)
- 7- Menkul sermaye iradı sahibi (G.V.K. Md.75)
- 8- Diğer kazanç ve iratlar sahibi (G.V.K. Md.80)

9- Vergiden muaf dernek ve vakıflara ait iktisadi işletme (K.V.K.Md.7)

10- Vergiden muaf iktisadi kamu müessesesi (K.V.K. Md.7)

Vergi Usul Kanunu'na göre defter tutmak zorunda değildir. Dolayısıyla bu mükelleflerin kayıt tutma ve bu kayıtları belgeye dayandırma yükümlülüğü yoktur. Ancak, vergi matrahlarının tespitinde dikkate alınan giderlerini belgelemek zorundadırlar. Şimdi, yukarıda sayılanlara ilişkin belgeleme yükümlülüklerine ait hükümleri irdelemeye çalışalım.

1- Vergiden Muaf Esnaf : Bu konuyla ilgili temel düzenleme Gelir Vergisi Kanunu'nun 9'uncu maddesinde yer almaktadır. Maddede esnaf muaflığından yararlanacak olan ticaret ve sanat erbabının taşıması gereken koşullar sayılmıştır. Maddede sayılan koşulları taşıyanlar ilgili esnaf odasına kaydolarak durumlarını belgelemek ve belediyeden "Esnaf Muaflığı Belgesi" almak suretiyle Gelir Vergisinden muaf tutulacaklardır. Esnaf muaflığından yararlananlar faaliyetleri ile ilgili olarak satın aldıkları mallara ve giderlere ilişkin, Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerinden aldıkları belgeleri saklamak zorundadırlar. Vergiden muaf esnafın birinci ve ikinci sınıf tüccarlara, çiftçilere, kazancı basit usulde tespit edilenlere ve serbest meslek erbabına sattığı mal veya yaptığı hizmet karşılığında, bu kişiler, iki nüsha gider pusulası düzenlemek(VUK Md.234) ve yaptıkları ödemeler üzerinden, G.V.K.'nın 94/13. maddesi uyarınca Gelir Vergisi kesintisi yapmakla yükümlüdürler. Vergiden muaf esnaf, yukarıda sayılan kişilerin düzenleyeceği gider pusulasının bir örneğini alarak, düzenleme tarihini takip eden takvim yılından itibaren beş yıl süre ile saklamak zorundadır(V.U.K. Md.234,254).

2- Gerçek usule tabi olmayan çiftçi : Koşulları G.V.K.'nın 53 ve 54. maddesinde yer almaktadır. Söz konusu maddelerdeki koşulları taşıyan çiftçiler kesinti yoluyla vergilendirilecektir. Bu çiftçilerin ürettikleri malları ve hizmetleri G.V.K.'nın 94'üncü maddesinde sayılanlara satmaları halinde, ödeme yapanlar yaptıkları ödemeler üzerinden maddenin 11'inci bendi uyarınca Gelir Vergisi kesintisi yapmak zorundadırlar. Öte yandan, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile defter tutmak zorunda olan çiftçiler, gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiden satın aldıkları malların bedelini ödedikler sırada iki nüsha müstahsil makbuzu düzenlemek zorundadırlar. Makbuzun bir örneğini alıcı imzalayıp satıcı çiftçiye verir, diğer nüshası satıcı çiftçiye imzalatılarak alınır. Bu belge satıcı çiftçi tarafından, düzenlenme tarihini takip eden takvim yılından itibaren beş yıl süre ile saklanır(V.U.K. Md.254).

3- Basit usule tabi mükellef : Basit usulde vergilendirilen mükellefler, defter tutma hükümleri hariç, bildirme, belgeleme, saklama, ibraz ve diğer ödevler ve ceza hükümleri bakımından ikinci sınıf tüccarlara ait hükümlere tabidirler. Dolayısıyla bu mükellefler fatura almak ve vermek zorundadırlar. Fatura ilgili maddelerden, bu mükelleflerin bu belgelerini saklamak zorunda olduğu kolayca çıkarılabilmektedir.

4- Vergiden muaf serbest meslek erbabı : Bu sınıfta G.V.K.'nın 65/5'inci maddesinde koşulları ve meslek grupları belirtilenler ile aynı kanunun 18'inci maddesinde belirtilen telif kazançları istisnasından yararlananlar yer almaktadır. Telif kazançları istisnasından yararlananlar, G.V.K.'nın 94/2-b maddesi uyarınca kesinti suretiyle vergilendirilmektedir. Bunun için, alıcının kanunun 94'ncü maddesinde sayılanlardan olması gerektiği tabiidir. V.U.K.'nın 234'üncü maddesinde bir açıklık bulunmamakla birlikte, uygulamada telif ücreti ödemeleri karşılığında gider pusulası düzenlendiği görülmektedir. Dolayısıyla bu belgenin, telif kazancı sahibi tarafından düzenlenme tarihinden itibaren beş yıl süre ile saklanması gerekmektedir. (V.U.K. Md.254)

5- Ücret geliri elde eden mükellefler : Bunlara elde ettikleri ücret geliri ile ilgili olarak herhangi bir belge alma ve verme sorumluluğu öngörülmemiştir. Ancak ücretlilerin işverenleri, Vergi Usul Kanunu'nun 238-239. maddeleri uyarınca bordro veya bordro yerine geçen belge düzenlemek ve kullanmak zorundadırlar. Dolayısıyla bu belgeleri saklama yükümlülüğü de işverenlere aittir(V.U.K. Md.254). Ücret gelirine ilişkin olarak, ücretlilerin belge bakımından herhangi bir sorumluluğu yoktur.

6- Gayrimenkul sermaye iradı sahibi : Gayrimenkul sermaye iradı elde eden mükelleflerin elde ettikleri kira gelirleri için herhangi belge düzenleyip düzenlemeyecekleri, veya hangi belgeyi düzenleyecekleri konusunda vergi kanunlarında açık bir hüküm bulunmamaktadır. Dolayısıyla bu mükelleflerin hasılatlarını dayandıracak özel bir belge öngörülmemiştir. Ancak, gayrimenkul sermaye iradı sahiplerinin, kiralama işlemlerini G.V.K.'nın 94. maddesinde sayılan kişi ve kurumlara yapılması halinde, bunların, yaptıkları ödemelerden anılan madde uyarınca vergi kesintisi yaptıkları sırada gider pusulası düzenledikleri görülmektedir. Bir örneği kiralayana verilen bu belgenin V.U.K.'nın 254. maddesi uyarınca düzenleme tarihini takip eden yılın başından itibaren beş yıl süre ile saklanması gerekmektedir. Yine aynı kanunun 227'nci maddesi uyarınca gerçek gider usulünü seçen gayrimenkul sermaye iradı sahipleri, giderlerini belgelemek zorundadırlar. Dolayısıyla gider belgeleri de kanunun 254'üncü maddesine göre saklanacaktır.

7- Menkul sermaye iradı sahibi : Bu mükelleflerin elde ettikleri menkul sermaye iradı dolayısıyla herhangi bir belge düzenlemesi vergi kanunlarında öngörülmüş değildir. Ancak, bu mükelleflere gelir sağlayanların, G.V.K.'nın 94. maddesinde sayılan kişi ve kuruluşlara yapmaları halinde, makbuz, poliçe, dekont, ödünç sözleşmesi gibi belgelerden birini düzenlemektedirler. Bu belgelerin menkul sermaye iradı elde eden tarafından saklanıp saklanmayacağı konusunda kanunlarda bir açıklık yoktur. Ancak bir hakkın kanıtlanması amacıyla menkul sermaye iradı sahibince saklanıp kullanılabilmesi mümkündür.

8- Diğer kazanç ve iratlar sahibi : Bu mükelleflerin, elde ettikleri hasılat karşılığında herhangi bir belge düzenlemesi, vergi kanunlarında öngörülmüş değildir. Ancak satışlarını, G.V.K.'nın 94'ncü maddesinde sayılan kişi ve kuruluşlara yapmaları halinde, alıcıların yaptıkları ödemelerini gider pusulası ile belgelemeleri artık alışılan bir uygulama haline gelmiştir. Bir örneği satıcıya verilen bu belgenin, düzenleme tarihini takip eden yılın başından itibaren beş yıl süre ile saklanması gerekir. (V.U.K.Md.254)

Buna karşın, diğer kazanç ve iratlardan birini elde eden satıcının, satışlarını hiç bir mükellefiyeti bulunmayan birisine yaptığında herhangi bir belge alış verişi sözkonusu olmayacaktır. Zira vergi kanunlarında, alıcının ve satıcının sürekli faaliyetlerden vergi mükellefiyetinin bulunmadığı durumlarda, belge düzenlenmesi zorunluluğu öngörülmemiştir. Ekonomide dolaşımı bir şekilde iz bırakan işlemlerin (banka, noter, tapu, gemi sicili gibi yerlerde yapılan) izinin bulunduğu yerden bilgi almak suretiyle bu işlemleri yapan mükelleflerin izlenmesi mümkün görünmekle birlikte, iz bırakmayan işlemlerin sonuçlarının izlenmesi olanaklı görünmemektedir. Kaldı ki, bu mükelleflerin belge ve kayıtlardan yola çıkılarak tespit edilmesi de olanaksızdır. Zira, bu mükellefler için kayıt ve belge zorunluluğu öngörülmemiştir. Dolayısıyla, "diğer kazanç ve irat sahiplerinin, belge saklama gibi bir yükümlülükleri mevcut değildir. Bir an için, böyle bir durumda satıcıya belge düzenleme zorunluluğunun, Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257'nci maddesine dayanarak Maliye Bakanlığı'nca öngörülebileceği düşünülse dahi, sürekli faaliyeti olmayan, sürekli mükellefiyeti bulunmayan bu kişilerin belge bastırması ve kullanması, fiili durum karşısında pek olanaklı görünmemektedir. Dolayısıyla böyle bir sistemin başarılı olacağını düşünmek aşırı iyimserlik olur.

Oysa, Vergi Kanunlarında değişiklikler yapan 4369 sayılı kanunun getirdiği en önemli yeniliklerden biri, Gelir Vergisi Kanunu'nun 1. maddesindeki gelirin tanımının değiştirilmesidir. Gelirin yeni tanımına göre, bir gerçek kişinin bir takvim yılında yapmış olduğu harcama ve tasarruflarının konusu olan her türlü kazanç ve iratlar gelir vergisinin konusunu oluşturmaktadır.

Bu tanıma göre, gelir, geniş anlamda anlaşılacak, kişiye ödeme gücü kazandıran her maddi değer gelir olarak kabul edilecektir. Buna koşut olarak kanunun 2'nci maddesinde, yedinci sırada kaynağına bakılmaksızın her türlü kazanç ve irat bir gelir unsuru sayılmıştır. Bu hükümlerle, kişiye ödeme gücü veren, her maddi değer gelir vergisine tabi tutulması amaçlanmıştır. Sözü edilen diğer kazanç ve iratların vergilendirilmesine ilişkin, hasılat, maliyet, matrah gibi hususlara ilişkin

düzenlemelere ise G.V.K.'nın 80-84 maddelerinde yer verilmiştir. Anılan maddelere göre vergileme yapabilmek için elde edilen gelirin belli bir tutarı aşması gerekmektedir.(Örneğin 1999 yılı için 3.500.000.000.-TL'nı) Görüldüğü üzere, söz konusu maddeler, belli büyüklükteki gelirleri vergilemeyi amaçlamaktadır. Ancak, diğer kazanç ve irat kapsamına giren gelirleri elde edenlerin, hangi tutarda gelir elde ettiğinin nasıl tespit edileceğine ilişkin bir açıklık yoktur. Öte yandan, ilerleyen bölümde açıklanacağı üzere, bu gelirleri incelemeye nasıl başlanılacağı da belli değildir.

4369 sayılı kanun ile gelirin tanımı değişmeden önceki "sair kazanç ve iratlar" için de aynı zaaf var iken; sözü edilen kanunla gelirin tanımının ve dolayısıyla "diğer kazanç ve iratlar"ın kapsamının genişlemesi ile bu durum daha da belirginleşmiştir. Çünkü, anılan kanunun en iddialı olduğu konuların başında gelirin tanımının genişletilerek, kişinin her türlü tasarruf ve harcamalarına kaynak oluşturan kazanç ve iratlar gelir olarak tarif edilmiştir. Bununla, vergilenmediği tespit edilen harcama ve tasarrufların kaynağının vergilenmesi hedeflenmiştir. Ancak bu tür gelirler diğer kazanç ve iratlar olarak kabul edilmiştir. Yalnız diğer kazanç ve iratları elde edenlere belge düzenleme ve saklama defter tutma yükümlülüğü getirilmemiştir. Dolayısıyla vergi idaresinin bu mükellefleri takibi, incelemeye başlaması olanağı fiilen zayıf görünmektedir. Aynı zaaf, 4369 sayılı kanundan önceki sair kazanç ve iratlar içerisinde tanımlanan gayrimenkul satışlarında da mevcuttur. Ancak, 4369 sayılı kanunun en iddialı olduğu konulardan biri kişinin harcama ve tasarruflarının kaynağı olan gelirlerin vergilenmemiş olduğunun tespiti halinde vergilenmesi amaçlanmıştır. Bununla birlikte bu amacın gerçekleştirilmesi için gerekli yasal düzenlemelerin yeterli olmadığı görülmektedir.

9- Vergiden muaf dernek ve vakıflara ait iktisadi işletme ile iktisadi kamu müessesesinin alım satımlarda, V.U.K.'na göre belge düzenleme zorunluluğu yoktur. Ancak, tabi olduğu kendi özel kanun, tüzük gibi düzenlemeler gereğince alış ve satışlarına ilişkin belge alması ve vermesi, bunları saklaması, yetkili makamlara gerektiğinde ibraz etmesi tabiidir.

Yukarıda açıklamalardan anlaşılabileceği üzere, defter tutmak zorunda olmayan bazı mükelleflerin belge alma ve verme yükümlülüğü de bulunmamaktadır. Belge alma ve verme yükümlülüğü bulunmayan mükellefler, Vergi Usul Kanunu'nun 253 ve 254. maddeleri uyarınca "saklama" yükümlülüğüne tabi olmamaktadır. Anılan maddelerde yer alan saklama yükümlülüğüne tabi olmayanlar, kanunun 256'ncı maddesinde düzenlenen "ibraz" yükümlülüğü kapsamına da girmemektedirler. Zira, kanunun 256'ncı maddesinde inceleme için arz ve ibraz yükümlülüğü defter, belge, karne ve bu bilgileri içeren mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını saklamak zorunda olan gerçek ve tüzel kişiler için öngörülmüştür. Aynı maddedeki yükümlülük, ayrıca Kanunun mükerrer 257'nci maddesi ile getirilen zorunluluklara tabi olanlar için getirilmiştir. Ancak, vergilenmesi hedeflenen, diğer kazanç ve iratlar için bu kanunun mükerrer 257'nci maddesi ile getirilmiş bir zorunluluk mevcut değildir. Bu nedenle, diğer kazanç ve irat sayılan gelirleri elde edenlerin saklamak ve dolayısıyla ibraz etmek zorunda oldukları herhangi bir belge bulunmamaktadır. Buradan, alım satım taraf olanların sürekli faaliyet dolayısıyla mükellefiyetinin bulunmadığı bir durumda, satıcının elde edeceği diğer kazanç ve iratlar nedeniyle vergi incelemesi olanağının bulunmadığı sonucuna ulaşılmaktadır. Zira, V.U.K.'nın "incelemeye tabi olanlar" başlıklı 137'nci maddesi, defter ve hesap tutmak, evrak ve belgeleri saklama ve ibraz zorunluluğu bulunan mükellefleri kapsamaktadır. Yukarıda belirtildiği üzere, sözü edilen mükellefler, defter ve hesap tutmak zorunda olmadığı gibi, belge saklama ve dolayısıyla ibraz zorunluluğuna da tabi değildirler. Dolayısıyla vergi incelemesi kapsamında görünmemektedirler. Bir an, bu mükelleflerin Vergi Usul Kanunu'nun 30/7. maddesine göre incelenebileceği öne sürülse bile, bu madde vergi incelemesi sırasında tasarruf ve harcamaların kaynağını teşkil eden gelirlerin vergisinin ödendiğinin kanıtlanamaması durumu ile sınırlıdır. Yani bu maddenin devreye girebilmesi için, bir vergi incelemesinin başlaması gerekmektedir. Kaldı ki bu maddeye göre re'sen vergi tarhiyatı yapılmasını isteyebilecek olan inceleme elemanları; maliye müfettişleri, hesap uzmanları ve gelirler kontrolörleri ile sınırlıdır.

Belirtilen sorun, G.V.K.'nın da gelirin tanımı ve kapsamı genişletilirken, V.U.K.'nın 137'nci maddesinde vergi incelemesine tabi olanların değiştirilmemiş olmasından kaynaklanmaktadır. Bu sorunun çözümü için V.U.K.'nın 137'nci maddesinin, "Türk Vergi Kanunlarına göre vergi mükellefi veya sorumlusu olan gerçek ve tüzel kişiler vergi incelemesine tabidirler" şeklinde değiştirilmesinin yeterli olacağı kanısındayız.

Bu sorunun inceleme kapsamına alınması düşünülenler için Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257'nci maddesine dayanarak Maliye Bakanlığı'nca belge alma, verme, saklama ve ibraz yükümlülüğü getirmek suretiyle de aşılması mümkündür. Ancak, sürekli faaliyeti bulunmayanlara belge bastırma, belge düzenleme, saklama gibi yükümlülüklerin yüklenmesinin uygulamada başarı şansı düşüktür.

III - SONUÇ:

Bazı vergi kanunlarında değişiklik yapan 4369 sayılı kanunun belki de en önemli yeniliği olan gelirin tanımının değiştirilmesine koşut olarak vergi incelemesine tabi olanların genişletilmemiş ve bu düzenlemeye uygun hale getirilmemiş olması düşündürücüdür.

Vergi incelemesine tabi olanların, defter ve hesap tutmak ve belge saklama ve ibraz yükümlülüğünde olanlarla sınırlı olması, toplumda rahatsızlık yaratan vergilenmemiş bulunan ve gelirin ilk altı unsurunun kapsamına girmeyen diğer kazanç ve iratların belirlenmesinde sıkıntı yaratmaktadır. Zira diğer kazanç ve iratları elde edenler genel olarak defter tutma ve belge saklama ve ibrazla yükümlü değildirler. Bu gelirleri elde edenlerin, esas olarak vergi incelemesiyle tespit edilerek vergilendirilmesi mümkün olacaktır, mükelleflerin gelirlerini kendilerinin beyan etmesini veya beyan etseler dahi doğru beyan etmesini beklemek aşırı iyimserlik olur. Ancak, bu mükelleflerin incelenmesine başlanmasında yasal boşluklar vardır. Bu nedenle, Vergi Usul Kanunu'nun 137'nci maddesinin, "**Türk vergi kanunlarına göre vergi mükellefi veya sorumlusu olan gerçek ve tüzel kişiler vergi incelemesine tabidirler**" şeklinde değiştirilmesinin uygun olacağı kanısını taşıyoruz. Aksi halde, hedef kitle olan diğer kazanç ve iratlar elde edenlerin ilişkide bulundukları gerçek veya tüzel kişilerin defter tutmak ve belge saklamak zorunluluğu bulunan mükellefler olması ve bunların incelenmesi dolayısıyla incelenmesinden başka yol kalmamaktadır.