

T.C.
İSTANBUL AREL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

**VERGİ DENETİMİNDE RİSK ANALİZİ
VE
MÜKELLEFLERİN HAKLARINA YANSIMALARI**

Yüksek Lisans Tezi

Tezi Hazırlayan: **Sema GÜNAY**

Danışman: **Doç. Dr. Ayşe YİĞİT ŞAKAR**

İstanbul, 2017



T.C.
İSTANBUL AREL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

**VERGİ DENETİMİNDE RİSK ANALİZİ
VE
MÜKELLEF HAKLARINA YANSIMALARI**

Yüksek Lisans Tezi

Sema GÜNAY
135240148

Danışman: **Doç. Dr. Ayşe YİĞİT ŞAKAR**

İstanbul, 2017

ÖZET

VERGİ DENETİMİNDE RİSK ANALİZİ

VE

MÜKELLEF HAKLARINA YANSIMALARI

Sema GÜNAY

Yüksek Lisans Tezi

Danışman: Doç. Dr. Ayşe YİĞİT ŞAKAR

Devletler sunmak zorunda oldukları birtakım hizmetler gereği veya sosyal, siyasi, ekonomik nedenlerden dolayı birtakım harcamalar gerçekleştirirler.

Devlet harcamalarının finansmanının sağlanması konusunda devletlerin en önemli gelir kaynağı ise vergilerdir. Tarihsel süreç incelendiğinde vergilerin insanlık tarihi kadar eski bir kavram olduğu görülmektedir. Vergiler günümüzde de devletler için çok büyük bir öneme sahiptir.

Vergiler, devlet için bir gelir olduğu gibi ödeyen açısından servetini azaltan bir unsurdur. Bundan dolayı vergi ödeyenlerin vergi konusunda yaptıkları planlar, en az vergi ödeme amacı taşımaktadır. Vergi denetimleri bu noktada devletlerin gelir kaybının yaşanmaması için çok büyük önem arz etmektedir. Vergi mükelleflerinin vergiyi az ödemek adına başvuracakları çeşitli yollar ancak etkin bir vergi denetim sistemi ile önlenilebilecektir.

Ancak, vergi denetimleri gerçekleştirilirken vergi mükelleflerinin haklarının korunmaması veya mükellef haklarının kullanılmaması durumunda ise vergi denetimlerinin adil olmadığı sonucu ortaya çıkacaktır. Bu durumda

gerçekleştirilen vergi incelemeleri hukuk kurallarına da aykırılık teşkil edecektir.

Türkiye’de gerçekleştirilen vergi incelemelerinde objektif esasların uygulanması ve daha etkin vergi incelemeleri gerçekleştirilmesi için Risk Analizine dayalı vergi incelemeleri uygulamaya konulmuştur. Bu uygulamanın olumlu sonuçlar doğurabilmesi için yapılan vergi incelemesi yine mükellef haklarına önem veren, adil, objektif ve saydam bir inceleme olmalıdır.

Çalışmanın ilk bölümünde risk analizi kavramı tanıtılmış, takip eden bölümde diğer ülkelerdeki risk analizi uygulamalarından bahsedilmiş ve üçüncü bölümde risk analizinin mükellef haklarına yansıması ve mükellef hakları üzerinde durulmuştur. Çalışmanın sonuç bölümünde elde edilen bulgulara dayanılarak tespit edilen durumlar anlatılmıştır.

ABSTRACT

RISK ANALYSIS IN TAX INSPECTION

AND

TAXPAYER RIGHTS REFLECTION

Sema GÜNAY

Master Thesis

Danışman: Doç. Dr. Ayşe YİĞİT ŞAKAR

The governments carry out some spendings because of some services or some politics, social and economic reasons.

Taxes are the most important source of revenue for ensuring the financing of government spendings. When we examine the historical process, we can see that the taxes are very old concept like human history.

Taxes are income for government but these are also elements that reduce the fortune of people who pay these taxes. Because of this always taxpayer's plan includes to pay less money. At this point, tax audit is so important for government to avoid any revenue lose. Government can avoid from the all tricks and frauds with effective tax audit system.

However when tax audits are carried out, taxpayers' rights will not be protected or if taxpayer's rights are not exercised the result will be that, tax audits are not fair. In this case tax audits will contrary to the rules of law.

In Turkey the tax's examinations which are based on risk analysis were carried into for applying objective basis and effective audit. In order for this practice to

produce positive results, the tax examinations should be fair, transparent and objective examination that gives importance to taxpayer rights.

In the first part of study, the concept of analysis was introduced. After that in the next section, risk analytical practices in other countries were mentioned. Finally the situations determined based on the findings obtained in the third part were explained.



ÖNSÖZ

Tez çalışmamın her aşamasında beni teşvik eden ve tecrübesi ile çalışmamın her anında bana yol gösteren ve katkısını sürekli üzerimde hissettiğim, benden desteğini esirgemeyen çalışmama ışık tutan ve yanımda olan kıymetli Hocam ve Danışman' ım Sn. Doç. Dr. Ayşe YİĞİT ŞAKAR ' a sonsuz teşekkür ederim.



İÇİNDEKİLER

ÖZET	I
ABSTRACT.....	III
ÖNSÖZ	V
İÇİNDEKİLER.....	VI
KISALTMALAR LİSTESİ	X
TABLolar LİSTESİ.....	XII
ŞEKİLLER LİSTESİ	XIII
GRAFİKLER LİSTESİ.....	XIV
GİRİŞ	1

1. BÖLÜM

VERGİ DENETİMİ VE RİSK ANALİZİ KAVRAMI İLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR

1.1. Vergi Denetimi.....	4
1.1.1. Vergi Denetimi Kavramı.....	4
1.1.2. Vergi Denetiminin Tanımı	5
1.1.3. Vergi Denetiminin Türleri.....	6
1.1.3.1. Yoklama.....	6
1.1.3.2. Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi	7
1.1.3.3. Vergi İncelemesi	8
1.1.3.4. Arama / Aramalı İnceleme.....	12
1.1.4. Vergi Denetiminin Hukuki Niteliği	13
1.2. Risk Analizi	14
1.2.1. Risk Analizi Kavramı.....	15
1.2.2. Risk Analizinin Tanımı	20
1.2.3. Risk Analizinde Kullanılan Veriler.....	21
1.2.3.1. E- Beyanname Verileri:	21
1.2.3.2. Bilanço, Gelir Tablosu Verileri:	22
1.2.3.3. Kesin Mizan Verileri:	22

1.2.3.4. Sicil Bilgileri:.....	23
1.2.3.5. Ba-Bs Bildirimleri:.....	23
1.2.3.6. Gümrük Beyan ve Bildirimleri:	23
1.2.3.7. Diğer Bildirimler:.....	24
1.2.3.8. Mal Varlığı Bilgileri:	24
1.2.3.9. Ödeme ve Tahsilat Bilgileri	24
1.2.3.10. Denetim Sonuçları:	25
1.2.3.11. İlişkili Kişi Bilgi Bildirim ve Beyanları:	25
1.2.4. Risk Analizinde Kullanılan Ölçütler.....	26
1.2.4.1. Sektör Ortalamasından Sapma.....	27
1.2.4.2 Gider Fazlalığı Analizleri	27
1.2.4.3 Satışlar Kaynaklı Analizler	27
1.2.4.4. Örtülü Kazanç Analizleri	28
1.2.4.5. Örtülü Sermaye Analizleri	29
1.2.4.6. Yanıltıcı ve Hatalı Beyan ve Bildirim Analizleri	30
1.2.4.7. Karşılaştırmalı Beyan ve Bildirim Analizi	30
1.2.4.8. Yanıltıcı ve Hatalı Değerleme	31
1.2.4.9. Davranış Takibi.....	32
1.2.4.10. Muhasebe Hesap Analizleri	32

2. BÖLÜM

MÜKELLEF HAKLARI KAVRAMI VE SINIFLANDIRILMASI

2.1. Mükellef Hakları.....	34
2.1.1. Mükellef Hakları Kavramı	34
2.1.2. Mükellef Haklarının Tanımı	36
2.1.3. Mükellef Haklarının Sınıflandırılması	37
2.1.3.1. Genel Hakları	37
2.1.3.1.1. Adil, Eşit ve Saygılı Hizmet Alma Hakkı:..	37
2.1.3.1.2. Bilgi Alma Hakkı:.....	37
2.1.3.1.3. Başvuru Hakkı:	38
2.1.3.1.4. Vergilemede Belirlilik Hakkı:.....	38

2.1.3.1.5. Mükelleflere İlişkin Bilgilerin Gizliliği	
Hakkı.....	2
2.1.3.1.6. Temsilci Kullanma Hakkı:	39
2.1.3.1.7. Özel Hayatın Gizliliği Hakkı:	39
2.1.3.2. Özel Haklar	39
2.1.3.2.1. Vergilendirme Sırasındaki Haklar	40
2.1.3.2.2. Tahsil Sırasındaki Haklar.....	41
2.1.3.2.3. İdari Çözüm Yolları Sırasındaki Haklar	43
2.1.3.2.4. Yargılama Sırasındaki Haklar.....	45
2.1.3.2.5. Vergi Denetimindeki Haklar.....	46
2.1.3.2.5.1. İnceleme Zamanı.....	50
2.1.3.2.5.2. Zamanaşımı.....	52
2.1.3.2.5.3. İncelemenin Yapılacağı Yer ...	52
2.1.3.2.5.4. Defter ve Belge İbrazı.....	56
2.1.3.2.5.5. Vergi İncelemenin Yargısal	
Denetimi.....	56
2.1.3.2.5.5.1. İspat ve İspat Yüğü.....	56
2.1.3.2.5.5.2. Karineler	59
2.1.3.2.5.5.3. Deliller	61
2.2. Vergi Denetiminde Mükellef Haklarının Önemi	64

3. BÖLÜM

VERGİ DENETİMİNDE RİSK ANALİZİ ÜLKE UYGULAMALARI VE TÜRKİYE'DEKİ GELİŞMELER

3.1. Amerika Birleşik Devletleri.....	66
3.2. Birleşik Krallık.....	70
3.3. Avustralya	73
3.4. Avusturya	75
3.5. İsveç	77
3.6. Hollanda.....	78
3.7. Bulgaristan	81
3.8. Türkiye.....	83

4. BÖLÜM

MÜKELLEFLERİN HAKLARINA ETKİLERİ AÇISINDAN RİSK ANALİZİ

4.1. Vergi Denetiminde Mükellef Tespitinde Risk Analizinin Önemi ...	90
4.2. Risk Analizi Uygulamalarının Mükellef Haklarına Etkileri	92
4.2.1. KDV İndirimi Reddi Açısından	92
4.2.2. E - Fatura / E Defter Açısından.....	96
4.2.3. Transfer Fiyatlandırması Açısından	98
SONUÇ.....	101
KAYNAKÇA	107

KISALTMALAR LİSTESİ

AATUHK	: Amme Alacakları Tahsili Usulu Hakkındaki Kanun
ATO	: Avustralya Vergi Dairesi
BİS	: Bilgi İşlem Sistemi
CAP	: Uyum Güvence Sistemi
DGE	: Büyük İşletmeler İdaresi
DİF	: Ayırt Edici Envanter Fonksiyon Sistemi
DNEF	: Ulusal Vergi Soruşturmaları
DVNI	: Ulusal ve Uluslararası Denetim İdaresi
GGM	: Gelirler Genel Müdürlüğü
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
HM	: Yatay İzleme
IRS	: Amerika İç Gelir İdaresi
KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVİRA	: KDV İadesi Risk Analizi
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
MAR	: Makro Analiz Raporu
MERAK	: Merkezi Risk Analizi ve Katmanlaştırma Modeli
MERAM	: Merkezi Elektronik Risk Analiz ve Mükellef Seçim Programı
MIS	: Yönetim Bilişim Sistemleri
NRP	: Ulusal Araştırma Programı
OECD	: Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü
RAM	: Risk Analiz Modeli
RAMER	: Risk Analiz Merkezi
RAS	: Risk Analiz Sistemi
RIA	: Risk Bilgi ve Analiz Merkezi
RLLB	:Büyük İşletmelerle İlişkileri Gözden Geçirme
SABE-RAM	: Sahte Belge Risk Analiz Modülü

SARP	: Sahte Belge Risk Analiz Programı
TCMP	: Mükellef Uyumu Ölçüm Programı
TDK	: Türk Dil Kurumu
TVH	: Türk Vergi Hukuku
TVS	: Türk Vergi Sistemi
UIDIF	: Beyan Edilmemiş Geliri Ayırt Edici Endeks

Formülü

VDK	: Vergi Denetim Kurulu
VDKB	: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı
VDO	: Vergi Denetmenleri Otomasyonu
VEDOP	: Vergi Dairesi Otomasyon Projesi
VEDOS	: Vergi Denetmenleri Otomasyon Sistemi
VEGAS	: Vergi Erişim ve Görsel Analiz Sistemi
VERİA	: Veri Ambarı
VUK	: Vergi Usul Hukuku

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1. IRS 2000-2015 Yılları Arası Vergi Denetimine İlişkin Bilgiler.....	69
Tablo 2. Birleşik Krallık'ta 2000-2015 Yılları Arası Vergi Denetimine İlişkin Bilgiler.....	72
Tablo 3. BMF 2013-2014 Yılları Arası Vergi Denetimine İlişkin Bilgiler.....	76
Tablo 4. Türkiye'de 2011-2015 Arası Vergi İncelemesine İlişkin Bilgiler.....	88
Tablo 5. Türkiye'de 2011-2016 Yılları Arası KDVİRA Performansına Ait Bilgileri.....	94



ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1.	HMRC Temel Vergi Riski Alanları.....	71
Şekil 2.	ATO Vergi Uyum Modeli.....	74
Şekil 3.	Risk Yönetim Süreci.....	79



GRAFİKLER LİSTESİ

Grafik 1. Türkiye’de Vergi İncelemesinde Risk Analizinin Kullanımının Toplam Vergi İncelemesi İçindeki Payı (2010 – 2015).....	88
--	-----------



GİRİŞ

Tarihsel süreç içerisinde devletin ekonomiye müdahalesini istemeyen bilimsel görüşler bile devletin ekonomi içerisinde varlığını kabul etmişlerdir. Zira ekonomi içerisinde, ekonomiye müdahale amaçlı bulunmasa da devletlerin varlığı en azından tam kamusal mal ve hizmet üretilmesi için zorunluluk halidir.

Günümüzde devletlerin ekonomiler içerisindeki büyüklüğü, devletlerin yönetim biçiminden kaynaklı ülkeden ülkeye farklılık göstermekle birlikte gelişen teknoloji ve toplumların gelişmişlik düzeyi göz önünde bulundurulduğunda özellikle sosyal devlet ilkesi gereği artmaktadır.

Bir devletin sunmak durumunda olduğu mal ve hizmet miktarının artması beraberinde devletlerin yapmış oldukları kamu harcamalarının artmasını getirmektedir.

Kamu harcamaların finansmanı konusunda ise devletlerin günümüzde en temel gelirleri vergi gelirleridir. Devletler toplumdan özellikle kamu harcamalarının finansmanı için vergi toplamaktadırlar.

Ülkemizde dahil olmak üzere hemen her ülkede vergiler cebren tahsil edilmektedir. Ülkemizde vatandaşların vergi ödeme zorunluluğu Anayasanın 73. maddesinde belirtilmektedir.

Ülkemizde uygulanmakta olan vergi sistemi verginin ödeme gücüne göre alınmasını gerektirmekte ve bu durum vergide adalet ilkesinin bir sonucu olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bununla birlikte devletin gelir ihtiyacından kaynaklı devletler vergi planlaması yaparak en fazla vergi gelirini elde etmek isterler. Buna karşılık vergi mükellefleri tarihin her döneminde olduğu gibi günümüzde de vergi

planlaması yaparken en asgari vergiyi nasıl ödeyeceğinin hesabını yapmaktadır.

Devletlerin doğru kaynaktan olmak koşuluyla yüksek gelir elde etme çabalarına karşı mükelleflerin vergiye karşı tutumları vergiye gönüllü uyum kavramını gündeme getirmektedir.

Vergi mükelleflerinin vergiye uyumunun sağlanamaması durumunda ortaya daha düşük vergi geliri hasılatı çıkmaktadır. Bu ve buna benzer mükellef tepkilerinden kaynaklı vergi geliri kaybı yaşamak istemeyen ülkeler vergi denetim mekanizmalarını daha çağdaş ve daha modern hale getirmek durumundadır.

Vergi denetimleri sonucunda vergi hasılatının artması bir yana vergi mükelleflerinin vergiye uyumunun da sağlanması adına aynı zamanda uygulamaya konulan vergi denetim yöntemlerinin mükellefte tepkiye yol açmayacak şekilde gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

Çalışmanın konusu olan risk analizine dayalı vergi denetimleri, vergi denetiminin objektif esaslara dayandırılarak çeşitli yöntemlerle ve teknolojiyi kullanmak suretiyle denetimde etkinlik ve verimliliğin artırılması amacıyla ülkemizde uygulamaya konulmuştur.

Vergi denetimlerinin yapılma amacı, vergi mükelleflerin gerek vergi kanunları gerekse ilgili makamların düzenlemeleri ışığında usulüne uygun olarak mükellefiyet görevlerini doğru ve tam olarak yerine getirilip getirmediğinin araştırılması olmakla birlikte, denetim sırasında mükelleflerin birtakım haklarının da olduğu unutulmamalıdır. Vergi denetimlerinin istenilen hedefine ulaşabilmesi, hiç şüphesiz ki mükellef haklarının göz önünde bulundurularak vergi denetimlerinin gerçekleştirilmesi ile sağlanacaktır.

Vergi denetimlerinin vergi mükellefleri açısından olumsuz bir süreç

olduğu göz önünde bulundurulduğunda, bu süreçte mükellef ödevlerinin sorgulanması kadar mükellef haklarının da göz önünde bulundurulması ve bu konuda vergi mükelleflerine bilgiler verilmesi, hem vergi mükelleflerinin idareye olan güvenini artıracak hem de vergi bilinci oluşturacaktır. Öte yandan bu olumlu etkiler vergi mükelleflerinin vergiye gönüllü uyumuna katkı sağlayacaktır.

Çalışmada risk analizi kavramı tanıtıldıktan sonra risk analizine dayalı vergi denetimlerinin kapsamı ve kullanılan teknikler anlatılmış, vergi mükelleflerinin haklarından söz edildikten sonra diğer ülkelerdeki vergi denetim mekanizmaları hakkında birtakım bilgiler verilmiştir. Çalışmanın son kısmında risk analizinin mükellef haklarına yansımaları ve mükellef hakları üzerinde durulmuştur. Çalışmanın sonuç bölümünde ise elde edilen bulgulara dayanılarak tespit edilen durumlar anlatılmıştır.

1. BÖLÜM

VERGİ DENETİMİ VE RİSK ANALİZİ KAVRAMI İLE İLGİLİ

GENEL AÇIKLAMALAR

1.1. Vergi Denetimi

Bu bölümde; vergi denetimi kavramsal olarak açıklanarak, vergi denetiminin tanımı ve türlerine değinilecektir.

1.1.1. Vergi Denetimi Kavramı

“Audit” kelimesi, Latince dinlemek ve bilgilendirmek anlamına gelen "audire" kelmimesinden türemiştir. Bugün, Anglosakson ülkelerinde bu kavram denetimden geçmiş bilginin uygunluk ve doğruluğu üzerinde görüş belirtmek için bağımsız bir profesyonel tarafından yürütülen muhasebe ve diğer bilgileri kontrol etmek anlamına gelmektedir (Petrascu,2010 : 239).

Türk Dil Kurumu'nun sözlüğünde ise denetim için "bir işin doğru ve yönetime uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, murakebe etmek, teftiş etmek, kontrol etmek" ifadeleri kullanılmaktadır (TDK, <http://www.tdk.gov.tr/>).

Geçmişten günümüze denetim çeşitli evrelerden geçerek fonksiyonunu yenilemektedir ve bu durum milattan öncesine kadar uzanmakta olup (Matthews, 2006 : 6), unvan olarak ilk kez 14. yüzyılın başlarında İngiltere' de kullanılmaya başlanılmıştır ve tahsildarların hesaplarının denetçiler tarafından incelenmesi esası kabul edilmiştir. Modern denetim uygulamaları Endüstri Devrimi'nin başlangıcıyla modern işletmelerin kuruluşlarına kadar gitmektedir. 1853' de Edinburgh'ta "Muhasebeciler Topluluğu" kurulmuştur. Büyük

Britanya' da ortaya çıkan diğerk bir çok kuruluş İngiltere ve Galler' deki 1880 yılında kurulan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü' nde birleşmiştir. Bu kuruluş, batı toplumlarında 19. yüzyılın sonunda ortaya çıkan kuruluşların atası olarak bilinmektedir (Öktem, 2004 : 13).

20. yüzyılın ilk yarısından başlayarak geniş ve karmaşık şirket yapılarının ortaya çıkması ile birlikte denetim fonksiyonunun gelişimi hızlanmış ve denetimde uluslararası nitelikte örgütlenmeye ihtiyaç duyulmaya başlanmıştır. Böylece iktisadi faaliyetlerin denetimi olarak başlayan süreç, modern anlamda işletme ve muhasebe denetimi ile özdeşleşen tarihsel gelişim izlemiştir (Tekin ve Çelikkaya, 2016 : 28).

1.1.2. Vergi Denetiminin Tanımı

Vergi denetimi çok geniş kavramları içerisinde barındırmakla birlikte muhtelif kaynaklarda vergi denetim tanımları yapılmıştır. Bunlardan bazıları aşağıdaki şekildedir;

Vergi denetimi, objektif, tarafsız, saydam bir şekilde, mükellef haklarının gözetilmesi suretiyle, alanında uzman kişilerce gerçekleştirilen ve vergi borçlusu olarak adlandırılan yükümlülerin, ülkede uygulanmakta olan vergi yasalarına, ilke ve kurallarına göre davranışlarının ve eylemlerinin belirlenmesi amacıyla vergi idaresi tarafından yapılan işlemlerin tümüdür (Gökmen, <http://hud.org.tr/icerik/necdet-gokmen-68.-yil>).

Vergi denetimi, genel anlam da tarafsız olarak elde edilen ve değerlendiren bilgi ve finansal tabloların önceden belirlenmiş kriterler uygunluk düzeylerinin belirlenmesinde ve ilgililere sonuçlarının sunulmasında yürütülen sistematik bir süreçtir (Rittenberg v.d. 2012 : 5).

Vergi denetimi, vergi idaresi ile ve vergi yükümlülerinin kanunların belirlediği sınırlar içerisinde hareket edip etmediklerinin tespit edilmesi

işlemdir. Dolayısıyla denetim, vergi idaresi tarafından gerçekleştirilen vergi teftişi, incelemesi ve kontrolüdür. Yine vergi denetimi, hem mükellefin iddaası niteliğinde olan vergi beyanlarının tam ve doğru olup olmamasının incelenmesi hem de idarenin kendi teşkilatı içerisinde merkez ve taşra örgütlerinin iç kontrolünün gerçekleştirilmesi anlamına gelmektedir. Tüm bunlardan yola çıkarak vergi denetimini, vergi idaresi tarafından muhtelif yöntem ve tekniklerin uygulanması suretiyle araştırma ve tespit etme faaliyetlerinin toplamı şeklinde tanımlamak mümkündür (Tekin ve Çelikkaya,2016: 46-47).

1.1.3. Vergi Denetiminin Türleri

Vergi denetimi türleri; yoklama, yaygın ve yoğun vergi denetimi, inceleme ve aramalı inceleme olmak üzere 4 başlık altında incelenmektedir.

1.1.3.1. Yoklama

VUK' un 127. maddesinde yoklama; mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmek olarak tanımlanmaktadır.

Vergi kanunlarının uygulanması için fiilen tespiti gereken durumların mahallinde araştırılması faaliyetidir. Söz konusu tanım, yoklamaya yetkili olanlar için son derece geniş yetkiler verildiğini ortaya koymaktadır. Bu haliyle yoklama, vergi idaresinin mükellef hakkında yaptığı bilgi toplama faaliyetleri yanında kayıt ve belge düzeninin kontrolünü de içeren bir vergi güvenlik önlemi mahiyetini almış bulunmaktadır (Tekin ve Çelikkaya, 2016: 122).

VUK ' un 128. maddesinde yoklamaya yetkili olanlar;

- Vergi Dairesi Müdürleri,
- Yoklama Memurları,

- Yetkili Makamlarca Yoklama İşi ile Görevlendirilenler,
- Vergi İncelemesine Yetkili Olanlar,
- Gelir Uzmanları, yoklama yetkisine sahip olup, VUK hüviyetlerini göstermek ve yoklama sonuçlarını tutanak mahiyetindeki yoklama fişine geçirerek bir örneğini nezdinde yoklama yapılarına vermek suretiyle her zaman bireysel veya toplu yoklama yapabilmektedir (VUK).

Mevzuatta, " Yoklama fişinin iş yerinde düzenlenmesi zorunludur. Yapılan yoklamalar hem idare hem de mükellefe veri olabilmesi için iki nüsha olarak düzenlenmektedir. Tarih yazılarak, hem yoklamayı yapan personel hem de mükellef tarafından imzalanmaktadır. Eğer mükellef imzadan imtina ederse, keyfiyet yoklama fişinde belirtilerek jandarma, polis, muhtar ve ihtiyar meclisi üyelerinden birine imza ettirilir" denilmektedir. Yoklama fişinin ilk nüshası nezdinde yoklama yapılan mükellef ya da yetkili kıldığı kişiye bırakılır. Bu kişiler bulunamadığı takdirde bilinen adresine 7 gün içinde posta yolu ile gönderilmektedir. Diğer nüshası işlem yapılmak üzere ilgili vergi dairesine gönderilerek, mükellefin tarh dosyasına konulmak sureti ile saklanmaktadır (VUK 131. ve 132. madde).

Yoklama faaliyeti sonucunda mükelleflerin vergi kanunlarına göre defter ve belgelerini düzenleyip düzenlemediği ve belgelerin yasanın öngördüğü şekil şartına uyup uymadığı araştırılmaktadır. Buradaki amaç; vergi kayıp kontrolünden çok yasalara uygunluğunun kontrolüdür. Yoklama sonucunda yasalara uygun tanzin edilmeyen belgelere istinaden mükellef özel usulsüzlük vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları ile cezalandırılmaktadır (Bayazıtlı ve Çakıcı, 1986).

1.1.3.2. Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi

VUK 127 ve 128. maddelerinde yer alan "yoklama" müessesinin bünyesinde düzenlenmiştir.

Amacı; vergiyi doğuran olayın gerçek yönü ile kayıtlar arasında bağlantı kurarak, vergi kaybına yol açacak suçların zamanında önlenmesi ve cezalandırılmasıdır (Şeker, 1994: 122).

Denetimin yapıldığı zamandan öncesi ve sonrası yaygın ve yoğun vergi denetiminin alanına girmemekte olup, bunlar vergi incelemesi ile tespit edilmektedir. Ayrıca yaygın ve yoğun vergi denetimi ile mükellefin sadece defter ve belgelerine bağlı kalarak denetim yapılması engeli aşılmaktadır. Amaçlarından bir diğeri ise; mükellefin denetimler sonucunda, defter ve belge düzenine uyumunun zorlanması ve böylece kayıt düzeninde istikrarın ve kayıt dışılığın önlenmesinin sağlanmasıdır (Kılıçdaroğlu, 1981).

1.1.3.3. Vergi İncelemesi

VUK 134. maddesinde vergi incelemesi " ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak " şeklinde tanımlanmıştır.

Başka bir ifade şekli; beyanların ve ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu sağlamak amacıyla mükelleflerin defter, kayıt ve belgeleri ve envanteri üzerinden yapılan derinlemesine bir araştırma olduğu da söylenebilmektedir (Öncel v.d., 1992 : 23).

Uygulamada vergi incelemesinin yanında zaman zaman bu kavrama eş anlamlı olarak; "revizyon, teftiş, murakabe" gibi ifadeler kullanılmaktadır (Tekin ve Çelikkaya, 2016 : 60).

Vergi incelemesinde amaç; eksik ve yanlış beyanda bulunan mükellef hakkında yaptırım uygulanarak, mükellefin bir daha vergi kayıp ve kaçığına yönelmesinin engellenmesidir. Böylelikle vergisini tam ve eksiksiz beyan eden mükellefle eksik beyan eden mükellef arasında adaletin teşkil yetkisini sağlamaktadır. Vergi incelemelerinin yeteri kadar yapılmaması veya yanlış yapılması, bazı mükelleflerin vergi kaçırmalarına imkan tanımaktadır. Böyle durumlarda ise bir taraftan vergide eşitlik ve adalet ilkelerinin bozulmasına yol

açacak, diğer taraftan sosyal ve ekonomik yapı üzerinde de olumsuz etkiler oluşturacaktır (Kızılot, 2000 : 91).

Bir diğer amaç da; etkinliktir. Bu anlamda vergi incelemesinin idarenin etkinliğini sağlamada önemli bir rolü bulunmaktadır. İdare, vergi sistemini adil olarak uygulayıp vergi kayıp ve kaçakçılığı ile mücadelede, vergi gelirlerini yeterli bir düzeyde sağlamada ve vergi yükümlülerinin mükellef tarafından kendiliğinden yerine getirilmesinin teşvikinde en etkin bir konumdadır (Karyağdı, 2006 : 133).

İncelemeye yetkili olanlar;

- Vergi Müfettişleri ile Yardımcıları
- Vergi Dairesi Başkanları / Defterdarlar
- Vergi Dairesi Müdürleri ve Yardımcıları
- Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Merkez ve Taşra Teşkilatında Müdür Kadrolarında Görev Yapanlar (VUK).

Vergi incelemesinin sonucuna karşın mükellefin uzlaşma, cezalarda indirim ve dava açma gibi başvuru yolları vardır.

Uzlaşma:

Uyuşmazlığı yargıya taşımak istemeyen mükelleflere tanınmış idari bir çözüm yoludur. Mükellefler vergi incelemesi sonuçlarına karşı hem tarhiyat öncesi hemde tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurma hakkına sahiptir. Ancak bunlardan sadece birisinden yararlanmak mümkündür. Tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvuran mükellefin uzlaşmanın gerçekleşmemesi halinde tarhiyat sonrası uzlaşma hakkı bulunmamaktadır. Tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurmamış ise tarhiyat sonrası uzlaşma hakkı saklıdır (Karyağdı, 2013 : 52).

Mükellef, yapılan tarhiyat dolayısıyla kesilen cezaya karşı vergi ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihini takip eden 30 günlük dava açma süresi içerisinde cezalarda indirim hakkından yararlanmak üzere ilgili vergi dairesine

başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse;

- Vergi ziyai cezası mükellef adına ilk kez kesilmiş ise yarısı, takiben kesilenlerde üçte biri,
- Usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezalarının üçte biri, indirilmektedir.

Uzlaşmanın gerçekleşmesi halinde, buna ilişkin düzenlenen uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce mükellefe tebliğ olunmuşsa normal vade tarihlerinde, ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra tebliğ olunmuşsa ödeme süreleri geçmiş olanlar uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren bir ay içinde ödeme yapabilmektedir.

Uzlaşmaya varılmamış ve yargı yoluna gidilmemiş ise;

- Taksit zamanlarından önce tahakkuk etmiş olması halinde, taksit süreleri içinde,

- Taksit sürelerinin tamamen geçmesinden sonra tahakkuk etmiş olması halinde, tahakkuk tarihinden itibaren bir ay içerisinde,

- Taksit süresinin kısmen geçmesinden sonra tahakkuk etmiş olması halinde, yalnızca süresi geçen taksit için tahakkuk tarihinden itibaren bir ay içerisinde,

- Memleketi terk edenler, ölüm ve benzeri haller dolayısıyla mükellefiyetleri kalkanlar adına ikmalen, re'sen veya idarece tarh olunan vergiler bakımından, tahakkuk tarihinden itibaren bir ay içerisinde,

- Uzlaşma başvurusuna konu edilen vergi ve vergi ziyai cezasının, dava açma süresinin bittiği tarihten itibaren bir ay içerisinde ödenmesi gerekmektedir.

Uzlaşılan vergi miktarına, normal vade tarihinden uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için ayrıca Vergi Usul Kanununun 112 nci maddesine göre gecikme faizi hesaplanmaktadır (GİB, 2007 : 23).

Cezalarda İndirim:

Mükellef ya da sorumluların bazı hallerde yanlışlıkla veya bilgisizlik sebebiyet vermeleri halinde, iyi niyetlerinin bir neticesi olarak kendilerine sunulan bir tercih hakkıdır. Burada da mükellef ile vergi idaresi arasında çıkabilecek uyuşmazlıkların yargı yoluna gitmeden çözümlenmesi amaçlanmaktadır (Karyağdı ve Aysoy, 2013 : 53).

VUK 376. maddesine göre; İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını ve aşağıda gösterilen indirimlerden arta kalan vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını mükellef veya vergi sorumlusu ihbarnamelerin tebliği tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse:

1. Vergi ziyayı cezasında birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri,

2. Usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezalarının üçte biri, indirilmektedir.

Mükellef veya vergi sorumlusu ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezasını yukarıdaki yazılı süre içinde ödemez veya dava konusu yaparsa bu madde hükmünden faydalandırılmamaktadır. Hükümler vergi aslına tabi olmaksızın kesilen usulsüzlük cezaları hakkında da uygulanmaktadır.

Dava Açma:

Dava açmanın uzlaşma ve cezalarda indirimden temel farkı; uyuşmazlığın idari barışçıl yolla değil yargılama yoluyla çözümlenecek olmasıdır (Bilici, 2009 : 41).

Mükellefler kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilmektedir. Vergi mahkemesinde dava açabilmek için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonları kararlarının tebliğ edilmiş olması, tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması gerekmektedir. Dava açma süresi, özel kanunlarında ayrı bir süre öngörülme hallerde vergi mahkemesinde 30 gündür (İYUK).

1.1.3.4. Arama / Aramalı İnceleme

Vergi denetiminde bilgi ve belgelere ulaşmada fiili aşamalardan bir tanesidir. Vergi kaçırma suçları olması halinde bununla ilgili donelerin elde edilmesi için mükellefin ve ilişkide bulunanların evlerinde, işyerinde ve üzerlerinde yapılan ve vergi kaçırmaya delil teşkil eden her türlü belge ve bilgiye el konulmasına yönelik olan incelemeye denmektedir (Akdoğan, 1998 : 16).

Amacı; doğru, hızlı bilgi ve belge temin etmek, bilgi ve belgelerin kısmen veya tamamen inceleme elemanına ulaşmadan yok edilmesini önlemektir (Tekin ve Çelikkaya, 2016 : 212).

Yetkili olanlar; vergi incelemesine yetkili olanlar ile aynıdır. İnceleme elemanlarınca arama yapılabilmesi için; vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların buna lüzum göstermesi ve gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili Sulh Yargıcından bunu istemesi, Sulh Yargıcının istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi; şarttır. Aramanın zamanı konusunda VUK' da hüküm bulunmamaktadır. Arama kararı alındıktan sonra arama işlemi

hemen gerçekleşebilmektedir. Arama süreci için kanunda ön görülen süre 3 aydır. Fakat bu süre içerisinde aramanın bitmemesi durumunda Sulh Yargıcına başvurularak sürenin uzatılması talep edilebilmekte ve Sulh Yargıcının kararına göre süre uzayabilmektedir (Akın, 2006 : 3)

VUK'un 143. maddesine göre, arama yapılan hallerde inceleme, çabuk bir şekilde ve her işten önce yapılmaktadır. İnceleme sırasında vergi ile ilgisi olmayan evraklar, tutanak ile mükellefe verilmektedir. Arama sonucunda el konulan defter ve belgeler üzerinde mükellef inceleme yapabilmekte ve bunların kopyalarını çıkarabilmektedir. Arama tamamlandıktan sonra rapor düzenlenmektedir. Rapora göre eğer suç unsuru taşıyan defter ve belge varsa bu defter ve belgeler için ayrı ayrı tutanak tutularak bağlı bulunan vergi idaresine teslim edilmektedir. Arama çok sıkı kurallara bağlı olduğu için pek tercih edilen bir yöntem değildir. Mükellef açısından ağır sonuçlar doğuran bir uygulamadır (Ceyhan, 2005).

1.1.4. Vergi Denetiminin Hukuki Niteliği

Türk Vergi Sisteminin genel olarak beyan esasına dayandığı göz önünde bulundurulduğunda, idarenin birtakım denetim yolları ile vergi mükelleflerini denetlemesi gerektiği konusu kaçınılmaz bir hal almıştır. Bu noktada VUK' nun “Vergilendirme” başlıklı 1. kitabının 7. bölümünde “*Yoklama ve İnceleme*” yer almaktadır. Bu başlık altında, yoklama, vergi incelemeleri, arama ve bilgi toplama müesseseleri düzenlenmiştir.

Verginin tarhi, VUK' un 20. maddesinde, “*Vergi alacağının kanunlarda gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tesbit eden idarî muameledir.*” şeklinde tanımlanmıştır. Yapılan tanımdan yola çıkarak vergilendirme sürecinde tarhiyat işleminin bir idari işlem olduğunu söylemek mümkündür. Kaldı ki vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi durumunda vergi tarhiyatının yapılması zorunluluktur (Kaneti,1987: 111).

Verginin tarhı öncesinde yapılan işlemler herhangi bir sonuç doğurmaması ve bir nevi hazırlık aşaması olduğundan tarh öncesi işlemler iptal davasına konu yapılamamaktadır. Zira bir iptal davası açılabilmesi için bu davaya konu olabilecek işlem veya işlemlerin kesin icrai yönde olması gerekir. İdare tarafından yapılan işlemlerin kesin olması ile anlatılmak istenen, idari işlemlerin artık son noktaya gelmiş, hatta tamamlanmış olması ve herhangi bir onay makamının onayına gerek olmaması durumudur (Karakoç,2007: 240).

Bu noktadan hareketle vergi incelemeleri esnasında henüz tarh işlemleri gerçekleşmediğinden bu durum hazırlık işlemleri sayılmakta ve vergi incelemeleri iptal davasına konu olmamaktadır. Kaldı ki bir inceleme sonunda tamamlanan ve rapora istinaden tarhiyat yapılabilmesi için söz konusu raporlar vergi dairelerine gönderilmektedir. Yani inceleme sonucunda tarh işlemi yapılmamakta, matrah belirleme işlemi gerçekleştirilmektedir.

Buradan çıkarılması gereken en önemli sonuç vergi inceleme raporlarının salt olarak bir idari davaya konu edilememesidir. Lakin bununla birlikte bir vergi inceleme raporu, idarenin yaptığı bir tarhiyata esas oluşturuyor ise tarhiyat işlemine dava açılırken, inceleme raporunun hukuka aykırı olduğu da iddia edilebilmektedir. Özetle, vergi incelemeleri salt kendi başına bir dava konusu olmamakta, ancak yapılan tarh işlemi dava konusu olmaktadır (Kızılot ve Kızılot, 2008: 316).

1.2. Risk Analizi

Risk analizinin kavramsal açıklaması yapılarak, risk analizinin tanımına değinilmiş olup, risk analizinde kullanılan kriterlere ve ölçütlere yer verilmiştir.

1.2.1. Risk Analizi Kavramı

Ülkemizde, 1 Ağustos 2010 tarihli 27659 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmış olan 6009 sayılı “*Gelir Vergisi Kanunu İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*” 'la, Maliye Bakanlığı içerisinde Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulu oluşturulmuştur. Bu oluşumdan bir yıl sonra, Maliye Bakanlığı bünyesinde bu kez 10 Temmuz 2011 tarih ve 27990 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 646 sayılı “*Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname*” ile, doğrudan Bakana bağlı olarak faaliyet gösteren Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (VDKB) kurulmuştur (VDK, 2012: 1-2).

İlk kez Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde 2008 yılında uygulamaya geçmiş ve risk analizine dayalı denetimlerin gerçekleştirilmesini teminen oluşturulmuş olan Risk Analiz Merkezi tarafından muhtelif mükellef seçim yöntemleri benimsenmiş olup, daha sonra 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Risk Analiz Sisteminin, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığına devri gerçekleştirilmiştir (GİB,2010: 73-77).

Vergi Denetim Kurulu bünyesinde oluşturulmuş olan Risk Analiz Sistemi'nde, mükelleflerin ibraz ettiği tüm belge ve bilgilere ek olarak mükellef ile bağlantılı olan ilgili finans kuruluşlarından, mükellef ile ticari ilişki içerisinde bulundan diğer kişi ve kurumlardan, bunlara ilaveten Sosyal Güvenlik Kurumu, Tapu İdaresi, Gümrük İdaresi gibi kamu kurum ve/veya kuruluşlarından ve ulaşılabilecek muhtelif kaynaklardan raporlanan bilgi ve belgelerden oluşan veriler harmanlanarak daha kuvvetli ve daha özel veri şeklinde, sistemli bir biçimde gerekli risk analiz programları kullanılarak detaylı analiz edilmektedir. Söz konusu risk analiz programları aracılığı ile yapılan karşılaştırmalı analizler neticesinde gerek sektör bazında gerekse mükellef bazında ilgili risk alanları ve bu risklerin dereceleri tespit edilerek, incelenmesi gereken konu ve mükellefler ilgili kurulun aktif iş gücü ile risk alanları ve risk dereceleri dikkate alınmak suretiyle belirlenmektedir. Tüm

bunlarla birlikte en uygun zamanda ve en az maliyetli kaynak kullanımını sağlayarak en yüksek verim elde etmek adına ilgili kurul, hali hazırda kullanılan risk analizi programlarının beceri ve kapasitesini yükseltmekte, bunlara ilaveten daha yeni uygulamalar geliştirmektedir (VDK,2012:35).

Risk Analizine göre vergi incelemesi yapılması planlanan vergi mükelleflerinin gerçekleştirilecek bir risk analizi ile belirli bir teknik uygulanmak suretiyle seçilmesi, çağdaş vergi uygulamalarının gereği olmakla birlikte aynı zamanda vergi denetiminde adaletin sağlanmasına katkı sağlamaktadır. Zira bu şekilde belirli teknik ve yöntemlerin kullanılarak yükümlü ve sorumluların vergi incelemesi kapsamına alınıyor olması, vergi mükelleflerinin vergiye gönüllü uyumunun sağlanmasında katkı yaratacaktır (<http://www2.tbmm.gov.tr/d23/1/1-0886.pdf>).

Bunlara ek olarak, vergi mükelleflerinin vergi bilincinin ve buna paralel olarak vergiye gönüllü uyumun sağlanması ile vergi incelemesine tabi olacak olan vergi mükelleflerinin objektif risk analizleri ile tespit edilmesi, ayrıca mükelleflerin bölgesel ve sektörel olarak segmente edilerek vergi mükelleflerinin yine objektif kriterlerle segment itibarıyla risk analizine tabi tutulması hedeflenmiş ve bu nedenlerle Merkezi Risk Analizi ve Katmanlaştırma Modeli (MERAK) geliştirilmiştir (GİB,2010:10).

Vergi Denetim kurullarının esas öncelikleri ise, katma değeri daha yüksek, daha etkin ve daha çok verim elde edilebilen vergi denetimlerinin sağlanması, denetim ve inceleme ve teftişlerin bu verimliliğini artırarak, bunun sonucunda ekonomi üzerinde negatif etkisi olan özellikle kayıt dışı ekonominin ve yolsuzluğun azaltılmasıdır. Bu amaçlarla kurul içinde tesis edilmiş olan VDK-Risk Analiz Sistemi (RAS) her ne çeşitle olursa olsun ulaşılabilen tüm bilgi ve belgelerin oluşturduğu veriler ve bunlarla ilişkili olan tüm istatistikler kullanılmak suretiyle risk alanlarını belirlemektedir (VDK,2013:20).

Vergi Denetiminde Risk Analizi;

- Söz konusu denetimin daha etkin ve verimli bir şekilde gerçekleştirilmesini teminen belirlenecek olan denetim politikalarının belirlenmesine katkı sağlamak adına, idareye karar almada yardımcı olmakta ve denetim planlaması yapılırken en doğru hedeflerin belirlenmesini sağlamaktadır.

- İdarenin kayıt dışı ekonomi ve yolsuzluk gibi ekonomi içerisinde son derece olumsuzluk içeren ve istenmeyen durumlarla mücadelesine katkı sağlamaktadır (DELOİTTE,2014:3).

VDK, gerçekleştirmiş olduğu birtakım karşılaştırmalar ve analizlerle risk unsurunu içerisinde barındıran sektör ve mükellef tiplerini, bu sektör ve mükelleflerin risk düzeylerinin nesnel bir şekilde belirlemektedir. Aynı zamanda nezdinde inceleme gerçekleştirilecek olan söz konusu mükellefleri bu verileri dikkate alarak değerlendirebilmektedir. Bu çalışmalar çerçevesinde düzenlenen mükellef risk durum raporu ve Türkiye geneli risk haritası ile, gerçekleştirilecek incelemeler için hangi mükelleflerin öncelikli incelenmesi ve hangi mükelleflerin ne derece detaylı ve ne kadar kapsamlı inceleneceğine dair denetim plan ve programlarının nasıl olacağının belirlenmesi ve bunların uygulamalarında karşılaşılabilecek güçlüklerin en düşük seviyeye çekilmesi amaçlanmaktadır (Şimşek,<http://www.bloomberght.com>).

Risk odaklı vergi denetiminin faydalarının olduğu ve bu faydaları şu şekilde açıklanmaktadır;

Vergilemede Adalet Açısından Faydaları:

Elektronik vergi denetiminin hayata geçirilmesi ile birlikte uygulanan yöntem ve analizlerin daha objektif esaslara dayandırıldığı görülmektedir. Elektronik ortamda toplanan verilerin veri ambarları aracılığı ile işletme büyüklükleri veya sektörel sınıflandırmalar yapılarak analiz edilmesi sonucunda hem vergi denetimleri zaman anlamında hem de emek anlamında

çok büyük tasarruf sağlamış olmaktadırlar. Dolayısıyla elektronik vergi denetimi sayesinde hem inceleme yapılacak mükellef seçiminde adalet sağlanırken hem de zaman yönünden tasarruf edilmiş olunacaktır. Zira böylelikle dürt mükellef ile dürt olmayan mükellef ayrımı daha kolay yapılabilecektir (Yereli ve Ata, 2011 :27).

Zaman Açısından Faydası:

Vergi ile ilgili konularda mükellefler ve/veya meslek mensuplarının ilgili vergi idaresine düzenleyerek gönderme zorunluluğunda oldukları beyannameler, formlar, bildirimler gibi belgelerin elektronik ortamda düzenlenerek gönderilmesi, vergi mükellefleri ve meslek mensuplarına zaman tasarrufu anlamında çok ciddi katkı sağlamaktadır. Aynı zamanda bahsi geçen belgelerin ve/veya bilgilerin sistem üzerinde kayıtlı bir şekilde kalıyor olması vergi denetimini gerçekleştirmekle görevli olan vergi denetim elemanlarına da aynı zaman tasarrufu katkısını sağlamaktadır. Bu noktadan hareketle, vergi denetimlerinin daha kısa sürede sonuçlanacağı ve bu süre zarfında ortaya çıkacak gecikme faizi veya gecikme zamlarında daha düşük tutarlarda gerçekleşeceği sonucuna ulaşılmaktadır ki, bu sonuç aynı zamanda vergi mükelleflerinin üzerindeki sübjektif vergi yükü olarak adlandırılan psikolojik baskıyı azaltacaktır. (<http://www.vdk.gov.tr/>).

Vergi İncelemelerinde Etkinlik ve Verimlilik Açısından Faydaları:

Risk Analizi, daha eski dönemlerde kullanılan ve çağın gereklerine ayak uydurulamamış olan teknolojinin hızla gelişimine göre çok ilkel kalan yöntemleri bir kenara bırakıp, daha modern daha hızlı ve daha verimli incelemelerin yapılmasına olanak sağlayacak veri incelemeleri, veri karşılaştırmaları, veri ambarları sayesinde denetimi gerçekleştirecek olan denetim elemanlarına da ışık tutması sebebiyle denetimlerde inceleme elemanlarının zamanlarının daha etkin ve daha verimli kullanılmasına yol açarak daha kaliteli denetimler gerçekleştirilmesini sağlamaktadır (<http://www.vergidunyasi.com.tr/>)

Standartların Oluşturulması ve Geliştirilmesi Açısından Faydaları:

Denetimde risk analizinin yaygınlaşması ile birlikte özellikle vergi denetimlerinde bazı standartların oluşması ve gerçekleştirilen denetimlerin bazı ilkeler dahilinde gerçekleştirmesi zorunluluğunu birlikte getirmiştir. Bu ilkelerin getirilmesi ile birlikte gerçekleştirilen denetim, inceleme, soruşturma, raporlama gibi faaliyetlerde belirli standartlar sağlanmıştır. Bahsi geçen standartlar ile ilgili olarak kurul tarafından yapılan belirlemeye göre; “Vergi incelemesi yapan vergi müfettişinin görevi; ödenmesi gereken vergi tutarını doğru olarak tespit etmektir. Vergi müfettişi, “Hazineci” yaklaşımdan uzak bir anlayışla ödenmesi gereken verginin tespitine yönelik çalışmalarını gerçekleştirir.” Aynı zamanda vergi müfettişi, gerçekleşen işlemlerin niteliğini esas alır ve gerçek mahiyeti ne ise onu tespit etmek durumundadır. Vergi incelemelerini gerçekleştiren vergi müfettişleri, inceleme ve denetimleri esnasında mükelleflerin kanuni haklarına saygı göstermek ve çalışmalarını bu doğrultuda gerçekleştirmek durumundadır. Bu noktada vergi müfettişlerinin, en önemli ilkelerden birisi olan mahremiyet ilkesi başta olmak üzere mükellefe karşı olan sorumluluklarının bilinciyle çalışmalarını sürdürmesi gerekir (www.vdk.gov.tr).

Vergi Denetimlerinde Maliyetin Azalması Açısından Faydaları:

Risk analiz yönteminin hayata geçirilmesi ile birlikte, gerçekleştirilen vergi denetimlerinin maliyeti direkt olarak etkilenmektedir. şöyle ki, elektronik ortamda toplanan bütün veriler ve bilgiler ile birlikte, istatistiki çalışmalar ve karşılaştırmalar sonucunda vergi denetim elemanlarının bilgiye ulaşmalarının kolaylığı sağlanmış, aynı zamanda depolanan mali veriler neticesinde gereksiz veya mükerrer olarak gerçekleştirilecek denetimler yerine daha etkin, daha verimli, daha önemli vergi denetimlerinin gerçekleştirilmesi sağlanmıştır. Böylelikle vergi denetim elemanlarının ihtiyaı olan bilgi ve belgelere daha kolay ulaşması sonucunda vergi denetim maliyetleri de en aza inmektedir (<http://www.gib.gov.tr/>).

Kayıtdışı İle Mücadele Açısından Faydaları:

Yine mükellef ve/veya meslek mensupları tarafından elektronik ortamda vergi idaresine gönderilen bilgiler ışığında elektronik denetimin de hayata geçmesi ile birlikte ekonomide kayıt dışılığın önlenmesine katkı sağlanmıştır. Mükellef beyanlarının elektronik sistemde denetlenebiliyor olabilmesi ile birlikte verilerin anlık istatistikleri çıkarılıp, tüm yönleri ile anlık kontroller sağlanmaktadır. (<http://www.gib.gov.tr>).

1.2.2. Risk Analizinin Tanımı

Literatürde risk analizi ile ilgili çok fazla tanım yapılmış olmakla birlikte, yapılan tanımlardan öne çıkan ve kabul görmüş olanlarından bazıları aşağıdaki şekildedir;

Risk analizi, firmaların faaliyetleri devam ederken ortaya çıkması muhtemel, potansiyel risklerin daha gerçekleşmeden titizlikle ayrıntılarının belirlenip bu riskleri en düşük seviyeye indirecek önlemlerin alınması şeklinde tanımlanabilmektedir. Risk analizi, işletmelerin belirlenen politikalar veya stratejileriyle değerlendirilen değişkenle alakalı olan risk unsurunun detaylı bir şekilde anlaşılmasını gerektiren yöntemlerdir (www.riskanalizinedir.net).

Kelime anlamı olarak Fransızca kökenli bir kelime olan “*risk*”, zamana, kayıplara ve tehlikelere yol açabilecek bir olayın gerçekleşme ihtimalidir. Böyle olumsuzlukların yaşanmaması için birtakım önlemler alınması gerekmektedir. Alınan tedbirlerin sonucunda yine de engellenemeyen olaylar vukuu bulduğunda ise ortaya çıkacak olan sonuçların incelenmesi ve değerlendirilmesi haline de “*risk analizi*” denmektedir (Güldalı,2015: 2-3).

İngilizce ve Türkçe’de “*risk (riziko)*” ; Kayıp, hasar tehlikesi olasılığı, sigorta edilen şey ya da kimse olarak tanımlanmış olup, aynı zamanda bir

eylem olarak, tehlikeye girmek ya da göze almak anlamlarında kullanılmaktadır. Sıfat olarak ise risk, tehlikeli anlamına gelmektedir (Güldalı, 2015: 2-3).

Risk kelimesi Türk Dil Kurumu'na göre; "zarara uğrama tehlikesi" olarak tanımlanmıştır (TDK,<http://www.tdk.gov.tr/>). Bu tanım ile VDK' nın "risk analizi, her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak suretiyle oluşturulan mükelleflerin faaliyetlerinin grup ve sektörler itibarıyla analiz edilmesi, mukayeseler yapılması ve bu suretle risk alanlarının tespit edilmesi faaliyetidir (VDK)" ifadesini birlikte değerlendirdiğimizde risk analizinin incelenecek olan vergi mükellefinin seçiminde ilk önce, vergi kayıp ya da kaçığına yol açma riski yüksek olanların tespit edilmesi ve buna paralel olarak yine ilgili sektörlerin belirlenerek bir risk alanı tespitinin amaçlandığını söyleyebiliriz (Bilgili,2015: 14).

1.2.3. Risk Analizinde Kullanılan Veriler

Risk analizinin yapılması esnasında vergi mükellefleri üzerinde kullanılacak veriler çok büyük önem arz etmektedir. Genel olarak risk analiz sisteminde kullanılan veriler ise mükelleflerin beyanları olan mali tablolardan oluşmaktadır.Risk Analiz Modeli'ne göre model dahilinde kullanılan veriler ise VDK veri ambarında bulunan birtakım faktörlerden oluşmaktadır. Bu faktörler aşağıdaki şekilde sınıflandırılmıştır (Aksoy, <http://akademidenetim.com/risk-analizi-yoluyla-vergi-inceleme-kriterleri>)

1.2.3.1. E- Beyanname Verileri:

Beyannamenin elektronik ortamda gönderilmesi uygulaması tam otomasyona geçmiş vergi dairelerine bildirilecek olan beyannamelerden oluşmaktadır. Elektronik ortamda beyannamelerin sunulması mükellef veya sorumlularının beyannamelerini elektronik ortamda doldurarak vergi idaresine bildirme işlemidir. Günümüzde vergi borçları internet ortamında veya alternatif

dağıtım kanalları aracılığı ile ödenebilmektedir. Elektronik beyanname uygulaması vergilendirme sürecinin E-devlet aracılığıyla işlenmesi işlemidir. Bilgi işlem teknolojilerinin gelişmesi ile birlikte vergi mükelleflerinin yükümlülüklerini elektronik ortamda yerine getirmesi ile birlikte buna paralel olarak vergi denetimlerinin de bilgisayar destekli bir hale gelmesi sonucunu doğurmuştur. (Bilgili,2015:7)

1.2.3.2. Bilanço, Gelir Tablosu Verileri:

İşletmelerin temel finansal tabloları, bilanço ve gelir tablosudur. Finansal tabloların incelenmesinde en önemli husus mükelleflerin beyan ettikleri vergi matrahları üzerinden yapılacak olan vergi incelemelerinin sağlıklı bir şekilde sonuçlanması için eksiksiz ve tam şekilde hazırlanmış muhasebe kayıtlarının varlığıdır. İşletmelerin temel finansal tabloları olarak adlandırılan bilanço ve gelir tablosunun etkin bir şekilde incelenmesi normal olarak iyi bir finansal analiz yönteminin kullanılmasından ve bu finansal tabloların doğru yorumlanmasından geçmektedir. Bu finansal tablolar aracılığı ile işletmelerin karlılık ve verimliliklerinin ölçülmesi vergi denetiminin etkinliğini hiç şüphesiz ki artıracaktır. Zira böyle bir durumda işletmelerin geçmiş yıllardan bu yana göstermiş olduğu performanslar karşılaştırılabilecek ve gerek firma bazında gerekse sektörel anlamda çeşitli karşılaştırmalar yapılarak ilgili işletmenin bir vergi kayıp ya da kaçığına yol açıp açmadığı tespit edilebilecektir. (GİB,2013)

1.2.3.3. Kesin Mizan Verileri:

“27/7/2016 tarihli 29783 sayılı ResmiGazete’de yayımlanan 472 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile; bilanço esasına göre defter tutan mükelleflere 2010 yılı ve müteakip dönemler için elektronik ortamda “Kesin Mizan Bildirimi” verilmesi yükümlülüğü getiren 19/1/2011 tarihli 27820 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 403 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği yürürlükten kaldırılmıştır” (www.gib.gov.tr).

1.2.3.4. Sicil Bilgileri:

Vergisel yükümlüklerinin temelini sicil kayıtları oluşturmaktadır. Bu anlamda sicil kayıtlarının doğruluğu esas alınmakta olup, mükellef ile ilgili tam ve doğru bilgilere en hızlı şekilde ulaşmanın yolu sicil kayıtlarının tam ve doğru tutulmasına bağlıdır (GİB,2015).

1.2.3.5. Ba-Bs Bildirimleri:

Risk analizinde kullanılan bir diğer veri türü ise “Mal ve Hizmet Alışlarına İlişkin Bildirim Formu” olarak tanımlanan BA formları ile “Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin Bildirim Formu” olarak tanımlanan BS formlarıdır.

BA, BS formların vergi idaresi tarafından titizlikle kontrole tabi tutulması durumunda, vergi mükelleflerinin mal/hizmet alım ve satımları ile ortaya çıkan KDV beyanları çapraz kontrole tabi tutulabilecek olup herhangi bir hata veya hile olması durumunda bu hata ve/veya hileler daha kolay ortaya çıkarılabilecektir (Aygül, <http://www.alomaliye.com/2011/06/06/ba-bs-bildirim-formlarinin-duzenlenmesinde-tereddut-edilen-konular/>).

1.2.3.6. Gümrük Beyan ve Bildirimleri:

Gümrük beyannameleri, Türkiye Gümrük Bölgesine giren bir eşyanın emniyet ve güvenlik yönlerinden risk analizine tabi tutulması amacıyla, eşya giriş gümrük idaresine varmadan önce elektronik yolla verilen ve taşıt aracı ile eşyaya ilişkin genel bilgilerin yer aldığı beyandır. Türkiye Gümrük Bölgesi’ nin kara veya hava sınırlarından bu bölge içerisinde durmamak şartıyla geçecek olan taşıt araçlarıyla taşınan eşyalar hariç, sözü geçen gümrük bölgesine getirilen her eşya için özet beyanname verilmesi zorunludur (<http://ggm.gtb.gov.tr/>).

1.2.3.7. Diğer Bildirimler:

Risk analizinde, kurum ve kuruluşlara yapılan bildirimler ile birlikte her türlü bilgi, belge ve beyanlar oldukça önem arz etmektedir. Söz konusu bildirimler VUK' da 06.02.2008 tarihli 26779 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 381 nolu Genel Tebliği'nde düzenlenmiştir. Bunlar; Döviz alım-satım işi ile uğraşanların, Bakanlığa bildirim verdiklerinden dolayı tekrar Ba ve Bs bildirim formlarıyla bildirmelerine gerek bulunmamaktadır. Bankalar, Katılım Bankaları, Aracı Kurumlar, Portföy Yönetim Şirketleri, Menkul Kıymet Yatırım Fon ve Ortaklıkları ile Sigorta Şirketleri yapmış oldukları işlemleri belirli periyotlarla Bakanlığa bildirdiklerinden, hizmet ve satış işlemlerinde düzenledikleri dekont bilgilerini Form Bs ile bildirmelerine gerek bulunmamaktadır.

(<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2008/02/20080206-14.htm>).

1.2.3.8. Mal Varlığı Bilgileri:

Risk analizinde mükellefe ait mal varlığı bilgileri de kullanılmaktadır. “04.05.1990 tarihli 20508 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan, haksız mal edinme veya gerçeğe aykırı bildirimde bulunma halinde uygulanacak hükümleri, *"Mal bildiriminde bulunulması, Rüşvet ve Yolsuzluklarla Mücadele Kanunu"* 'nda belirlenen suçlarla ve bazı suçlardan dolayı kamu görevlileri ve suç ortakları hakkında takip ve muhakeme usulünü düzenlemektir.” (<http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/20508.pdf>).

1.2.3.9. Ödeme ve Tahsilat Bilgileri

Vergi mükelleflerinin belirli bir tutarın üzerinde olan tahsilat veya ödeme işlemlerinin posta idareleri, bankalar veya özel finans kurumları aracılığı ile gerçekleştirilmesi ve istendiğinde bunlara ait belgelerin (dekont vb.) idareye ibrazı zorunludur. Vergi kanunlarımızda yukarıdaki şekilde gerçekleştirilmesi gereken işlemlerin alt sınırı 8.000.-TL dir. 8.000.-TL ve

altındaki tutarlar için banka veya özel finans kurumları aracılığı ile işlem yapılması zorunlu değildir.

Söz konusu zorunluluğun mükellefler tarafından yerine getirilmesindeki temel neden, faaliyetleri dolayısıyla ticari ve finansal işlemler sonucunda işlemlerin taraflarının izlenmesi ve vergi sürecinin başlamasına sebep olacak olan vergiyi doğuran olayın kayıt ve belgelere dayandırılmasının amaçlanmasıdır

(Açıklan, http://www.mizandenetim.com/mizandenetim.php?sayfa_id=160&kategori_id=160&id=103&lng=1).

1.2.3.10. Denetim Sonuçları:

Etkin bir finansal analiz sonucunda düzenlenecek olan finansal analiz raporlarının ortaya çıkabilmesi için, analizi gerçekleştiren kişinin rapora temel oluşturacak ve gerek raporlamada gerekse analizde kullanılacak verileri tam ve doğru bir şekilde Management Information Systems (MIS) sisteminden alması gerekmektedir.

En nihayetinde risk yönetiminin finansal analizlerin ve MIS (Yönetim Bilişim Sistemleri) unsurlarının konsolide edilerek birlikte düşünülmesi gerekmektedir (Eker, <http://danismend.com/kategori/altkategori/finansal-analiz-ve-risk-yonetimi/>).

1.2.3.11. İlişkili Kişi Bilgi Bildirim ve Beyanları:

İdarenin risk analizinde kullandığı bir diğer yöntem ise vergi incelemesinin yapıldığı mükellefi salt olarak değerlendirmek yerine, iş ilişkisinde olduğu diğer firmalardan yapmış olduğu mal alış ve satış kayıtları ile yine iş ilişkisinde olduğu söz konusu firmaların bildirim ve beyanlarının izlenmesidir. Bu noktada inceleme yapılırken istenen durum ise, inceleme yapılan vergi mükellefinin beyanları ile iş ilişkisinde olduğu firmaların beyan

ve bildirimlerinin tutarlılık göstermesidir. Bir diğer ifadeyle iki firmanın bildirim ve beyanları birbirleriyle çelişmeyecek nitelikte olmalıdır (GİB,2012).

1.2.4. Risk Analizinde Kullanılan Ölçütler

Risk analizleri gerçekleştirilirken, ilgili mükelleflere ait verilerden yola çıkılarak analizi gerçekleştirilen bazı kriterler vardır ki, bu kriterler çok büyük önem arz etmektedir.

Bir vergi mükellefinin riskli mükellef sayılabilmesi için, yapılan Risk Alanizi sonucunda bazı kriterlere takılması, daha net bir ifade ile söylemek gerekirse mali verilerinin veya mükellefiyet davranışlarının objektif kriterlere göre risk oluşturuyor olması gerekmektedir. Bu risk oluşturan durumlara aşağıdaki nedenler örnek gösterilebilmekle birlikte bunlara ek olarak Kurul tarafından çok fazla sayıda kriter riskli mükellef kriterine dahil edilebilmektedir. (<http://www.ctsdenetim.com.tr/>).

RAM (Risk Analiz Modeli) Tek Düzen Hesap Planı'na dayalı I. Sınıf mükelleflerinin, model kapsamında kullanılan kriter kümeleri VDK veri ambarında bulunan birçok faktörden oluşmaktadır. Bu faktörler aşağıdaki şekilde sınıflandırılmıştır;

- Sektör Ortalamasında Sapma
- Gider Fazlalığı Analizleri
- Satışlar Kaynaklı Analizler
- Örtülü Kazanç Analizleri
- Örtülü Sermaya Analizleri
- Yanıltıcı ve Hatalı Beyan ve Bildirim Analizleri
- Karşılaştırmalı Beyan ve Bildirim Analizi
- Yanıltıcı ve Hatalı Değerleme
- Davranış Takibi
- Muhasebe Hesap Analizleri.

1.2.4.1. Sektör Ortalamasından Sapma

Mükelleflerin risk düzeyi saptanırken dikkate alınan faktörlerden bir tanesi sektör ortalamalarından uzaklaşmalar olarak adlandırılan sapmalardır. İşletmelerin faaliyet göstermiş oldukları sektörler göz önünde bulundurularak bir takım karşılaştırmalar yapılmakta ve bu şekilde mükelleflerin risk alanları belirlenmektedir (Aksoy, b.t.).

1.2.4.2 Gider Fazlalığı Analizleri

Risk analizinde önem verilen bir diğer faktör ise gider fazlalığı analizleridir. Bu analizler mükelleflerin, finansal borçlarında, varsa gider fazlalıklarının mükellefin kayıtlarında incelenmesi anlamındadır (Karakuş, b.t.).

Vergi mükelleflerinin aylık olarak bildirim yapma zorunluluğu olan KDV beyannamelerinde dönem içerisinde yapmış oldukları giderlere ilişkin ödedikleri KDV tutarları, aynı dönem içerisinde yapmış oldukları satışların KDV leri ile mahsup edilerek ortaya çıkan duruma göre ödenmesi gereken KDV veya Devreden KDV oluşmaktadır.

Şöyle ki, bir dönem içerisinde indirilecek KDVnin, Hesaplanan KDV tutarından büyük olması halinde ödenmesi gereken bir KDV tutarı oluşmayacak ve bu durumda Devreden KDV durumu oluşacaktır. Bu durumun süreklilik arz etmesi ise mükellefin riskli mükellef grubuna girmesine neden olmaktadır (<http://www.gib.gov.tr/>).

1.2.4.3 Satışlar Kaynaklı Analizler

Risk analizleri gerçekleştirilirken önemle üzerinde durulması gereken bir diğer husus ise vergi mükelleflerinin gerçekleştirdiği satışlar üzerinden yapılan analizlerdir. İşletmelerin satışları analiz edilirken salt satış kaleminin

analizi yeterli gelmemekte, bununla birlikte birbiriyle ilişkili diğer hesap kalemlerinin de analizi karşılaştırmalı olarak gerçekleştirilmelidir. İşletmede satışların ve ilgili kalemlerin karşılaştırması yapılırken birden fazla yıl karşılaştırılıyorsa, herhangi bir dönem baz yıl olarak seçilir ve karşılaştırılması yapılacak dönem baz yıla oranlamak suretiyle ilgili dönem baz alınan döneme göre karşılaştırılmış olmalıdır (Ferhan, 2015: 9).

1.2.4.4. Örtülü Kazanç Analizleri

KVK'nın 13. maddesinde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı, "Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır. Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir" şeklinde açıklanmıştır.

İlişkili kişi; kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade etmektedir. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılmaktadır. Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılmaktadır. İlişkinin doğrudan veya dolaylı olarak ortaklık kanalıyla olduğu durumların örtülü kazanç dağıtımı kapsamında sayılması için en az %10 oranında ortaklık, oy veya kâr payı hakkının olması şartı aranmaktadır. Ortaklık ilişkisi olmadan doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında oy veya kâr payı hakkının olduğu

durumlarda da taraflar ilişkili kişi sayılmaktadır. İlişkili kişiler açısından bu oranlar topluca dikkate alınmaktadır (KVK 13. Mad.).

Mükelleflerin kişiliğinin ortaklardan ayrı bir yapıya sahip olması yani işletmenin kişilik kavramı gereğince, işletme ile ortakların malvarlıkları ayrı değerlendirilmektedir. Bunlara ek olarak eğer ki şirket, ortaklarına yüksek tutarlarda borç para verdiğini kayıt altına alıyorsa bu durum şirketin kaynaklarının ortaklara faizsiz kullandırımı olarak yorumlanmakta ve bir risk unsuru oluşturulmaktadır. Bu tür işlemlerin gerçekleştiği işletmeler ise riskli mükellef grubuna dahil edilmektedir.

1.2.4.5. Örtülü Sermaye Analizleri

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun ilgili hükmüne göre; "Kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılır." (5520 Sayılı KVK md.12).

Bu anlamda bir firmada kullanıldığı beyan edilen borçların örtülü sermaye sayılabilmesi için;

- Doğrudan veya dolaylı olarak işletmenin ortakları veya ortakları ile ilişki kişilerden borç alınmış olması,
- Yukarıdaki şekilde alınan borcun işletme içinde kullanılmış olması,
- Ve bu şekilde alınmış olan borç tutarının bir takvim yılı içerisinde herhangi bir tarihte kurumun özsermayesinin 3 katını geçmiş olması gerekmektedir (<http://www.gib.gov.tr>).
- İşletmenin ortaklarına yüksek tutarlarda borç vermesi durumu ile birlikte aynı durum işletmenin ortaklarından yüksek tutarda borç alması durumunda da ortaya çıkmaktadır. Vergi kanunlarının ilgili hükümlerine göre bir şirket kendi ortağına veya ilişkili olan başka bir kişiye bir dönem içerisinde herhangi bir tarih itibarıyla sermayesinin üç katından fazla borç

vermez. Vermesi halinde bu örtülü sermaye sayılacak ve mükellefi riskli mükellef grubuna sokacaktır (<http://www.adanasmmmo.org/>).

1.2.4.6. Yanıltıcı ve Hatalı Beyan ve Bildirim Analizleri

Vergi mükellefleri, vergi planlaması yaparken amaçları, en az vergiyi ödemektir. Bu nedenle vergi mükellefleri muhtelif yollara başvurmaktadırlar. Örneğin, KDV ödemek istemeyen bir vergi mükellefi, belgesiz satış yapmak suretiyle veya aldıkları mal veya hizmetin alış tutarını gereğinden fazla göstermekle KDV ödemekten kurtulmak isteyebilmektedir. Tabi doğal olarak, belgesiz satış yapması sonucunda vergi mükellefinin mali verileri incelendiğinde stoklar kaleminde gözle görülen bir fazlalık olacaktır. Bu noktada ilgili mükellefin göze çarpan yüksek tutardaki stoklarının gerçekliğinin tespiti için gerekli incelemelerin yapılması gerekmektedir (<http://yalovasmmmo.org>).

1.2.4.7. Karşılaştırmalı Beyan ve Bildirim Analizi

Kamu kurum ve kuruluşları yasal sorumlulukları gereği, mükellefler tarafından kendilerine yapılmış olan beyanları yasal süreler içerisinde ve elektronik ortamda arşivlemektedirler. İhtiyaç duyulması halinde ise kolay ve hızlı bir şekilde söz konusu geçmiş dönem verilerinin arşivden çıkarılarak, dönemsel olarak karşılaştırmaların yapılması mümkün olmaktadır. İdare bu karşılaştırmaları yaparak işletmelerde gerçekleşmesi muhtemel hata ve hilelerin önüne geçmeyi amaçlamaktadır (Doğan, (b) 2016 :15).

Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin bir kişi veya kurumdan bir ay içerisinde yapmış oldukları toplam mal alış veya satış tutarı (KDV hariç) 5.000 TL ve üzerinde ise;

- Mal ve/veya hizmet alımlarını, Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Ba)

- Mal ve/veya hizmet satışlarını ise Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin Bildirim Formu(Form Bs) ile elektronik ortamda bildirme yükümlülüğü bulunmaktadır. Bu bildirimler sonucunda yapılan çapraz sorgulamalar neticesinde bildirilen tutarlar arasında tutarsızlık ortaya çıkması mükellefin riskli mükellef grubuna dahil olma nedenlerinden bir tanesidir.

1.2.4.8. Yanıltıcı ve Hatalı Değerleme

Değerleme; değerleme günündeki işletme envanterine dahil iktisadi kıymetlerin değerlerinin ülke parası cinsinden belirlenmesi işlemidir. İşletmeye alınan ve dönem sonunda işletmede kalan envantere dahil olan bütün iktisadi kıymetler VUK'un değerleme hükümlerini belirleyen ilgili maddelere göre değerlemeye tabi tutulmaktadır. Değerleme vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda yapılmaktadır. İktisadi kıymetlerin her biri tek başına ayrı ayrı ele alınarak değerlemeye tabi tutulmaktadır. Bir iktisadi kıymet için birden fazla değerleme ölçüsü kullanmak mümkün değildir. Sadece bir değerleme ölçüsü kullanılabilir (Pamukçu, 2015: 11).

Yabancı paralar değerlemeye tabi tutulurken oluşan kur farkları kambiyo karları veya zararları olarak gelir hesaplarına yansıtılmaktadır. Dönem sonu kasa bakiyesinin çok büyük meblağlarda olması halinde bu paranın kasada olamayacağı ortaklar tarafından kullanılmış olduğu gerekçesiyle transfer fiyatlandırılması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı sayılarak cezalı tarhiyata muhatap olunulabilmektedir. Bu nedenle dönem sonu kasa bakiyesinin işletmenin büyüklüğüne iş hacmine ve kasa işlemlerinin yoğunluğuna uygun bir rakam olması gerekmektedir. Menkul kıymetlerin vergi usul kanunu hükümlerine göre değerlendirilip değerlendirilmediği, dönem içindeki menkul kıymet hareketlerinin dönem sonu kar zarar durumu ve kayıt dışı menkul kıymetlerin tespiti şeklinde sıralanabilir. Kayıt dışı menkul kıymetlerin tespitinde kasa ve banka hesapları ile çapraz kontrolün yapılması süreci hızlandırır. Hazır değerler toplamının büyük kısmını menkul kıymetlerden oluşması mükellefin esas faaliyet konusu dışındaki işlerle uğraştığı gösterir ve şüphe ile karşılanması gereken bir durumdur (Karakuş ,b.t. : 23).

1.2.4.9. Davranış Takibi

Vergi mükelleflerinin vergisel yükümlülüklerini yerine getirebilmelerinin yolu vergi mevzuatının karmaşık olmaması, anlaşılır olması ve çok sık değişmemesinden geçmektedir. Bunlara ek olarak, vergi mükelleflerinin vergi bilinci ve vergi ahlakı gibi kavramları içselleştirmiş olmaları çok büyük önem arz etmektedir. Bu noktada, vergiye gönüllü uyumun artırılmasının sağlanması için vergi idaresi tarafından gerçekleştirilecek incelemeler sırasında vergi inceleme yetkilileri, mükellef hakları yönünde hareket etmelidirler (GİB,2007: 17).

Bir vergi mükellefi vermiş olduğu beyannamelerde sürekli olarak zarar ettiğini bildiriyorsa ticari teamüllere göre hem zarar edip hem faaliyetlerine devam etmesi açıklanması çok güç bir durum olduğundan bu mükellefin beyanının yanıltıcı olduğu düşünülebilmekte ve riskli mükellef grubuna dahil edilmektedir. (<http://frekansdenetim.com.tr/>).

1.2.4.10. Muhasebe Hesap Analizleri

Muhasebe hesap analizleri, işletmenin mali tabloları esas alınarak gerçekleştirilen likidite oranları, karlılık oranları, büyüme oranları, brüt satışlar farkı, aktif farkı gibi analizler kullanılarak yapılan hesaplamalardır. Risk analizinde firmanın faaliyetine bağlı olarak belirlenen kriterlerden ve oranlardan sapmaların tespit edilmesi halinde ise bu mükellefler riskli mükellef olarak adlandırılmakta ve vergi incelemesi yapılması muhtemel mükellefler olarak belirlenmektedirler (VDK,2010: 46).

Vergi mükelleflerinin faaliyet gösterdikleri sektörden sektöre farklılık göstermekle birlikte, genel anlamda kasalarında yüksek tutarda nakit bulundurması normal karşılanmamaktadır. Bu durumda riskli mükellef grubuna dahil edilen vergi mükellefinin kasa incelemesi geçirmesi mümkündür. (<http://www.vergialgi.net/>).

Vergi mükelleflerinin vergi idaresine yapmış olduğu beyanların hem tutatrlılık göstermesi hemde eksiksiz ve doğru olarak bildirilmesi esastır. Vergi mükellefleri bankalar ile işlemlerine ait verileri idareye beyan etmekle birlikte aynı zamanda bankalar da dönem dönem mükelleflerin hesap hareketlerine ait verileri vergi idaresine göndermektedir. Vergi idaresi tarafından yapılan analizler sonucu uyumsuzlukların ortaya çıkması halinde, ilgili mükellef riskli mükellef grubuna girmiş bulunmaktadır (<http://www.vergidunyasi.com.tr/>).



2. BÖLÜM

MÜKELLEFLERİN HAKLARI KAVRAMI VE SINIFLANDIRILMASI

2.1. Mükellefler Hakkı

Bu kısımda mükellefler hakkı kavramına değinilerek, mükellefler haklarının tanımı ve sınıflandırılması açıklanmıştır.

2.1.1. Mükellefler Hakkı Kavramı

Tarihsel süreç içerisinde vergi konusu incelendiğinde verginin insanlık tarihi ile birlikte ortaya çıktığı görülecektir. "Verginin insanlık tarihi kadar eski bir geçmişi vardır. İnsan hakları ile ilgili belgelerde kişi hak ve özgürlüklerinin korunmasına ilişkin kuralların yanında vergilendirme ile ilgili kurallarda vardır. "Dünya'da ilk kez 1215 yılında İngiltere' de imzalanan ve kralın vergilendirme yetkilerini sınırlandıran 63 maddelik Magna Carta Libertatum sözleşmesi, mükellefleri koruma anlamında "temsilsiz vergi olmaz" ilkesi, mükellefler haklarının başlangıç noktası olarak değerlendirilebilmektedir. Bunlara ek olarak tarihsel süreç içerisinde 1789 Fransız Devrimi ve İnsan Hakları Bildirgesi'nde kişi hak ve özgürlüklerinin garanti altına alınması ile ilgili yapılan çalışmalar ve kişilerin mülkiyet hakkını koruma altına alan, "kişilerin keyfi olarak mülkiyetinden yoksun bırakılamayacağı" kuralı yer almaktadır. İnsan Hakları Sözleşmesi Ek Protokol' ünde devletlerin vergilendirme yetkisine saygı gösterilmesi ve "bu yetkinin keyfi olarak kullanılamayacağı" kuralı yer almaktadır. Tüm bu gelişmelerden dünyada insan hakları koruma altına alınırken vergiyle ilgili mükelleflerin haklarının korunması kavramının da düzenlendiği sonucu çıkarılmaktadır (Çetin ve Gökbnar,2010: 24-25).

Devletlerin, ülkedeki vergi potansiyeline yani bir ülkede tahsil edilmesi muhtemel olan en yüksek vergi miktarına ulaşamaması, dolayısıyla vergi

tahsilat düzeyinin bir türlü istenilen düzeye gelmemesi sonucunda yapılan bir takım çalışmalar, devlet yönetimlerinde mükellefe karşı kullanılan cebir yollarının sorgulanmasını gündeme getirmiştir. Bu gelişmeler ışığında bugüne baktığımızda vergi alacaklısı konumunda olan vergi idarelerinin de vergiye uyumun artırılması adına mükellef odaklı bir tavır sergilemeye başladığı görülmektedir. Zira, aksi durumun mükellef tepkilerine ve mükelleflerin vergi ödememe konusunda direnç gösterme durumlarına yol açtığı kanaati oluşmuştur. Sonuç olarak günümüzde mükellefin vergiye uyumunun artırılması için vergi idareleri yoğun çaba sarf etmektedir (Karaca ve Demirgil,2014: 367).

Mükellef hakları ile ilgili tarihsel süreç içerisinde yaşanan gelişmelerden belki de en önemlisi mükellef hakları bildirgeleridir. Söz konusu bildirgeler yayımlandıkları ülkenin sosyal, ekonomik, siyasi vb. birçok etkenden dolayı ülkeden ülkeye farklılıklar arz etmektedir. Ülkemizde mükellef hakları bildirgesi, 2006 yılında Maliye Bakanlığı tarafından halka duyurulmuş ve Maliye Bakanlığına bağlı Gelir İdaresi Başkanlığının web sitesinde de ilan edilmiştir. Bakanlık yine 2007 yılında “Vergi İncelemelerinde Mükellefin Hakları İdarenin Yükümlülükleri” adında bir broşür yayınlamış ve bu broşür de yine Gelir İdaresi Başkanlığına ait web sitesinde ilan edilmiştir. Söz konusu broşür incelendiğinde, vergi mükelleflerinin vergi incelemeleri esnasında var olan haklarının idare tarafından gözetilmesinin idarenin sorumluluğunda olduğuna vurgu yapılmıştır (Dilber ve Belge,2012:159-160).

Hukuk kuralları incelendiğinde, özellikle sosyal hukuk devletlerinde en temel unsurun toplum içinde güçsüz ve mağdur olanların korunması olduğu görülmektedir. Devletlerin en çok dikkat ettiği bu unsur ışığında, idarenin en esaslı görevi, güçsüz ve mağdur olmuş kişilerin mağduriyetinin ivedilikle giderilmesi ve ihlal edilen bir hak varsa bir an evvel o hakkın iadesi veya yeniden tesisini sağlamaktır. Zira bir devletin etkin ve bağımsız bir adalet anlayışının olduğundan bahsedebilmek için bu saydığımız görevleri eksiksiz ve adil bir şekilde yerine getirmesi gerekmektedir. Dolayısıyla belli bir zümre için değil, tüm toplumun faydası için çalışan bir adalet sisteminin gerçek adalet

olduğu kabul edilmektedir (<https://anayasa.tbmm.gov.tr/docs/turgut-ozal-universitesi.pdf>).

Vergi mükelleflerinin birtakım haklarının var olması veya bu hakların inşaa edilmesi, kanun koyucular tarafından vergi mükelleflerinin korumasız olması durumunda ortaya çıkacak negatif sonuçların bertaraf edilmesi amacıyla hayata geçirilmiştir (Gerçek ve diğerleri, 2015:24).

2.1.2. Mükellef Haklarının Tanımı

VUK'un 8. maddesinde yapılan tanıma göre vergi mükellefi; "Vergi kanunlarına göre üzerine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişi" şeklinde tanımlanmıştır (VUK).

VUK' da mükellef haklarının tanımının ayrıca yapılmadığı görülmektedir. Bununla birlikte mükellef haklarının tanımının başkaca muhtelif kaynaklarda yapıldığı görülmektedir. Yapılan tanımlamalara göre mükellef hakları, “temel insan haklarından kaynaklanan ve anayasa, uluslararası anlaşma, kanun ve idari düzenlemeler aracılığıyla hukukun vergi mükellefine tanıdığı, mükellefin devletten, vergilendirme yetkisi çerçevesinde vergi hukuku kurallarını yaratırken veya uygularken, bir şey yapmasını veya yapmamasını talep edebileceği yetkilidir” (Gerçek ve diğerleri,2015:22).

Bir diğer tanıma göre mükellef hakları, " vergi ile ilgili bir ilişkiden doğan, vergi alacaklısı olan idare ile vergi mükellefleri arasındaki hukuksal ilişkide vergi mükelleflerine sağlanmış olan haklar" olarak tanımlanmaktadır (Gökbel,2000).

Literatür incelendiğinde ülkemiz için geçerli olan mükellef haklarının araştırması yapıldığında çok az sayıda bilimsel ve akademik çalışmaya rastlanmaktadır. Ulaşılabilen akademik çalışmalar incelendiğinde mükellef

haklarının özel ve genel haklar olmak üzere ikiye ayrıldığı görülmektedir (Şenyüz ve diğerleri,2012:107).

2.1.3. Mükellef Haklarının Sınıflandırılması

Çalışmanın daha önceki bölümünde de belirtildiği üzere mükellef hakları; genel haklar ve özel haklar olmak üzere iki şekilde sınıflandırılmıştır.

2.1.3.1. Genel Hakları

Vergi mükelleflerinin genel haklar kavramı tüm mükellefler için geçerli bir kavramdır. Genel haklardan faydalanmanın belli bir sıralaması söz konusu değildir. Bu haklar vergi mükelleflerine birtakım güvenceler tesis etmiştir. Bu güvenceler aşağıdaki şekilde sınıflandırılabilir.

2.1.3.1.1. Adil, Eşit ve Saygılı Hizmet Alma Hakkı:

Vergi mükelleflerine sağlanan bu hakkın yasal bir dayanağı olmamakla birlikte Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından vergi mükelleflerine belli bir nezaket çerçevesi içerisinde ve saygılı davranarak hizmet verilmesi gerektiğini ifade etmektedir (GİB,2014: 3).

2.1.3.1.2. Bilgi Alma Hakkı:

Bu hak vergi mükelleflerinin kendilerinin taraf olduğu iş ve işlemler ile ilgili vergi idaresinden kendilerine ait her türlü bilgi ve belgeyi talep edebilmesini ifade etmektedir. Mükelleflerin tüm hakları konusunda bilgilendirilme hakları bulunmakta olup, vergi mükellefler; tebliğler, sirküler, broşürler, özeldeler vb. muhtelif bilgilendirilme yöntemleri ile bilgi alma hakkına sahiptirler (Gerçek,2006: 5).

2.1.3.1.3. Başvuru Hakkı:

Bu haklar Anayasa’da ve Dilekçe Kanunu’nda da yer almaktadır. Yapılan araştırmalar sonucunda başvuru hakkının üç farklı şekilde yorumlandığı görülmektedir. Bunlar;

- Vergi mükelleflerinin, vergi ile ilgili kendilerini ilgilendiren ve sonuç doğurmaya yönelik yapabilmesi,
- Vergi mükellefleri ile idare arasında vergi uyuşmazlıklarının ortaya çıkması halinde, şikayet veya itiraz şeklinde başvurular yapabilmesi,
- Vergi mükellefleri ile idare arasında vergi uyuşmazlıklarının ortaya çıkması halinde, yargı yolunu kullanarak dava açabilmesi, (Ekinci ve Sağlam, 2015: 5) şeklindedir.

2.1.3.1.4. Vergilemede Belirlilik Hakkı:

Vergi ile ilgili işlemlerin herhangi bir keyfiyete mahal vermeyecek şekilde, vergi kanunlarının ve uygulamalarının belirli, anlaşılır ve istikrarlı olmasını ve geriye yürümemesini ifade etmektedir. İdarenin vergilemede belirlilik ilkesine uygun davranması durumunda, vergi mükellefleri vergi ile ilgili kanun ve uygulamaları daha kolay kavrayacak ve bunun sonucunda mükelleflerin söz konusu kanun ve uygulamalara gönüllü uyum sağlaması sonucu doğacaktır (Gerçek,2006: 6-7).

2.1.3.1.5. Mükelleflere İlişkin Bilgilerin Gizliliği Hakkı:

Mükellefin bilgilerinin gizliliği ile ilgili söz konusu düzenleme ile birlikte, kanunda sayılı kişilerin mükellefin bilgilerini herhangi bir şekilde paylaşılması engellenmektedir (Tepe,2014: 14)

Mükelleflere ait bilgilerin gizliliğini sağlamak amacıyla VUK 5. maddede vergi mahremiyeti konusu düzenlenmiştir. VUK’ nun ilgili maddesine göre, vergi muamele ve incelemeleri ile ilgili çalışan memurlar, vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay da görevli olanlar,

birlikte ve vergi ile ilgili komisyonlarda görev alanlar bildiklerini, bilgilerini, ellerindeki belgeleri üçüncü kişilere karşı açıklayamaz veya başka bir kişi ve/veya grup lehine kullanamazlar. (VUKm. 5).

2.1.3.1.6.Temsilci Kullanma Hakkı:

Vergi mükellefi, bu hakka dayanarak vergi idaresi ile ilişkilerinde kendisini temilen başka bir kişiyi yetkili olarak atayabilmektedir. Mükellefler, vergi ile ilgili konularda yalnızca vergi idaresine karşı yapacakları işlemler için değil, yargı makamlarında gerçekleştirecekleri işlemler içinde temsilci kullanabilirler (Karakoç, 2007: 18).

2.1.3.1.7. Özel Hayatın Gizliliği Hakkı:

Vergi mükelleflerinin özel hayatının gizliliğinin korunmasını amaçlayan bu hakka istinaden, mükelleflerin yaşadıkları yerleri, anlamsız ve gereksiz bir şekilde makul karşılanmayacak nedenlerle aranması ve buna ek olarak vergi mükelleflerinin vergiye tabi unsurun ve buna istinaden belirlenecek olan vergi tutarının doğru hesaplanabilmesini teminen, mükelleflerden yersiz taleplerde bulunulmaması gerektiğini düzenleyen haktır. (Tepe, 2014:15)

2.1.3.2. Özel Haklar

Vergi mükelleflerinin özel hakları, genel haklar gibi tüm mükellefler için geçerli olmayıp, vergi mükelleflerinin mükellefiyet görevlerini yerine getirirken karşılaştıkları spesifik durumlardaki haklarını ifade etmektedir. Bu tür hakları aşağıdaki gibi sınıflandırmak mümkündür.

2.1.3.2.1. Vergilendirme Sırasındaki Haklar

Vergilendirme sırasında mükelleflere bir takım konularda çıkar alanı yaratacak veya ceza verilmesini önleyen haklar tanınmaktadır. Bunlar şu şekilde sıralanmaktadır:

- Beyannameleri ihtirazi kayıtla verme hakkı : "Mükellefler kendi beyan ettikleri matrahlardan ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar" (VUK). İhtirazi kayıtla yapılan beyanlar bu genel kuralın istisnasını oluşturmaktadır. VUK' da ihtirazi kayıtla beyan müessesesi düzenlenmemiştir fakat ihtirazî kayıtla verilen beyannamelerden İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27/3 üncü maddesinde söz edilmekte olduğundan uygulamanın yasal dayanağı mevcuttur. Vergi Daireleri İşlem Yönergesi esinde bu konu düzenlemiştir. İhtirazî kayıtla beyan müessesesi özellikle son yıllarda yaygın olarak uygulanmaktadır (Sağlam,2002).

- Pişmanlık ve ıslah müesseselerinden faydalanabilme hakkı : Vergi ödeme bilincinin yerleşmesini sağlayan bu hak vergi kanunlarına aykırı bazı davranışlarından pişmanlık duyan ve bunları yetkili makamlara bildiren mükellefleri ceza ile karşılaştırmayarak verginin aslının hızlı bir şekilde tahsil edilmesine hizmet etmektedir (Ürel,2001).

- Tarh zamanaşımını öne sürme hakkı : Tarh zamanaşımı 213 sayılı VUK' da düzenlenmiştir. Verginin tarh edilerek yükümlüye tebliğ edilmesiyle ilgilidir. Tarh zamanaşımı süresi içinde tebliğ edilemeyen vergi zamanaşımına uğramaktadır. Vergileme süreci içinde, tarh işleminin tebliğinden sonra verginin tahakkuk etmesinde artık idarenin herhangi bir mükellefiyeti bulunmamaktadır. Burada zamanaşımına yer verilmesinin esas nedeninin idarenin tebligat dahil vergilendirme işlerini süresinde yaparak savsaklamaması olduğu dikkate alındığında, bu zamanaşımını tarh zamanaşımı şeklinde ifade etmek daha doğrudur. Tarh ve tebliğ işlemlerinin, hesap dönemi takvim yılı olanlarda vergi alacağının doğduğu takvim yılının başından itibaren beş yıl geçmekle zamanaşımı süresi dolarken, özel hesap döneminde hesap döneminin

kapandığı yılı izleyen yılın başından itibaren beş yıl geçmekle zamanaşımı süresi dolmaktadır. Süresinin geçmesiyle artık tarh ve tebliğ işlemlerinin yapılamaması, mükellefler tarafından ileri sürülebilecek bir koruma yaratmaktadır. Zaman aşımı, mükellefin bu hususta bir müracatı olup olmadığına bakılmaksızın hükmü ifade etmektedir. (VUK).

- Mücbir sebep, zor durum ve yanılmadan faydalanma hakkı : Kişilerin iradesi dışında meydana gelen, önellenmeyen haller mücbir sebep olarak nitelendirilmektedir. Mücbir sebepler dışsal karakterli olup, içinde bulunulan şartlar itibari ile mükellefe yüklenilecek bir kusur yoktur. Mücbir sebeplere maruz kalan kişi bu olaylardan kaynaklı çok ciddi sıkıntı ve güçlük çekelebilmekte olup hatta imkansızlıklar içine de düşebilmektedir (Gerçek v.d. 2015 : 89).

VUK'un 13'üncü maddesindeki mücbir sebep halleri esas itibariyle vergi mükellefi, vergi sorumlusu ve ceza muhatabına tanınmış bir hukuki korunma yoludur. Bu korunma yoluyla mükellef, vergi sorumlusu ve ceza muhatabı güçlü olan devletten ceza almaktan kurtulmaktadır ve VUK kapsamındaki bazı haklarını (dava açma, uzlaşma vb) süresel anlamda kanıtlanabilir ve VUK 13'üncü madde kapsamına giren mazeretinin sona ermesinden itibaren daha makul sürede kullanma yetisini kazanmaktadır (Erol,2012 :219).

2.1.3.2.2. Tahsil Sırasındaki Haklar

Tahsil işlemi sırasında mükelleflere kolaylıklar sağlayan ve onları koruyan bazı haklar tanınmaktadır. Bunlar şu şekilde sıralanmaktadır;

- Vergi mükelleflerinin vergi borçlarının sona ermesini teminen mahsup ve takas imkanından faydalanma hakkı : Mükelleflerin vergi borcundan dolayı ödeme yapmadan kısmen ya da tamamen kurtulmaları söz konusu olabilmektedir. Mahsup, mükellefin ortaya çıkan vergi borcunun bir kısmının önceden ödemesi durumunda, ödenen kısmın borcun bütününden

düşülmesidir. Bir çeşit denkleştirmedir (Kaplan,2012 :194). Takas ise, özel hukuk da olduğu gibi vergi hukukunda da borçluluğu sona erdiren bir neden olup, aynı cinsten olan karşılıklı ve muaccel iki borcu daha küçük olanı oranında sona erdiren bir hukuki işlemdir (Öncel,1978 :9).

- Vergi mükelleflerinin 6183 sayılı AATUHK a göre gerekli şartların oluşması halinde tahsil zamanaşımından faydalanma hakkı : Vergi hukukunda belli bir süre içinde tahsil edilemeyen kamu alacağının talep edilememesi ilkesi benimsenmiş olup, buna ilişkin tahsil zamanaşımı düzenlemiştir. Tahakkuk eden veya kesinleşen kamu alacağının vadelerinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren beş yıl içinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğramaktadır (AATUHK).

- Vergi mükelleflerinin tecil imkanından faydalanma hakkı : "Amme borcunun vadesinde ödenmesi veya haczin tatbiki veyahut haczolunmuş malların paraya çevrilmesi amme borçlusunu çok zor duruma düşürecekse, borçlu tarafından yazı ile istenmiş ve teminat gösterilmiş olmak şartıyla alacaklı amme idaresince veya yetkili kılacağı makamlarca; amme alacağı 36 ayı geçmemek üzere ve faiz alınarak tecil olunabilir." hükmü ile tecil şartları AATUHK' da düzenlenmiştir.

- Vergi mükelleflerinin vergi kanunlarında belirlenen şartların oluşması halinde borcunun sona ermesini teminen terkin imkanından faydalanma hakkı :

Terkin halleri,

- Doğal afet nedeniyle,
- Vergi hatalarının düzeltilmesi nedeniyle
- Tahsil imkansızlığı nedeniyle
- Tahakkuktan vazgeçme nedeniyle
- Yargı organlarının kararına dayanılarak
- Vergi afları nedeniyle terkin (Biyan, 2007 : 81).

Vergi idaresinin bir vergi aslının ve/ya da cezasının yükümlüden ve/ya da ceza muhatabından tahsilinden vazgeçmesi sonucunda bunlara ilişkin

kayıtların silinip vergi aslı veya cezasının ya da her ikisinin bütün sonuçlarıyla birlikte ortadan kaldırılmasıdır. Terkin bazı koşulların varlığı halinde vergi alacağını bütün hukuki sonuçları ile birlikte ortadan kaldıran bir idari işlemdir. Bilindiği gibi idarenin tek yanlı olarak kişiler hakkında hukuki sonuç doğuran işlemlerine idari işlem adı verilmektedir. Burada önemli ve ayırt edici olan husus, bu tür işlemlerde olması gereken hukuki sonuç yaratma özelliğidir. İşlem henüz bir sonuç doğurmuyorsa idari işlem sayılmaz. İdari işlem icrai, kesin ve yürütülebilir yani sonuç yaratıcı olabilmelidir (Nas, 2010).

- Vergi mükelleflerinin herhangi bir nedenle yanlış bir tutar ödenmemesini teminen doğru vergi miktarından fazlasını ödememe hakkı : Vergi kanunlarına göre hesaplanan vergi miktarını ödemesini ifade etmektedir. Bu hak çerçevesinde mükelleflerden kanunda belirtilenden fazla vergi alınmamalıdır. Mükellefler ödemeleri gereken vergi tutarını belirlemek için gelir idaresinden yardım alabilmektedirler ve kanunlarda belirtilen vergi kolaylıklarından da yararlanabilmektedirler (OECD, 2015).

2.1.3.2.3. İdari Çözüm Yolları Sırasındaki Haklar

Türkiye' de vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yollarını aşağıdaki şekilde belirtilebilmektedir.

- Vergi mükelleflerinin uzlaşma müessesesinden yararlanma hakkı : Tarhiyat öncesi uzlaşma, nezdinde vergi incelenmesine başlanmış mükelleflerin adlarına tarhiyat yapılmadan önce kullanabileceği bir haktır. Tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamına; vergi incelemeleri sonucunda bulunan matrah veya matrah farkları üzerine salınacak vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyai cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları girmektedir (GİB,2007 : 9). Tarhiyat Sonrası Uzlaşma; verginin tarh edilmesi ve cezanın kesilmesinden sonra başvurulabilecek bir yol olduğundan tarhiyat sonrası uzlaşma olarak adlandırılmıştır. Tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamına; vergi daireleri tarafından mükellef adına ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen ve vergi dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün

vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyai cezaları (usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ile kaçakçılık suç ve cezalarından dolayı vergi ziyasına sebebiyet verilmesi durumunda kesilecek ceza uzlaşma kapsamı dışındadır) girmektedir (GİB,2007 : 17).

- Vergi mükelleflerinin cezalarda indirimden yararlanma hakkı :

Cezalarda indirim müessesesi mükelleflerin dava yoluna gitmeden uyuşmazlığın idari aşamada çözümüne imkan veren diğer uygulamadır. Kanunda belirtilen şartların yerine getirilmesi halinde mükellefler cezalarda indirimden yararlanma hakkına sahiptir (VUK). VUK'un 376. maddesi; İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını ve aşağıda gösterilen indirimlerden arta kalan vergi ziyai, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını mükellef veya vergi sorumlusu ihbarnamelerin tebliği tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse:

1. Vergi ziyai cezasında birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri,
2. Usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezalarının üçte biri indirilir.

Mükellef veya vergi sorumlusu ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezasını yukarıdaki yazılı süre içinde ödemez veya dava konusu yaparsa bu madde hükmünden faydalandırılmamaktadır. Hükümler vergi aslına tabi olmaksızın kesilen usulsüzlük cezaları hakkında da uygulanmaktadır (Akmaz,2016 : 1).

- Vergi mükelleflerinin vergi hatalarının düzeltilme hakkı: Verginin tarh ve tahakkuk aşamalarında yapılan hataların fark edilmesi halinde, mükelleflerce vergi yargısına başvurmadan önce vergi dairesinden düzeltme talep edilerek çözüme ulaşmak mümkündür. Vergi hatalarının bulunduğu tespit edildiğinde düzeltme yapıldığı ölçüde vergi borcu ortadan kalkar. Düzeltme, vergi aslı kadar vergi cezası ile de ilgili olabilir (GİB,2008 : 8). Vergiye ilişkin

hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere, fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır (VUK).

- Vergi mükelleflerinin şikayet yoluyla üst makama başvurma hakkı : Mükellefler veya vergi sorumluları tarafından dava açılmadan önce; vergilendirme işleminin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni işlem yapılması üst makamdan istenebilmektedir, eğer üst makam yok ise işlemi yapmış olan makama dava açma süresi içinde başvuru yapılabilinmektedir. Vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri red olanlar şikayet yolu ile Gelir İdari Başkanlığı'na müracat edebilmektedir (GİB,2011: 9).

2.1.3.2.4. Yargılama Sırasındaki Haklar

Mükelleflerin hakları ülkelerin vergi yargılaması usulüne hakim olan ilkelerinden kaynaklanmaktadır. Bunlar şu şekilde belirtilmektedir:

- Vergi mükelleflerinin yargı aşamasında adil yargılanması hakkı : İnsan Hakları Anayasa Sözleşmesi'nin (İHAS) 6. maddesinde ve Anayasa'nın 36. maddesinde güvence altına alınmış temel haklardan birisidir. Yargılanma hakkı bireye yargılanma sırasında bir dizi güvenceler sağlarken, devlete yargılamanın hakkaniyete uygun ve adil yapılması sorumluluğunu yüklemektedir (Gözübüyük, 2013 :81)

- Vergi mükelleflerinin yargı aşamasında delil serbestisinden yararlanma hakkı : Vergi idaresi tarafından, mükellef ve vergi sorumlusu ile üçüncü kişiler arasında yapılan işlemlerin somut olarak bilinmesi imkansızdır. Vergi yargılama hukukuna egemen olan ilkeler gereği mükelleflerin çeşitli haklardan yararlanma imkanı vardır (Yüce,2015 :75). Delil serbestisi ilkesi, vergi yargısının kendine özgü özelliğinin bir sonucu olarak ortaya çıkmış bir ilkedir. İlkeye göre, bir uyuşmalıkta kullanılacak delillerin, önceden kanunla belirlenmiş olan deliller olması şart değildir. Yani her türlü delil kullanılabilir. Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek

niteliği, çeşitli deliller ile ispatlanabilir. Vergi yargılama hukukunda delil serbestisi benimsenmekle beraber, bunun iki istisnası vardır. Biri "yemin", diğeri vergiyi doğuran olayla ilgisi tabi ve açık bulunmayan "şahit" ifadesidir (Şenyüz v.d., 2012: 251).

- Vergi mükellefinin yürütmenin durdurulmasını talep etme hakkı : Vergi mahkemelerinde tarhiyat aşamasında dava konusu edilen vergi ve cezaların tahsili işlemleri, yürütmeyi durdurma kararına gerek olmaksızın kendiliğinden durmaktadır. Tahsilat aşamasında dava konusu edilen vergi ve cezaların tahsili işlemlerinin durması mahkemece yürütmeyi durdurma kararı verilmesine bağlıdır (GİB, 2009 :15).

2.1.3.2.5. Vergi Denetimindeki Haklar

Mükelleflerin mevcut vergi sisteminde yer alan ilke ve kurallara uygun davranıp davranmadıklarının gelir idaresi tarafından çeşitli teknikler ve yöntemler kullanılarak araştırılması, tespit edilmesi ve sağlanması faaliyetini içermektedir (Tekin ve Çelikkaya,2016 :47).

Türkiye de vergi denetimi sırasında mükelleflerin sahip olduğu haklardan bazıları şunlardır;

- Kimlik gösterilmesi : Yoklama ve incelemeye yetkili olanların kimliklerini işe başlamadan önce kendilerine gösterilmesini isteyebilmektedir.

- Denetim konusu ve kapsamını öğrenme : İnceleme elemanlarının mükelleflere incelemenin dayanağı, nedenleri hangi dönemi kapsayacağı ve hangi belgelere ihtiyaç duyulacağı hakkında bilgi vermekleri gerekmektedir.

- Tutanaktan bir nüsha alma : Mükellefler, vergi incelemesi sırasında düzenlenen tutanaklardan bir nüsha alma hakkına sahiptir.

- Vergi mahremiyetine uyulması : İnceleme sırasında vergi inceleme elemanları tarafından vergi mahremiyetine uyulmasını isteyebilmektedir (VUK).

Uygulamada olan Türk vergi sisteminde matrah tespiti ve tarhiyat işlemleri genel olarak beyan esasına dayanmaktadır. Beyan esasında vergi mükellefi kendi matrahını kendisi bildirmektedir. Bu anlamda kısmen de olsa idare tarafından mükellefin beyanına güven söz konusudur.

Vergi mükellefleri tarafından bildirilen ve matrah olarak kabul edilen beyanların gerçeğe uygun beyanlar olması halinde, vergi idareleri bu beyanları esas alır ve bildirilen bu beyanlar üzerinden tarhiyat işlemleri gerçekleştirilir. Fakat muhtelif nedenlerden dolayı vergi mükellefleri bazı durumlarda vermiş oldukları beyanlarda özellikle mali yükümlülüklerden kurtulabilmek adına matrahlarını gerçek değerinden daha düşük bildirebilmektedirler. Böyle bir durumun varlığı halinde ortaya çıkacak en doğal sonuç ise bir vergi kaybının söz konusu olmasıdır. (Eroğlu,1979: 4).

Söz konusu vergi kayıpları, vergi mükelleflerinin vergi kanunlarını yeterince anlayamamış olmaları, vergi mevzuatında meydana gelen değişiklikleri takip edemiyor olmaları, veya vergi kanunlarında yazılı hükümleri yanlış yorumlamaları sebebiyle istemeden meydana gelebileceği gibi, mükellefin kendi iradesiyle, bilerek ve isteyerek daha az vergi doğması için vergi matrahlarını gerçek değerinden daha az göstermesi şeklinde ortaya çıkabilmektedir. (Karakoç,2004: 92).

Kamu harcamalarının finansmanı ise devletin temel gelir kaynağı olan vergilerle sağlandığı için vergi mükelleflerinin vergilere ilişkin matrahların, vergi kaybına sebebiyet verecek şekilde bildirilmesi durumunda topluma sunulan kamu hizmetlerinde aksamaların meydana gelmesi muhtemeldir. Bu anlamda vergi mükelleflerinin beyanlarını tam ve doğru olarak vermesi mükellefin yükümlülüğü olmakla birlikte çok büyük önem arz etmektedir (GİB,2007: 9).

Esasen vergi incelemeleri ile vergi idareleri kendisi ile vergi borçlusu konumundaki vergi mükellefleri arasında vergiden doğan ilişkide bir denge kurma amacındadır. Aynı zamanda gerçekleştirilen vergi incelemeleri neticesinde idare tarafından gerçekleştirilen tarhiyatları, vergi mükelleflerinin hukuka uygun şekilde beyan vermeleri için çok büyük öneme sahiptir. (Şeker,1993: 36).

Gerçekleştirilen vergi incelemelerinin en büyük amacı doğru vergi veya doğru matrah tespitine ulaşmak olmakla birlikte aynı zamanda vergi mükelleflerinin hakkını korumakta yine vergi incelemelerinin amaçları arasında yer alır. Mükellef haklarının korunmadığı bir vergi incelemesi gerçek ve adil olmayacağı gibi aynı zamanda hukuk kurallarına aykırılık teşkil edecektir. Nitekim yargısal kararların da aynı yönde olduğu görülmektedir. Dolayısıyla, mükellef haklarının korunmadığı bir vergi incelemesi hukuka aykırılık oluşturmaktadır (<https://www.ivdb.gov.tr>).

VUK’ nun 137. maddesi, incelemeye tabi olacaklara ilişkin hüküm içermektedir. VUK’ nun 173. maddesinin ilgili hükmüne göre, nezdinde inceleme yapılacak olanlar, “VUK ve diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler” dir.

VUK’un 137. maddesinde yapılan tanımın yetersiz olduğu bir tartışma konusu olmaktadır. Örneğin, adi ortaklıkların, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin ve iş ortaklıklarının herhangi bir gerçek veya tüzel kişiliği bulunmamasına rağmen bunlar vergi sistemi açısından incelendiğinde yükümlü olarak görülmektedirler ve vergi incelemesi kapsamına giren yükümlü grubunda sayılmaktadırlar (Şeker,1993:53).

VUK’ nun 227. maddesinin aksine bir hüküm bulunmadıkça, söz konusu kanuna göre kaydedilen ve üçüncü kişiler ile olan işlemlere ait kayıtların mutlaka bir belgeye dayandırılması şarttır. Yine 227. madde gereği,

defter tutma zorunluluğu bulunmayan vergi yükümlülerinin vergiye tabi matrahını belirlerken kullanmış oldukları giderleri belgelendirmek zorunda olduğu belirtilmektedir. VUK' nun 172. maddesi defter tutma mecburiyetinde olan yükümlüleri düzenlerken, 173. madde de defter tutma mecburiyetinde olmayan yükümlüler düzenlenmiştir. VUK' nun ilgili iki maddesi incelendiğinde defter tutmakla yükümlü olmayan mükelleflerin giderleri dışında herhangi bir kayıt tutma ve bunları belgeleme zorunluluğu bulunmamaktadır. Burdan yola çıkılarak belirtilmesi gereken bir diğer konu da bu yükümlülerin bir defter tutma veya başkaca kayıt ve belgeleri bulundurma zorunluluğu olmadığından vergi incelemeleri kapsamına dahil olmaları da olanaksızdır. Şöyle ki, VUK' nun 137. maddesinde belirtildiği üzere, defter ve hesap tutmak, evrak ve belgeleri saklama ve ibraz zorunluluğu bulunan yükümlüler nezdinde inceleme yapılacağı düzenlenmiştir.

Öte yandan defter tutmakla yükümlü olan kişiler VUK' nun 17. maddesinde düzenlenmiştir. İlgili kanun maddesine göre ticaret ve sanat erbabı, ticaret şirketleri, iktisadî kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadî işletmeler, serbest meslek erbabı ve çiftçiler defter tutmakla mükelleftirler.

Vergi incelemeleri defter tutma yükümlülüğü olan vergi mükelleflerini kapsayan bir denetim biçimidir. Defter tutma yükümlülüğü olan vergi mükelleflerinin yanı zamanda bu defterleri muhafaza etme ve idare tarafından ibrazı istenmesi halinde ibrazının gerçekleştirilmesi zorunluluğu söz konusudur. VUK 25. maddesi, defter tutmak zorunda olanların tuttukları defterlerle, bu defterlere dayanak belgelerin ilgili bulundukları yılın başından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza edilmesi yükümlülüğü getirilmektedir. Defter tutmak gibi bir yükümlülüğü olmayanlar ise VUK 232, 234 ve 235. maddeleri uyarınca almaya mecbur oldukları fatura, gider pusulası ve müstahsil makbuzları gibi belgeleri saklamakla yükümlüdürler (<http://www.mevzuat.gov.tr/>).

VUK' nun 257. maddesi gereğince kural altına alınmış olan vergi incelemelerinin incelemeye alınan işyerinde yapılacak olması halinde ilgili

yükümlü, vergi inceleme yetkilisine gerekli çalışma zeminini hazırlamak için öncelikle yer temin etmek ve çalışma saatleri içerisinde vergi inceleme elemanına uygun çalışma ortamını hazırlamakla mükelleftir.

VUK 134. madde gereğince vergi incelemesini gerçekleştiren inceleme elemanı fiili sayım işlemi gerçekleştirmek isterse inceleme kapsamında olan işletme sahibi her türlü kolaylığı sağlayarak vergi inceleme elemanına yardımcı olmak durumundadır.

Maliye Bakanlığı, VUK mükerrer 257. madde gereğince tutulması zorunlu olan defterlerin, kayıt ve belgelerin belirlemiş olduğu kıstaslara göre düzenlenmesi ve muhafaza etmesini isteyebilmeye yetkilidir. Maliye Bakanlığı' nın ilgili kanun maddesi hükmünce bu yetkisini kulanması halinde ilgili vergi yükümlüleri, zorunluluğa tabi oldukları tüm evrak ve belgeleri, kayıtları muhafaza etmekle sorumlu oldukları süre içerisinde talep edilmesi halinde yetkili merciiilere ibraz etmekle mükelleftirler (VUK m.256).

2.1.3.2.5.1. İnceleme Zamanı

VUK 138. maddeye göre; vergi incelemesinin ne zaman yapılacağıının evvelden haber verilmesi mecburi değildir. İnceleme, neticesi alınmamış hesap dönemi de dahil olmak üzere, tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabilir. Evvelce inceleme yapılmış veya matrahın re'sen takdir edilmiş olması yeniden inceleme yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline mani değildir.

Vergi incelemesi konusu VUK' nda düzenlenmiş olmakla birlikte, vergi incelemesinin ne zaman başlayacağına dair VUK' nda bir hüküm bulunmamaktadır.

VUK' da bir hüküm bulunmamakla birlikte vergi incelemelerinin başlama zamanı ile ilgili olarak yürürlükte, iki düzenleme mevcuttur. Bunlardan birisi "3787 sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Tahsilatının

Hızlandırılması ve Matrah Artırımı Hakkındaki Kanun'un 4'üncü maddesi" bir diğeri ise "4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu'nun 5. maddesi" dir. Gerek 3787 sayılı Kanun, gerekse 4811 sayılı Kanunda vergi incelemesinin başlangıç zamanına dair net bir ifade yer almamakla birlikte aşağıda sayılan hallerde vergi incelemesinin başladığı kabul edilmektedir.

- Vergi yükümlüsü nezdinde incelemeye başlandığına dair düzenlenen tutanağının düzenlenmiş olması veya alınmış olması

- Vergi yükümlüsünü davet etme veya defter ve belgelerinin istenmesine dair yazının tebliğ edilmiş olması

- Vergi yükümlüsü nezdinde bir matrah tesisine yönelik tutanak düzenlenmiş olması,

- Vergi yükümlüsünün defter, kayıt ve belgelerin incelenmek üzere vergi incelemesiyle yetkilendirilmiş kişilere sunulması (Çavuşoğlu,2007:115).

Vergi incelemeleri iki türlü gerçekleştirilmektedir. Bunlar "tam" ve "sınırlı vergi" incelemeleri şeklindedir. Tam inceleme, vergi mükellefinin birden fazla dönemi ilgilendiren bir veya daha çok vergi türü hakkında her türlü iş ve işlemlerinin denetlendiği inceleme türü iken, sınırlı inceleme, tam inceleme tanımındaki inceleme türünün dışında kalan vergi inceleme şeklidir.

2010 yılında yapılan düzenleme ile birlikte 2011 takvim yılı başından itibaren geçerli olan uygulama ile birlikte eğer ki vergi inceleme tam inceleme şeklinde yapılacaksa en çok 1 yıl içerisinde tamamlanmak zorundadır. Aynı düzenlemeye göre yapılacak olan vergi incelemesi sınırlı inceleme şeklinde gerçekleştirilecekse en çok 6 ay içerisinde tamamlanmak zorundadır. Bu düzenlemelerde verilen süreler katı süreler olmayıp, vergi inceleme yetkilileri tarafından ek süre talep edilmesi halinde bağlı olduğu birim ek süre talebini olumlu karşılayabilir. Yalnız verilen ek süre içerisinde vergi incelemelerinin tamamlanması gerekmektedir (Doğrusöz,2009 ve Üzeltürk,2004).

Bahsi geçen ek süre ile ilgili nihai karar vergi inceleme elemanın bağlı olduğu üst birim olmakla birlikte verilen süre 6 ayı geçmemelidir. Sürenin uzaması halinde bu durumun nezdinde inceleme yapılan yükümlüye

bildirilerek, izah edilmesi gerekmektedir. (Irmak ve Hanedean,2007 :17-18)

2.1.3.2.5.2. Zamanaşımı

VUK 114. madde vergide zamanaşımını düzenlemiştir. İlgili Kanun maddesinde düzenlenen zamanaşımı tarh zamanaşımıdır. Vergi sistemimizin benimsediği iki tür zamanaşımı olmakla birlikte bunlardan tarh zamanaşımı VUK’ da, diğer zamanaşımı olan tahsil zamanaşımı ise 6183 sayılı AATUHK da düzenlenmiştir. VUK 114. maddeye göre, bir vergi alacağı, vergiyi doğuran olayı takip eden mali yılın başından başlamak üzere 5 yıl sonra zamanaşımına uğrayacaktır. Bu süre zarfında tarh ve tebliğ edilmeyen tüm vergi konuları zamanaşımına uğramış sayılacaktır (VUK m. 114/1). Tarh zamanaşımında belirtilen 5 yıl içerisinde tarh ve tebliğ edilmesi gerektiği hususu önem arz etmektedir. Şöyle ki, 5 yıllık zamanaşımı süresi içerisinde verginin tarh etmesi yeterli olmayıp, tarh edilse dahi usulüne uygun şekilde mükellefe tebliğ edilmesi gerekmektedir. Tebligat usullerine uygun şekilde tebliğ edilmeyen vergi tarhiyatları zamanaşımı süresini kesmez veya durdurmaz.

Vergi incelemelerinin de zamanaşımı süresi yine VUK’ da düzenlenmiş olan tarh zamanaşımı süresinin sonudur. Tarh zamanaşımına uğramış olan vergi türü ve alacakları ile ilgili vergi incelemesi yapılması olanağı bulunmamaktadır (VUK m.138/2).

2.1.3.2.5.3. İncelemenin Yapılacağı Yer

VUK 136. maddeye göre; vergi incelemeleri, esas itibariyle incelemeye tabi olanın iş yerinde yapılır. İş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin yerinde yapılması imkansız olur veya mükellef ve vergi sorumluları isterlerse inceleme dairede yapılabilir. Bu takdirde incelemeye tabi olanın lüzumlu defter ve vesikalarını daireye getirmesi kendisinden yazılı olarak istenilir. İncelemenin dairede yapılması halinde istenilen defter veya vesikaları belli edilen zamanda

mazeretsiz olarak getirmiyenler, bunları ibraz etmemiş sayılırlar. Haklı bir mazeret gösterenlere, defter ve vesikalarını daireye getirmesi için münasip bir mühlet verilmektedir.

Kanun maddesinde geçen işyerinden kasıt ise yine VUK' nun 156. maddesinde belirtilmiştir. VUK 156. maddesinde işyeri kavramı düzenlenmiş olup söz konusu düzenleme de işyeri; “Ticarî, sınai, zirai ve mesleki faaliyette işyeri; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane, şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taşocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticarî, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerler” olarak ifade edilmiştir (Özyer, 2001 : 139).

Vergilendirme sürecinin ana kaynağı vergiyi doğuran olay olduğundan dolayı vergi incelemelerinin işyerinde gerçekleştirilmesi öncelik sayılmıştır. Vergiyi doğuran olayın ilgili işyerinde gerçekleşmiş olma durumundan hareketle, vergi incelemelerinin işyerinde yapılması esası benimsenmesi doğal olarak gerçekleştirilen vergi beyanının araştırılmasının amaçlandığı vergi incelemelerinde kolaylık sağlayacaktır. Tüm bunlarla birlikte gerçekleştirilen vergi incelemelerinde, vergi inceleme elemanlarınca ihtiyaç duyulması halinde kanıtlara daha kolay ulaşılabilecek bu da vergi incelemelerinde zaman tasarrufunu sağlayacaktır. Vergi incelemelerinde kanıt niteliği taşıyan tutulması zorunlu defterler veya fatura gibi evrakların dışında kalan bir takım belgelere daha kolay erişebilmek için vergi incelemelerinin işyerinde gerçekleştirilmesi ayrıca öncem arz etmektedir. Tüm bunlara ek olarak vergi inceleme elemanlarının işyerinde incelemelerini gerçekleştirmeleri halinde işyerindeki faaliyetleri yakından takip edebilme imkanı da incelemede avantaj sağlamaktadır (Görkem, 2013 : 383).

VUK' nun ilgili 139. maddesi hükmünce vergi incelemesi işyerinde yapılmalıdır. Fakat, bazı istisnai durumlar vergi incelemelerinin işyerinde yapılması yerine dairede yapılmasına da imkan tanımaktadır (VUKm.139/2).

Bahsi geçen istisnai durumlardan bir tanesi, vergi incelemesi gerçekleştirilecek ilgili işletmenin işyerinin vergi incelemesi yapılması açısından, incelemeyi gerçekleştirecek olan yetkiliye bağımsız bir yer tahsis edememesi, bağımsız, kapalı ve güvenilir bir alanın mümkün olmaması gibi nedenlerle uygun olmamasıdır. Dolayısıyla, vergi incelemesinin sağlıklı bir şekilde sürdürülmesinin mümkün olmaması durumunda söz konusu vergi incelemesi dairede gerçekleştirilebilir (Şeker,1994:161)

İşyerinin müsait olmaması durumuna ek olarak, vergi incelemesinin ölüm halinde işyerinde gerçekleşmesinin uygun olmadığı yine VUK' nunda düzenlenmiştir(VUKm.139/2).

Aynı zamanda vergi incelemesi kapsamında olan ve incelemeye alınan mükellef veya mükellef sorumluları kendileri rıza göstermesi durumunda veya işin terk edilmiş olması gibi, yani işyerinin kapanmış olması gibi zaruri nedenlerden dolayı vergi incelemesi dairede gerçekleşebilmektedir. Söz konusu zaruri nedenler VUK' da ayrı ayrı sayılmamıştır (VUKm 139/2).

Vergi incelemelerinin uygulama boyutunda karşılaşılan durum genellikle vergi incelemelerinin dairede gerçekleşiyor olmasıdır. Vergi inceleme elemanları inceleme kapsamındaki vergi mükelleflerine bir yazı göndererek defter ve belgelerini daireye getirmelerini talep etmektedir. Vergi inceleme elemanları tarafından gönderilen bu yazıda incelemeye alınan mükellefin işyerinin müsait olması durumunda söz konusu vergi incelemesinin işyerinde de gerçekleştirilebilmesinin mümkün olduğu belirtilmektedir. Eğer ki mükellefin böyle bir talebi varsa (işyerinde vergi incelemesinin gerçekleştirilmesi talebi) bu durumun ilgili başkanlığa yazı ile 15 günlük bir sürede bildirilmesi istenmektedir. İlgili ifadelerden de anlaşılacağı üzere aslında uygulamada olan istisna olan dairede vergi incelemesi yapılması hususunun bir kural gibi gerçekleştiği görülmektedir. Böyle bir durumda vergi incelemesine alınmış olan vergi mükelleflerinin, söz konusu vergi incelemesinin işyerinde yapılmasına dair bir talebinin olmaması ve buna ek olarak vergi inceleme elemanları tarafından kendilerinden yazılı

olarak talep edilen bilgi ve belgeleri daireye götürerek teslim etmeleri söz konusu vergi incelemesinin dairede yapılmasına rıza gösterdikleri anlamını taşımaktadır (Bilici,2009: 87-88).

Vergi incelemesinin dairede gerçekleşecek olması halinde inceleme kapsamındaki yükümlüden birtakım belgelerini ve defterlerini daireye getirmesi talep edilecektir ki bu talebin yazılı olması ve istenilen defter ve belgelerin daireye getirilmesi için yükümlüye belli bir mühlet verilmesi gerekmektedir (VUKm.139/3). Vergi Usul Kanunu'nun 139. maddesinde geçen bu belirli süre olarak adlandırılmış süre için net bir ifade yoktur. Bununla birlikte yine aynı kanunun 14. maddesinde belirtilen süre kanunda açıkça belirtilmeyen hallerde 15 günden az olmamak şartıyla idare tarafından belirlenmektedir. Bu durumda vergi incelemesini gerçekleştiren inceleme elemanları bu gibi durumlarda yazılı olarak talep etmiş oldukları belge ve defterler için yükümlüye 15 günden az bir süre belirleyemezler. (Candan,2006 :89).

Tüm bunlarla birlikte inceleme kapsamına alınmış ve vergi incelemesi gerçekleştiren yükümlüden talep edilecek belge ve defterlerin usulüne uygun olarak talep edilmesi gerekmektedir. Şöyle ki, vergi incelemesi elemanları talep ettikleri belge ve defterleri yazılı olarak istemelidir ve bu yazılı tebliğat usulüne uygun olarak gerçekleştirilmelidir. Usulüne uygun olarak gerçekleştirilmeyen belge ve defter talebine istinaden ilgili yükümlünün defter ve belgelerini ibraz etmeme durumunda vergi idareleri re' sen tarhiyat işlemi gerçekleştiremezler (Aykın,2016: 48).

Yükümlü kişi, kendisine usulüne uygun olarak tebliğ edilmemiş talepleri yerine getirmediğinde aleyhine re' sen tarhiyat yapılamayacağı durumu söz konusu olmakla birlikte, belge ve defterlerini haklı bir neden göstermeksizin ibraz etmemiş olan yükümlülerin belge ve defterleri ibraz edilmemiş sayılır, haklı nedenin varlığı halinde ise ek bir mühlet verilmesi mümkündür (VUK m. 139/4).

2.1.3.2.5.4. Defter ve Belge İbrazı

Kanunda belirtilen kuralların usulüne göre yerine getirilmemesi birtakım müeyyideler doğurmaktadır. Bu anlamda Vergi Usul Kanunu'nun 256. ve 257. maddesine göre, defter tutmakla mükellef olan gerçek ve tüzel kişiler defter, belge, muhasebe kayıtları gibi muhtelif belge evraklarını temiz, okunabilir ve eksiksiz olarak kanunda belirtilen süreler boyunca muhafaza etmek ve bunlarla ilgili inceleme yapılması halinde yetkili makamlar tarafından yazılı olarak talep edilirse ibraz etmekle yükümlüdürler.

Bahsi geçen defter ve belgeleri, ibraz etme sorumluluğunu yerine getirmeyen yükümlülere özel usulsüzlük cezası kesilecektir. (VUKm. 355). Söz konusu belge ve defterleri hiç vermemenin yanı sıra bu belge ve defterleri belirtilen süre içerisinde vermeyen yükümlüler Vergi Usul Kanunu'nun ceza hükümleri gereğince cezalandırılacaklardır. Belge ve defterlerin geç ibraz edilmesi durumunda yükümlünün bir yaptırım ile karşılaşabilmesi için ilgili yükümlüye vergi kanunları uyarınca yapılacak olan yazılı tebliğde süresi içerisinde ibraz edilmeyen belge ve defterler için cezai müeyyide uygulanacağını belirtilmesi gerekmektedir (VUK mük. m. 355/2). Belge ve defterlerin gizlenmesinden kaynaklı yükümlü 1 yıldan 3 yıla kadar hapis cezası ile yargılanacaktır. (VUKm. 359)

2.1.3.2.5.5. Vergi İncelemesinin Yargısal Denetimi

2.1.3.2.5.5.1. İspat ve İspat Yükü

İspat, genel anlamda herhangi bir iddianın doğruluğu konusunda yargı makamını inandırmaya dayalı faaliyetler olarak tanımlanabilmektedir. Gerçekleştirilen vergi incelemeleri sonucunda vergi inceleme elenmanlarınca düzenlenen inceleme raporuna istinaden vergi idaresi tarafından gerek vergi gerekse vergi cezaları tarhiyatları sonucunda yükümlüler bu tarhiyatları dava konusu yapmak suretiyle yargıya intikal ettirebilmektedirler. Bu durumda yargı makamlarının görecekleri davalarda vergi idarelerinin gerçekleştirmiş

olduğu tarhiyatlar konu olacaktır. Bu tarhiyat işlemlerinin denetim şekli de vergi idareleri tarafından gerçekleştiren tarhiyat işlemlerinin hukuki denetime tabi olduğunu göstermektedir (Kuru v.d., 2006: s. 417).

Esasen vergi yargılama usulü incelendiğinde hukuk muhakemesinden farklı noktalar olduğu görölmektedir. Şöyle ki, vergi yargılamalarında ispat yükü genel anlamda vergi idaresinin üzerindedir. Çünkü bir vergi memurunun tesis etmiş olduğu işlemde somut bir olaydan sonuç çıkarması bu durumu isbat etme yükümlülüğü doğurmaktadır.

VUK' nun 19. maddesinde belirtildiği üzere vergi alacağının doğumu, söz konusu vergiye bağlanan hukuki durumun gerçekleşmesi ile ortaya çıkacak olup, vergi davalarında davada görevli hakimler, herhangi bir uyuşmazlığın çözümü noktasında öncelikle maddi olayın tespitine yönelik hukuk kuralını bulup ona göre kararlarına yön vermektedir (Seviğ, 2010).

İspat kavramı ile birlikte, vergi davalarını gören yargı makamları söz konusu vergi incelemelerinde salt olarak vergiyi doğuran olayın varlığı ile yetinmeyecek, bununla birlikte incelemeye tabi olayları ve konuların gerçek olduğuna dair kanıtların sunulmasını isteyecektir (Kızılot ve Kızılot,2008: 694).Dolayısıyla vergi yargılamasında yetkili makamlar, idarenin söz konusu işlemler ile ilgili geçerli ve yeterli kanıtlarının varlığını denetleyip değerlendirecektir (Kızılot ve Kızılot,2008: 695)

Uyuşmazlık konusu davaya bakan hakim, dava konusuna girmiş olan maddi olayları tespit etmiş ve kanun maddelerinde bu olaylara ilişkin hükümler bulunsa da eğer ki ortada bir çekişme hali var ise çekişmeli olan konuların kimin tarafından ispat edilmesi gerektiğini belirlemeye yetkilidir (Kuru vd.,2006: 418).

Dolayısıyla yukarıdaki kavrama göre özellikle çekişmeli hususlarda bir isbat yükü kavramı ortaya çıkmaktadır. İspat yükü kimde ise ilgili taraf iddiasını ispat etmekle mükelleftir. İspat yükünü gerçekçi ve gereği gibi

yerine getirmeyen taraf söz konusu iddiasını ispat edemediğinden doğan riskleri almış sayılmaktadır.

Genel hukuk kuralları olarak ispat yükü, Medeni Kanun' un 6. maddesinde düzenlenmiştir. Medeni Kanunun ilgili maddesi hükmünce aksine bir durum bulunmadıkça hak sahibi iddia makamı hakkına ait iddiasını ispat etmekle yükümlüdür, yani ispat yükü hak sahibi iddia makamına aittir. Bu noktada önem arz eden konu isbat yükünün iddia sahibinin kim olduğuylla değil kim lehine hak doğurduğuylla alakalı olmasıdır (Pekcanıtez v.d.,2005 :363).

Vergi davalarında her zaman davalı taraf vergi idaresi, davacı taraf ise yükümlü veya sorumludur. Böyle bir durumda ise genellikle davacı olan yükümlü veya vergi sorumlusu ispat yükü altında olmaktadır. Zira genel itibariyle kendi lehine iddialarda bulunması bu durumu doğrulamaktadır. Buna ek olarak eğer ki vergi yükümlüsü veya vergi sorumlusu bir vergi davasında vergi muafiyeti veya indirim kapsamında olduğu iddiasında ise kesinlikle ispat yükü kendisindedir, ilgili yükümlü veya vergi sorumlusu iddiasını ispat etmekle mükelleftir. Çünkü vergi mükellefiyetinde indirim ve muafiyet ilgili kişi lehine kavramlardır (Özbalcı,2008: 75).

İspat yükü bakımından vergi idaresinin de bazı sorumlulukları bulunmaktadır ki, vergi incelemesi sonucunda tarhiyat işlemini gerçekleştirmiş olan vergi idaresi, gerçekleştirdiği tarhiyat işleminin gerekçeleri ve kanıtları ile birlikte hukuka uygun olduğunu, vergi yükümlüsü veya vergi sorumlusunun lehine olan karinelerinin aksini, vergi zamanaşımı sürelerini durduran ya da kesen olayların varlığını ve vergi incelemesinin dairede yapılmış olması durumunda dairede vergi incelemesinin yapılabilmesi için kanunda sayılan istisna durumların varlığını isbat etmekle mükelleftir (Karakoç,2007: 201).

Tüm bunlara ek olarak vergi idaresine düşen bir diğer ispat yükümlülüğü de vergi kanunlarının sonuç bağladığı olayların vergi

yükümlüsü veya sorumlusu üzerinde gerçekleştiği iddiasıdır (Şeker,1994 :281).

2.1.3.2.5.5.2. Karineler

Hukuk sistemimizde karine, “bilinen bir olaydan hareketle bilinmeyen bir olay ya da hukuki bir durum hakkında o olay ya da hukuksal durumun varlığı ya da yokluğu konusunda bir sonuç çıkarmaya yarayan kuraldır.”(Pekcanıtez v.d.,2005:358). Yargı makamları karşısında iddiasını bir karineye dayandıran davanın tarafı, söz konusu karinenin varlığını isbat etmekle mükellef değildir (Karakoç,2007: 219).

Karine, fiili ve yasal olmak üzere iki türdür. Fiili karineler daha önce ispat edilen olaylardan, tecrübelerden yola çıkarak bir sonuca ulaşmaktır ki vergi yargılamalarında oldukça önemli bir yere sahiptir. Diğer taraftan yasal karineler, kanun tarafından ortaya çıkarılan durumlardır.

Yasal karine, bir olaya ilişkin kanun tarafından sonuçlar olduğundan isbat yükünün tamamen ortadan kalkması avantajı sağlamaktadır. Yargısal makamlara olan iddialarını yasal karineye dayandıran taraf ispat yükümlülüğünden tamamen kurtulur. Söz konusu yasal karineler adi ve kesin yasal karine olmak üzere iki türdür (Saban,2006: 7). Kesin yasal karinenin aksi davanın karşı tarafı tarafından da ispat edilemediği gibi, adi yasal karinenin aksi davanın karşı tarafı tarafından ispatlanabilmektedir. Vergi davalarında daha çok kullanılan karine türü ise adi yasal karinelerdir (Uluatam ve Methibay,2000: 82). Dolayısıyla buradan çıkarılacak bir diğer sonuç, vergi davalarında yasal karinelerin isbat yükünün ilgili yükümlü veya sorumlu idaresine düşüyor olmasıdır (Öncel v.d., 2008: 27).

Ülkemizde geçerli olan vergi sistemi kural olarak beyan usulüne göre çalışmaktadır.Vergi idareleri, vergi yükümlüleri veya sorumlularının beyan ettikleri matrahlar üzerine kanuni oran ve ölçütleri uygulamak suretiyle vergi tarhiyatını gerçekleştirmektedirler. Dolayısıyla, vergi idareleri ilk aşamada

vergi yükümlüsü ve vergi sorumlularının beyanlarını doğru olarak kabul etmektedirler. Bu beyanların doğru olmadığının isbatının ise iddia makamı olan vergi idarelerine ait olacağı açıktır. Zira, vergi ortaya attığı iddia vergi idaresi lehine, vergi sorumlusu veya vergi yükümlüsünün aleyhine bir iddiadır.

Yukarıda belirtildiğinden yola çıkıldığında beyanların doğruluğu bir karine teşkil etmektedir bu karinenin sonucu olarak mükelleflerin tutmakta oldukları defter ve kayıtların doğruluğu da artık bir karine halini alır. Uygulamada yaşanan en büyük sorunlardan bir tanesi vergi incelemeleri sırasında incelenen faturaların biçimsel olarak kurallara uygun olmasıyla birlikte esasen bir ticari işlemde kaynaklanmadığı anlaşılmakta ve vergi incelemeleri raporlarında bu durumlar belirtilmektedir. Hatta bununla da kalmayıp bu faturaların belirli bir bedel ile alınıp satıldığı ifade edilmektedir. Vergi mükelleflerinin ilgili fatura, sevk irsaliyesi vb. belgeler karşılığında çek düzenlemiş olmaları veya banka hesaplarından ödemelerin gerçekleştirilmiş olması bu durumun varlığını değiştirmemekte ve faturanın gerçek olduğunu kanıtlamak için yeterli görülmemektedir. VDDGK 12.04.1994 gün ve E. 1994/355, K. 1995/23 (Özbalcı,2008: 74-75).

Beyan esasına göre beyanların doğru olduğu karinesi bu gibi durumlarda bilerek ve isteyerek yapılsın ya da bilmeyerek istemeyerek yapılsın vergi yükümlüsünün bu karineden faydalanmasına engel teşkil etmektedir (Kaneti,1992: 48). Bundan dolayı, vergi kanunlarında da belirtildiği üzere, defterlere ve kayıtlara geçilen her türlü bilgilerin ve belgelerin yasal dayanağının olması şarttır (Şeker,1994: 244). Söz konusu belgelerin yasal dayanaklarla ispat edilmesi yükümlünün sorumluluğuna bırakılmış olmakla birlikte, vergi beyannamelerinin gerçeği yansıtmadığı ileri sürülüyorsa, burada ispat yükü vergi idarelerindedir ve vergi idareleri bu iddialarını denetim mekanizmalarını kullanarak ispat etmelidir (Saban:2006:7).

VUK'nun 3. maddesine göre, “iktisadî, ticari veya teknik icaplara

uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa ait olacaktır” şeklinde bir düzenleme mevcuttur, kaynağını yasadan alan bu karine idare lehine olduğundan bu durum vergi idareleri lehine adi yasal bir karinedir(Kaneti,1992: 49). Dolayısıyla ilgili madde gereği, bu durumun idare lehine adi yasal bir karine olmasından dolayı ispat yükü idareye aittir ve bu durumda vergi incelemeleri sonucunda vergi inceleme elemanlarının hangi konuların VUK 3. maddesine uymadığını çok net ve açık bir biçimde ortaya çıkarması gerekmektedir(Kızılot ve Kızılot,2008: 698). Bu konu ile ilgili yargı makamlarının net ifadeler ile vermiş olduğu birçok yargı kararı mevcuttur. Danıştay, gerçekleştirilen vergi incelemeleri sonucunda yapılacak olan tarhiyatların bu hususların göz önünde bulundurularak yapılması gerektiğini belirtmektedir (Özbalcı,2008: 76).

Vergi incelemeleri sırasında vergi inceleme elemanlarının keyifi davranma durumu söz konusu değildir. Vergi inceleme elemanları eğer ki kanun maddesinde belirtilen “iktisadî icaplara uymayan”bir durumun varlığını tespit ederse, bu durumun sonucunda ikmalen veya re’sen tarhiyat talep edebilmesi için tespit etmiş olduğu bu durumu gerçekçi ve somut bir şekilde açıklamalıdır. Söz konusu durumun varlığını yeterli açıklıkta ve somut olarak açıklayamayan vergi inceleme elemanları vergi incelemeleri sonucunda düzenledikleri raporlarda ikmalen veya re’sen tarhiyat talebinde bulunmamalıdır (Kızılot ve Kızılot, 2008: 696).

2.1.3.2.5.5.3. Deliller

Vergi davaları incelendiğinde taraflardan birisi vergi idaresi iken, bir diğer taraf ise yükümlü veya sorumlulardır. Bununla birlikte dava konusu olan vergi işleminin ortaya çıktığı anda davanın tarafını oluşturmayan ama vergiyi doğuran olaya sebebiyet veren bir üçüncü kişinin varlığı mevcuttur. Zira vergiyi doğran olay, vergi yükümlüsü veya sorumlusu ile üçüncü bir kişi arasında gerçekleşmiştir. Beyan esasında dayanan vergi sisteminde vergiyi doğuran olayında incelenmesine ve bu nokta da bazı delillerin varlığına

ihtiyaç duyulmaktadır (Doğrusöz,2008).

Ülkemizde geçerli olan vergi sistemi “ekonomik yaklaşım ilkesi” ni kabul etmiştir. Bu yaklaşım ile birlikte, hedeflenen şey vergiyi doğuran olay ile gerçek ekonomik sonuçların doğmasıdır. Dolayısıyla vergiyi doğuran olay gerçekleşirken tarafların hangi niyetle hareket ettiği önem kazanmıştır ve bu niyet serbest delil sistemi ile ortaya konulabilmektedir (Karakoç,2007 :80). Şöyle ki, VUK’nun 3. maddesinin B bendinin 2. fıkrasında; “vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği”belirtilerek delil serbestisi ilkesinin kabul edildiği açıkça belirtilmiştir.

Dolayısıyla, VUK’ nun 3. maddesi hem ekonomik yaşam ilkesini düzenlerken hem de B bendinde yemin hariç her türlü kanıtı kabul etmektedir.Yemin bir isbat aracı olarak kullanılmamakla birlikte, bu ifadede deilil olarak tanık kullanılması, söz konusu tanığın vergiyi doğuran olay ile açık bir şekilde ilgisinin olması şartıyla kabul edilmektedir. Buradançıkarılan sonuç, vergiyi doğran olayın ekonomik sonuçlar doğurmasında kullanılacak delil yemin hariç her türlü isbat aracı ile ispatlanabilecektir (Karakoç,1997: 43).

Esasen delil serbestisi ilkesi, vergi incelemelerini gerçekleştiren vergi inceleme elemanlarının işini hafifletmekle birlikte, yargı makamları açısından kanunda belirlenen şartların (ekonomik sonuçların ortaya çıkarken ki) yerine getirilirken bunun gerçek olduğunun delillerle isbat edilmesini gerektirmektedir (Seviğ,2007).

VUK 3. maddede delil ve isbat serbestisi getirilmiş olmakla birlikte, bu serbestiye getirilen en büyük sınırlama veya istisna defter ve belgelerle ispatın zorunlu olmasıdır. Ülkemizdeki vergi sistemi incelendiğinde vergi ile ilgili gerçekleşen iş ve işlemlerin belgeler ile sabitlenmesinin zorunlu olduğu görülmektedir (Kaneti,1992: 52). Şu kadar ki, vergi inclemeleri sırasında vergi inceleme elemanlarının bir tarhiyatın gerekli olup olmadığını raporunda

belirtirken bu durumu defter, kayıt ve belgelere dayandırmalıdır. Yani defter ve belgelerin incelenmesi sonucunda bir tarhiyat gerçekleşip gerçekleşilmeyeceği kanaatine ulaşılır (Karakoç,2004: 100). Usule uygun bir şekilde tutulmuş defterlere dayanılarak verilen beyannamelerin doğruluğu bir karine oluşturmakla birlikte, vergi incelemeleri sırasında vergi inceleme yetkilileri tarafından ilgili vergi yükümlüsü veya sorumlusunun defterlerini bir matrah azaltımına sebebiyet verecek şekilde tuttuğunu tespit etmesi halinde bahsi geçen karine artık geçersiz hale gelecektir. Bu durumun ispatı yine somut ve gerçekçi olarak ortaya konulacak kanıtlarla mümkündür.

VUK' nun 171. maddesinde defter tutma zorunluluğunun amaçları sayılmıştır. İlgili kanun maddesi hükmüne göre defter tutma zorunluluğunun amaçları aşağıdaki şekilde sayılmıştır;

- Vergi yükümlüsünün servet, sermaye ve hesap durumunun bilinmesi,
- Vergi ile ilgili işlemlerin ve bu işlemlerin sonuçlarının belirlenmesi,
- Vergi ile ilgili muamelelerin belirlenmesi,
- Vergi yükümlülerinin vergiye karşı tutumunun hesaplar üzerinden kontrol edilmesi,

VUK' un ilgili maddesinde sayılan hallerden olan “yükümlünün vergi karşısındaki durumunun hesap üzerinden kontrol etmek ve inceleme amacı ile yükümlülerin kayıtlarından yola çıkarak vergiyi doğuran olaya taraf olan üçüncü kişilerin durumlarının tespit edilmesi amaçlanmaktadır (Karakoç,1995: 103-104). Yine VUK' un ilgili maddesi hükmünde kimlerin hangi defterleri tutması gerektiği belirtilmiştir. Söz konusu defterler yükümlülerin durumlarının daha kolay analiz edilebilmesi ve yapılacak olan vergi incelemelerinde vergi inceleme elemanlarının raporlarının yasal dayanağını oluşturacaktır. Hal böyle iken defter tutma zorunluluğu olup, söz konusu defterleri tutmayan vergi yükümlüleri hakkında resen tarhiyat gerçekleşecektir (VUK m. 30/3). Vergi tarhiyatının resen gerçekleşmesinin tek sebebi tutulması zorunlu defterlerin tutulmaması olmayıp aynı zamanda, tutulan defterlerde matrahların tespitine olanak vermeyen kayıtların olması (VUK m. 30/4) veya defterde

kayıtlı olan bilgilerin gerçek durumu yansıtmamaları da yine yükümlü hakkında resen tarhiyat yapılmasını gerektirecektir (VUK m. 30/6). Tüm bunlarla birlikte vergi yükümlüsü tutmak zorunda olduğu defterleri tam ve eksiksiz bir şekilde tutup, kayıtları da gerçek durumları yansıtıyorsa bu defterler yükümlü lehine ispat sayılacaktır (Karakoç, 1995: 104).

2.2. Vergi Denetiminde Mükellef Haklarının Önemi

Tarihsel süreç içerisinde devletlerin vergilendirme konusunda sınırsız yetkili olmamalarını teminen ve vergilendirmede idarenin keyfi davranmasını önlemek adına birtakım mücadeleler sonucu vergilerin anayasalara uygun çıkarılacak kanunlar ile hayata geçirilmesi sağlanmıştır. Buna ek olarak bu gelişmeler paralelinde, mükelleflere bazı haklardan yararlanma imkanı tanınmıştır. Buradan, mükellef haklarının aslen yeni bir kavram olmamakla birlikte, bu hakların devletler tarafından içselleştirilerek, öneminin farkına varılması yakın geçmişe tekabül ettiği sonucu çıkarılmaktadır. Ülkelerin gelişmişlik düzeyine bağlı olarak bu hakların gözetilmesi ülkeden ülkeye değişmekle birlikte, bu haklar gün geçtikçe gereken önemi görmeye başlamıştır (Gerçek ve diğerleri,2015:25).

Vergi mükelleflerinin, vergi ile ilgili mükellefiyet görevlerini yerine getirirken vergi idaresi tarafından kaliteli ve düzgün hizmet alması mükellefin vergi uyumunun artmasını sağlayacak olup, bu kavram mükellef açısından önemli olduğu kadar idare açısından da önem arz etmektedir. Aynı zamanda üstün ve ayrıcalıklı yetkilerle donatılmış bir devlet karşısında vergi mükelleflerine birtakım hakların verilmiş olması o toplum için demokratik bir gelişme olarak görülebilmektedir.

Mükellef haklarının günümüzde artık önemli hale geldiğini söylememiz mümkündür. Bu önemi kazanmasının başlıca nedenleri aşağıdaki şekilde sıralanabilir (GİB,2007: 25);

- İdarenin vergi mükelleflerine bakış açılarını değiştirmiş olmaları,

- Vergi sistemlerinin gün geçtikçe daha karmaşık bir hal almış olması,
- Vergi mükelleflerinin aynı zamanda bir seçmen olarak görülüyor olması,
- Teknolojik gelişmeler



3. BÖLÜM

VERGİ DENETİMİNDE RİSK ANALİZİ ÜLKE UYGULAMALARI VE TÜRKİYE'DEKİ GELİŞMELER

Hemen her ülkede gelir idareleri, bütçelerde belirtilen kamu gelirlerinin toplanmasından sorumludurlar. Gelir idarelerinin sorumluluğu yalnızca gelirlerin toplanması ile sınırlı olmayıp aynı zamanda bu gelirlerin artırılması adına ülke vatandaşlarının vergiye gönüllü uyumunun sağlanmasını da içermektedir. Bu noktada gelir idarelerini en çok etkileyen husus ise mükelleflerin vergi ile ilgili işlemlerde kanun boşluklarını kullanmaları, yargı mekanizması vb. nedenlerle vergiye gönüllü uyumun sağlanması konusunda başarısız olmalarıdır (Benk ve Kartalcı, 2015: 44).

Enformasyon teknolojilerinin günümüzde baş döndürücü bir şekilde hızla ilerliyor olması, devletleri de elektronik ortamda faaliyet göstermeye itmiştir. Çağın gerçeği olan bu durum, devletlerin de teknolojik olarak ilerlemesini ve gelişmesini zorunlu hale getirmekte, teknolojiden geri kalma lüksünün olmadığını göstermektedir (Gerçek ve diğerleri, 2015: 26).

Bu teknolojik gelişmeler ile birlikte bazı ülkeler denetim faaliyetlerini muhtelif şekillerde gerçekleştirmektedir. Bu ülkelere Amerika Birleşik Devletleri, Birleşik Krallık (Galler -İngiltere- İskoçya - Kuzey İrlanda), Avustralya, Avusturya, İsveç, Hollanda, Bulgaristan ve son olarak da Türkiye'deki uygulamalar aşağıda detaylı olarak incelenmiştir.

3.1. Amerika Birleşik Devletleri

Amerika İç Gelir İdaresi (IRS), yeniden yapılanması ile ilgili yasal düzenlemeler, IRS' in kuruluşu olan 1862 yılına kadar uzanmaktadır. IRS, Amerika iç savaşının giderlerini finanse etmek için kurulmuş, daha sonra ise tüm savaşlardaki harcamaları finanse etme işlevini üstlenerek bugünkü anlamda bir iç gelir idaresi şeklini almış ancak günümüze gelinceye kadar

birçok yasal ve idari değişikliklerden geçerek yeniden yapılandırılmıştır (Aslan, 2006: 55).

Vergi mükelleflerinin vergi uyumunu ölçebilmek adına 1964 yılında Mükellef Uyumu Ölçüm Programını (Taxpayer Compliance Measurement Program, TCMP) uygulamıştır. Söz konusu uygulama yaklaşık 24 yıl sürmüştür. 2002 yılında ise Ulusal Araştırma Programı (National Research Program / NRP) kullanılmaya başlanmıştır. (Torrey, 2008: 3-5).

Amerika'da vergi mükelleflerinin potansiyel vergi ile fiili ödenen vergi arasındaki farkın bulunması için muhtelif yöntemler uygulanmaktadır. IRS bu farkın minimum seviyede gerçekleşmesinden sorumludur. Bu farkın önlenmesi adına NRP gelir vergisi mükelleflerine ek olarak diğer vergi mükellefleri ve ülkede uygulanan bütün vergi türlerini içeren geniş ve uzun vadeli bir yaklaşımı ifade etmektedir. (OECD, 2008: 24-25)

IRS tarafından kullanılan denetim türlerinden olan, Ayırt Edici Envanter Fonksiyon Sistemi (Discriminant Inventory Function System / DIF) sistemi vergi mükelleflerinin beyan ettikleri beyannameleri bilgisayar ortamında inceleyip, verilen beyanların gelir ve gider bazında tam ve doğruluğunu denetlemekte ve denetim sonucunda bir puanlama yapmaktadır. Yapılan bu puanlama sonucunda oluşan puan ne kadar yüksek çıkarsa, o beyanlarda gerçek ile olması gereken arasında ciddi farklar olduğu anlaşılmakta ve denetim için bu beyannameler seçilmektedir (Karyağdı, 2006 : 57-58).

Aynı zamanda 1980 li yıllardan bu yana uygulanmakta olan bilgi alma yöntemi ile yapılan karşılaştırma sayesinde denetimde etkinlik ve denetim sürecindeki kalite daha da artmıştır. (Torrey, 2008: 3). Geçmiş dönemlerde yalnız beyannamelerin içeriği açısından gerçekleştirilen DIF denetimi, 2002 yılından bu yana “Beyan Edilmemiş Geliri Ayırt Edici Endeks Formülü” (Unreported Income Discriminant Index Formula UIDIF), uygulaması ile potansiyel, beyana dahil edilmemiş gelirleri de tespit edebilme çabasıdadır.

Vergi mükelleflerinin bildirmiş oldukları her beyanname hem DIF hem de UIDIF puanına sahiptir (US Government Accountability Office - GAO, 2015: 13). DIF puanı oluşurken ki yapılan çalışmalarıda kullanılan kriterler, mükellefler tarafından bir takım yasalar çerçevesinde (Bilgi Özgürlüğü Yasası Gibi) öğrenilmek istenmesine rağmen IRS bu kriterlerle ilgi herhangi bir bilgi vermemektedir (Karyağdı, 2006: 57-58).

2012 yılının Eylül ayında yayınlanan "Your Rights as a Taxpayer" adında bir bildiride, IRS kendi görevini; "Amerikan vergi mükelleflerine yardımcı olmak ve vergi sorumluluklarını yerine getirmeleri konularında üst kalitede hizmet almalarını sağlamak ve vergi yasalarını herkese eşit ve dürüst bir şekilde uygulamak" olarak ifade edilmiştir (<http://www.irs.gov>).

ABD' de 2014 yılı itibariyle en çok risk oluşturan 5 alan;

- Transfer fiyatlandırması hariç, tüm vergiden kaçınma yolları,
- KDV hariç tüm vergi hileleri
- Kaçakçılık gibi yasal olmayan durumlar
- Ödenmeyen vergi borçları
- Doldurulmayan, boş beyanlar olarak tespit edilmiştir (OECD, 2015: 130).

Tablo 1, Amerika'da 2000-2015 yılları arasında vergi ve denetimine ilişkin bilgileri içermektedir. Tabloya göre beyanname veren mükellef sayısı ve vergi gelirlerinin yıllar itibariyle artış gösterdiği gözlemlenmektedir. Bu bilgilere ek olarak vergi mükelleflerinin denetim oranlarının düştüğü gözlemlenmektedir.

Risk analizinde amaç, riskli mükellefleri tespit etmek olduğundan, denetimlerin sayısı çok önem arz etmemektedir. Asıl olan çok olması değil etkin bir denetim olmasıdır. Bunun sağlanmasında, tarhı önerilen ek vergi ve cezaların artması bir göstergedir. Aynı zamanda IRS ye göre denetlenen toplam mükelleflerin 2000 yılından itibaren beyandaki değişiklikler 2015 yılına gelene kadar bir düşüş kazanmıştır. Bu düşüş risk analiziyle birlikte mükellef

seçiminde bir etkinlik sağlandığının ve zaman ilerledikçe daha etkin denetimler gerekleştğini göstermektedir.

Tablo 1. IRS 2000-2015 Yılları Arası Vergi Denetimine İlişkin Bilgiler

Değer	2000	2005	2010	2015
Beyanname Sayısı	165.771.300	174.364.531	187.124.450	191.857.005
Toplam Vergi Geliri	2,1 Trilyon \$	2,2 Trilyon \$	2,3 Trilyon \$	3,2 Trilyon \$
Denetlenen beyanlar toplamı	715.915	1.328.712	1.735.083	1.373.788
Denetlenme Oranı	% 0.4	% 0.8	0,90%	0,70%
Değişiklik olmayan beyanname oranı	-	6%	5%	4%
Ek Vergi Tarhı	15,9 Milyar \$	48,6 Milyar \$	44,8 Milyar \$	25,1 Milyar \$
Ceza	15 Milyar \$	8 Milyar \$	28 Milyar \$	24 Milyar \$
Suç soruşturması	3.372	4.269	4.706	4.486
Denetim Personeli	20.832	18.265	20.510	23.213
Soruşturma Personeli	2.746	2.823	2.751	2.318

Kaynak: BAKAR, GERÇEK, 2016: 14

IRS tarafından yapılan bu merkezi denetim faaliyeti, eyaletlerden gelen bilgilerden destek alır. Burada önemli olan bir diğer hususta eyaletlerin toplamış oldukları bilgilerin dönemselsel olarak, yapılan anlaşmalardan dolayı Veri Değişim Programı (Data Exchange Program) kullanılarak IRS ile paylaşmasıdır. Buna karşılık eyaletler ise IRS’den, mükelleflere ait şahsi sosyal ağlardaki muhtelif bilgileri alabilmektedir. 2012 yılı itibariyle yaklaşık 40 eyalet, şahsi gelir vergisi mükellefleri için IRS ile ortak programa kayıtlıdır (Birskyte, 2012: 175). Bu bilgiler ışığında eyalet bazında birtakım vergi denetimleri de gerçekleştirilebilmekte olup, eyaletler IRS’in gerçekleştirmekte olduğu denetimlerden dolayı ya bağımsız denetim yollarına başvurur ya da denetim gerçekleştirmezler (Birskyte, 2012: 182-183).

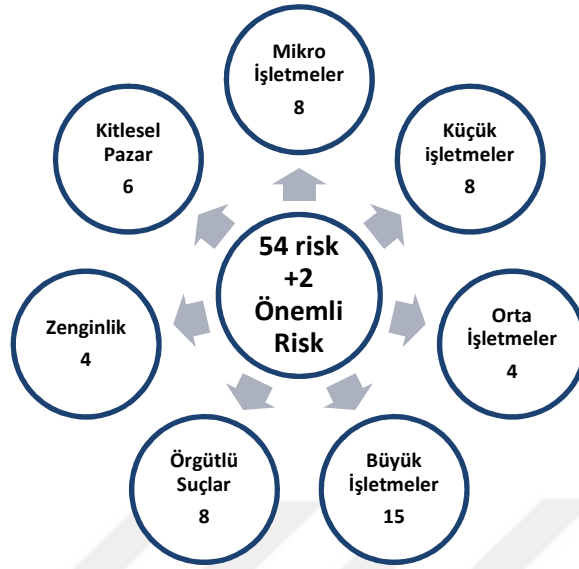
3.2. Birleşik Krallık

Birleşik Krallık Gelir İdaresi (Her Majesty's Revenue and Customs / HMRC) 1980 li yıllardan bu yana risk değerlendirme sistemini “KDV Merkezi Risk Analizi” adıyla kullanmaktadır (EC, 2006: 89).

HMRC riske dayalı denetim faaliyetlerine yine 1980’li yıllarda, dolaysız vergiler ile başlamış ve bu şekilde gerçekleştirilen denetimler ilk dönemlerde yerel düzeyde tutulmuştur. Özellikle beyan usulü vergilendirme sistemine geçilmesinden sonra uygulamakta olduğu riske dayalı denetim sisteminden vazgeçmiştir. 2005 yılında ise ulusal bazda, kurumsal risk kuralları kabul edilmiştir. Bu anlamda risk unsuruna stratejik bakış açısı olarak yapılan derecelendirme işlemleri ulusal bazda gerçekleştirilmektedir. Oluşturulan Risk İstihbarat Servisi; gizli veya açık olarak işletme dışındaki kişilerden toplanan bilgilerden hareketle ilgili sektör verilerine göre analizlerini gerçekleştirmektedir (Hainey, 2011: 65-70).

HMRC vergi mükelleflerinin davranış durumlarını, özellikle mikro olmak üzere, orta düzeyde ve büyük işletmeler, kitlesel suçlar, önemli düzeyde zenginlik gibi kriterlerle mükellefleri segmentte ettikten sonra bunların her birinin alt gruplarını oluşturup bir sınıflandırma daha yapmaktadır. Söz konusu alt gruplarda; tahsil edilmeyen vergiler, hata, vergiden kaçınma, vergi kaçırma ve kayıt dışı ekonomik işlem gibi sınıflandırma kriterleri uygulanmaktadır (HMRC, 2015: 214-215).

Şekil 1, risk alanlarının genel görünümünü göstermektedir.



Kaynak: HMRC, 2015: 215

Şekil 1. HMRC Temel Vergi Riski Alanları

HMRC uyum ölçüm işlemleri, ağırlıklı olarak vergi açığının kapsam analizleri ile ilgilenmektedir. Söz konusu ölçüm işlemleri sonucunda ortaya çıkan vergi açıkları uyumsuzluk boyutunu ortaya koymaktadır (OECD, 2008: 25).

Gerçekleştirilen analizler sonucunda yapılan tespitler sonucunda mükellefler adli ve idari olarak birtakım yaptırımlarla karşılaşabilmektedirler (HMRC, 2015: 13-14, 221).

Tablo 2’de Birleşik Krallık ile ilgili birtakım vergisel bilgilere yer verilmiştir. Bu bilgilere göre HMRC’nin vergi gelirlerinin artırıldığı amacının yerine getirildiği gözlemlenmektedir. Buna ek olarak risk analizlerinin amacının vergi açığının azaltılması olduğu göz önünde bulundurulursa, vergi açığı oranının düşmesi, doğru bir yöntem kullanıldığı sonucunu verecektir.

Tablo 2. Birleşik Krallık'ta 2000-2015 Yılları Arası Vergi Denetimine İlişkin Bilgiler

Değer	2000	2005	2010	2015
Mükellef Sayısı	27.920.000	31.326.000	31.643.000	31.883.000
Vergi Gelirleri	336.6 Milyar £	426.5 Milyar £	485.7 Milyar £	533.4 Milyar £
Vergi Açığı	%14	%8.4	%7.0	% 6.4
Vergi Açığı Tutarı	-	37 Milyar £	34 Milyar £	34 Milyar £

Kaynak: BAKAR Feride, GERÇEK Adnan, 2016 : 227

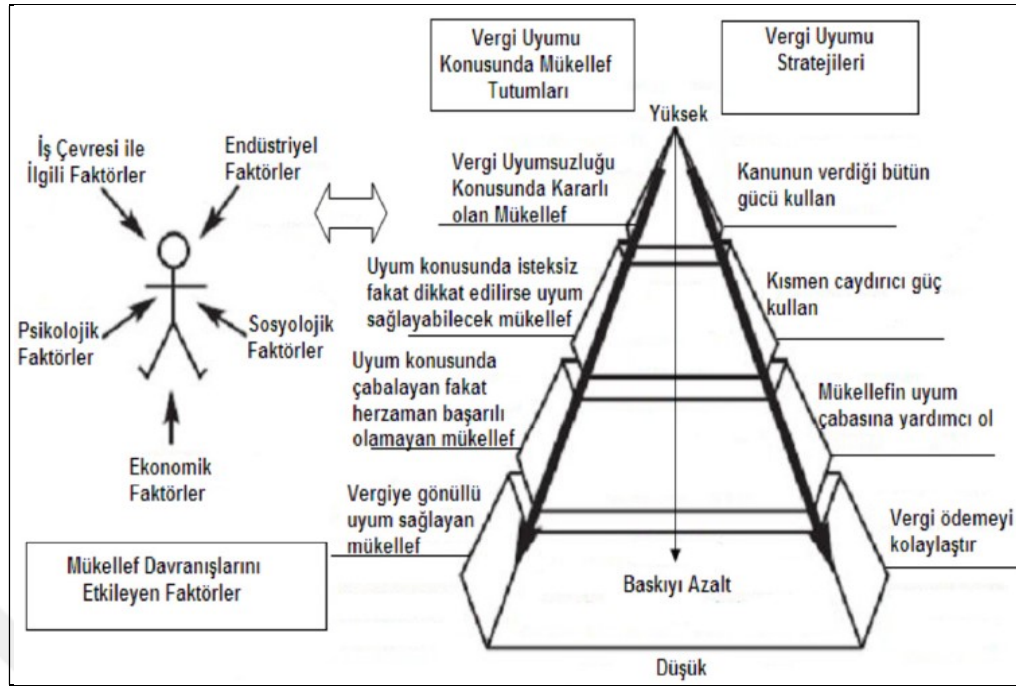
HMRC, uyguladığı Büyük İşletmelerle İlişkileri Gözden Geçirme (Review of Links with Large Business – RLLB)'nin bir parçası olarak risk değerlendirmesini geliştirmektedir. 2007' de büyük işletmeler için işbirlikçi uyum yaklaşımını duyuran HMRC, bu yaklaşım ile vergi uyum riski yönetiminin kullanılması suretiyle vergi mükellefleri ile ilişkilerinin yönetilmesi üzerine kuruludur (OECD, 2013: 24). Söz konusu HMRC ile vergi mükellefleri arasındaki güveni esas alarak vergi mükellefleri ile HMRC arasındaki güven ilişkisini artırmayı hedeflemektedir. İlgili yaklaşımın bir diğer amacı ise etkin bir kaynak tahsisi ile şirketlerin daha düşük seviye de riskli kararlar almasını sağlamaya yardımcı olmaktır (Freedman, Loomer, Vella, 2009: 74). Bu noktada HMRC, vergisel riski kontrol altına alma amacıyla şirketler ile işbirlik yapma yönünde bir doküman çalışması yapmıştır (Henahan, Walsh, 2008: 20). 2007 yılında ise HMRC, büyük işletmelere yönelik işbirlikçi uyum yaklaşımını resmen duyurmuştur. Söz konusu uygulama ile birlikte özellikle büyük işletmelerin yüksek risk barındıran vekit olan kaynakların daha etkin kullanılması dolayısıyla ortaya çıkan problemlerin daha hızlı ve daha kolay çözümlenmesine katkı sağlamaktadır (Bakker, Kloosterhof, 2010: 349).

3.3. Avustralya

Avustralya’da 1986 yılında geçilen beyana dayalı vergileme sistemiyle birlikte denetim faaliyetleri büyük önem kazanmıştır ve bununla birlikte denetime alınacak vergi mükelleflerinin seçimi için de bazı teknikler belirlenmiştir. 1998 yılında ise gerçekleştirilecek vergi denetim faaliyetleri birtakım sınıflandırmalar yapılarak ilk kez sistematik hale getirilmiştir. Yapılan yeni düzenlemeler ile birlikte vergi mükellefleri sektör ve büyüklüklerine göre segmente edilmiş ve segmentlerine göre özellikle tahsilat odaklı denetimlere tabi tutulmuşlardır (Whait, 2012: 448). Risk analizlerine dayalı denetim sistemleri idarenin tespit olanağını artıracak ve denetimlerde etkinliği artıran bir süreç olmakla birlikte denetimler Australian Taxation Office (Avustralya Vergi Dairesi) ve vergi mükellefleri açısından her türlü bir maliyet unsurudur. 2001 yılında ATO tarafından yürülüğe konulan vergi uyum modeli bu anlamda hem denetim seçimi hem de mükellef seçiminde objektif kriterlerle çalışmakta olup, tamamıyla mükellefi anlayan ve mükellefin vergi uyumuna katkı sağlayan bir yapıya sahiptir (Inspector-General of Taxation - IGT, 2013: 15).

ATO’ nun kullanmış olduğu vergi risk analizi en eski uygulamalardan birisidir (Freedman, 2010: 116). OECD yayınlamış olduğu raporlarda ATO nun kullandığı modelin kullanılması yönünde önerilerde bulunmaktadır (Benk, Kartalcı, 2015: 52). Söz konusu sistemdeki amaç vergi mükelleflerinin doğru olanı yapmaları ve bunun için zorlanmamalarını sağlamaktır (ATO, 2013: 2).

Bahsi geçen uyum modeli şekil 2’de gösterilmiş olup, mükellef davranışlarını etkileyen 5 faktörün olduğu ve bunların etkisiyle mükellefin hangi noktada olduğu tespit edilip, uyum sağlamayan mükelleflere yaptırım sağlanırken, uyum sağlayan mükelleflere birtakım kolaylıklar sağlanmaktadır.



Kaynak: Benk, Kartalci, 2015: 52.

Şekil 2. ATO Vergi Uyum Modeli

Esasen uyum modeli ile yapılan şey, vergiye uyum sağlayan vergi mükelleflerinin işlerini kolaylaştırarak bu mükelleflere daha esnek fakat vergi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükelleflere ise oldukça sert yaptırımlar uygulayarak, vergiye uyumu teşvik etme amacıyla ilgili bir süreçtir (Dökmen ve Günel, 2012: 51). Uyum modelinin temeli, uyum sağlayan vergi mükelleflerine karşı idarenin davranışları ile uyum sağlamayan mükelleflere karşı idarenin davranışları arasındaki farkların farkettilererek, vergiye uyumu cazip hale getirme düşüncesi yatmaktadır. (ATO, 2013: 3). Yine izleyen yıllarda bu model “Büyük Mükellefler ve Vergi Uyumu” programıyla vergi yönetimlerinin teşviki için daha da kapsamlı bir hal almıştır (Wunder, 2009: 15). “Büyük Mükellefler ve Vergi Uyumu” programı ile gerçekleştirilmek istenen şey ise şirketlerde vergi riski bilincini artırmaktır (Henehan, Walsh, 2008: 19). İdarenin bu uyum stratejileri sonucunda ülkede toplanan vergi gelirinde bir artış, vergi ile ilgili düzenlemelere mükellefler tarafından uyum artışı gözlenmekle birlikte bu durum, söz konusu modelin başarılı olduğunun bir kanıtı olarak gösterilmektedir (Dökmen, Günel, 2012: 55-60).

Öte yandan yapılan çalışmalar neticesinde ülkedeki en riskli sektörlerin; İnşaat, taşımacılık, restoran, kuaför ve güzellik salonları, temizlik servisi gibi sektörler olduğu belirtilmektedir (Loeprick, Engelschalk, 2011: 50).

Bununla birlikte Avustralya Vergi İdaresi mükelleflerin hak ve yükümlülüklerini açık bir şekilde açıklamak için, 1997 yılında Mükellef Hakları tüzüğünü ortaya çıkarmıştır ve ardından ilgili müzakere süreci başlatılmış ve değerlendirmeler yapılmıştır (Koşar, 2007: 55). 2003 yılında gözden tekrar geçirilerek "Vergi Yükümlülerinin Hakları ve Sorumlulukları Bildirgesi" ilan edilmiştir (Çetin, 2010: 39).

3.4. Avusturya

Avusturya’da muhtelif kaynaklardan elde edilebilen bilgi ve verilere dayalı bir risk analizi mevcuttur. Gerçekleştirilen risk analizi çalışmalarının temel amacı etkinliğin artırılması yönündedir (Fritz, 2010: 152). Gerçekleştirilen risk analizine dayalı vergi denetimleri mükellef haklarını koruma yönünde dürüst mükellefleri koruyarak sahteciliğe karşı mücadele etmektedir (BMF, 2013). Bu yönde 2004 yılında “Risk, Bilgi ve Analiz Merkezi” (RIA) ülkede Maliya Bakanlığına karşı sorumludur (EC, 2006: 94-95).

Avusturya’da risk analizi sistemi ilk dönemlerde KDV üzerinden uygulanmaya başlamakla birlikte izleyen dönemlerde gelir ve kurumlar vergisi de risk analizi sistemine dahil edilmiştir. Günümüzde ise risk analizi sisteminin kapsamının oldukça genişlediğini söylemek mümkündür. Gerçekleştirilen risk analizinde ölçeklendirme endeksi genellikle mükellefin matematiksel verileri üzerinde yoğunlaşmakta olup, vergi mükellefinin ödeme ve tahsilat işlemleri, gösterdiği ticari faaliyet hadleri ve bunlara benzer kriterler mevcuttur. Bunlarla birlikte mükellefin matematiksel olarak ölçülemeyecek fakat önemli olan diğer işlemleri ise matematiksel ölçümlerden sonra analiz edilmektedir. Matematiksel olmayan bu bilgiler kırmızı bayrak olarak isimlendirilmiştir (Fritz, 2010: 153). Risk analizleri gerçekleştirilirken mükelleflerin faaliyet

gösterdikleri sektörler göz önünde bulundurularak bir sınıflandırma yapılmış ve her sektör için belirli bir gider haddi belirlenmiştir (Loeprick, Engelschalk, 2011: 51).

Avusturya’ da vergi ile ilgili bazı bilgiler Tablo 3’te gösterilmiştir. Tablo incelendiğinde, vergi denetimleri neticesinde gerçekleştirilen tarhiyatların büyük bölümünü, büyük mükelleflerin oluşturduğu görülmektedir. Çok fazla sayıda büyük mükellef denetlenmemesine rağmen özellikle KDV konusunda büyük bir uyumsuzluğun olduğu açıktır. Vergi denetimlerinin azalmasına rağmen vergi gelirlerinin ve yapılan denetim tarhiyatlarının artması yapılan denetimlerin etkin bir şekilde gerçekleştiğini göstermektedir.

Tablo 3. BMF 2013-2014 Yılları Arası Vergi Denetimine İlişkin Bilgiler

Değer	2013	2014
Vergi Gelirleri	70,8 Milyar €	78,5 Milyar €
Denetim Personeli Sayısı (Toplam)	7.202	7.396
Büyük Mükelleflerin Denetimi (KDV)	3.290	3.133
Ek Vergi Tarhiyatı	690 Milyon €	847 Milyon €
Büyük Mükelleflerin Denetimi (Diğer)	828	1.088
Ek Vergi Tarhiyatı	6,8 Milyon €	3,1 Milyon €
Vergi Soruşturması	136	150
Ek Vergi Tarhiyatı	27,5 Milyon €	7,1 Milyon €
Vergi Ofislerindeki İnceleme Sayısı	42.074	38.936
Ek Vergi Tarhiyatı	146 Milyon €	182 Milyon €
Vergi Ofislerindeki Denetim (KDV)	-	26.656
Vergi Ofislerindeki KDV İçin Ek Vergi Tarhiyatı	643 Milyon €	549 Milyon €

Kaynak: BAKAR, GERÇEK, 2016: 229

Tablo 3 teki veriler göz önünde bulundurularak, büyük mükelleflerin vergiye uyumunun sağlanması için Avusturya da özel çalışmalar yapılmaktadır.

3.5. İsveç

Vergi idaresinde risk temelli denetimleri uygulayabilmek için üç temel kurumsal gereksinim bulunmaktadır. Bunlar; kaynaklar, idari yapı ve işbirliğidir. Risk değerlendirmesinin en önemli unsurlarından biri olan, ulaşılması gereken genel hedefler ve bunun dahilinde personelin eğitilmesidir. Bu hedefleri gerçekleştirebilmek için gerekli bazı adımlar bulunmaktadır. Bu adımlar riske dayalı denetimlerin uygulanması, teknik veri toplamak ve bu toplanan verileri anlama kapasitesidir. Bilgi teknoloji (IT) sistemlerinin, yazılım ve donanım da dahil olmak üzere teknik yeterlilik verilerini yönetmek için önemli bileşenleri bulunmaktadır (Tepe,2014 :17).

İsveç Vergi Dairesinin amacı; vergi mükellefleri yerine kasıtlı olarak vergi yükümlülüklerinden kaçınan mükellefleri belirlemek ve seçmektir. Mükelleflerin vergi iadesi üzerinde, davranışsal yönlerini anlamak ve bilgilerini sorgulamak için girişimde bulunmuştur. Başarılı bir uyum stratejisi, vergi mükellefinin davranış ve motivasyon bilgisine dayanmaktadır. Bunlar olmadan veri, araç ve analistlerin üç kritik ayağını inşa etmeleri oldukça zordur (Arachi ve Santoro 2007, 19).

Veri ve istihbarat, risk temelli denetim sistemlerinin yapı taşlarını oluşturmaktadır. Bu analistler vergi mükellefinin davranışına ilişkin eleştirel yorumlar oluşturmaktadır ve bu durum bilgi tabanını arttırmaktadır. Bu analiz sonuçlarına göre önem sırasında öncelik şu şekilde olabilmektedir; yönetim stratejileri kullanılır ve öncelik sıralamaları yapılarak karar verilmektedir. Hedef grupların denetçilerin, bir kez bilgi sonuçlarını paylaşmaları önemlidir. Öğrendikleri derslerin organizasyon içindeki IT uzmanlarıyla yapılması, gelecek denetimlerde uygulanabilir model olmaktadır (CATA,2007).

İsveç'te veriler hem merkezi hem de bölgesel düzeyde toplanmaktadır. Bu bilgiler Bölge Müdürlükleri Başkanının katılımıyla, yönlendirdiği bir risk yönetim grubu ile paylaşılmaktadır. Risk yönetimi öncelikli görevlerin bir listesini oluşturmakta ve seçim ekibini ona göre seçmektedir. Bölgesel

katılımcılardan oluşan seçim ekibine merkez açılmaktadır. Seçim ekibi hangi grupların hedefleneceğini ve hangi grupların seçtiği denetim stratejilerini hayata geçirileceğini belirlemektedir. Belirlenen karara göre mevcut veriler ve ihtiyaç duyulan duruma göre personelin yetenekleri ve bilgileri belirlenerek doğru yerlere yerleştirilmektedir (Wittberg,2011: 80).

İsveç' de risk temelli denetimlerin temel yapı taşlarını; personelin yeterliliği ve bilgisi oluşturmaktadır. Bununla birlikte, Vergi Dairelerinin genel hedeflerini ve stratejilerini risk analizi doğrultusunda ilerletebilmesi için idari yapılara ihtiyaç duymaktadır. Risk değerlendirmesi, standart iş planlamasının ve karar verme aşamasının önemli parçasıdır. Merkezi ve yerel ofisler arasında etkileşimler ve bilgi alış verişleri son derece öneme sahiptir. Merkezler oluşan katılımlar kadar yerel katılımlarda kritik önem arz etmektedir (OECD 2004a).

Bilginin gücü ve aldığı değer arasında bir ilişki bulunmaktadır. Elde edilen bilgiler ne kadar iyi olursa, bilginin de kesinliğinden o kadar emin olunmaktadır. Denetimde seçme yöntemi ve hangi araçlara duyulan ihtiyaçlar Vergi İdaresi tarafından denetim stratejisi doğrultusunda belirlenmektedir. İlk denetim seçimi şekli verileri sıralayarak onları filtrelemektir. Bu ne her ne kadar basit bir yöntem olsa da kapsamı sınırlıdır (York, 2011: 40).

3.6. Hollanda

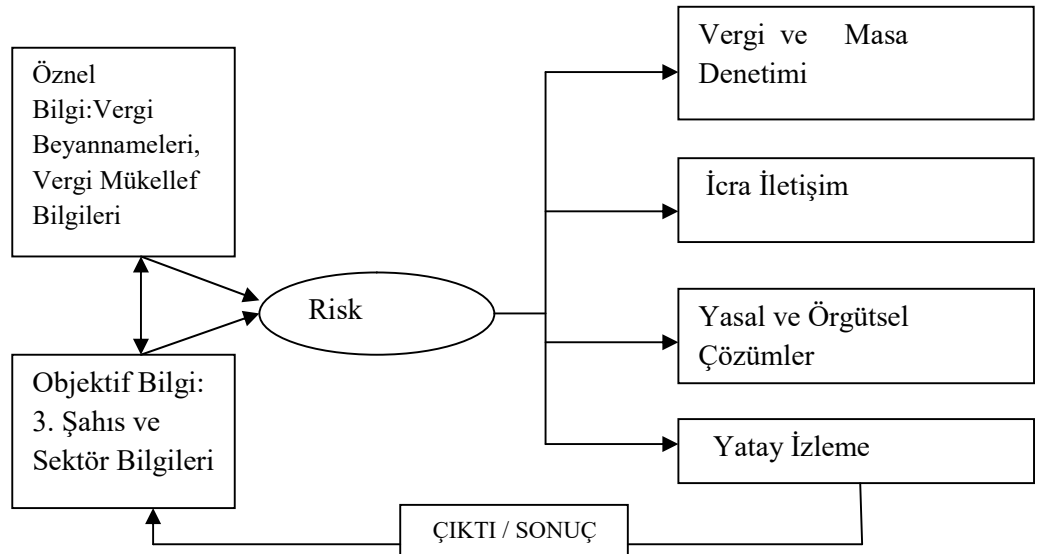
Hollanda Vergi Gümrük İdaresi' nin (DTCA) stratejik hedefi; mükelleflerin ya da işletmelerin doğru kayıtlar yaparak bunları doğru raporlama ile vergi yükümlülüklerini yerine getirmeleridir. Hizmet odaklı olup mükelleflere karşı saygılı bir yaklaşım sergilemektedir. Gönüllü uyum sağlanmadığı takdirde son çare olarak mükellefler Ceza mahkemesi sistemi üzerinden zorlandırılmaktadır (DTCA, 2008).

Risk yönetimi, sistematik bir süreç olduğundan vergi idaresi, mükelleflerinin davranış bilgilerine dayanarak herhangi bir uyumsuzluk

gördüğünde bu gibi durumlarda hangi araçları kullanacağını seçmekte ve mükellefin bu uyumsuz halini önleyerek, uygun duruma getirmektedir. Risk yönetiminin mevcut kapasitesi, vergi iadelerinden öznel bilgileri birleştirmeye dayanan ve denetimlerde üçüncü tarafların objektif bilgileri esas alınarak oluşturulmaktadır. Mevcut tüm veriler risk analizi için kullanılmakla birlikte, belirli risklerin stratejilerini ve hedeflerini tanımlayarak bunlara öncelik vermektedirler (Hornstra, 2011: 83).

DTCA uygulamada geniş bir yelpazeye sahip olduğundan uygulamada risklerle başa çıkabilmek için önleyici yaptırımlarda bulunabilmektedir. Önleyici tedbirleri; mevzuat, iletişim, hizmetler ve firmalara yapılan ziyaretleri içermektedir. Ayrıca, diğer tedbir uygulayan kurumlar (icra kurumu) ile de iş birliği yaparak dolandırıcılık dahil idari para cezalarına kadar araştırmalar yapabilmektedirler (DTCA, 2008).

Vergi iadelerinde gözetim kapasitesinin sınırlamaları olduğundan dolayı izlemek mümkün olmamaktadır. DTCA en yüksek risklere odaklandığından mali ya da sosyal alandaki zararlardan kurtulabilmek ve bunları tedavi edebilmek için en etkili ve etkin araç olmaktadır. Şekil olarak gösterilmek istendiğinde aşağıdaki gibidir.



Kaynak : Risk based tax audits

Şekil 3: Risk Yönetim Süreci

DTCA doğru vergi iade beyanlarının sayısını arttırabilmek için belirli hizmetler sunmaya çalışmaktadır. Bunlar; hizmet masaları, çağrı merkezleri ve önceden doldurulmuş vergi beyannameleridir. Bu şekilde hizmet sunarak, yapılan hatalarda azalma ciddi şekilde azalmalar görülmüştür. Bu durum hem hizmet kalitesini arttırmakla birlikte hem de uyum maliyetlerini düşürerek, vatandaş ile vergi otoritesi arasında güven ağı oluşturmuştur.

DTCA yetkilileri arasında yatay izleme geliştirmiş ve ticaret sektörüne teşvik etmek için işbirliği ve sözleşmeler yapmışlardır. İşletmeler, kendi adına kendi mevzuatına uygun düzenlemeler yaparak ya da operasyonel yönetimin gözetiminde olarak teşviğin içerisine girmektedir. DTCA, sektör kuruluşlarıyla uyumluluk sorumluluğunu paylaşarak yapılan bu çabalara katkı sağlamaktadır (DTCA,2008).

DTCA ortaklıkları güçlendirmek ve vergi ayarlarını önlemek için belirli hedef kitleler ile diyalogu arttırmayı hedeflemektedir. Bu ortaklıklar sayesinde düzeltme ve cezalar gibi daha az baskıcı araçlar kullanılmaktadırlar. DTCA vergi tahminini daha iyi yapabildiğinden iş ortamını iyileştirmekte ve geliştirmektedir.

Yatay izleme araçları üç ana gruptan oluşmaktadır. Bunlar; sanayi sektörü organizasyonları, vergi servis sağlayıcıları ve büyük şirketlerdir. Orta ölçekli işletmelerin (KOBİ) yanı sıra diğer girişimci gruplara yatay izleme küçük de olsa değer katmıştır.

DTCA mali hizmet sağlayıcıları ile genel anlaşmalar yapmaktadır. Böylece muhasebeciler ve danışmanlar faaliyetlerini daha etkin kılmakta ve beyannamelerin daha uyumlu akışını sağlayabilmektedir.

Yatay izleme çeşitli yollarla da yürütülebilmektedir. Bir yıllık araştırma "uyumluluk" olarak bilinen vergi mükellefi uyumluluğu kapsamında gerçekleştirilmiş ve "monitör" olarak da tanımlama yapılmaktadır. DTCA bireyler odaklı olmadığından, yönetim ve vergi danışmanlarının hesap

verebilirliği üzerinde durmaktadır. Yatay anlaşma uyarınca yapılan vergi iadelerinin kalitesi üzerinde durulmaktadır (OECD,2004b).

Modelin doğruluğunu araştırmak ve onu geliştirmek için seçilen risklerin analiz edilmesi ve risk seçimine tekrar uygulanması gerekmektedir. Risk yönetimi, vergi mükelleflerinin davranışlarını iyileştirmek için seçimler yapmaktadır. Baskıcı araçlar, uzun vadeli değişimler getirmek için her zaman uygun araç olmamaktadır.

DTCA, vergi mükellefinin davranışını daha net bir resim olarak elde etmek için geçtiğimiz üç yıl içinde ülke çapında, risk odaklı denetim seçimine ek olarak rastgele denetim kullanılmıştır. DTCA 'nın denetim kapasitesinin yaklaşık %15'i bu amaca tahsis edilmektedir. Yıllık olarak yaklaşık 4000 işletme incelenmiştir. Merkezi Risk Yönetim Organizasyonu bu denetim sonuçlarını analiz etmektedir. Bu yöntem risk ve hedef risk gruplarına ilişkin sorunları en etkili şekilde belirtmektedir. Bu yöntem aynı zamanda mevcut risk değerlendirme modelinin etkinliğini de göstermektedir (Khawaja ve Awasthi, 2011: 88).

3.7. Bulgaristan

Bulgaristan Ulusal Gelir İdaresi (NRA), riske dayalı değerlendirmeyi 2000'den önce kullanmaya başlamıştır. Denetim tespiti için, nesnel ölçütlerin eksikliğinden kaynaklı NRA vergi mükellef verilerini tam olarak analiz edememiştir. Bu süre içerisinde vergi uyumsuzluğu ve dolandırıcılık da önemli bir artış ortaya çıkmıştır. NRA 2000 yılından bu yana mevcut verilerin daha etkin kullanılması için riske dayalı değerlendirme sistemi ve denetim hedeflerini objektif olarak tanımlanmıştır (Gencheva,2011: 92).

Son dokuz yıl içerisinde vergi idaresi, denetim seçim kriterleri ile bilgisayar programlarını rafine ederek güncellemiştir. Bu şekilde kaynakların etkin kullanımı artmıştır. NRA belirli mükellefler için veri ve ön bilgi analiz

ederek bireysel risk değerlendirmelerini oluşturmuştur. Uyumsuzluk risk ölçütleri tanımlanmış ve merkezi düzeyde vergi ve sosyal güvenlik mevzuatı kullanılarak uygulanmıştır.

Denetim seçimi iki önlem kullanılarak gerçekleştirilmektedir. Bunlar; aktif seçim ve geçerli seçimdir. Aktif seçim, farklı bilgi kaynaklarından gelen verileri, sorumluluk sahibi kişilerle karşılaştırmak için kullanılmıştır. Bu seçim süreci; farklı türdeki verileri çapraz kontrol etmekte ve karşılaştırmaktadır (Awasthi,2011: 92).

Mevcut denetim süreci; katma değerden gelen vergi (KDV) iadesi, hem de diğer gelir kuruluşlarından ve harici kaynaklardan gelen bilgileri kullanmaktadır. Bir vergi mükellefi geri ödeme talebinde bulunduğu zaman denetim tetiklenmektedir. Dış kaynaklardan şüpheli faaliyetlerle ilgili ipuçları (seçim kayıt defterinde bulunan formlar) ve diğer vergi iadelerini tetkik etmek için denetim amaçlı isteyebilmektedir. Bu temel düzeyde vergi mükellefine NRA veritabanlarına ulaşım olanağı tanımaktadır. Bu süreç, otomatikleştirilmiş bir risk temelli değerlendirme yapılmasını sağlamaktadır. NRA denetim sırasında iç ve dış bilgileri kullanmaktadır. Bilgi veri tabanlarında; iç bilgi, kayıtlar, vergi iadeleri, sosyal güvenlik hesapları, satın alma işlemleri, kayıtlı oldukları kişilerin satış dergileri gibi mükellefler hakkında mevcut bilgiler KDV yasasının içinde yer almaktadır (Risk-Based Tax Audits,2011 : 91).

Seçim kriterleri; özellikleri ve belirli ölçüt seçimi ile tüm mükelleflere uygulanabilen genel kriterlerdir. Genel ölçütler; vergi mükellefi davranışının, mevzuata uyumu ve vergi sosyal güvenlik kanunları hakkında temel bilgilerini sağlamaktadır. Mükellefi bölen özel ölçütler beş gruba ayrılmaktadır. Bunlar; yasal statüye, vergi durumuna, şirket konumuna, KDV kaydı ve sosyal güvenlik veya kendi kendine yetebilme durumudur. Bu kriterler ulusal mevzuattan kaynaklanmaktadır (Khwaja, 2011: 8).

Seçim kriterleri mükellefin yasal statüsüne dayanmaktadır. Mükellefi seçmek için aşağıdaki ölçütler dikkate alınmaktadır;

- Vergi mükellefi ilk kayıttan sonra denetlenmemiş veya büyük ciroya imza atmış ise,
- Önceki vergi denetimi esnasında ilave değerlendirmeler ve suçlar kaydedilmiş ise,
- KDV ödemeleri, kendi kendini değerlendiren büyük bir ciroya karşılık gelmiyor ise,
- Yıllık vergi beyannamesi mali tablolara uymamakta ise,
- Vergi mükellefi, hileli veya aldatıcı bir denetim geçmişine sahip ise otomatik olarak risk değerlendirmesi yapılabilecek mükellef statüsüne geçmektedir. İhracat hacmi ve Avrupa içi ihracat cirosu için KDV iadesi topluluk malzemeleri toplam cirosunun %30' unda fazlasını oluşturmakta olup daha öncede bu mükellef tespit edilmiş ise şüpheli KDV iadesi faaliyeti beyan edenler ve riske dayalı değerlendirme tarama mekanizması altında seçilmektedir. Fakat; polis KDV iadelerinin askıya alınmasını talep etmez ise veya mükellefin suç faaliyetiyle alakası bulunmamakta ise denetime tabi olmamaktadır.

Bunlara ek olarak aşağıdaki maddeler;

- Yurtiçi teslimatların toplam ihracat arzına oranına,
- Gelir İdaresi tarafından başlatılan geçmiş 5 yıl da herhangi bir kayıt silme işleminin olması,
- Kullanılabilir duran varlıklar ile beyan edilen tutar arasındaki oran,
- KDV iade tutarı,
- KDV iade miktarı dikkate alınmaktadır (Risk-Based Tax Audits,2011 : 95-96).

3.8. Türkiye

Ülkemizde bilgisayar destekli proglamlarlar olan Vergi Dairesi Otomasyon Projesi (VEDOP) Gelir İdaresi tarafından ilk defa 1998 yılında kullanılmaya başlanmıştır. Daha sonraki yıllarda ise “Vergi İdaresinin Kapasitesinin Geliştirilmesi Projesi” ile riske dayalı denetime başlanmış ve

hızlı bir şekilde geliştirilmiştir. Aynı zamanda söz konusu proje, katılım öncesi mali yardım olarak adlandırılan Avrupa Birliği destekli twinning (eşleştirme) projelerinden birisidir (Ceylan ve Tunalı, 2011: 130). Bu doğrultuda Uyum Analizi ve Değerlendirme Müdürlüğü oluşturulmuş ve Merkezi Risk Analizinde kullanılmak üzere ihtiyaç duyulan yazılım ilgili projeye ortak olan Almanya ve İngiltere tarafından tahsis edilmiştir. Analizlerin yapılabilmesi için yazılımın tanıtımı, AB uzmanları tarafından verilen birtakım eğitimler ve risk modelinin açıklanması sonucunda 2007 yılında gerçekleşmiştir (GİB, 2008: 121). 2007 yılında tamamlanan bu projedeki temel amaç, risk analizi, vergi mükellefi seçiminde kolaylık ve bilgisayarlı denetim tekniklerinin etkin kullanımı ve kapsamlı istihbarat ile nitelikli bilgilendirme sisteminin gerçekleştirilmesini sağlamaktır. Söz konusu bilgisayar destekli denetimin altyapısı, vergi mükelleflerine ait verilere daha çabuk ve doğru şekilde ulaşılabilmesini sağlamaktadır (Ceylan ve Tunalı, 2011: 130).

Aynı zamanda 2004 yılında uygulamaya konulan 2004' te uygulamaya VEDOP-2 ile birlikte kayıt dışı ekonominin azaltılması amacıyla merkezden bilgisayarlı denetime geçiş yapılmış, buna ek olarak bankalar, diğer iş yapılan üçüncü kişilerden bilgi alma yöntemi ile 2005 yılında uygulamaya geçen VERİA (Veri Ambarı) sisteminde mükellefin beyanlarının doğruluğu tespit edilmeye çalışılmaktadır (Gerçek vd., 2013: 71). Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) Denetim ve Uyum Yönetimi Daire Başkanlığı bünyesinde oluşturulmuş olan Risk Analizi Merkezi, denetim ve incelemelerin teknolojiye uyumlu olarak, bilgisayar destekli, etkin ve verimli bir şekilde uygulanmasını sağlamayı amaç edinmiş ve bu yönde faaliyet göstermeye devam etmiştir. Ülkemizde 2005 yılında kurulmuş olan veri ambarı olarak adlandırılmış olan VERİA'dan gelen bilgiler doğrultusunda;

- Motorlu Taşıtlar Sürücü Kursu Projesi,
- Potansiyel Mükellef Projesi,
- Muhtasar ve Gelir Vergisi Beyanlarının Çapraz Analizi Projesi,
- Serbest Meslek Erbabı Beyan Analizi Projesi,
- Konut Kredili Gayrimenkul Satışları Projesi,
- Sahte Belge Kullananların Tespiti Projesi,

- Ba-Bs Form Analizine Dayalı 2006 B-101 Projesi,
- Tapu Bilgilerinin Analizi projesi,
- Kredi Kartı ile Yapılan (POS) Satışları İzleme Projesi,
- Kontör ve Altın Ticareti Yapan Mükellefler Projesi
- Katma Değer Vergisi(KDV) İade Risk Analizi Projesi
- MERAK (Merkezi Risk Analizi ve Katmanlaştırma Modeli)
- Veri Görselleştirme Uygulamaları

- Sahte Belge Risk Analizi Programı, hayata geçirilmiştir. (GİB, 2009: 104-107; GİB, 2010: 81-86). Birbirlerine mal alıp satan vergi mükelleflerinden tedarikçiler veya bunların alt tedarikçilerinin denetlenmesini teminen, vergi kayıp ve kaçaklarını azaltmaya yönelik çalışmalar çerçevesinde, sahte fatura kullanılmasının önüne geçmek amacıyla çapraz denetim ve karşıt inceleme gibi imkanları vermek ve böylelikle tespiti kolaylaştırmak için BA-BS Formları kullanılmaktadır. (Doğan, 2011: 75-76).

2010 yılında pilot proje olarak uygulanan MERAK ile vergi mükelleflerinin bölgeler ve/veya sektörler itibarıyla ayrılması ve bu şekilde mükelleflerin sınıflandırılarak bu sınıflandırmaya dayalı rizk analizinin yapılması amaçlanmıştır. Söz konusu modelde vergi mükellefleri ilk önce sektörel ve/veya bölgesel olarak gruplandırılır Bu gruplandırmadan sonra bilanço, gelir tablosu, beyanname ve e- Vergi Denetmenleri Otomasyonu (VDO) gibi veriler ile üçüncü taraf bilgileri esas alınarak büyüklükleri belirlenmiş ve buna göre sınıflandırmalar yapılmıştır. Böylece, sektör ve/veya bölgesel düzeyde mükellefler sırasıyla en büyük/büyük/orta/küçük gibi adlandırmalarla her vergi mükellefi kendi büyüklük ölçütüne göre analize tabi tutularak, mükellef bazında risk puanları hesaplanmaktadır. Vergi mükelleflerinin bu analizler sonucunda alacakları risk puanlarına bakılarak denetime veya incelemeye alınıp alınmayacağına karar verilmektedir. (GİB, 2011: 10).

2010 yılında uygulamaya başlanan başka bir sistem ise KDV İadesi Risk Sistemi (KDVİRA) adına, iade işlemlerinin tüm aşamalarda vergi idaresi tarafından kontrolünün yapıldığı sistemdir. Sahte belge kullanımını var ise bunu

tespit edebilmek için Sahte Belge Risk Analizi Programı ile riski yüksek olan mükellefleri ortaya çıkarmak ve bu anlamda hem KDVİRA sistemini hem de sahte belge düzenleme incelemelerini desteklenmesi sağlanmıştır. KDVİRA sistemi ile Vergi Denetmenleri Otomasyon Sistemi (VEDOS) arasında kurulan entegrasyon ile birlikte riskli bulunan vergi mükellefler taşra personellerine bildirilerek hemen incelemeye alınması istenmektedir (GİB, 2011: 49).

VDK' nun kurulduğu tarihten sonra Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından vergi incelemesi ile risk analizi faaliyeti kapsamında bazı çalışmalar VDK' ya devredilmiştir. Yapılan incelemeler sonrasında 2015 yılında KDVİRA'da risk analizi sonrası mükelleflerin düzeltme beyannamesi ile indirdikleri iade tutarı 957 Milyon, problem ihtiva eden mükelleflerin matrah artışı ise 6 Milyar 218 Milyon olduğu tespit edilmiştir. Yine 2015 yılı içerisinde SARP'ta 7.399 adet mükellef, sahte belge düzenleme riskinin yüksek olması nedeniyle kurula bildirilmiştir. GİB, 2014 yılının sonundan itibaren muhtelif kriterlere bağlı olarak uyum bozukluklarını anlık olarak ölçerek, her mükellef için ayrı bir "Genel Uyum Seviyesi" belirlemektedir. Bu çalışma sonrasında, uyum seviyesi yüksek olan mükelleflere birtakım teşvik ve kolaylıklar sağlanması diğer taraftan uyum seviyesi daha düşük olan mükelleflere ise bilinçlendirme ve gönüllü uyuma yönlendirme çalışmaları yapılması hedeflenmektedir

VDK bünyesinde 2014 yıl sonu itibarıyla merkezi Elektronik Risk Analiz ve Mükellef Seçim Programı (VDK-MERAM) oluşturulmuş ve bu program ile ulaşılabilen her türlü belge, bilgi, veri kullanılmak suretiyle vergi mükelleflerinin faaliyetleri grup ve sektör bazında analiz edilmektedir. Bu tarz analiz ve karşılaştırmalar aracılığı ile de risk alanlarına ulaşılmaktadır. Ulaşılan risk analizleri sonucunda risk unsurları belirlenerek, Risk Analiz Modeli oluşturulmuş ve belirlenen risk unsurlarının mükellefler nezdinde tespiti amacıyla yapılan yazılım çalışmaları 2015 yılında tamamlanmıştır. Risk Analiz Programının geliştirilmesi amacıyla VDK'nın genel işleyişi yeniden gözden geçirilerek, sistemin iyileştirilmesi saplanmaya çalışılmıştır. Söz konusu programda, Mali İstihbarat Modülü oluşturulmuş ihbarlar, görüş öneri raporları, incelemenin genişletilmesi talepleri, araştırma geliştirme raporları,

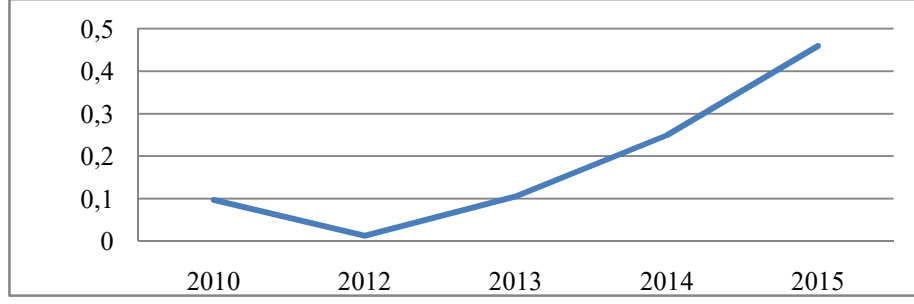
projeler, eylem planları, diğer kamu kurumlardan gelen her türlü yazı ve yürütülen medya takip çalışmaları mükellefler ile ilişkilendirilmeye başlanmıştır. Aynı zamanda analiz ve kontrolleri yapılan incelemelerin VDK-MERAM üzerinden gönderilmesi sağlanmıştır(VDK, 2016: 29-30).

Öte yandan Risk analiz programına “Sahte Belge Risk Analiz Modülü” (SABE-RAM) dahil edilmiş olup, söz konusu sistem ile birlikte sahte belge düzenleyen ve kullananlar ile cari dönemde mücadelenin etkinleştirilmesi hedeflenmektedir. Aynı zamanda yapılan bir diğer yenilik ise Türkiye’nin vergi anlamında risk durumunu gösteren bir haritanın oluşturulmasına yönelik “Türkiye Risk Haritası Modülü” nün oluşturulması olmuştur (VDK, 2016: 31).

Vergi denetim faaliyetlerinin bilişim teknolojilerine uyumu noktasında gerçekleştirilen bu saydığımız gelişmeler ülkemiz için denetim standartlarının yükseldiğini göstermekte olup, yapılan denetimlerin etkinliğini artırdığı görülmektedir. (Çetin, 2010: 85).

Veriler incelendiğinde 2015 yılı içerisinde Türkiye’ de risk analizi sistemi aracılığıyla tespit edilmiş olan 26.972 adet vergi mükellefi incelemeye alınmıştır. Modelin geliştirilmesi çalışmaları kapsamında 6.318 adet vergi mükellefi bu analizlere tabi tutulmuştur. Gerçekleştirilen analiz çalışmaları sonucunda ise 49.432 adet risk unsuru değerlendirilmiş, 37.335 adet risk unsuru mükellefler nezdinde riskli bulunmuş ve incelemelerde kullanılmak üzere rapor edilmiştir. (VDK, 2016: 64).

Aşağıda yer alan Şekil 3, 2010-2015 yılları arası risk analizine dayalı toplam vergi incelemelerinin yani toplam proje sonuçlarının, vergi incelemeleri toplamına olan oranını göstermektedir. Tablo incelendiğinde görülecektir ki; Başlangıçta vergi incelemelerinin binde 1 oranında risk analizine dayanırken, 2015 yılında 26.972 vergi incelemesiyle risk analizlerinin toplamdaki payı %46’ya yükselmiştir.



Kaynak: GİB ve VDK Faaliyet Raporları

Grafik 1. Türkiye’de Vergi İncelemesinde Risk Analizinin Kullanımının Toplam Vergi İncelemesi İçindeki Payı (2010 – 2015)

Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulu’nun 2010 yılında oluşturulma kararını müteakip 2011 yılında VDK’nun kurulması vergi incelemesine ilişkin verilerin sağlıklı bir şekilde tutulmasına yol açmıştır. Bununla birlikte, vergi incelemesinin etkinliğinin karşılaştırması bakımından incelenen mükellef sayısı, tarhı, talep edilen ek vergi, aktif denetim elemanı sayısı gibi verilerin açıklanması son yıllara özgüdür. Dolayısıyla vergi denetiminde etkinlik ile ilgili yapılacak olan açıklamaların çok geniş çaplı olması beklenemeyecektir. Tüm bunlara rağmen, Tablo 4’ ü analiz ederek birtakım değerlendirmeler yapabilmemiz mümkündür.

Tablo 4. Türkiye’de 2011-2015 Arası Vergi İncelemesine İlişkin Bilgiler

Değer	2011	2012	2013	2014	2015
Toplam Vergi Gelirleri (Milyon TL)	284.490	317.218	367.517	401.683	464.886
Vergi Mükellefi Sayısı	2.367.721	2.422.975	2.460.281	2.472.658	2.527.084
Topl. Vergi İncelemesi (Rapor Sayısı)	-	124.507	163.367	149.047	159.500
İncelenen Mükellef Sayısı	16.267	46.845	71.352	55.284	58.676
İncelenme Oranı%	0,69	1,93	2,9	2,24	2,32
Bulunan Matrah Farkı (Milyon TL)	-	131.001	53.675	39.378	46.750
Tarhı İstenen Ek Vergi (Milyon TL)	3.926	4.536	8.561	7.939	9.804
Mükellef Başına Düşen Ek Vergi	241.348	96.830	119.987	143.610	167.087
Mükellef Başına Düşen Ceza	-	-	185.976	224.832	242.156

Kaynak:Bakar, ve Gerçek, 2016 : 236

Yukarıdaki tablo incelendiğinde, mükellefiyet türü bakımından gelir ve kurumlar vergisi toplam mükellef sayısının da çok ciddi değişimler olmadığı görülmektedir. Bununla birlikte yıllar itibariyle incelenen mükellef sayısının arttığı ve bunun paralelinde düzelene rapor sayısının arttığı gözlemlenmektedir. Tablo dikkatli incelendiğinde kişi başına denetim oranının yükseldiği görülecektir. Belirtmek gerekir ki bu oran birçok ülke ortalamasının üzerindedir. Denetim sayısının artışına ek olarak, riskli mükelleflerin tespiti ve bu noktalarda denetimin yoğunlaşması çok büyük önem arz etmektedir. Bu artış, denetimlerin etkinliğinin arttığını göstermektedir. Tüm bunlara ek olarak tablodan çıkarılan bir diğer sonuçta incelenen mükellef başına düşen tarhi istenen vergi ve kesilen ceza tutarında artış gösteriyor olmasıdır.

4. BÖLÜM

MÜKELLEFLERİN HAKLARINA ETKİLERİ AÇISINDAN RİSK ANALİZİ

4.1. Vergi Denetiminde Mükellef Tespitinde Risk Analizinin Önemi

Vergi mükelleflerinin idareye duymuş olduğu güvenin ve vergiye gönüllü uyumun artırılabilmesi için bir vergi mükellefinin neden vergi incelemesine alındığını bilmesi çok önemlidir. Bu noktada vergi mükellefleri, eğer bu denetimlerin bir standardının olduğunu görürse idarenin keyfi olarak davranmadığını, belli standartlar çerçevesinde vergi incelemesine alındığını görecektir. Bu durum aynı zamanda vergi idaresi açısından da zaman ve emek maliyetinin azalıp daha etkin incelemelerin yapılmasını sağlayacaktır. Bu noktada vergi incelemeleri için mükellef seçimleri çok büyük önem taşımaktadır. Zira yapılan veya yapılacak olan incelemelerin adil olması kadar etkin ve verimli olması da çok büyük önem taşımaktadır ve hem adalet hem etkinlik açısından başarının sağlanabilmesi ise mükellef seçimi aşamasında yapılan çalışmaların başarılı olmasıyla mümkün olacaktır. Bu gelişmeler ile birlikte ülkemizde vergi incelemesi ile yetkilendirilmiş olan vergi inceleme elemanlarının yapılan bir inceleme esnasında incelemenin türünü, inceleme kapsamını, inceleme dönemini re' sen genişletme veya bir inceleme yaparken re' sen başka bir vergi mükellefini de incelemeye alma yetkisi de son bulmuştur. Buna ek olarak söz konusu re' sen incelemeyi genişletme yetkisi ancak üst denetim birimine talep edilmesi halinde üst birimin takdiri ile mümkün olabilecektir (Buyrukoğlu ve Erasa, 2012: 116-120).

İncelenecek mükelleflerin seçimi asıl olarak Vergi Denetim Kurulunun bünyesinde bulunan Risk Analiz Şube Müdürlüğünün Risk Analiz Merkezinde, mevcut ve yeni geliştirilen programlar kullanılarak yapılan birtakım çalışmalar sonucunda, analizler ve karşılaştırmalar geliştirilerek

tespit edilmektedir (<http://muhasabedr.com>). Bahsi geçen risk analizi yöntemi ile muhtelif bilgi ve verilerin istatistiklerinden yola çıkılarak oluşturulan Risk Analiz Sistemi üzerinden mükellefler gruplara, segmentlere, sektörlerle ayrılarak bulunduğu gruplar üzerinden karşılaştırmalı analizler ile risk derecelerinin tespit edilmesi sağlanmış ve bu tespite istinaden vergi mükelleflerinin vergi incelemelerinin gerçekleştirilmesi sağlanmıştır. Tüm bunlar risk analizlerinde riskli bulunulmaması veya ihbar ve şikayet gibi yollarla bildirilmemesi de dahil olmak üzere vergi mükelleflerinin incelemeye alınmayacağı anlamına gelmemektedir (VDK,2012: 42).

Tüm bunlarla birlikte esas olan incelenecek vergi mükelleflerinin geliştirilmiş Risk Analiz Sistemine göre belirlenmesidir. Dolayısıyla, Kurul bünyesinde oluşturulan Risk Analiz Sisteminde; ulaşılabilen her çeşit bilgi, belge, veri, istatistik kullanılarak yapılan sınıflandırmalar neticesinde (bu sınıflandırmalar sektörel ve büyüklük açısından yapılmış olmalıdır) gerçekleştirilecek karşılaştırmalar sonucunda ortaya çıkacak olan risk alanlarına göre hareket edilmelidir. Bahsi geçen süreçte ilgili mekanizmalar çalışırken yalnızca mükellef ait bilgi ve belgelerden değil, aynı zamanda finans kuruluşlarından, mükellefle iş ilişkisi olanlardan, Sosyal Güvenlik Kurumu, Tapu İdaresi, Gümrük İdaresi gibi kamu kurum ve kuruluşlarından ve ulaşılabilecek diğer tüm kaynaklardan elde edilen veriler göz önünde bulundurulmaktadır. (Merter, 2016 : 24).

Risk analiz programlarının yardımı ile gerçekleştirilen analizler ve yapılan karşılaştırmalar sonucunda tespiti sağlanan riskli sektör ve riskli vergi mükellefleri tamamen objektif olarak belirlenmektedir. Aynı zamanda, incelemeye alınacak konu ve incelemeye alınacak vergi mükellefleri, söz konusu kurulun belirlediği risk dereceleri dikkate alınmak suretiyle belirlenmektedir. (VDK, 2013: 35).

4.2. Risk Analizi Uygulamalarının Mükellef Haklarına Etkileri

Bu kısımda risk analizi uygulamaları olan, KDV indirimi, e- fatura/ e- defter ve transfer fiyatlandırması açıklanarak mükellef haklarına etkileri ele alınmıştır.

4.2.1. KDV İndirimi Reddi Açısından

KDV; vergi mükelleflerinden kar edilmesi durumunda edilen kar miktarı üzerinden faaliyet gösterdikleri sektöre göre değişik oranlarda aylık olarak tahsil edilen bir vergi çeşididir. Faaliyet gösteren kurum veya vergi mükellefi şahıslardan, bir aylık ticari gelir ve gider farklarının neticesinde kar sağlamaları durumunda, aylık olarak belirli bir oranda vergi daireleri tarafından tahsil edilmektedir. Türkiye Cumhuriyeti sınırları içerisinde ticari faaliyet gösteren her türlü kurum veya kişi vergi mükellefidir ve yasalar gereği kar etmeleri durumunda faaliyet gösterdikleri sektörün KDV oranı kadar Katma Değer Vergisi ödemek zorundadır (GİB).

KDV Kanunu'nun 29. maddesinde; mükelleflerin, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV'den, anılan Kanun'da aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak (a) kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen, (b) ithal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen ve (c) götürü veya telafi edici usulde vergiye tabi mükelleflerden gerçek usulde vergilendirmeye geçenlerin, çıkarılan envantere göre hesap dönemi başındaki mallara ait fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV'lerin indirebileceği hükümlerine yer verilmiştir.

KDV iadesi; KDV 32. madde; Bu Kanunun 11, 13, 14 ve 15 inci maddeleri ile 17 nci maddenin (4) numaralı fıkrasının (s) bendi uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda

gösterilen KDV, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak KDV indirilir. Vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen KDV, Maliye ve Gümrük Bakanlığınca, tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade olunur. Maliye Bakanlığı KDV iadesini, hak sahiplerinin vergi ve sosyal sigorta prim borçları ile genel ve katma bütçeli daireler ile belediyelere olan borçlarına ya da döner sermayeli kuruluşlar ile sermayesinin % 51'i veya daha fazlası kamuya ait olan veya özelleştirme kapsamında bulunan işletmelerden temin ettikleri mal ve hizmet bedellerine ilişkin borçlarına mahsup suretiyle sınırlayabilir.

KDVİRA uygulamasının amacı, iadeyi yapan personelin sorgulamalar için harcadığı zamanı daha etkin bir şekilde kullanarak iadenin denetimine yönelik çalışmasını, yapılan sorgulamalarda oluşabilecek hataların ortadan kaldırılmasını, vergi dairelerinin kırtasiyecilikten kurtarılmasını, iade-mahsup işlemlerine hız kazandırılmasını, KDV iade işlemlerine asgari bir standart getirilmesini ve işlemlerde yurt çapında uygulama birliğini sağlamaktır (GİB,2014: 107)). Diğer taraftan KDVİRA ve buna bağlı olarak İade Takip Sistemi iade işlemlerinin bütün aşamalarının idare tarafından takip ve kontrol edilebilmesine imkan sağlamaktadır.

KDV iade taleplerine ilişkin olarak vergi daireleri tarafından yapılan kontrollerin hemen hemen tamamı, 60 numaralı KDV Sirküleri uyarınca 2010/1 vergilendirme döneminden itibaren KDVİRA tarafından elektronik ortamda yapılmakta ve mükellefler tarafından elektronik ortama yüklenen listelerin büyüklüğüne bakılmaksızın analiz sonuçları bir rapor halinde, iade talebinin hukuken geçerli olabilmesi için gerekli olan tüm belgelerin (iade talep dilekçesi, elektronik ortama yüklenmesi gereken listeler gibi) İnternet Vergi Dairesi üzerinden giriş yapılarak onaylanmasını takip eden gün ilgili vergi dairesinin kullanımına sunulmaktadır (GİB,2014: 108).

KDVİRA Raporlarının üretilip mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine yansıtılmasının ardından iade sürecine ilişkin işlemler başlamaktadır. KDVİRA

Raporundaki tüm kontrollerin başarılı olması ve vergi dairesine doğrudan ibraz edilmesi gereken bir başka belgenin de bulunmaması halinde düzeltme fişi düzenlenerek iade gerçekleştirilebilmektedir. KDVİRA Raporlarında sonucu başarısız olan kontrollerin bulunması, ibraz edilen YMM raporunda hata olması, verilen teminatla ilgili bir problemin bulunması ya da vergi dairesine doğrudan ibraz edilmesi gereken belgelerde bir eksiklik olması hallerinde bu durum, vergi dairesi tarafından mükelleflere bir yazı ile bildirilmekte ve eksikliklerin giderilmesinin ardından düzeltme fişi düzenlenmek suretiyle KDV iade alacağı mükelleflere nakden ya da mahsuben iade edilmektedir.

2011 - 2016 yılları arasında iade talep eden mükellef sayıları ve bu talepler neticesinde yapılan risk analiz çalışmalarının sonuçları aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Tablo 5. 2011-2016 Yılları Arası KDVİRA Performansına Ait Bilgiler

KDVİRA Performans Verileri	2011	2012	2013	2014	2015	2016
İade Talep Eden Mükellef Sayısı	40.465	49.056	57.754	66.274	73.778	518.228
Toplam Üretilen Rapor Sayısı	397.678	510.489	610.506	718.853	83.510	946.526
Risk Analizi Sonrası Mükelleflerin Düzeltme KDV Beyannamesi ile Tenzil Ettikleri İade Talebi Tutarı (TL)	833.988.683	664.890.282	991.000.813	1.086.437.343	957.984.693	1.257.051.987
Alt Mükelleflerin Risk Analizi Sonrası KDV Matrah Artış Tutarı (TL)	5.508.257.708	3.550.920.145	4.801.754.096	7.815.181.254	6.218.153.258	8.792.229.821

Kaynak: GİB,2016: 99

Üretimden nihai tüketiciye kadar geçen her safhada meydana gelen katma değer vergilendirilmesi amacıyla alınan KDV'nin merkezinde indirim mekanizması bulunmakla birlikte, indirim yoluyla giderilemeyen KDV Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen esaslara göre iade edilmektedir. KDVİRA uygulaması, KDV iade taleplerine ilişkin kontrol ve analiz işlemlerinin büyük

oranda elektronik ortama taşınmasını ve bu sayede hem kontrollerin daha kapsamlı ve sağlıklı yapılmasını hem de iade işlemlerinin hızlı ve doğru bir şekilde gerçekleştirilebilmesini mümkün hale getirmiştir. Vergi dairelerindeki iş yükünün azaltılarak iade işlemlerinin hızlandırılması ve iadelerin doğru bir şekilde yapılması amacıyla yönelik olarak KDVİRA uygulamasında düzenli bir şekilde geliştirme çalışmaları yapılmaktadır (Karaboyacı ve Ergüden, 2016: 4).

KDV indirim hakkının sınırlandırılması konusunda; "Yaltı (2010; sayı :258), eski uygulamada; ulusal yargıda, kanunsuz fişleme yapılamayacağını, indirim hakkının reddini gerektiren olay ve koşullar bakımından, gerçeğin, tedarik zincirinin her safhasında ve alım-satım işlemlerinin her ikisini de içerecek şekilde iki yönlü olarak ortaya konulması gerektiğini, tedarik zincirinin safhaları arasındaki ilişki ve buna bağlı sonuçlar için vergi mükellefinin hukuka aykırı işlemlerle irtibatlı bulunması gerektiğini ve varsayıma ve genellemeye dayalı işlem yapılamayacağını ortaya koymuştur. AB yargıçları da, AB içinde gerçekleştirilen KDV kaçakçılığı işlemlerinde, KDV Yönergesi bakımından, tedarik zincirinde yer alan mükellefler arasındaki ilişki ve buna bağlı olarak KDV indirim hakkının reddini, ancak söz konusu mükelleflerin kaçakçılığı bilmesi veya bilecek durumda olması koşulu altında uygun bulmuştur. İHAM yargıçları ise, indirim hakkının reddini mülkiyet hakkına bir müdahale olarak değerlendirmiş, bu müdahalenin meşruiyetini “orantılılık” kriterine bağlayarak, mükellef hakkında suiistimale doğrudan karışıklarına veya bu konuda bilgilerinin bulunduğu dair herhangi bir belirti olmaksızın uygulanan düzenlemeleri orantısız ve aşırı bulmuştur. O halde, KDV risk analizi sistemi uygulamasının asgarileri bunlardır ve analize bağlı uygulamalar ancak bu koşullar altında meşru kabul edilebilir" şeklinde ifade etmiştir.

Şuan ki uygulamadaki durum; Risk analizine başlamadan, KDV iadesi talep eden mükellefin kontroller neticesinde olumsuz bir durum söz konusu ise bu durumu sonuçlandırmak için vergi dairesi iki şekilde ele almaktadır;

- Mükellef (bilinçli ya da bilinçsiz) fatura kullanıcısı ise, mükellefe yazı ile faturaların aslı, irsaliyeleri, tahsilat makbuzları ve ödemelerin ne şekilde yapıldığına dair dökümler istenilmektedir. Mükellef yazıya karşılık istenilen belgeleri ibraz ettiği takdirde KDV iadesinde herhangi bir sıkıntı olmadan alabilmektedir.

- Mükellef fatura düzenleyicisi ise, vergi dairesine herhangi belge ibraz etmesi istenmemekte olup KDV iade talebi red edilmektedir.

4.2.2. E - Fatura / E Defter Açısından

E-fatura, belli bir formatta standart hale getirilmiş, değiştirilemez bir şekilde mühürlenmiş, tarafları arasında dolaşımını güvenli ve sağlıklı bir biçimde sağlamak amacı ile GİB tarafından oluşturulan elektronik belgelerin genel adıdır (<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/YAYINLAR/kitaplar/e-uygulamalar.pdf>).

E-Faturanın kanuni dayanağı, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Elektronik ortamdaki kayıtlar ve elektronik cihazla belge düzenleme" başlıklı mükerrer 242. maddesidir. Maliye Bakanlığı, söz konusu maddeden aldığı yetkiyle, 397 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'ni 2010 yılında yürürlüğe koyarak, e-fatura uygulamasından yararlanabilecek mükellefleri anonim ve limited şirketler ile sınırlamıştır. 2012 yılında uygulama ile ilgili çok önemli sayılabilecek değişiklikler yapılmış ve bazı sektörler ile belirli mükellefler açısından e-fatura uygulaması zorunlu hale getirilmiştir. 421 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği e-fatura uygulamasından yararlanabilecek mükelleflere gerçek kişi mükellefler de eklenmiş, uygulamadan yararlanma yöntemlerine özel servis sağlayıcılar eklenmesi gibi birçok temel yenilikler yapılmıştır. 454 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ile e-faturanın kapsamı daha da genişletilmiş ve bundan sonraki dönemlerde cirosu 10 milyon TL'yi geçen bütün firmaların e-fatura uygulamasına katılma zorunluluğu getirilmiştir (Doğan, 2015: 18).

Elektronik defter (e-defter) alışmaları; VUK ve TTK kapsamında kağıt üzerinde tutulması zorunlu olan yevmiye defteri ve defteri kebirin elektronik ortamda tutulması, muhafaza ve ibraz edilebilmesi ile açılış ve kapanışlarına ilişkin tasdik işlemlerinin elektronik ortamda yapılmasının mümkün hale getirilmesidir (Telli, 20153 sayı: 266).

Vergi teknolojileri uygulamaları yeni ve farklı riskleri de beraberinde getirmektedir. Zira kâğıt belgede olmayan birçok risk elektronik belgelerde mevcuttur. Vergi teknolojileri ile ilgili yeni hile ve risklere en çok e-fatura ve e-defter uygulamalarında rastlanmaktadır. Her şeyden önce bir belgenin elektronik ortamda oluşturulabilmesi için bazı teknik kurallara uyulması gerekmektedir. Bu kurallardan bazıları genel teknolojik kurallardır, bazıları ise İdare tarafından o belge özelinde belirlenen teknolojik kurallardır. E-fatura için İdare tarafından belirlenen kurallara uygun olmayan bir şekilde hazırlanıp alıcısına iletilen e-fatura da riskli bir e-belgedir. Taraflar arasında e-fatura değişimi yapılabilmesi için iki tarafın da e-fatura kayıtlı kullanıcısı olması gerekmektedir. Bir firmaya kayıtlı kullanıcılar listesinde bulunmadığı bir tarihe kesilen e-faturaya ceza uygulanmaktadır (Doğan, b 2016 :11).

Riskler e-defter için de geçerlidir. Örneğin oluşturulan bir e-defterin beratının GİB tarafından onaylanmamış olması, o defteri hukuken geçersiz hale getirmektedir. O halde resmi makamlarca (vergi müfettişleri, mahkemeler v.s.) incelenecek bir e-defterde ilke bakılacak hususlardan birisi beratının GİB tarafından onaylanıp onaylanmadığının doğrulanmasıdır. Bu da e-defter ile gelen yeni bir risk olarak karşımıza çıkmaktadır. e-Fatura ve e-defter için sözü edilen riskler aslında bütün elektronik belge ve uygulamalar için geçerlidir. Bu tür risklerin ilgili belgelerin oluş- turulması sırasında bertaraf edileceğı sistemleri her zaman kurmak mümkün olamayacağına göre, bunları tespit edecek yeni elektronik uygulamalar geliştirmek gerekmektedir (Doğan, a 2015: 35).

E- fatura ve e- defter kayıtdışı ekonominin azaltılması adına yapılan büyük bir uygulamadır. E- fatura mali mühür ile imzalandığından, yetkisiz

kişiler tarafından düzenlenememektedir ve bu şekilde naylon fatura kullanımının önüne geçilmiştir. Uygulamada yaşanan bir diğer durum ise defterlerin zamanında yazılmaması ve herhangi bir inceleme olduğunda sıkıntılı olan faturanın kayıtlardan çıkarılarak yerine başka fatura konularak kayıt yenilenebilmektedir. E- defter uygulaması ile bu durumun tamamen ortadan kaldırılmıştır.

E- fatura ve e- defter uygulaması belli bir mükellef kesimine uygulanarak bu şekilde kalmamalı. Daha şeffaf, etkin ve güvenilir veriler elde edilebilmesi için uygulama genişletilerek bütün mükellefleri kapsayacak şekilde düzenlenerek uygulanmalıdır.

4.2.3. Transfer Fiyatlandırması Açısından

Transfer fiyatlandırması grup şirketleri arasındaki ilişkili bir işlemde uygulanan fiyatın aralarında “herhangi bir ilişki olmayan kişilerin tamamen işlemin gerçekleştiği andaki koşullar altında oluşturduğu piyasa ya da pazar fiyatı” ile eşdeğer olmasını zorunlu kılmaktadır. Bu kurallar ile Mali İdare’nin temel olarak amacı grup içi ticaretteki fiyatlarda herhangi bir ayarlama sonucunda vergi matrahı kaybına veya aşınmasına yol açılmasını engellemektir. Türkiye’de transfer fiyatlandırması analizleri ve belgelendirmesi ile ilgili standartlar temel olarak Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 13. Maddesi ve 18 Kasım 2007 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ (Seri No:1) ile belirlenmiştir (Deloitte,2014: 1).

KVK 13. madde; Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır. Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve

verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden; kurumların ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunmaları durumunda, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacaktır.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımından söz edebilmek için;

- Bir kurum tarafından bir mal veya hizmet alım ya da satımının (alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama, kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler de bu kapsamdadır.) yapılmış olması,

- Söz konusu kurumun bu mal veya hizmet alım ya da satımını ilişkili kişilerle yapmış olması,

- Bu mal veya hizmet alım ya da satımında “emsallere uygunluk ilkesi”ne aykırı olarak fiyat veya bedel tespiti yapılmış olması gerekmektedir. Dolayısıyla kurumların ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine göre tespit ettikleri fiyat veya bedel üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımı yapmış olmaları durumunda transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımından söz edilmeyecektir.

Gelir Vergisi Kanunu Yönünden Gelir Vergisi Kanunu’nun 41 inci maddesinin (5) numaralı bendi gereğince, teşebbüs sahibinin ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyatlar üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması halinde, emsallere uygun bedel veya fiyatlar ile teşebbüs sahibince uygulanmış bedel veya fiyat arasındaki işletme aleyhine oluşan farklar işletmeden çekilmiş sayılacaktır.

Bu çerçevede;

- Teşebbüs sahibi tarafından bir mal veya hizmet alım ya da satımının yapılmış olması,

- Teşebbüs sahibinin bu mal veya hizmet alım ya da satımını ilişkili kişilerle yapmış olması,

- Bu mal veya hizmet alım ya da satımında “emsallere uygunluk ilkesi”ne aykırı olarak fiyat veya bedel tespiti yapılmış olması halinde emsallere uygun bedel veya fiyat ile teşebbüs sahibince uygulanmış bedel veya fiyat arasındaki işletme aleyhine oluşan farklar işletmeden çekilmiş sayılacaktır.

Gelir Vergisi Kanunu’nun uygulanmasında “teşebbüs sahibi” ifadesi, ticari ve zirai kazanç yönünden gelir vergisine tabi gerçek kişiler ile adi ortaklıkların ortakları, kollektif şirketlerin ortakları, adi ve eshamlı komandit şirketlerin komandite ortaklarını kapsamaktadır.

Transfer fiyatlandırması kavramı ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde uygulanan fiyatı tanımlamak üzere kullanılmaktadır. Bu çerçevede, transfer fiyatlandırmasına ilişkin bir incelemede, ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde uygulanan fiyatın emsallere uygun olup olmadığının kontrol edilmesi kilit nokta olmaktadır. Bu kapsamda unutulmaması gereken nokta transfer fiyatlandırması incelemelerinin karmaşık olduğudur. Dolayısıyla idarece transfer fiyatlandırması açısından efektif bir risk değerlendirme sürecinin oluşturulması yoluyla tespit edilen mükelleflerin ilişkili kişi işlemlerinin incelenmesi, bu süreç oluşturulmadan seçilen mükelleflerin incelenmesine göre daha verimli sonuçlar ortaya çıkarabilecektir (Demirci,2012: 105).

Risk analizi süreci kapsamında dikkate alınması gereken söz konusu unsurların, risk analiz süreci durağan ve mekanik bir süreç olmadığından, yeni bilgiler edinildikçe sürekli güncellenmesi gereken bir yapı içinde değerlendirilmeye tabi tutulması zorunludur. Bu süreçte transfer

fiyatlandırması genel mükellef seçiminden bağımsız ve ayrı olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.



SONUÇ

Ülkemizde vergi sistemi kural olarak beyan usulüne dayanmaktadır. Beyan usulünde vergi mükellefleri elde etmiş oldukları gelirleri yani matrahlarını ilgili vergi idaresine bildirir ve beyanda belirtilen bilgilerin doğru olduğu karinesinden hareketle ilgili vergi dairesi belirtilen matrah üzerine kanuni oran ve ölçüleri uygulayarak kişinin ödeyeceği vergi miktarını hesaplamaktadır.

Vergi idaresinin, mükellefin beyanını esas aldığı bu sistemde vergi mükelleflerinin vermiş oldukları beyanları incelemeyeceği anlamına gelmemektedir. Vergi idarelerinin vergi mükelleflerinin beyan etmiş olduğu bu bilgilerin doğruluğunu kanunda belirlenen süreler içerisinde inceleme yetkisi saklıdır.

Vergi mükelleflerinin beyanlarının doğruluğunun yalnızca bir karine olması ve muhtelif nedenlerden dolayı vergi mükelleflerinin az düşük tutarda vergi ödeme yönünde yapmış oldukları planlara ek olarak devletin vergi gelirlerine olan ihtiyacından dolayı birtakım denetimlerin gerçekleştirilmesi kaçınılmaz bir hal almıştır.

Vergi idareleri vergi denetimlerini gerçekleştirirken bu denetimleri bir standarda bağlamak, belirli standartlar dahilinde, objektif, saydam, etkin ve verimli denetimler gerçekleştirmesi durumunda hem vergi gelirlerini artıracak hem de vergi mükelleflerinin vergiye gönüllü uyumunu sağlayabilecektir.

Ülkemizde hangi mükelleflerin vergi incelemesi kapsamında olduğu VUK' nun 137. maddesinde açıkça belirtilmiştir. VUK' nun ilgili maddesi hükmünce vergi incelemesine tabi olanlar, defter ve hesap tutmak zorunda olan gerçek ve tüzel kişiler ile evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etme zorunluluğu olan gerçek ve tüzel kişilerdir.

Vergi incelemesine tabi olan bu kişiler nezdinde gerçekleştirilen vergi incelemelerinin yapılma amacı yine VUK' nun 134. maddesi hükmünce ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olarak düzenlenmiştir.

Ülkemizde dahil olmak üzere hemen hemen her yerde vergi incelemeleri vergi mükellefleri için sancılı bir süreç olarak bilinmektedir. Vergi incelemelerinin belirli standartlar çerçevesinde gerçekleştirilmesi halinde ise vergi incelemelerinin bu olumsuz etkisi nispeten azalmakta hatta bazı ülkelerde vergi denetim sisteminin mükellef odaklı gerçekleşmesi ile bu olumsuz durum yerini vergiye gönüllü uyumun sağlanması gibi pozitif bir hal almasını sağlamaktadır.

Ülkemizde gerçekleştirilen vergi denetimlerinin etkinlik ve verimliliğinin artırılması amacıyla 2008 yılından bu yana risk analizine dayalı vergi incelemeleri uygulamasına geçilmiştir. Vergi incelemelerinin risk analizine dayalı hale gelmesi ve izleyen yıllarda hayata geçirilen yenilikler ile birlikte özellikle teknolojinin de etkin kullanılması sonucunda vergi mükellefleri gerek segment gerekse sektörel anlamda birtakım kriterler uygulanmak suretiyle sınıflandırılmış ve her bir sınıfın risk derecelerine göre vergi incelemesine alınması gibi gayet modern ve çağdaş bir uygulamaya geçilmiştir.

Bu anlamda vergi incelemesine tabi olacak olan mükellef seçiminde objektif ve çağdaş yöntemler seçilirken aynı zamanda vergi mükelleflerinin beyan ve bildirimlerini internet ortamında yapması ile birlikte vergi incelemesi ile yetkili elemanların bilgiye ulaşmasında kolaylıklar sağladığı görülmektedir. Bu sayılan kolaylıklar vergi denetimlerinin zaman maliyetini azaltmakla birlikte daha etkin denetimlerin gerçekleştirilmesini sağlama amacı taşımaktadır. Riskli mükelleflerin tespiti ve bu noktalarda denetimin yoğunlaşıyor olması çok büyük önem arz etmektedir. Bu artış, denetimlerin etkinliğinin arttığını göstermektedir.

Tüm bunlarla birlikte vergi incelemelerinin gerçekten etkin ve verimli olmasından bahsedebilmek için mükellef odaklı incelemelerin gerçekleşmesi gerekmektedir. Esasen vergi mükelleflerinin vergi incelemeleri öncesinde, vergi incelemeleri sırasında ve vergi incelemeleri sonrasında birçok hakkı vardır. Teoride mükellef odaklı inceleme anlayışının arttığı söylemi ile birlikte uygulamada halen mükellef hakları ile ilgili somut adımların atılmadığı görülmektedir.

Ülkemizde risk analizine dayalı vergi incelemeleri uygulamalarının başlaması mükellef odaklı modern bir sistemin varlığını kabul etmiş olduğunu göstermekle birlikte, uygulamada somut olarak mükellef haklarının gözetilmediği ve bundan kaynaklı vergi bilinci ve vergiye gönüllü uyumun istenilen düzeyde olmadığı görülmektedir.

Vergi incelemelerini gerçekleştiren vergi inceleme yetkililerinin, risk değerlendirme sürecinin oluşturulması yoluyla tespit edilen mükelleflerin ilişkili kişi işlemlerinin incelenmesi, bu süreç oluşturulmadan seçilen mükelleflerin incelenmesine göre daha verimli sonuçlar ortaya çıkarabilecektir. İncelemeye başlarken mükellef seçimi, mükellef risk düzeyi gibi kriterleri risk analiz sisteminden faydalananarak elde etmekte, fakat inceleme esnasında mükellef haklarını gözetmediği görülmektedir.

Unutulmamalıdır ki vergi mükelleflerinin ödevleri olduğu gibi haklarının da varlığı söz konusudur. Kaldı ki VUK' nun ilgili maddelerinde mükellefin ödevleri ve hakları açıkça belirtilmektedir.

Çalışmada da belirtildiği üzere, ülkemizde gerçekleştirilen vergi incelemelerinin büyük kısmının kanunda kural olarak sayılmış olan işyerinde gerçekleştirilmesi yerine dairede gerçekleşiyor olması, kural olanın istisna istisnanın kural şeklinde gerçekleştiğini göstermektedir. Buna ek olarak, vergi incelemelerinin belirli bir süreyle sınırlı olmasına ve bu sürelerin belirtilmiş olmasına rağmen ek süreler ile mükellefe gerekli bilgilendirmelerin yapılmadan inceleme sürelerinin uzaması yine mükellef haklarının ihlal edildiğini göstermektedir. Vergi inceleme elemanlarının bu anlamda vergi incelemesine başlarken mükellefe ödevleri ve hakları ile ilgili bilgileri vermesi hem vergi mükellefinin vergi bilincini artıracak hem de mükellefin idareye karşı tepkisini en aza indirecektir.

Sonuç olarak, vergi incelemelerinde mükellef haklarına gereken hassasiyetin gösterilmesi ile risk analizine dayalı vergi incelemelerinden daha etkin ve verimli neticeler almak mümkündür.

Bu noktadan hareketle, Amerika'da bilgisayar kullanımına dayalı teknolojik altyapının önce olması sebebiyle, kullanımı daha eski olduğu

görülen riske dayalı denetim, günümüzde gelir idarelerinin önemli bir aracı haline gelmiştir. Gelir idarelerinin mükellef odaklı yapılanmasından sonra denetim, vergi uyumunu artırmayı önceliğine alarak “vergi uyum modeli” üzerine yoğunlaşmıştır. OECD’nin önerdiği, Avustralya’da da uygulanan vergi uyum modeli, vergisel ödevlerini zamanında yerine getiren mükelleflere karşı mümkün olduğunca esnek ve yardımcı olma, bunun tersi olarak uyumsuz mükelleflere ise oldukça sert yaptırımlar uygulama sürecidir. Uyum gösteren mükelleflere sağlanan kolaylıklar, denetim sürecinin daha başarılı olmasını sağlamıştır. Özellikle, uygulanan büyük mükelleflerle işbirlikçi uyum modeli, işlemlerinde karşılaşılabilecekleri vergi riski daha fazla olan bu mükelleflere, idareyle birebir danışma yoluyla kendi vergi riski yönetimi politikalarını uygulamaları konusunda destek sağlayarak; sorunlarının hızlı çözümünü temin etmekte ve bu durum idareye güven ve hukuki belirliliği artırmaktadır.

Türkiye’de 2004 yılından itibaren resmi olarak başlayan denetimde risk analizi, GİB tarafından geliştirilerek devam etmiştir. GİB’in günümüzde de uyguladığı projeler; kayıt dışı ekonominin önlenmesiyle birlikte, vergi uyumunu artırma amacı taşımaktadır. Özellikle, uygulanan Vergisel Uyum Analiz Modeli ve Mükellef Değerlendirme Sistemi mükelleflerin uyum bozukluklarını ölçme açısından önemlidir. 2011 yılında kurulan ve denetim faaliyetlerini risk analiz sistemi üzerinden yürütmekle sorumlu olan VDK’da sahip olduğu yazılım altyapısıyla görevlerini sistem aracılığıyla etkin şekilde gerçekleştirmektedir. 2014 yılında yapılan denetimlerin sayısının azalması yanında, denetlenen mükellef başına düşen tarhı istenen vergi ve kesilmesi önerilen ceza toplamının artması, sistemin başarısının bir göstergesi olarak kabul edilebilir. Bununla birlikte ülkemizde, çalışmada incelenen diğer ülkelerde uygulandığı tespit edilmiş ve önemli olduğu düşünülen bazı eksiklikler söz konusudur.

Bu eksikliklerin giderilmesi ve böylece vergi uyumunun artırılmasına katkı sağlanması için teorik olarak mükellef odaklı incelemelerin gerçekleştirilmesine yönelik uygulamaya konulan risk analizine dayalı inceleme anlayışının veriminin ve etkinliğinin artırılabilmesi için, uygulamaya yönelik birtakım yenilikler ve birtakım kuralları da içinde barındırması ve bu

yönde yasa koyucunun belirleyeceği kurallar çerçevesinde mükellef hakları konusunda vergi mükelleflerinin bilinçlendirilmesi gerekmektedir.

Bu yönde yapılacak çalışmalar neticesinde, mükellef haklarının gözetilerek gerçekleştirilecek vergi inceleme faaliyetleri sonucunda vergi mükelleflerinde vergi bilincinin artacağı, vergi ahlakının olumlu yönde etkileneceği ve vergi mükelleflerinin vergiye gönüllü uyumunun sağlanacağı açıktır.



KAYNAKÇA

Kitap, Dergi Ve Makaleler

Akdoğan, A. (1998). Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması. 2. Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi

Akın, E. (2008). "Aramalı Vergi İncelemesinde Temel Kişi Hakları Bağlamı." Yaklaşım Dergisi, s:167, Kasım.

Arachi, G. , Santoro, A. (2007). "Vergi İcra KOBİ," Vergi Araştırma Dergisi 5, 22.

Aslan, İ. Ö. (2006). "Vergi Yükümlüsünün Hakları." Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Entitüsü

ATO. (2013). "Compliance in Focus 2013-2014" Canberra, https://www.ato.gov.au/uploadedFiles/Content/CS_C/downloads/CSC35735NAT74689.pdf, (17.01.2015).

Australian, G. (IGT). (2013). "ReviewintoAspect of the Australian Taxation Office'suse of Compliance Risk Assessment Tools" 2013, <http://igt.gov.au/files/2014/12/use-of-risk-assessment-tools.pdf>,

Awasthi, R. (2011). Risk Based Tax Audit. Washington DC, 96-99

Aykın, H. (2006). "Vergi İncelemesi-3" (Maliye ve Sigorta Yorumları), S.330, s.46- 49

Bakar, F. , Gerçek, A. (2016). Vergi Denetiminde Risk Analizinin Yeri, 2016

Bakker, A. , Sander, K. (Ed), (2010). *Tax Risk Management: From Risk to Opportunity*, IBFD, Netherlands.

Bayazıtlı, E. , Çakıcı, L. (1986). "Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği VIII. Türkiye Muhasebe Eğitim Sempozyumu" Bodrum, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, Ankara, No:556, s:162.

Benk, S. , Kadir, K. (2015). “Gelir İdarelerinde Risk Yönetimi: OECD Risk Yönetim Modeline Yönelik Bir Değerlendirme”, *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, C. 11, Y. 11, S. 1, 43-59.

Bilici, N. (2009). *Vergi Hukuku Genel Hükümler-Türk Vergi Sistemi*, 21. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara.

Bilgili, A. (2015). *Vergi İncelemelerinde Kullanılan Yöntemler ve Vergi Denetiminde Güncel Gelişmeler*, (20/11/2015)

Birskyte, L. (2012). “Fostering Inter-Organisational Relationships As A Way To Increase Efficiency In Tax Administration”, *Intellectual Economics*, 6, 2(14), 174-188.

Biyan, Ö. (2007). "Vergi Hukukunda Terkin Müessesinin Esasları" Mali Çözüm İSMMMO Yay. Organı, 2007, Şubat Sayı:79

BMF (Austrian Federal Ministry of Finance). (2013). *Annual Report 2013 of the Austrian Tax and Customs Administration*, Vienna, [https://english.bmf.gv.at/services/BMF-BRAnnual_Report_Tax_Customs_2013. pdf?4vfpu8](https://english.bmf.gv.at/services/BMF-BRAnnual_Report_Tax_Customs_2013.pdf?4vfpu8), (17.11.2015).

Buyrukoğlu, S. , Erasa, İ. (2012). *Vergi Bilincinin Oluşmasında Mükellef Haklarının Yeri ve Önemi*, *Vergi Dünyası*, sayı: 375. Kasım

Candan, T. (2006). Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara

CATA (Vergi Yöneticileri Topluluğu Derneği). (2007). *Uygulama Bilgisayarlaşma ve Vergi İdaresi Bilgi Teknolojileri* .

Ceylan, M. A. , Tunalı, A. (2011). “Bilişim Sistemleri Denetimi ve Gelir İdaresi Başkanlığı’nın Bilişim Sistemleri Alanında Yaptığı Çalışmalar”, *Dış Denetim Dergisi*, Temmuz-Ağustos-Eylül, 123-136.

Çavuşoğlu, M. A. (2007). “Vergi İncelemesineSevkiŞlemi Vergi İncelemesine Başlama Olarak Değerlendirilebilir mi?”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, S. 38, s.115-123.

Çetin, G. (2010). “Bilişim Teknolojilerindeki Gelişmelerin Vergilemede Kayıt Düzeni ve Denetim Uygulamalarına Etkisi”, *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, C. 2, S. 1, 79-86.

Çetin, G. (2010). "Mükellef Hakları Ve Vergiye Gönüllü Uyum", Doktora Tezi, Celal Bayar Ü. Sosyal Bilimler Ens. Maliye Anabilim Dalı, Manisa,

Çetin, G. , Gökbunar, R. (2010). " Mükellef Haklarına Vergi İdaresi Çalışanlarının Bakışı" T.C. Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. Yönetim ve Ekonomi cilt :17 sayı:1

Demirci, A. (2012). " Transfer Fiyatlandırması Açısından İncelemeye Tabi Tutulma(ma)sı Gereken İşlem ve Mükellefler", *Vergi Dünyası*, s:374, Ekim.

Dilber, E. , Belge, G. (2012). " Vergi İnceleme Esnasında Mükellef Hakları ve Analizi II" *Vergi Dünyası*, sayı:367 Mart

Doğan, U. (2012). "Kdv İadesi Risk Analiz Sistemi" Vergi Sorunları Dergisi, s:288, Eylül 2012,

Doğan, U. (a), (2015). "Vergi Teknolojileri", Vergi Sorunları Dergisi, s:322, Temmuz

Doğan, U. (b), (2016). "Robotik Denetim", Vergi Sorunları Dergisi, s:329, Şubat.

Doğan, U. (2011). "Data Warehouseand Data-Mining Tools for Risk Management: The Case of Turkey", *Risk-BasedTaxAudits: Approachesand Country Experiences*, Ed. Munawer Sultan Khwaja, RajulAwasthi, Jan Loeprick, The World Bank Publishing, Washington DC, 71-76.

Doğrusöz, A. B. , "Defterlerin İbraz Edilmemesinin Sorumluluğu", (Referans,18.06.2009).

Doğrusöz, A. B. , "Hukuka Aykırı Delille Vergi", (Referans, 28.04.2008), (Hukuka AykırıDelil).

Dökmen, G. , Tuğay, G. , "Vergi Uyumunun Sağlanması Duyarlı Regülasyon Sistemi: Avusturalya Örneği", *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*,Özel Sayı, C.8, Y.8, 43-65.

DTCA (Dutch Tax and Customs Administration). (2008). "Dutch Tax and Customs Administration Business Plan 2008–2012." DTCA, Amsterdam.

http://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/business_plan_2008_%202012_bjv0031z81fdeng.pdf. Dutch Tax Office. 2008. Annual Report 2008. Amsterdam: Dutch Tax Office.

Ekinci, H. , Sağlam, M. (2015). "66 Soruda Bireysel Başvuru" Anayasa Mahkemesi Yayınları, (Kalkan Matbaa) ANKARA

Erol, A. (2012). "Mükellef Hakkı Olarak Mücbir Sebepler ve Sonuçlar", TBB Dergisi, Sayı: 103

Eroğlu, N. (1989). Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, (Sevinç Matbaası) Ankara,

European, C. (EC). (2006). Risk Management Guide For Tax Administrations, Fiscalis Risk Analysis Project Group, http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_cooperation/gen_overview/risk_management_guide_for_tax_administrations_en.pdf, (17.10.2015).

Freedman, J. (2010). "Tax Risk Management and Corporate Taxpayers – International Tax Administration Developments", Tax Risk Management From Risk to Opportunity, Ed. Anuschka Bakker, Sander Kloosterhof, IBFD, Netherlands, 111-133.

Freedman, J. , Geoffrey, L. , John, V. (2009). "Corporate Tax Risk and Tax Avoidance: New Approaches", *British Tax Review*, (1), 74-116.

Fritz, J. (2010). "The Use of Information for the Purpose of Selecting Taxpayers at Risk: State of the Art of the Case Selection Procedure in Austria", *Tax Tribune*, 26.

Gencheva, V. (2011). "Directions in development" Finance, The World Bank.

Gerçek, A. (2006). Vergilendirmede Mükellef Hakları ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi

Gerçek, A. , Demirbaş, T. , Yüce, M. , Giray, F. , Oğuzlar, A. (2013). *Türk Gelir İdaresinde E-Devlet Uygulamalarının Mükellefler Tarafından Benimsenmesini Etkileyen Faktörlerin İncelenmesi*, Bilgesam Yayınları, İstanbul.

Gerçek, A. , Gerger, G. Ç. , Taşkın, Ç. , Bakar, F. , Güzel, S. (2015). *Mükellef Hakları 1. Baskı* (Seçkin Yay.)

GİB. (2007). Faaliyet Raporu 2007, http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/yayinlar/2007_Faaliyet_Raporu.pdf, (14.01.2016).

GİB. (2008). Faaliyet Raporu 2008, http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/yayinlar/2008_Faaliyet_Raporu.pdf, (14.01.2016).

GİB. (2009). Faaliyet Raporu 2009, <http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2009/faaliyetraporu2009.pdf>, (15.01.2016).

GİB. (2010). Faaliyet Raporu 2010, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2010/2010_faaliyet_raporu.pdf, (15.01.2016).

GİB. (2011). Faaliyet Raporu 2011, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2011/Faaliyet_raporu_2011.pdf, (15.01.2016).

GİB. (2012). Faaliyet Raporu 2012, <http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2012/faaliyetraporu2012.pdf>

GİB. (2013). Faaliyet Raporu 2013, http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2013/2013_Faaliyet_Raporu.pdf (14.01.2016)

GİB. (2014). Faaliyet Raporu 2014, http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2014/2014_Faaliyet_Raporu.pdf

GİB. (2015). Faaliyet Raporu 2015, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2015/2015_Faaliyet_Raporu.pdf, (15.01.2016).

GİB. (2016). Faaliyet Raporu 2016, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2016/2016_Faaliyet_Raporu.pdf, (04.05.2017).

GİB. (2008). "Vergi Hatalarında Düzeltme İşlemleri İle Pişmanlık ve Islah Hükümlerinin Uygulanması", Haziran

Gökbel, D. (2000). Mükellef Hakları, Maliye Anabilim Dalı/ EŞKİŞEHİR, EŞKİŞEHİR A.Ü. Sosyal Bilimler END.

Görkem, N. A. (2013). Türk Vergi Yargı Sisteminde Delil, Ankara Barosu Dergisi, 1

Gözübüyük, Ş. (2013). Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları, (Turan Kitapevi), Ankara,

Güldalı, M. A. (2015). Vergi Denetim Kurulu Risk Analiz Modeli, (28/04/2016)

Hainey, M. (2011). “BuildingandIntegrating Databases for Risk Profiles in the United Kingdom”, *Risk-BasedTaxAudits: Approachesand Country Experiences*, Ed. Munawer Sultan Khwaja, RajulAwasthi, Jan Loeprick, The World Bank Publishing, Washington DC, 65-70.

Henehan, P. J. , Walsh, A. (2008). *Global Tax Risk Management*, Bloomsbury Professional, UK.

HMRC. (2015). Annual Report andAccount 2014 - 15, https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/449343/HMRC_Annual_Report_and_Accounts_2014-15__Web_accessible_version_.pdf, (26.04.2016).

Hornstra, J. (2011). "Directions in development" Finanse, The World Bank.

Irmak, R. , Hanedam, T. (2007). “Vergi İncelemesi Sonucunda Tarh Edilen Vergiler Üzerinden Hesaplanan Gecikme Faizi Mükellefin Kabusu Oldu”, (e-yaklaşım,Yıl:S.172,Nisan).

Karaca, Ç. , Demirgil, B. (2014). " Vergilemede Mükellef Hakları ve Vergi İncelem Elemanlarının Mali Sorumlulukları" C.Ü.İ.İ.B. Dergisi. cilt: 15 sayı: (365-359)

Kaneti, S. (1986-1987). Vergi Hukuku, İstanbul, (Vergi Hukuku).

Kaneti, S. (1992). “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi”, Vergi Dünyası,S.131,Temmuz,s.39-54, EkonomikYaklaşım.

Kaplan, R. (2012). "Takas Müessesesi ve Vergi Hukukundaki Yeri" , Vergi Dünyası, s:368, Nisan,s:194.

Karaboyacı, A. , Ergüden. Ö. (2016). "KDVİ ve KDV İadesi Risk Analizi (KDVİRA) Uygulaması" E yaklaşım, s:285, Eylül,

Karakoç, Y. (2004). “Hukukî Nedenlerden Kaynaklanan Vergi Kayıp ve Kaçakları”, (19. Türkiye Maliye Sempozyumu-Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi, Yolları, Mayıs, s. 90-114), (HukukîNedenler).

Karakoç, Y. (1995). “Vergi Yargılaması Hukukunda Defterlerin Delil Olması”, Vergi Dünyası, S. 169, Eylül, s.102-115).

Karakoç, Y. (2007). Genel Vergi Hukuku, 4. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara , Genel Vergi.

Karakoç, Y. (1997). Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, 2. Basım, (DEÜHF Döner Sermaye İşletmesi YayınNo:77),İzmir

Karakoç, Y. (2007). Vergi Sorunlarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları- Vergi Yargılaması Hukuku, (Yetkin Yayınları), Ankara, (Vergi Yargılaması).

Karyağdı, N. , Aysoy, A. M. (2013). " Uzlaşma Müessesesinin Vergi ve Sosyal Güvenlik Sisteminde Mukayesesi", Vergi Dünyası, s: 380 Nisan,

Karyağdı, N. (2006). *Amerika Birleşik Devletlerinde Gelir İdaresi'nde Vergi İncelemesi*, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayını, Ankara.

Khawaja, M. S. (2011). “Overview”, Risk-BasedTaxAudits: Approachesand Country Experiences, Ed. Munawer Sultan Khawaja, RajulAwasthi, Jan Loeprick, The World Bank Publishing, Washington DC, 1-10.

Kılıçdaroğlu, K. (1981). 'Yaygın Vergi Denetimi ve Karşılaşılan Sorunlar'
Vergi Dünyası Dergisi, s:1,

Kızılot, Ş. (2008). "İncelemeye ve Vergi Mahkemesine İbraz Edilmeyen
Belgenin Danıştay Aşamasında İbrazında KDV İndirimi", Yaklaşım,
S.188, Ağustos, s.21-24

Kızılot, Ş. (2000). "Vergi İnceleme Sonuçları ve Değerlendirilmesi", Yaklaşım
Dergisi, S:91, Temmuz, s:6, Ankara.

Kızılot, Ş. , Kızılot, Z. (2008). Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, 14.
Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.

Koşar, N. (2007). "Avrupa Birliği'nde Mükellef Hakları ve
Türkiye'de Mükellef Durumu", Y. Lisans Tezi, Dokuz Eylül Ü.
Sosyal Bilimler Ens. Maliye Anabilim Dalı Maliye Programı,
İzmir,

Kuru, B. , Arslan, R. , Yılmaz, E. (2006). 20. Baskı, Yetkin
Yayınları, Ankara.

Loeprick, J. , Michael, E. (2011). "Simplified Risk ScoringforSMEs", *Risk-
BasedTaxAudits: Approachesand Country Experiences*, Ed. Munawer
Sultan Khwaja, RajulAwasthi, Jan Loeprick, The World Bank
Publishing, Washington DC, 45-54.

Matthews, D. (2006). A History Of Auditing, Routledge Taylor ve Francis
Group New York,

Merter, M. E. (2016). Ülkemizde E- Beyanname Uygulamasının Vergi
Denetiminin Etkinliği Üzerindeki Etkisi, CBÜ Sosyal Bilimler
Dergisi,Cilt:14,sayı: 2, Haziran,

Nas, A. (2010). "Vergi Borcunu Ortadan Kaldıran veya Azaltan Bir Neden Olarak Terkin Kurumu" , Yaklaşım, 17 Aralık,

OECD. (2004a). "Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance", <http://www.oecd.org/site/ctpfta/37212610.pdf>, (15.12.2015).

OECD. (2004b). "Compliance Risk Management: Audit Case Selection Systems", 2004, <http://www.oecd.org/tax/administration/33818568.pdf>, (15.12.2015).

OECD. (2008). "Monitoring Taxpayers' Compliance: A Practical Guide Based on Revenue Body Experience", <http://www.oecd.org/tax/administration/40947920.pdf>, (15.12.2015).

OECD. (2013). "Co-operative Compliance: A Framework: From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance", <http://dx.doi.org/10.1787/9789264200852-en>, (18.01.2015).

OECD. (2015). "Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies", <http://www.oecd.org/ctp/administration/tax-administration-23077727.htm>, (15.12.2015).

Öktem, R. (2004). Ticari Bilgi ve Belgeler, 1. Baskı, İstanbul, Türkmen Kitabevi,

Öncel, M. , Kumrulu, A. , Çağan, N. (1992). Vergi Hukuku, A.Ü. Hukuk Fakültesi Yayını, no:494, Ankara

Öncel, M. (1978). "Türk Vergi Hukukunda Takas", A.Ü. Hukuk Fakültesi Dergisi, C.35, s:1-4, s:9.

Öncel, M. , Kumrulu, A. , Çağan, N. (2008). Vergi Hukuku, 15. Bası, Ankara

Özbalcı, Y. (2008). Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, (Oluş Yayıncılık), Mayıs

Özyer, M. A. (2001). Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Şubat, s. 139.

Pekcanitez, H. , Atalay, O. , Özkes, M. (2005). Medenî Usûl Hukuku, 4.Bası, Yetkin Yayınları, Ankara

Petrascu, D. (2010). Studies in Business and Economics, Vol. 5. Issue 3.

Risk Based Tax Audits (2011). Approaches and Country Experiences. The World Bank Publishing, Washington DC,

Rittenberg, L. E. , Johnstone, K. , Gramling, A. (2012). Auditing A Business Risk Approach, 8th Edition,

Saban, N. (2006). Vergi Hukuku, Beta Yayınları, 4.Bası, İstanbul, Genel Vergi.

Sağlam, E. (2002). "İhtirazi Kayıtlı Beyana İlişkin İhtilaflarda Yargıda Geçen Sürelere Geçikme Faizi ve Geçikme Zammı Uygulaması", Vergi Dünyası, s: 253, Eylül,

Seviğ, V. (1985). "Vergi İncelemesi", İktisat ve Maliye, C.XXXII, S. 3, Haziran, s.91-99

Seviğ, V. (2007). "Defter ve Belgelerin İnceleme Elemanına İbraz Edilmesi Zorunludur", (Referans, 15.06.2007), (İbraz).

- Seviğ, V. (2010). “Hukuki Açıdan Defter ve Belgeler”, (Referans, 21.05.2010).
- Seviğ, V. (2010). “Vergi İncelemesinde Uyulacak Esaslar”, (Referans, 03.08.2010), (Vergiİncelemesi).
- Şeker, H. N. (1994). Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi,(Beta Yayınları), İstanbul
- Şeker, S. (1993). “Vergi İncelemesi Üzerine Genel Bir Değerlendirme”, Yaklaşım, Mayıs,S.5,s. 36-53,(Vergiİncelemesi).
- Şenyüz D. , Yüce, M. , Gerçek, A. (2012). Vergi Hukuku 3. baskı, Ekin kitabevi
- Tekin, F. , Çelikkaya, A. (2016). Vergi Denetimi, 7. baskı , Seçkin Yay.
- Telli, A. (2015). "Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadeleye Yönelik Türkiye'de ve Uluslararası Alanda Alınan Önlemlerin Değerlendirilmesi", E yaklaşım, s: 266, Şubat,
- Tepe, B. (2014). "Mükellef Hakları ve Dünya Uygulamaları" Vergi Raporu, sayı:181 Ekim(9-26)
- Torrey, A. (2008). “TheDiscriminant Analysis Usedbythe IRS to Predict Profitable Individual Tax Return Audits”, http://digitalcommons.bryant.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1000&context=honors_mathematics, (10.01.2016).

US Government Accountability Office (GAO). (2015). IRS Return Selection: Certain Internal Controls of Audit the Small Business and Self-Employed Division Should Be Strengthened, <http://www.gao.gov/assets/680/674228.pdf>, (22.04.2016).

Ürel, G. (2001). "Pişmanlık ve Islah" Yaklaşım Dergisi, s:98, Şubat

Üzeltürk, H. (2004). "Vergi Mükelleflerinin Hakları Kaf Dağının Ardındaki Hayal", Güncel Hukuk Dergisi, S. 5, Mayıs, s. 34-35, Mükellef Hakları.

VDK. (2010). Faaliyet Raporu 2010
http://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2f1%2fDocuments%2fDosya%2fFaaliyet_Raporu_2010.pdf

VDK. (2012). Faaliyet Raporu 2012,
http://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2f1%2fDocuments%2fDosya%2fvergi%20denetim%20kurulu_2012.pdf

VDK. (2013). Faaliyet Raporu 2013
http://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2f1%2fDocuments%2fDosya%2fFaaliyet_Raporu_2013.pdf

VDK. (2016). Vergi İncelemelerinde Mükellef Hak ve Yükümlülükleri,
<http://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2f1%2fDocuments%2fDosya%2fVergi%20%C4%B0ncelemelerinde%20M%C3%BCkellef%20Hak%20ve%20Y%C3%BCk%3%BCml%C3%BCl%C3%BCkleri%20Bro%C5%9F%C3%BCr%C3%BC.pdf>

Yaltı, B. (2010). "Kod Listeleri'nden KDV İadesi Risk Analizi' ne Geçiş : KDV İndirim Hakkının Sınırlandırılmasına İlişkin Değerlendirmeler," Vergi Sorunları Dergisi, s: 258, Mart

- Yereli, A., Burçin, A. , Yılmaz, A. (2011). Vergi Adaletine Ulaşma Yöntemleri Çerçevesinde Fayda İlkesinin Teorik Açından Değerlendirilmesi, Maliye Dergisi, sayı:161 Temmuz-Aralık
- York, S. (2011). "Directions in development" Finanse, The World Bank.
- Yücel, M. (2016). " Vergi İnceleme Usul ve Süreçlerinde Mükellef Lehine Yapılan Son Değişiklikler," E yaklaşım, s:288, Aralık,
- Whait, R. (2012). “Developing Risk Management Strategies in Tax Administration: The Evolution of The Australian Tax Office’s Compliance Model”, *eJournal of TaxResearch*, 10(2), 436-464.
- Wittberg, L. (2011). "Directions in development" Finanse, 2011, The World Bank.
- Wunder, H. F. (2009). “Tax Risk Management and the Multinational Enterprise”, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 18, 14-28.

İnternet Kaynakları

- Aksoy, <http://akademidenetim.com/risk-analizi-yoluyla-vergi-inceleme-kriterleri> (04/06/2016)
- Aygöl, <http://www.alomaliye.com/2011/06/06/ba-bs-bildirim-formlari-nduzenlenmesinde-tereddut-edilen-konular/>(13/07/2017)
- Açıklık, http://www.mizandenetim.com/mizandenetim.php?sayfa_id=160&kategori_id=160&id=103&lng=1(02/02/2016)
- Ceyhan Murat, Vergi İncelemesi Hakkında Bilinmesi Gerekenler, http://www.alomaliye.com/murat_ceyhan_vergi_incelemesi.htm,(04/11/2016)
- Eker, <http://danismend.com/kategori/altkategori/finansal-analiz-ve-risk-yonetimi>(04/05/2016)
- Ferhan, <http://www.baskent.edu.tr/~ferhan/MaliTablolar/Mali%20Analiz%20Teknikleri.pdf>(04/02/2016)
- Gökmen, <http://hud.org.tr/icerik/necdet-gokmen-68.-yil>(04/02/2016)
- Karakuş Ali, <http://www.sakaryasmmmo.org.tr/Yazi/EGITIM-SEMINERI-2651>(04/02/2016)
- Pamukçu Nevzat, [http://archive.ismmmo.org.tr/docs/seminer Notlar](http://archive.ismmmo.org.tr/docs/seminer%20Notlar)/(13/07/2017)
- Şimşek, <http://www.bloomberght.com>(02/02/2016)
- Uğut Atilla Ahmet, http://www.gaziantepsmmmo.org.tr/uploads/392/RISK-ANALIZI-SUNUM_1.pdf(12/05/2016)
- Turgut özal üni.hukuk fak.ana.yasa tasarısı(12/05/2016)
- <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2008/02/20080206-14.htm>(02/07/2016)
- <http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/20508.pdf> (02/07/2016)
- www.riskanalizinedir.net(02/09/2016)
- <http://ggm.gtb.gov.tr/>(02/02/2016)
- <http://www.gib.gov.tr/>(04/07/2016)
- <http://yalovasmmmo.org>(02/09/2016)
- <http://muhasabedr.com> (02/05/2016)
- <http://www.ctsdenetim.com.tr/>(02/05/2016)
- <http://frekansdenetim.com.tr/>(13/07/2016)
- <http://www.vergialgi.net/>(13/07/2016)
- <http://www.vergidunyasi.com.tr/>(10/09/2016)
- <http://www.adanasmmmo.org>(11/10/2016)
- <http://www.vdk.gov.tr/>(13/07/2017)
- <http://dergiler.sgb.gov.tr/>(13/07/2017)
- <https://www.ivdb.gov.tr/>(19/05/2016)

- <http://www.mevzuat.gov.tr>(14/07/2016)
- www.tdk.gov.tr (14/07/2017)
- <http://www2.tbmm.gov.tr/d23/1/1-0886.pdf>(13/11/2016)
- <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/tr/Documents/mergers-acquisitions/annual-turkish-ma-review-.2014>.(14/07/2017)
- Akmaz Kemal, " Cezalarda İndirim Müessesesi" frekansdenetim.com.tr sayfa:8 (31/05/2016)
- <http://www.irs.gov> (14/07/2017)
- <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/YAYINLAR/kitaplar/e-uygulamalar.pdf> (15/07/2017)

