

BİR VERGİ İNCELEMESİ YÖNTEMİ: RANDIMAN ANALİZİ VE VERGİ GAYRETİNE MUHTEMEL KATKILARININ TARTIŞILMASI

Prof. Dr. Ersan ÖZ
Mehmet YOLCU

Özet

Kamu gelirleri içerisinde en önemli yeri vergi gelirleri almaktadır. Vergi gelirlerinin doğru ve sağlıklı bir şekilde toplanabilmesi amacıyla vergi incelemesine ihtiyaç duyulmaktadır. Vergi incelemesinin temel amacı, caydırıcılık fonksiyonu ile mükelleflerin doğru beyanda bulunmasını sağlayarak, vergi kayıp ve kaçığını azaltmaktır. Vergi incelemesi sonucunda vergi mevzuatına aykırı işlemlerin, delilleri ile birlikte ortaya konması gerekmektedir. Ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun kontrol edilmesi amacıyla yapılan vergi incelemelerinde kural olarak delil serbestisi ilkesi geçerlidir. Vergi incelemelerinde kullanılan delil toplama yöntemlerinden biri de randıman incelemesidir. Vergi incelemesi delil toplama yöntemi değildir. Elde edilen delillerden yararlanarak vergi matrahını ortaya çıkartan özel bir tekniktir. Teknolojik gelişmelerin çok hız kazandığı ve üretim yöntemlerinin çeşitlendiği günümüzde vergi incelemesine tabi tutulan işletmelerin, inceleme aşamasında randıman analizlerinin yapılması önem arz etmektedir.

İşletmeler verimliliklerini olduğundan az göstererek veya girdi maliyetlerini olduğundan daha yüksek göstererek vergi matrahını azaltma yoluna gidebilmektedirler. Bu durumun önüne geçmek ise ancak vergi incelemesi sırasında işletmenin randıman analizinin yapılarak üretim faaliyetinin her yönü ile gerçek durumunun ortaya çıkartılması ile mümkündür. İnceleme sırasında randıman analizine tabi tutulacak işletmelerle ilgili olarak, işletmenin faaliyet gösterdiği sektörün ve üretim süreçlerinin, stok ve fire bilgilerinin ayrıntılı olarak bilinmesine ihtiyaç duyulması nedeniyle, randıman incelemeleri diğer inceleme yöntemlerine göre daha büyük zorluk içermektedir. Ayrıca kapasitesi ve cirosu yüksek işletmelerde verimlilik ve fire oranlarındaki çok küçük oran farklılıkları bile büyük matrah farkları ortaya çıkarabilmektedir.

Dolayısıyla vergi incelemesinde kullanılan randıman analizi yönteminin teknik ve hukuki boyutlarının daha belirgin olarak ortaya konulması ve bu yöntemden daha etkin faydalanılması gerekmektedir. Bu çalışmada vergi incelemelerinde kullanılan randıman analizi yöntemine dikkat çekilmeye, randıman analizi yönteminin vergi gayretine muhtemel katkıları ortaya konulmaya çalışılacaktır.

Anahtar Kelimeler: Vergi İncelemesi, Randıman Analizi, Vergi Gayreti

A TAX REVIEW TECHNIQUE: POSSIBLE CONTRIBUTION TO YIELD ANALYSIS AND DISCUSSION OF TAX EFFORT

Abstract

Tax Revenues have a most important place in public revenues. for a healthy and accurate tax revenue collecting, tax inspection is required. The main objective of the tax inspection is not only the deterrence function, but also ensuring the proper declaration of the taxpayers and avoiding the reduction of tax avoidance and evasion. In the conclusion of tax examination process, it is required to put forward the transactions which is violation of tax legislation is determined with the evidence. Besides principle of freedom of evidence in tax audits is valid in tax law. One of the powerful tool utilized in the tax inspection process is yield analysis.

Combination with the acceleration of technological development and diversification of production methods in today's world, the yield analysis at the tax examination stage is getting important. It is possible that the tax payers can declare the inaccurate productive rate or extra input costs to reduce the tax base. Common idea to avoid this situation is only utilizing the yield analysis in tax inspection process that comprehend every aspect of the production activities and to compare the real situation possible. In terms of applicability of analysis methods, usage of yield analysis is difficult due to requiring the knowledge of information both about production processes of the industry in which the entity's operations and firms stock and wastage data. Also in large capacity firms, small differences in the efficiency or waste rate can cause large gaps over the firms tax base.

Therefore, the efficiency of the method of analysis with technical and legal aspects and to utilize this method in tax inspections should be exploited. In this study, the essential point of the yield analysis in tax inspection and its potential contribution to the tax effort is examined.

KeyWords: TaxReview, Yield Analysis, TaxEffort

JEL ClassificationCodes: H20.

GİRİŞ

Beyan esasına dayanan vergi sistemlerinde, mükelleflerin beyanlarının doğruluğunun kontrol edilmesi ve denetlenmesine ihtiyaç duyulmaktadır. Türk vergi sistemi de esas itibarıyla beyan esasına dayanmaktadır. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 134. maddesinde, vergi incelemesinden maksadın, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğu belirtilmiştir. Bu nedenle vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, yaptıkları incelemelerde, ödenmesi gereken verginin doğruluğunu tespit etmek için değişik inceleme tekniklerinden ve delillerden faydalanmaktadırlar. Bu inceleme tekniklerinden birisi de randıman analizidir.

Teknoloji de yaşanan gelişmeler sonucunda, üretilen ürün çeşitleri ve üretim teknikleri çeşitlilik kazanmıştır. Daha önceleri ilkel yöntemlerle, çok sınırlı ürün çeşidi, hemen hemen birbirinin aynı şekilde üretilirken, günümüzde benzer ürünler bile çok değişik teknik ve yöntemler kullanılarak üretilmeye başlanmıştır.

Bu durum aynı sektördeki işletmelerin verimlilik ve karlılıklarını farklılaştırmıştır. Üretim ve hizmet işletmelerinin vergi beyanlarının doğruluğunun tespiti amacıyla yapılan vergi incelemelerinde, vergi matrahlarının tam olarak kavranabilmesi için randıman analizine ihtiyaç duyulmaktadır. Aksi takdirde işletmenin inceleme dönemi içinde yaptığı üretim ve satış miktarının, maliyet ve gider tutarlarının tam olarak tespiti mümkün olmayacaktır.

Üretim işletmelerinde, imalata giren hammaddeden, yardımcı maddelerden ve üretimde kullanılan enerji ve işçilik vb. maliyetlerinden hareketle yapılan hesaplamalara göre, üretilmesi gereken mamul ve diğer çıktıların hesaplanması randıman (verim) olarak adlandırılmaktadır. Randıman analizinde esas olarak hammaddeden hareketle hesaplamalar yapılmakla birlikte, üretim sürecinin özelliğine göre yardımcı maddelerden ve üretimde kullanılan enerji ve diğer girdi miktarlarından hareketle hesaplamalar yapılabilmektedir.

Bu çalışmada, bir vergi incelemesi tekniği olarak randıman analizinin vergi gayretine muhtemel katkıları ortaya konulmaya çalışılacaktır.

1. VERGİ İNCELEMESİNİN VERGİ DENETİMİ İÇİNDEKİ YERİ

1.1. VERGİ DENETİMİ KAVRAMI

Devlet eğitim, sağlık, güvenlik gibi fonksiyonlarını yerine getirebilmek için gelire ihtiyaç duymaktadır. Devlet, ihtiyaç duyduğu gelirleri vergi gelirleri, emisyon, borçlanma, özelleştirme, kamu işletmelerinin karları gibi çeşitli kaynaklardan sağlamaktadır. Bu kaynaklar içinde en az maliyetli ve sürdürülebilir olanı vergi gelirleridir. Vergi gelirlerinin kanunlar ve belirlenen hedefler çerçevesinde toplanabilmesi ise mükelleflerin vergi beyanlarının doğruluğunun denetlenmesine ihtiyaç göstermektedir. Günümüzde çağdaş vergi sistemlerinin büyük çoğunluğu beyan esasına dayanmaktadır. Beyan esasında, mükellefler tarafından vergi beyanları yapılmaktadır. Mükelleflerin beyanlarını vergi kanunlarına uygun ve doğru bir şekilde yapmaları için mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu, vergi bilincinin artırılması gibi çeşitli çalışmalar yapılmaktadır. Ancak genellikle bu çalışmalar yetersiz kalmakta ve vergi

beyanlarının gerçeğe en yakın şekilde yapılmasının sağlanması ancak vergi denetimi ile mümkün olmaktadır. Şunu da ifade etmek gerekir ki, son yıllarda yapılan çalışmalarda vergi uyum çalışmaları ile vergi denetim sonuçları arasında pozitif paralellikler tespit edilmeye başlanmıştır (Ebimobowei, Peter, 2013: 107 ; Dubin, Wilde, 1988: 61).

Vergi denetimi; vergi yasaları ile vergiye tabi tutulan mükellef ve işlemlerin tam olarak kavranabilmesine ve vergi idaresi ile mükelleflerin mevcut vergi sisteminde yer alan ilke ve kurallara uygun davranıp davranmadıklarını belirlemeye yönelik olan ve vergi idaresi tarafından yapılan işlemlerin tümü olarak tanımlanabilir (Hesap Uzmanları Derneği, 2004; 131).

Vergi denetimi ile mükelleflerin beyanlarını vergi kanunlarına uygun şekilde vermeleri sağlanmaya çalışılmaktadır. Ayrıca vergi idaresinin vergileme ile ilgili yaptığı işlemlerde denetime tabi tutularak (teftiş, soruşturma vb.) vergi idaresinin işlemlerinin de kanunlara uygun şekilde yapılması hedeflenmektedir.

Uygulama açısından vergi denetim türleri, beyanname kontrolü, yoklama, yaygın ve yoğun vergi denetimi, vergi incelemesi, arama ve vergi denetim türünden ziyade vergi idaresinin kendi alt idari birimlerini teftişi olarak sınıflandırılabilir.

1.1.1. Vergi Denetiminin Amacı

Vergi denetiminin en önde gelen amacı vergi kayıp ve kaçacağını önleyerek vergi gelirlerinin eksiksiz olarak toplanmasını sağlamaktır. Ayrıca vergi denetimi yoluyla mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu teşvik edilmekte, vergi bilincinin oluşması ve artırılması sağlanmaya çalışılmaktadır. Çünkü denetim esnasında mükelleflere, yaptıkları hatalarla ilgili yasal, teorik ve uygulamalı bilgiler de verilmekte ve aynı zamanda gönüllü uyum da gerçekleştirilmeye çalışılmaktadır.

Vergi Denetiminin amaçları ekonomik, sosyal ve mali amaçlar olarak üç başlıkta incelenebilir.

Devlet, vergi kanunları ile sadece kamu harcamalarına kaynak sağlamayı amaçlamamakta, gelir dağılımının adaletli bir şekilde dağılımını sağlamayı da amaçlamaktadır. Yüksek gelir elde edenlerden daha yüksek oranda vergi alınması, düşük gelir gruplarından ise daha az vergi alınması yoluyla adil bir gelir dağılımı oluşturulmaya çalışılmaktadır. Ayrıca lüks tüketim ürünleri üzerine daha yüksek vergiler konularak, temel ihtiyaç maddelerine ise daha az vergi uygulanarak, dolaylı vergiler yoluyla da sosyal politikalar uygulanabilmektedir.

Vergi denetiminin sosyal amaçları; sosyal devlet anlayışı doğrultusunda sosyal refah, sosyal adalet ve adil gelir dağılımının sağlanması olarak sayılabilir (Tecim, 2008: 57).

Devletin maliye politikaları ile belirlemiş olduğu hedefler doğrultusunda ekonomik istikrarı sağlamak ve sürdürmek, ekonomik büyümeyi ve kalkınmayı temin etmek, tam istihdama ulaşmak vergi denetiminin mali amaçları olarak sıralanabilir.

Vergi kanunları ve ikincil hukuki düzenlemelerinden oluşan vergi mevzuatı ile hedeflenen amaçlara ulaşabilmek için yapılan düzenlemelerin tam ve eksiksiz olarak uygulanması gerekmektedir. Aksi takdirde yapılan düzenlemeler boşa çıkacak ve hedeflenen amaçlara ulaşamayacaktır. Devletin kanunlarla belirlediği şekilde vergi toplaması güçlü ve saygın olmasını sağlayacaktır (Tecim, 2008: 58). Vergi kanunlarının tüm mükellefler için adil bir biçimde uygulanması ve mevzuata uygun şekilde vergi toplanması vergi denetiminin hukuki amacının gerçekleştirilmesini sağlayacaktır.

1.2. VERGİ İNCELEMESİNİN TANIMI, AMACI VE ÖNEMİ

1.2.1. Vergi İncelemesi Kavramı

Beyan esasına dayanan vergi sistemlerinde, vergi mükelleflerinin ve sorumlularının vergisel işlemlerinin doğruluğunun kontrol edilmesi ve denetlenmesi ile ilgili yapılan işlemler vergi incelemesi olarak tanımlanabilir.

Biraz sonra bahis konusu yapılacak durumlarda, mükellefler beyan süresinden önce incelenerek, beyan etmeleri gereken matrah veya vergi miktarı belirlenebilir. Cari döneme ilişkin vergi incelemelerinin beyan süresinden önce sonuçlandırılması durumunda mükellefin veya sorumlunun beyan etmesi gereken en az matrah veya vergi tutarının belirlenmesi bu duruma örnek verilebilir.

Diğer bir örnek; Mükellefin Aralık 2013 döneminde yapmış olduğu 100.000 TL'lik satışa ilişkin fatura düzenlemediği ihbar edilmiştir. Yapılan İncelemede ihbarın doğru olduğu tespit edilmiştir. Mükellef Aralık ayı içinde incelemeye alınmış ve 15 Ocak 2014 tarihinde rapor düzenlenmiştir. Bu durumda KDV yönünden tarhiyat önerilemez, çünkü Aralık 2013 KDV beyannamesi takip eden ay olan 24 Ocak 2014 tarihine kadar verilebilir. Bu nedenle sadece beyan edilmesi gereken matrah vergi tutarı belirtilir. 4. Dönem Geçici vergi ve Gelir veya Kurumlar vergisi için de durum aynıdır. Henüz beyan süresi gelmemiştir. Bu vergiler açısından da sadece beyan edilmesi gereken en az matrah tutarı belirtilir ve bu vergiler açısından herhangi bir işlem yapılmaz. Ancak düzenlenmeyen fatura için özel usulsüzlük cezası ve usulsüzlük cezası gibi cezalar kesilir. Mükelleflerin cari dönem hesaplarının incelenmesine herhangi bir engel yoktur. Her zaman için cari döneme ilişkin inceleme yapılabilir. Sonuç değişmez. Beyan süresi gelmemiş vergiler için yapılacak işlem açıklandığı gibidir.

Vergi incelemesi sadece mükelleflerin beyan ettikleri matrah ve vergilerin doğruluğunun kontrolü için yapılmamakta, vergi iadesi taleplerinin yerine getirilmesi, bazı indirim ve istisna ve muafiyetlerden yararlanılabilmesi için de vergi incelemesi yapılması şartı aranmaktadır. Örneğin belirli tutarı aşan KDV iade talepleri ancak vergi incelemesi sonucunda yerine getirilmektedir. Söz konusu iade taleplerinin neden vergi incelemesi sonucu yapılabildiğinin cevabını ise aşağıdaki kanuni gerekçeler de bulabiliriz.

Katma Değer Vergisi Kanununun 32'nci maddesinde yer alan "Bu Kanunun 11, 13, 14 ve 15. maddeleri gereğince vergiden istisna edilmiş işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi, mükelleflerin vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanacak katma değer vergisinden indirilir. Vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen katma değer vergisi, Maliye Bakanlığınca tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade edilir." Ve Vergi Usul Kanunu'nun 120'nci maddesinin 3'üncü fıkrasında yer alan "Nakden veya mahsuben tahsil edilen ancak fazla veya yersiz olarak tahsil edildiği anlaşılan vergilerde ve kanunları gereğince mükelleflere yapılacak iade ve mahsup işlemlerinde, düzeltmeye dayanak teşkil edecek belgeler ile bu işlemlere ait usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir" hükümleri ile katma değer vergisi ve diğer vergilerin iadesine ilişkin düzenleme yapma yetkisi Maliye Bakanlığı'na verilmiştir.

Katma değer vergisi iadeleri, bu yetki maddeleri kapsamında Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan düzenlemeler çerçevesinde sonuçlandırılmakta olup Bakanlık yapmış olduğu düzenlemelerle belirlenmiş ölçülerdeki bazı vergi iadelerinin vergi incelemesi yoluyla yapılabileceğini hüküm altına almıştır.

Sonuç olarak vergi iadesi için yapılan inceleme teknik anlamda da vergi incelemesidir. Birçok düzenlemede “iadenin vergi inceleme raporu” sonucuna göre yapılacağı belirtilmektedir. Vergi İnceleme Raporu da ancak vergi incelemesi sonucunda düzenlenir. Vergi Usul Kanunundaki vergi incelemesinden amaç ödenmesi gereken vergiyi araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır ifadesi lafzi ve ruhu ile birlikte değerlendirilmelidir.

Vergi İncelemesinde Uyulacak Usul ve Esaslara İlişkin Yönetmeliğin 3’üncü maddesinde vergi incelemesi; “*İnceleme yapmaya yetkili olanlar tarafından, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amacıyla yapılan faaliyeti*” ifade eder şeklinde tanımlanmıştır.¹

1.2.2. Vergi İncelemesinin Amacı

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 134. maddesinde, vergi incelemesinden maksadın, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırması, tespit edilmesi ve sağlanması olduğu belirtilmiştir. Vergi incelemesi sonucunda mükellef tarafından beyan edilen matrahın eksik beyan edildiği veya zamanında beyan edilmediğinin tespiti halinde re’sen veya ikmalen tarhiyat yapılarak bu eksiklik tamamlanır. Bunun yanında; vergi bilincinin yerleştirilmesi, hak ve yükümlülükler konusunda farkındalık oluşturulması, vergide adalet ve eşitlik ilkelerinin sağlanmaya çalışılması, incelemelerin etkinliğinin artırılması ve mükelleflerin inceleme sonrası gönüllü uyumunu sağlamaya yönelik olumlu etkilerin yaratılması da vergi incelemesinin diğer amaçlarındandır (Vergi Denetim Kurulu 2012 Faaliyet Raporu; 22).

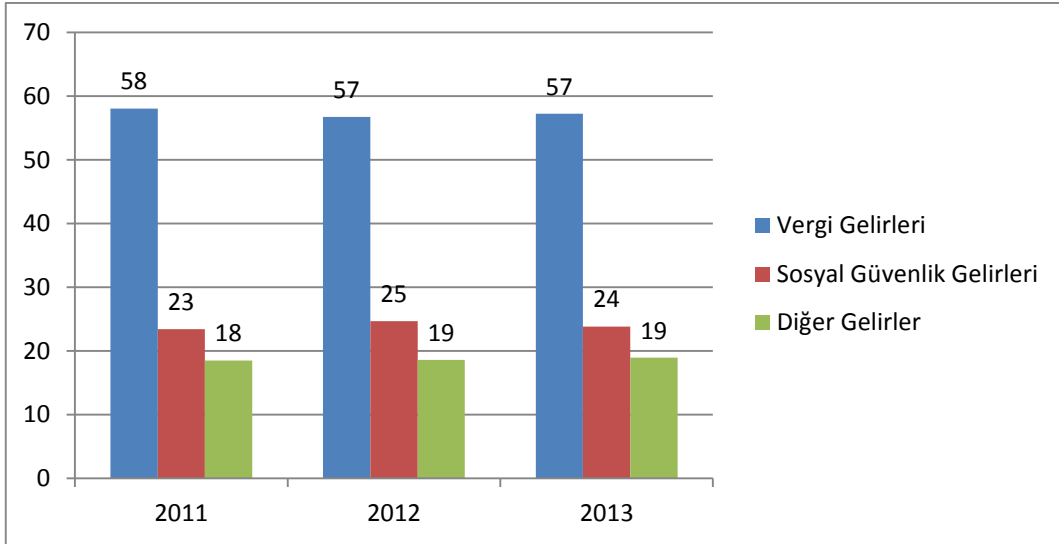
Beyana dayanan vergi sistemlerinde incelemelerin nihai amacı mükelleflerin vergi yükümlülüklerini yerine getirmelerinin, diğer bir deyişle mükelleflerin vergiye uyumunun sağlanmasıdır. Çünkü hiçbir zaman resmi olarak Vergi incelemesinin amacı devlete ek gelir sağlamak değildir. Mükelleflerin vergi kanunlarına uyumunu sağlamak, inceleme yoluyla bu uyuma zorlamaktır. Bu nedenle vergi incelemeleri sonucunda tespit edilen rakamlardan ziyade asıl etki caydırıcılık ve vergi mükelleflerini eğitmek yoluyla vergi kaçığını azaltmak ve mümkünse ortadan kaldırmaktır (Vural, 2007).

1.2.3. Vergi İncelemesinin Önemi

Devletin faaliyetlerini devam ettirebilmesi, ekonomik, politik ve sosyal amaçlarını gerçekleştirebilmesi için vergi gelirleri hayati öneme sahiptir.

Türkiye’de de vergi gelirleri, genel yönetim bütçe gelirlerinin önemli bir bölümünü oluşturmaktadır. Vergi gelirlerinin genel yönetim bütçe gelirleri içerisindeki payı Grafik 1’de gösterilmiştir. Grafik 1’den görüldüğü gibi genel yönetim bütçe gelirleri içerisinde vergi gelirlerinin oranı % 57-58 gibi önemli bir orana sahiptir.

¹ 31.10.2011 tarih ve 281010 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.



Kaynak: T.C. Maliye Bakanlığı, Muhasebat Genel Müdürlüğü

Grafik 1: Genel Yönetim Bütçe Gelirlerinin Dağılımı (%)¹

Kamu gelirleri içerisinde çok önemli bir yere sahip olan vergi gelirlerinin toplanabilmesi için vergi incelemesinin caydırıcılık fonksiyonundan faydalanma zorunluluğu bulunmaktadır. Bireyler “Ekonomik İnsan (Homo Economicus)” yaklaşımı çerçevesinde, vergi ödemede direnç göstermektedirler. Bu direncin kırılabilmesi gönüllü uyum ve diğer çabalarının yanında vergi incelemesi ile kamunun denetim gücü kullanılarak mümkün olabilmektedir.

Dolayısıyla vergi gelirlerinin kanunlara uygun olarak, belirlenen hedefler doğrultusunda toplanabilmesi için vergi incelemesi önemli bir fonksiyon icra etmektedir.

1.3. Vergi İncelemesinin Uygulama Esasları, Anayasal Ve Yasal Dayanakları

1.3.1. Vergi İncelemesinin Uygulama Esasları

Vergi incelemesi, kanunla belirlenmiş olan vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından yapılabilmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 135. Maddesinde sayılan Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, İlin en büyük mal memuru ve vergi dairesi müdürleri vergi incelemesine yetkilidir. Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar da vergi inceleme yetkisine haizdir.

10/07/2011 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Maliye Teftiş Kurulu, Hesap Uzmanları Kurulu, Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı ve Vergi Denetmenleri Büro Başkanlıkları lağvedilmiş, Maliye Bakanlığı bünyesinde ve doğrudan Bakana bağlı olarak Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı kurulmuştur. Bu kararnameyle Maliye Bakanlığı'nda vergi inceleme yetkisine haiz tüm denetim elemanları tek çatı altında toplanmıştır.

Vergi incelemesinin başlangıcından, sonuçlanmasına kadar tüm aşamalarında uyulması gereken kurallar kanun ve yönetmelikler ile belirlenmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun 140'inci maddesinde incelemede uyulacak esaslar belirlenmiştir. Kanun maddesinde belirtilen esaslar aşağıdaki gibi özetlenebilir;

-İncelemenin konusunun, incelemeye tabi olana, incelemeye başlamadan evvel açık olarak izah edileceği,

¹ 2013 yılına ilişkin oranlar Ocak-Eylül 2013 bütçe gerçekleşme rakamları dikkate alınarak oluşturulmuştur.

-Vergi incelemesine başlanıldığının tutanağa bağlanması gerektiği,

-İncelenenin muvafakati olmadıkça, resmi çalışma saatleri dışında inceleme yapılamayacağı

-İnceleme tamamlandığında bu durumu belirten bir belgenin incelenene verilmesi gerektiği

-Vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenlenemeyeceği,

-İncelemeye başlanıldığı tarihten itibaren, tam inceleme yapılması halinde en fazla bir yıl, sınırlı inceleme yapılması halinde ise en fazla altı ay içinde incelemeleri bitirmeleri esas olduğu,

-Düzenlenen vergi inceleme raporlarının, rapor değerlendirme komisyonları tarafından değerlendirilmesi gerektiği.

Vergi İncelemesinde Uyulacak Usul ve Esaslara İlişkin Yönetmeliğin 5'inci maddesinde, vergi incelemesine yetkili olanların, vergi incelemelerini yürütürken uyması gereken temel ilkeler belirtilmiştir. Belirlenen temel ilkelerden bazıları aşağıdaki gibidir;

-Yükümlülüklerin yerine getirilip getirilmediğini, mükellefin hak ve hukukunu da gözetmek suretiyle denetlemek.

-Kanun hükümlerini uygularken kamu hak ve hukukunun korunmasında gerekli özeni göstermek.

-Görevin yerine getirilmesinde sürekli gelişimi, saydamlığı, tarafsızlığı, dürüstlüğü, kamu yararını gözetmeyi, hesap verilebilirliği ve öngörülebilirliği esas almak.

-Amacın, ödenmesi gereken vergi tutarını doğru olarak tespit etmek olduğunu daima göz önünde bulundurmak ve bu çerçevede inceleme sonucunda, gerekmesi halinde, mükellef lehine düzeltmelerin de yapılmasını sağlamak.

Vergi İncelemesinde Uyulacak Usul ve Esaslara İlişkin Yönetmelikte inceleme türleri, incelemenin kapsamı, incelemeye başlama, incelemenin yapılacağı yer, inceleme sonucunda düzenlenecek raporlar ve diğer hususlar ayrıntılı şekilde düzenlenmiştir. İncelemelerde mükellef haklarına ilişkin önemli değişiklikler yapılmıştır.

1.3.2. Vergi İncelemesinde İspat, Delil ve Karine Kavramları

Vergi hukukunda ispat, bir işlemin esas mahiyetinin, delillerden yararlanılarak ortaya konulmasıdır. Delil, ispat işlemiyle yararlanılan bir araçtır.

Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinde, "*Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz. İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir.*" hükmü yer almaktadır. Kanun maddesinde yer alan hükme göre, vergilendirme işlemlerinde, vergiyi doğuran olayın ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu belirtilmiştir.

Vergi incelemesinde de vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti ortaya konulmaya çalışılmaktadır. İncelemeler sırasında vergisel yönden eleştiri

konusu yapılacak olan konuların delilleri ile birlikte ortaya konularak ispat edilmesi gerekmektedir.

Vergi hukukunda, kural olarak, delil serbestisi ilkesi geçerli olup, bu ilkenin iki istisnası bulunmaktadır. İlkeye getirilen ilk sınırlama yemin deliline ilişkindir. Genel hukuk düzenlemeleri içerisinde yemin bazı durumlarda delil ve ispat aracı olarak kullanılırken, vergi hukukunda yemin deliline yer verilmemiştir. İlkenin ikinci istisnası ise vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesidir. Vergiyi doğuran olayla ilgisi doğal ve açık olmayan şahit ifadesi delil olarak kabul edilmemektedir.

Delil serbestisi ilkesinin sonucu olarak işlemlerin gerçek mahiyeti her türlü delille ispatlanabilir. Üretim ve hizmet işletmeleri hakkında yapılan vergi incelemelerinde randıman analizi uygulanarak, ortaya çıkan delil ve sonuçlar ispatlama vasıtası olarak kullanılmaktadır.

Karine, ipucu; belirti; bilinen bir olgudan bilinmeyen bir olgunun (sonucun) çıkarılması; aksi ispatlanana kadar kabul edilen olarak tanımlanmaktadır (Hukuki Net, Hukuk Sözlüğü).

Hukukta karine deyiminden, varlığı bilinen olumlu ya da olumsuz bir olaydan, diğer olumlu veya olumsuz bir olayın, bir hukuksal durumun varlığı veya yokluğu hakkında sonuç çıkarmaya ortam sağlayan bir kural anlaşılır. Karine bilinen bir olaydan, bilinmeyen bir olaya ve bir sonuca ulaşmaktır (Şeker'den aktaran Perçin, 1995)

Vergi incelemelerinde karine kavramından da yararlanılmaktadır. İnceleme sırasında bulunan ve tespit edilen hususlardan, bilinmeyen olaylara ilişkin çıkarımlar yapılmaktadır. Randıman incelemelerinde de işletmenin üretime ilişkin verilerinden yola çıkılarak yapılan hesaplamalar sonucunda, gerçek vergi matrahını ortaya koymaya yarayacak çıkarımlar yapılmaktadır.

1.3.3. Vergi İnceleme Raporları

Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından yapılan incelemeler sonucunda tespit edilen hususlar ve yapılması gereken işlemlere ilişkin olarak vergi inceleme raporları düzenlenir.

Vergi inceleme raporlarında mükellefiyete ilişkin bilgilere, vergilendirmeye ilişkin tespit edilen hususlara, bu hususların vergi mevzuatı yönünden değerlendirilmesine, tarh edilmesi gereken vergi ve kesilmesi gereken ceza var ise bunların hesaplanmasına ve ispatına ilişkin konulara yer verilir.

Düzenlenen vergi inceleme raporları, rapor değerlendirme komisyonları tarafından değerlendirildikten sonra işleme konulur. Mükellefler düzenlenen vergi inceleme raporlarında yer verilen vergi ve ceza tutarlarına karşı tarhiyat öncesi veya tarhiyat sonrası uzlaşma hakkından faydalanabilirler (VUK. 359. Md. Yer alan kaçakçılık fiilleriyle tarh edilen vergi ve cezalar hariç).

Mükellefler, vergi inceleme raporlarıyla tespit edilip kendilerine ihbarname ile tebliğ edilen vergi ve cezalara karşı yargı yoluna başvurarak dava açma yolunu da kullanabilirler.

2. Randıman Analizi

2.1. Randıman Analizi Kavramı Ve Tarihsel Süreç

2.1.1. Randıman Analizi Kavramı

Randıman kelimesi Fransızca kökenli bir kelimedir. Fransızca rendement sözcüğünün dilimizde kullanılan şekli randımandır (Fransızcasözlük.net).

Randımanın kelimesinin anlamı sözlükte “verim” olarak yer almaktadır (Türk Dil Kurumu, Büyük Türkçe Sözlük, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.534533dc526025.23787129, Erişim: 09.04.2014)

Randıman kelimesi yapılan bir işin ya da çalıştırılan bir eşyanın sonucunda elde edilen sonuç, olarak da tanımlanmaktadır.

Ayrıca fındık ve un gibi gıda maddelerinin kalite olarak derecelendirilmesinde de randıman terimi kullanılmaktadır.

Bir alet, makine veya çalışandan istenilen şekilde verim alınmadığında da randıman alınmadığından bahsedilir.

Vergi incelemesinde ise randıman, mal ve hizmet üretim işletmelerinin verimliliklerinin araştırılarak, kayıtlarda yer alan üretim miktar ve sonucu ile olması gereken miktar ve sonuçların karşılaştırılmasıdır.

Yapılan inceleme sonucunda işletmenin üretim ve hasılatının olması gerekenden daha düşük bulunması durumunda, aradaki fark kadar hasılatın gizlendiği ortaya çıkacaktır. Üretim ve hasılat miktarının olması gerekenden çok yüksek bulunması durumunda ise sahte belge düzenleme veya başkaca kanuna aykırı fiillerin varlığı tespit edilebilecektir. Bu noktada, Randıman analizi ile belgelerin sahte olduğu kesin yargısına varılabilir mi sorgulaması yapılabilir.

Randıman analizi ile belgelerin sahte olduğu şüphesi ortaya çıkar, araştırma yapılır ve sonucunda kesin yargıya varılabilir. Çünkü işletmeler nasıl ki randıman oranlarını olduğundan az göstermeye çalışıyorlar ise bazen de olduğundan fazla göstermeye çalışmaktadırlar. Örneğin: Hayali ihracat yapan bir işletme, gerçekte ihracat yapmadığı halde, KDV iadesi almak, teşvik almak vb. nedenlerle ihracat yapmış gibi fatura, gümrük çıkış beyannamesi vb. belgeler düzenlemekte ve işlemler yapmaktadır. 100.000 Adet havlu üretip yurtdışına ihraç ettiğine ilişkin fatura düzenleyen, ancak kutular içerisinde havlu yerine ekonomik değeri olmayan kırpıntıları gönderen firmanın KDV iadesine ilişkin inceleme yapıldığında gerçekte bu firmanın fiziki üretim alanı, makine parkı, çalışan sayısı, hammadde alışları vb. bilgilerden hareketle bu miktarda havlu üretmesinin mümkün olmadığı ortaya konarak, düzenlemiş olduğu belgelerin sahteliği ispatlanabilir. Hayali ihracat yapan işletmelerin birçoğu da aslında hemen hemen hiç üretimleri olmamasına rağmen üretim yapıyormuş gibi küçük bir işyeri kiralayıp, birkaç makine koymakta, vergi dairesince yapılan yoklamada normal üretim yapıyormuş intibayı vermekte, ancak daha sonra kapasitesinin çok üzerinde ihracat işlemleri yapmaktadır. Bu gibi durumlarda da randıman yoluyla düzenlenen belgelerin sahteliği ispatlanabilir. Yine teşvik ödemesi ve destekleme ödemesi yapılan bazı sektörlerde üretim veya satış miktarı olduğundan çok gösterilebilmektedir. Örneğin Tarım Bakanlığının balık üretiminde kg. başına vermiş olduğu destekleme primini almak için balık üretim ve satış miktarını olduğundan yüksek gösterilebilmektedir. Yine zirai işletmelerde pamuk, buğday, arpa, mısır vb. destekleme ödemesi yapılan ürünlerde daha fazla destekleme primi almak için üretim miktarı olduğundan

yüksek gösterilebilmektedir. Bu durumlarda da işletmenin gerçek üretim miktarı randıman incelemesi ile tespit edilebilir. Bazen bankadan kredi almak veya katılım bankalarından (eski özel finans kurumları) kredi kullanmak için aslında hiç olmayan mal başka bir mükellefe satılmış gibi fatura düzenlenebilmektedir. Bazı sektörlerde de mükellefler gerçekte aldıkları mal ve hizmetin miktar ve tutar olarak üzerinde fatura istemekte, mal ve hizmeti satan firma da gerçek miktar ve tutarın üzerinde fatura düzenleyebilmektedir. Burada şu soru akla gelebilir, gerçek satışının üzerinde mal ve hizmet faturası düzenleyen firmanın hasılat yanı tutarı yükseleceğinden, kar tutarı ve ödeyeceği vergi tutarı yükselmez mi? Böyle bir durumun ortaya çıkmaması içinde bu işletmeler yine sahte faturalarla veya muhasebe hileleri ile maliyetlerini yükseltmekte ve kar oranlarını dengeleyemeye çalışmaktadır.

Yukarıda verdiğimiz örneklerden daha da çarpıcı olanı ve uygulamada en çok karşılaşılanı ise sahte fatura düzenlemek amacıyla kurulan işletmelerde ortaya çıkmaktadır. Sahte fatura satışı yaparak komisyon geliri elde etmek isteyen bazı mükellefler, bir işyeri kiralayarak, işyerine göstermelik birkaç alet, edevat ve makine koymakta, gerçekte üretim yapılıyor havası vermektedir. Belki de çok küçük miktarda üretim de yapılmaktadır. Ancak bütün bunlar göstermelik olarak, sahte fatura düzenleme fiilini peçelemek, gerçek bir faaliyet varmış görüntüsü vermek için yapılmaktadır. Maliye ve diğer resmi kurumlar tarafından işe başlamada ve sonraki aşamalarda denetimler yapıldığında görünürde her şey kanuna uygun gibi görünmekte ancak bir süre sonra bu işletmeler çok yüksek tutarlarda faturalar düzenlemeye başlamaktadır. Kapasitelerinin çok üzerinde, gerçekte üretip satmadıkları ürünleri satmış gibi faturalar düzenlemektedirler. Bu işletmelerin bu ürünleri gerçekte üretmedikleri ve satmadıkları diğer tespitlerin yanında, randıman incelemesi ile ortaya çıkartılmaktadır. Veya randıman incelemesi diğer tespitleri destekleyici mahiyette kullanılabilir. Aksi takdirde yargı organları tam inceleme yapılmadığı, gerekli araştırma ve tespitlerin yapılmadığı, işletmenin faaliyetinin tam olarak ortaya konulmadığı, işletmenin bu ürünleri üretip satmadığının açık delillerle ortaya konulmadığı gibi gerekçelerle tarhiyatları kaldırmaktadır.

2.1.2. Randıman Analizi ve Üretim Süreçlerinin Tarihsel Seyri

James Watt'ın 1765 yılında buhar makinesini keşfetmesi ve buhar gücü ile çalışan makinelerin üretimde yaygın olarak kullanımı ile birlikte sanayi devrimi başlamıştır. Sanayi devriminden önce üretim daha çok insan ve hayvan gücüne dayanmakta ve yeknesak şekilde yapılmaktaydı. Sanayi devrimi ile birlikte hem üretilen mal ve hizmet çeşitleri hem de üretim miktarları artmıştır.

Teknolojinin her geçen gün gelişmesi yeni üretim tekniklerinin kullanılmasına neden olmuştur. Günümüzde hala geleneksel yöntemlere üretim yapan işletmeler bulunmakla birlikte, geleneksel yöntemler terk edilmekte ve ileri teknolojiye hızlı bir geçiş süreci yaşanmaktadır.

Üretilen malların ve üretim teknolojilerinin çeşitlenmesi ile birlikte üretim süreçleri de karmaşıklaşmıştır. Daha önce aynı ürün hemen hemen dünyanın her yerinde benzer şekilde üretilirken, günümüzde çok farklı üretim teknikleri ile üretilebilmektedir.

Vergi idareleri de mükelleflerin vergi matrahlarını tam olarak kavrayabilmek için bu gelişmelere yakından takip etmek zorunda kalmaktadır.

Ekonomik ve sosyal gelişmelere bağlı olarak vergi sistemleri de çok sık ve hızlı bir şekilde değişmektedir. Geçmişte uygulanmayan birçok vergi yürürlüğe konulmakta, görevini tamamlamış ve ekonomikliği kalmamış vergiler ise kaldırılmaktadır. Vergi idareleri teknolojideki bu gelişimi yakından takip etmekte ve vergi sistemlerini sürekli güncellemektedir. Adil ve etkin bir vergi sisteminin oluşturulması ve uygulanması için işletmelerin üretim

teknolojilerindeki gelişmelerin yakından takip edilmesi ve sürecin gerektirdiği değişikliklerin yapılması gerekmektedir.

Beyan esasına dayanan vergi sistemlerinde, işletmelerin beyanlarının doğruluğunun kontrolü için yapılan vergi incelemelerinde, mükelleflerin vergi matrahlarının tam olarak kavranabilmesi için, ilgili işletmenin üretim teknolojisinin ve yöntemlerinin bilinmesine ihtiyaç duyulmaktadır. Aksi takdirde incelemeden beklenen sonuçların elde edilmesi çoğu zaman mümkün olmayacaktır.

2.2. Türk Vergi Mevzuatında Randıman İncelemeleri

2.2.1. Yasal Düzenlemeler

Türk vergi mevzuatında randıman incelemesinin hukuki dayanağını Vergi Usul Kanunu'nun 3' üncü maddesi oluşturmaktadır. Kanunun 3'üncü maddesinde belirtilen delil serbestisi ilkesi gereğince, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ortaya konulabilecektir. Randıman analizi yöntemi ile de mükellefin üretim faaliyeti sonuçlarına göre olması gereken ile kayıt ve beyanlarında olan maliyet, gelir ve matrah bilgileri karşılaştırılmakta ve farklılık bulunması halinde gerekli tarhiyatlar yapılmaktadır.

Yine Vergi Usulü Kanunu'nun 3' üncü maddesinde yer alan *"İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir."* hükmü vergi incelemelerinde ve randıman analizlerinde hukuki dayanak olarak kullanılmaktadır.

Teknik icaplara göre, işletmede üretime sevk edilen belirli miktar hammadeden üretilmesi gereken mamul miktarı hesaplandığında, kayıtlara göre bu miktardan daha az veya çok üretim miktarı bulunduğu, işletmenin bu farklılık nedeniyle bulunacak matrah farkını kabul etmesi veya haklı gerekçelerle bu farklılığın nedenini ispat etmesi gerekir.

Randıman incelemesi yapılırken, Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ilişkin hükümlerinin de dikkate alınması gerekmektedir. Çünkü incelemeler işletmelerin vergilendirme dönemleri esas alınarak yapıldığından, her vergilendirme döneminin randıman hesaplamalarının ayrı ayrı yapılması, dönem başı ve dönem sonu emtia miktarlarının, fire ve zayı olan mal miktarlarının bilinmesi gerekir. Ayrıca incelenen vergi türüne ilişkin olarak ilgili vergi kanunu hükümlerinin dikkate alınması gerekmektedir.

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun "Asgari Randıman Oranları ve Birim Satış Bedelleri" başlıklı 56' ncı maddesinde; *"1. Maliye ve Gümrük Bakanlığı; imal ve inşaa işlerinde, hammadde, yardımcı madde, enerji, işçilik ve benzeri ölçüleri esas alarak belli iş ve sanat kolları itibariyle asgarî randıman oranları tespit etmeye, alım-satım ve hizmet işlerinde ise asgarî birim satış bedellerini belirlemeye yetkilidir.*

2. Mükelleflerin Katma Değer Vergisi, bu oranlara ve birim satış bedellerine göre hesaplanacak Katma Değer Vergisinden aşağı olamaz." hükmü yer almaktadır.

Ancak Maliye Bakanlığı kanundaki bu yetkisini bugüne kadar kullanmamış ve bu konuda herhangi bir düzenleme yapmamıştır. Bu nedenle söz konusu madde yürürlüğünden bugüne kadar uygulama alanı bulamamıştır.

2.2.2 Vergi İncelemelerinde Randıman Analizinin Kullanımı

İncelenecek mükelleflerin seçiminde çeşitli kıstaslar kullanılmaktadır. Yapılan risk analizleri sonucunda, riskli bulunan mükellefler ve sektörler incelemeye sevk edilebilmektedir.

Ayrıca ihbar, şikayet, yoklamalar ve denetimler sonucunda tespit edilen hususlar, inceleme gerektiren iade talepleri, sahte belge kullanma, düzenleme vb. nedenlerle mükellefler vergi incelemesine tabi tutulabilmektedir. İncelemeye sevk edilen bir mükellefin incelenmesi sırasında, randıman analizinin uygulanıp, uygulanmayacağı inceleme gerekçesine bağlı olarak değişebilmektedir.

Vergi incelemeleri, yapılan incelemenin kapsamı açısından tam veya sınırlı olmak iki şekilde yapılmaktadır. Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmeliğin 3üncü maddesinde tam inceleme; “*Bir mükellef hakkında, bir veya birden fazla vergi türü itibarıyla bir veya daha fazla vergilendirme dönemine ilişkin her türlü iş ve işlemlerinin bütün matrah unsurlarını içerecek şekilde, yapılan vergi incelemesini*”, sınırlı inceleme ise “*Tam inceleme dışında kalan vergi incelemesini*”, ifade eder şeklinde tanımlanmıştır.

Mükellef mal veya hizmet üretimi faaliyeti ile uğraşıyorsa ve tam vergi incelemesine tabi tutuluyor ise genellikle işletmenin randıman analizinin de yapılması gerekliliği ortaya çıkmaktadır. Ancak işletmede herhangi bir üretim yoksa ve sadece emtia alım-satımı ile uğraşıyor ise bu durumda randıman analizi yapılamayacaktır. Sadece mal üretimi yapan işletmelerde değil, hizmet üretimi yapan işletmelerde de faaliyetin özelliğine göre randıman analizi yapılabilir. Örneğin soğuk hava deposu işletmeciliği yapan bir işletmede kullanılan elektrik miktarı dikkate alınarak, yıllık depolanan ürün miktarı hesaplanabilir. Fason işçilik yapan işletmelerde de yapılan işin mahiyetine göre randıman analizi yapılabilir. Ancak esas olarak randıman analizi mal üretimi yapan işletmelerde uygulama alanı bulmaktadır.

İncelemenin kapsamının sınırlı olması durumunda da inceleme gerekçesine göre randıman analizine ihtiyaç duyulabilir. Örneğin üretim işletmesinin belgesiz satış yaptığı, belgesiz hammadde veya yardımcı madde satın aldığına ilişkin incelemelerde randıman analizi yapılabilir. Sahte belge kullanma incelemelerinde de kullanılan sahte belge ile alınan mal veya hizmetin üretimle direkt ilişkili olması durumunda da randıman analizi yapmak gerekebilir. İade incelemelerinde de talep edilen iadenin özelliğine göre, mükellefin üretime ilişkin işlemleri randıman analizine tabi tutularak, iadenin yapılıp, yapılmayacağına karar verilebilir.

Randıman analizinde, genellikle hareket noktası üretime sevk edilen hammadde miktarından hareketle, üretilmesi gereken mamul miktarı hesaplanmaktadır. Ancak üretimin özelliğine göre üretimde kullanılan yardımcı maddeler, enerji, işçilik vb. veriler de hesaplamalarda kullanılır. Üretimi etkileyen tüm verilerin randıman hesaplamasında dikkate alınması, en doğru sonucu bulmaya imkân verir.

İncelemenin özelliğine göre, mamul miktarından hareketle, hammadde miktarına ve diğer maliyet kalemlerine ulaşılabilir. Örneğin başka bir mükellef nezdinde yapılan inceleme de işletmenin belgesiz satış yaptığına ilişkin bir tespite ulaşılmışsa veya banka hesaplarında kayıt dışı hasıllara ilişkin tutarlara rastlanmışsa, kayıt dışı miktar ve tutarların işletmenin kayıtlı işlemleri ile birlikte değerlendirilerek, üretimde kullanılması gereken hammadde ve diğer maliyetlere ulaşılabilir.

2.2.3. YMM Raporlarında Randıman Analizi

Yeminli Mali Müşavirler, 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ve ilgili mevzuat çerçevesinde denetim, tasdik, müşavirlik, bilirkişilik, tahkim vb. işleri yapmak üzere yetkilendirilmişlerdir.

Yeminli Mali Müşavirler, mevzuatta belirtilen faaliyetleri yerine getirirken mevzuatla zorunlu olması durumunda veya yapılan işin özelliğine göre gerekmesi halinde randıman analizi yapmaktadırlar.

3568 Sayılı Kanununun 12'nci maddesine dayanılarak çıkartılan Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin "Denetim Teknikleri" başlıklı 15'inci maddesinde, yeminli mali müşavirlerin tasdik çalışmalarının yürütülmesinde kanıtları maddede sayılan ve benzeri tekniklerle toplayacakları belirtilmiştir.¹ Yönetmeliğin 15'inci maddesinin (f) bendinde randıman analizini de kapsayan analitik inceleme tekniği tanımlanmıştır. Yönetmelikte analitik inceleme; "*İşletme hesap ve işlemlerinde ortaya çıkması gereken normal sonuçlarda, varsa sapmaların tespit edilmesi amacıyla, cari yıl hesaplarının aylık veya yıllık olarak randıman, verimlilik, üretim, tüketim, kapasite kullanımı v.b. bakımlardan; önceki yıl hesap ve işlemleriyle, kapasite raporlarındaki sonuçlarla, bütçe verileriyle veya sektör ortalamasıyla, teknolojik unsurlar dikkate alınarak oran ve trend analizi gibi istatistik yöntemler uygulanarak sonuçların olması gerekenlerle karşılaştırılması ve değerlendirilmesidir.*" şeklinde tanımlanmıştır.

Maddenin son fıkrasında, "Sözü edilen bu teknikler, sürekli denetimlerde, hesapların niteliği, hacmi ve bu tekniklerin özellikleri göz önünde bulundurularak yeminli mali müşavirin belirleyeceği aralıklarla, tasdik sözleşmesi tarihinden tasdik raporu tarihine kadar uygulanır. Diğer denetimlerde ise denetimin her safhasında uygulanabilir." denilmiştir.

YMM' ler yapmış oldukları tam tasdik işlemlerinde, işletmelerin randıman analizlerini de yapmaktadırlar. Ayrıca diğer faaliyetleri çerçevesinde gerekli durumlarda da randıman analizini kullanmaktadırlar.

Randıman analizi YMM'ler tarafından KDV iade raporlarının hazırlanması aşamasında da kullanılmaktadır. 1 Sıra No'lu SM, SMM ve YMM Kanunu Genel Tebliğinde², "Yeminli mali müşavirin yapmış olduğu incelemenin amacı iade edilmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Bu nedenle, yeminli mali müşavir, gerçek durumu tespit etmek için, her türlü belgeden yararlanmak ve her türlü inceleme tekniklerini kullanmak zorundadır." denilmiş ve bu yükümlülüğün yerine getirilebilmesi için; "İmalatçılarda, malın miktarı yönünden, kapasite raporu ve harcanan enerji miktarı gibi veriler kullanılarak, üretim kapasitesi ile üretim, analitik inceleme yöntemleriyle karşılaştırılacaktır." hükmüne yer verilmiştir.

Ayrıca YMM'ler tarafından yapılan dâhilde işleme ve geçici kabul rejimleri tecil terkin işlemlerinde, ÖTV iade ve tecil terkin işlemleri gibi birçok denetim, tasdik ve rapor faaliyetlerinde randıman analizi uygulanmaktadır.

2.3. Randıman Analizlerinde Kullanılacak Bilgi, Belge, Karar Ve Yöntemler

Vergi incelemelerinde, işletmelerin randıman analizleri yapılırken birçok defter, belge, bilgi ve kaynaktan yararlanılarak değişik araç ve yönlerden faydalanılmaktadır. Faydalanılan kaynak, araç ve yöntemler aşağıda açıklanmıştır.

2.3.1. Yasal Defter ve Belgeler

Vergi incelemeleri sırasında mükelleflerden yasal olarak tutmak zorunda oldukları defterlerin ibrazı istenmekte ve bu defterler ve belgeler üzerinden incelemeler yapılmaktadır.

¹02.01.1990 tarihli ve 20390 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

² 18.02.1990 tarihli ve 20437 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Mükellefiyet durumuna göre mükellefler tarafından işletme defteri, yevmiye, envanter, defter-i kebir gibi defterler tutulmaktadır.

Randıman incelemeleri genellikle imalat faaliyeti ile uğraşan mükellefler nezdinde yapılmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nda imalat faaliyeti ile uğraşan mükelleflerin, mükellefiyet esasına göre tutması gereken defterlerin yanında ayrıca tutması gereken defterler belirtilmiştir.

Vergi Usul Kanunu'na göre imalat faaliyeti ile uğraşan mükelleflerin ayrıca tutması gereken defterler aşağıdaki gibidir;

1- İmalat Defteri

2- Kombine İmalat Defteri

3- Bitim İşleri Defteri

İmalat defterinin tutulmasına ilişkin hükümler VUK'un 197. Maddesinde belirtilmiştir.

Kombine imalatın tanımı VUK' nun 198. Maddesinde yapılmış olup, isteyen mükellefler her müstakil imalat sayfası için ayrı bir imalat defteri tutabileceği gibi, kombine imalat defteri de tutabilirler.

VUK'nun yukarıda belirtilen maddelerindeki imalat faaliyetleri ile uğraşan mükelleflerin söz konusu defterleri tutması gerekmektedir.

Ancak VUK'nun "Sınai Müesseselerde Kayıt Serbestliği" başlıklı 203. maddesinde; *"Sınai müesseseler, bu bölümde yazılı defterleri işlerinin icaplarına ve hususiyetlerine göre diledikleri şekilde tutabilirler; iptidai ve mamul maddeler için ayrı defter kullanabilirler, bunları cins ve nev'i itibariyle ayrı sayfalarda gösterebilirler."*

Bitim işleri defteri tutmayarak buraya yazılması gereken malumatı, imalat defterine kaydedebilirler. İstihsal Vergisi defteri tutmayarak bunlara ait kayıtları defterikebirde açacakları özel bir hesapta veya satışlarını kaydettikleri hesabın ayrı bir sütununda gösterebilirler.

İmalat defterine kaydolunan malumatı ihtiva edecek şekilde sınai muhasebe tutanlar, Maliye Bakanlığından müsaade almak şartıyla ayrıca imalat defteri tutmazlar." denilerek, bitim işleri defterine yazılması gereken bilgilerin imalat defterine kaydedilebileceği belirtilmiştir.

İmalat defterine kaydolunan bilgileri ihtiva edecek şekilde sınai muhasebe tutanların ise Maliye Bakanlığından izin almak şartı ile ayrıca imalat defteri tutmayabilecekleri maddede düzenlenmiştir.

246 Seri no'lu VUK Genel Tebliğinde¹; *"Bilindiği üzere, Vergi Usul Kanununun 203 üncü maddesinin dördüncü fıkrasında, "İmalat defterine kaydolunan malumatı ihtiva edecek şekilde sınai muhasebe tutanlar, Maliye Bakanlığından müsaade almak şartıyla ayrıca imalat defteri tutmazlar" hükmü yer almaktadır.*

Vergi Usul Kanununun mükerrer 257 nci maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanılarak, muhasebe işlemlerini sözü edilen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerinde yer alan 7/A seçeneğine göre izleyen mükelleflerin imalat defteri tutma mecburiyetleri, 1.1.1996 tarihinden itibaren kaldırılmış olup, bu hususta izin almak üzere Bakanlığımıza başvurulmasına gerek bulunmamaktadır." şeklinde düzenleme yapılarak,

¹8 Ocak 1996 tarih ve 22577 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

muhasabe işlemlerini 7/A seçeneğine göre izleyen mükelleflerin Maliye Bakanlığı'ndan izin almaksızın, imalat defteri tutma mecburiyetleri kaldırılmıştır.

Belirtilen düzenlemeler ile imalat defteri, kombine imalat defteri ve bitim işleri defterinin tutulma mecburiyetinin kaldırılmasından sonra söz konusu defterleri tutan mükellef sayısı yok denecek kadar azdır.

Muhasebe işlemlerini, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerinde yer alan 7/A seçeneğine göre izleyen mükelleflerin birçoğunun defter kayıtlarında ise imalat faaliyetlerinin sağlıklı bir şekilde izlenmesi mümkün olmamaktadır. Çünkü defterlere yapılan kayıtlar genellikle tutar bazında izlenmekte, miktar bilgilerine yer verilmemekte ve imalat aşamaları yeterince ayrıntılı ve açıklayıcı şekilde tutulmamaktadır. Bu nedenle incelemelerde randıman analizi uygulamasının yapılabilmesi için imalata ilişkin bilgilerin diğer belgelerden ve mükelleften ek bilgi istenmesi yoluyla temin edilmesi yoluna gidilmektedir. Bu durum da randıman incelemesinin zor ve zaman alıcı bir inceleme yöntemine dönüşmesine sebep olmaktadır. Bunun yanında maliyet muhasebesini sağlıklı bir şekilde uygulayan, üretim faaliyetlerini yasal defterlerine olabildiğince ayrıntılı olarak yansıtan işletmelerde bu sorunla karşılaşılmamakta, daha kısa sürede ve kolay bir şekilde randıman hesaplamaları yapılarak inceleme tamamlanmaktadır.

2.3.2. Kapasite Raporları

Sanayi kuruluşu niteliğindeki işletmelerin üretim konularını ve yıllık üretim kapasitelerini, teknolojilerini, makine parkını, kullandıkları hammaddeleri, sermaye ve istihdam bilgilerini ve benzeri konuları içeren, kapasite raporları, randıman analizlerinde faydalanılan başlıca belgelerdendir.

6948 sayılı Sanayi Sicil kanunu, 5174 sayılı TOBB Kanunu, T.O.B.B Muamelat Yönetmeliği. İthalat ve ihracat Yönetmelikleri, Yatırımları Teşvikleri ile ilgili Tebliğler, 560 sayılı Gıdaların Üretimi ve Tüketimi ve Denetlenmesine Dair Kanun Hükmünde Kararname ve Yönetmelikleri gibi birçok kanun, imalat faaliyetleri ile uğraşan işletmelerin kapasite raporu almalarını zorunlu kılmıştır.

Kapasite raporları sanayi ve ticaret odaları tarafından hazırlanmakta ve T.O.B.B. tarafından onaylanmaktadır.

Randıman analizi yapılırken kapasite raporlarında yer alan bilgilerden faydalanılmaktadır. Ancak işletmelerin fiili üretim durumları her zaman kapasite raporlarında belirtilen yöntem, miktar ve hesaplamalara uymamaktadır. Bu konuda işletme sahiplerinin açıklamaları ve diğer bilgiler birlikte değerlendirilmelidir. Çoğu zaman kapasite raporlarında yer alan bilgiler, randıman analizi hesaplamalarının yapılmasında yeterli bilgiyi ihtiva etmemektedir. Bu nedenle kapasite raporları daha ayrıntılı ve vergi incelemelerinde kullanılabilir formatta hazırlanmalıdır.

Buradaki önerimiz kapasite raporlarının üretimin tüm safhalarını çok ayrıntılı olarak tanımlayan ve randıman analizi sırasında kullanılabilir şekilde hazırlanmasıdır. Örneğin pamuktan iplik üreten bir işletmede; pamuğun iplik haline gelmesi çok değişik işlemleri gerektirmektedir. Pamuğun temizlenmesi, haşıl, apre, boya, büküm vb. safhaları bulunmaktadır. Ancak kapasite raporlarında genellikle 100 kg pamuktan, temizleme ve işleme sonrası 80 kg iplik üretilmektedir gibi genel ifadeler yer almaktadır. Oysaki aradaki tüm safhaları, bu safhalarda yapılan işlemleri, giren hammaddedeki artış ve azalış oranları vb. bilgiler yer almamaktadır. Yine işletme özellikleri farklı 100 çeşit iplik üretiyorsa, kapasite raporlarında

sadece en çok üretilen veya üretilmesi muhtemel birkaç ipliğe ilişkin üretim bilgileri yer almaktadır. Randıman analizi yapılırken ise işletmenin kapasite raporlarında belirtilenden çok daha farklı özellikler taşıyan ve miktar dengesini etkileyen ürünler ürettiği ortaya çıkmaktadır. Sonuç olarak bir inceleme elemanı işletmenin kapasite raporlarını dikkate alarak işletmenin ürettiği ürünlerin tüm üretim safhalarını ve ürün çeşitlerini, bunların fire oranlarını ve çıktı sonuçlarına ilişkin bilgilere ulaşabilmelidir.

2.3.3. Deneme Üretimi

Vergi incelemeleri sırasında ihtiyaç duyulması ve teknik olarak mümkün olması halinde işletmede deneme üretimi yaptırılabilir. Ancak deneme üretimi yaptırılabilmesi için üretilen mamülün standart bir ürün olması, kısa sürede üretilebilmesi gibi şartların mevcut olması gerekir. Üretim sürecinin uzun bir zamana yayıldığı, çok karmaşık olduğu ve üretimin standart olmadığı işletmelerde deneme üretimi yapılması mümkün olmamaktadır. Deneme üretimi ile fiili olarak işletmenin, ne kadar hammaddeden, ne kadarlık enerji, işçilik ve yardımcı madde kullanarak, ne kadarlık ürün elde ettiği tespit edilmiş olur. Deneme üretimi sonucu elde edilen bilgiler, diğer bilgilerle birlikte değerlendirilerek randıman analizi hesaplamalarında kullanılır.

2.3.4. Yargı Kararları

İşletmelerin üretim, stok, fire vb. konularla ilgili olarak yaşadıkları uyuşmazlıklar nedeniyle yargı organları tarafından verilmiş olan kararlar da randıman analizlerinde veri olarak dikkate alınabilir. İşletmeler, sadece vergisel yönden değil müşteri, satıcı, meslek kuruluşları ve diğer kişilerle olan münasebetlerinde yaşadıkları hukuki uyuşmazlıklarla ilgili yargı organlarına başvurabilmektedir. Yargı organları tarafından verilmiş olan kararlar, randıman analizinde yapılacak olan hesaplamalar ve hukuki değerlendirmelerde referans olarak alınmaktadır.

Randıman, verimlilik, stok, fire ve zayıat gibi konularda yargı organlarıncaya verilmiş olan kararlara, tarhiyatın dayanağı olarak inceleme raporlarında yer verilmektedir.

2.3.5. Fire Oranları

Fire oranları vergisel işlemlerde en çok tartışma yaşanan ve sorunlara yol açan konuların başında gelmektedir. Randıman incelemelerinde de mutlaka dikkate alınması gereken ve incelemenin en hassasiyet taşıyan konularından birisidir.

Vergi Kanunlarımızda fire konusunda özel bir düzenleme veya tanım bulunmasa da, Vergi Usul Kanunu'nun değerlendirme ve envanter konularına ilişkin düzenlemelerine dayanarak fire kavramını, maddelerin fiziki miktarlarında oluşan eksilmeler şeklinde tanımlamak mümkündür. Başka bir ifade ile fire, dönem başında miktarı tam olarak tespit edilemeyen ancak dönem sonu işlemleri sırasında ortaya çıkarılabilen envanter azalmalarıdır (Demirel, 2011).

Fireler üretim aşamasında ortaya çıkabileceği gibi, hammaddenin ilk alınışından itibaren, taşıma, stoklama, satış aşamalarında da oluşabilir. Dolayısıyla firenin hangi aşamada, ne kadar oluştuğu önem arz etmektedir. Randıman hesaplamalarında firenin hangi aşamada, hangi oranda oluştuğunun tespit edilerek dikkate alınması gerekmektedir.

Fire oranları konusunda sanayi odaları, ticaret odaları, ilgili mesleki teşekküller, üniversiteler ve bilimsel kuruluşlar tarafından tespit ve raporlar verilmektedir. Belirlenen oranlar genellikle farklı olmakta ve belirli bir marj aralığı belirtilmektedir. Bu durum belirli haklılık payı taşımaktadır. Çünkü fire oranı belirlenen ürün ve işlem bölgesel, mevsimsel ve ürün kalitesine göre ve çeşidine göre farklılık gösterebilmektedir.

Bu durumda randıman analizi yapılırken hangi fire oranı dikkate alınacağı sorunu ortaya çıkmaktadır. İnceleme elemanı olabildiğince farklı kaynaktan fire oranları konusundaki bilgileri almalı ve işletmenin üretim teknolojisini, üretim süreçlerini ve kullandığı hammadde ve yardımcı maddelerin özellikleri ile birlikte değerlendirerek en doğru sonuca ulaşmalıdır. Özellikle anormal firelerin oluşması durumunda, normal firelerin üzerinde ki fire miktarları, yasal ve haklı bir gerekçeye dayanmaması ve ispat edilememesi durumunda vergi cezalarının doğmasına neden olmaktadır.(Özkan, 2010).

2.3.6. Stoklar

Randıman analizi sırasında mutlaka değerlendirilmesi gereken bilgilerden birisi de stoklardır. İncelemeler faaliyet dönemleri dikkate alınarak yapıldığından, incelenen dönemin başındaki ve sonundaki hammadde, yardımcı madde ve mamul bilgilerinin sağlıklı bir şekilde bilinmesine ihtiyaç vardır. Ayrıca stokların dönem başı ve dönem sonu değerlendirme bilgileri de vergi matrahının hesaplanması aşamasında önem arz etmektedir.

İşletmelerin dönem başı ve dönem sonu stok bilgileri genellikle envanter defterlerinde yer alan bilgilerden tespit edilmektedir. Ancak uygulamada genellikle envanter defterlerinin kanunda belirtilen şekilde ve sağlıklı bir şekilde tutulmadığı, gerekli ayrıntılara yer verilmediği, çoğu zaman fiili olarak envanter yapılmadan bilgilerin kaydi olarak kayıtlara geçirildiği görülmektedir. Oysaki randıman analizi sonucunda tam doğru sonuçlara ulaşabilmek için ilgili döneme ilişkin stok bilgilerinin de tam doğru olarak bilinmesi gerekmektedir. Gerek görülmesi halinde inceleme elemanı tarafından işletmede fiili envanter yapılarak, stokların fiili durumu tespit edilebilir. Daha önce yapılmış olan fiili envanter tutanakları da stokların fiili durumunu gösterdiğinden, incelemede değerlendirilir.

Bu nedenle işletmelerin Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen şekilde dönem başı ve dönem sonu stoklarını belirlemeleri, değerlemeleri ve yasal defter ve beyanlara aksettirmeleri, randıman analizi hesaplamalarının doğru sonuçlar vermesini sağlayacaktır.

Randıman hesaplamalarında ilk önce işletmenin üretimi ilgilendiren ilk madde ve malzeme, yardımcı madde ve işletme malzemesinin, dönem başı ve dönem sonu miktarları ile dönem içi alış ve satış miktarları defter kayıtlarından ve belgelerden tespit edilir. Randıman oranları ve fire miktarları da dikkate alınarak, bu bilgilerden hareketle dönem içinde üretilmesi gereken mamul miktarı hesaplanır. Dönem içinde üretilmesi gereken mamul miktarı dönem içi satış ve dönem sonu stok bilgileri ile karşılaştırılarak, işletmenin miktar dengesinin doğruluğu kontrol edilir. Karşılaştırma sonucunda fark bulunması durumunda, belgesiz satış miktarı veya fazladan kayıtlara alınan gider veya maliyet unsurları tespit edilir.

2.3.7. Banka Hesapları ve Diğer Tespitler

Vergi incelemeleri sırasında ihtiyaç duyulması halinde mükelleflerin banka hesap bilgileri istenmekte ve bu bilgiler yasal kayıtlar ile karşılaştırılmaktadır. Birçok işletmenin kayıt dışı hasılat ve ödemelerini banka hesapları üzerinde yaptığı görülmektedir. Banka hesaplarında kayıt dışı hasılatların tespit edilmesi halinde bu hasılat miktarının ne kadarının kazanç olduğu ve vergi matrahına dahil olması gerektiği konusunda randıman analizine başvurulmaktadır.

Bazı durumlarda banka yoluyla tahsil edilen tutarı, randıman analizi sonucunda bulunan fark üretim miktarının parasal tutarı ile birebir uyuşmakta bazen de yüksek ve düşük olabilmektedir. Banka yoluyla tahsil edilen tutarın randıman yoluyla tespit edilen farkla eşit olması durumunda, doğru bir hesaplama yapıldığı ve fark tutarın tamamının banka yoluyla tahsil edildiği ortaya çıkmaktadır. Farkın daha yüksek veya düşük olması halinde de işletmenin

başkaca kayıt dışı satışları olduğu veya bir kısım hasılatlarını da nakit veya başka yollarla tahsil ettiği tespit edilmektedir.

Randıman analizlerinde, mükellefler hakkında yaygın ve yoğun denetimlerde, yoklamalarda, diğer mükellefler nezdinde yapılan tespitlerde değerlendirilmektedir.

İşletmelerin üretim faaliyetinde kullandığı makine ve ekipmanların kullanım klavuzları, işletmenin üretim faaliyeti konusundaki üniversiteler ve bilimsel kurumlar tarafından yayınlanmış olan raporlar, bilimsel dergilerde yer alan makale ve eserler randıman analizi hesaplamalarında dikkate alınıp, değerlendirilebilir.

Sonuç olarak, randıman analizi hesaplamalarının doğru sonucu vermesi için faydalanılabilecek tüm belge, bilgi ve kaynakların incelemede dikkate alınması, en doğru sonuca ulaşmayı sağlayacaktır.

2.4. Randıman İncelemelerinde Uyuşmazlıklar

Yapılan vergi incelemeleri sonucunda düzenlenen raporlar ile fark vergi tarh edilmesine ve ceza kesilmesine ilişkin işlemlere karşı mükellefler tarhiyat öncesi uzlaşma, tarhiyat sonrası uzlaşma, cezada indirim gibi haklarını kullanabilecekleri gibi yapılan işlemin hukuka aykırı olduğunu düşünmeleri durumunda yargı yoluna da başvurabilmektedirler. İncelemelerde randıman analizinin kullanılması sonucunda bulunan matrah farkı ve cezalara karşı açılan davalar sonucunda verilmiş birçok yargı kararı bulunmaktadır.

Danıştay birçok kararında, randıman analizi yöntemiyle hesaplanarak tarh edilen vergi ve cezalara ilişkin uyuşmazlıklarda, mali idare lehine kararlar vermiştir. Danıştay'ın idare lehine verdiği bazı kararlar bulunmaktadır¹.

¹“Randıman incelemesi yoluyla matrah farkı tesbit edilebileceği, randıman incelemesi yoluyla bulunan matrah farkının hukuka aykırı olmadığı” yönünde karar vermiştir.

(Danıştay Vergi Dava Daireleri Tarih: 30.04.1999,E. No: 1998/284, K.No:1999/253 sayılı kararı, (<http://www.kararevi.com/karars/803848#.UpWsj8764xo>, 03.02.2014).

“Randıman veya verimlilik esası verilen yöntem; üretime sevk edilen belli miktar ve nitelikteki hammaddeden, belli üretim tekniğiyle, belli miktarda mamul üretilebileceği gerçeğine dayanır. Bu gerçek ise, vergi ile ilgili muamelelerin gerçek mahiyetlerinin ortaya çıkarılmasında kanıt olarak kullanılmaya elverişli bir teknik icaptır. Dolayısıyla; randıman incelemesi sonucunda, mükellefin beyanına göre fark bulunması, defter ve beyanların gerçeği yansımadığını gösterir ve aksi ispatlanmadıkça, re’sen takdiri gerektiren bir nedendir.”

(Danıştay 7’nci. Dairesi Tarih: 20.02.2003, E.No: 2000/7876, K.No: 2003/488 Sayılı kararı). (<http://www.kararevi.com/karars/245510#.UvY5XKKpCt8>, 03.02.2014).

Danıştay’ın randıman incelemelerine ilişkin olarak mükellef lehine verdiği bazı kararlar aşağıdaki gibidir.

Danıştay 9. Dairesi, Esas No: 1992/2662, Karar No: 1993/357 kararı

“Randıman farkı bulunması, başkaca nedenler bulunmaksızın yükümlülerin defter ve belgelerinin ihticaca salih olmadığını göstermez.” (Öğredik, 2006: 72)

“Uyuşmazlık konusu olayda tarhiyata dayanarak alınan inceleme raporunda, resen tarh nedeni olarak yalnızca randıman esasına göre yapılan hesaplamalar sonucunda kayıt dışı satış hasılatı bulunduğu bu durumun defter ve belgelerin ihticaca salih olmadığını kanıtı olduğu kabul edilmek suretiyle resen vergileme yapılmıştır. Ancak başkaca açık ve inandırıcı bir tesbit ve hukuken geçerli deliller ortaya konulmadan, salt randıman esasına göre fark bulunduğunu kabul etmek, yasanın aradığı anlamda bir resen tarh olarak kabul edilemez. Çünkü bu yöntemle inceleme yapılması, maddi olmaktan ziyade tahmin ve kanaat unsurlarının ağırlıkta olduğu sonuçları doğurur ki bunun ise defterve belgelerin açık olarak ihticacasalih olmadığını gösterdiğini söylemek mümkün değildir. Bu itibarla salt randıman incelemesi sonucu bulunan fark matrah üzerinden resen vergi tarhı yoluna gidilmesinde yasal isabet görülmemiştir.. (Danıştay 4. Dairesi22.01.1992 Tarih E, No: 1989/912, K.No: 1992/162 sayılı kararı)

(<http://www.kararevi.com/karars/784014#.UvZDeKKpCt8>, 03.02.2014).

Danıştay'ın randıman analizine ilişkin farklı kararları bulunmakla birlikte, yapılan incelemelerde bulunan matrah farkının açık ve net olarak ortaya konulduğu ve diğer delil ve tespitlerle desteklendiği durumlarda, idare lehine kararlar verdiği görülmektedir. Ancak tahmin ve kanaate dayalı olarak yapılan hesaplamalar sonucu bulunan matrah farkları konusunda ise mükellef lehine kararlar verildiği görülmüştür.

2.5. Randıman Analizi Yöntemi ile Yapılacak İncelemelerin Vergi Gayretine Muhtemel Katkısı

2.5.1. Vergi incelemelerinde Randıman Analizi Yönteminin Kullanım Sıklığı

İncelemenin gerekçesine, inceleme sırasında tespit edilen hususlara ve mükellefin faaliyetinin özelliğine göre vergi incelemelerinde randıman analizi yapılabilmektedir. Her şeyden önce incelemenin konusunun randıman analizi yapılmasını gerektirir bir husus olması gerekmektedir. Örneğin sadece yıl içinde ayrılan amortisman tutarlarının kontrolüne ilişkin bir incelemede randıman analizine gerek duyulmayacaktır. Eğer işletmenin faaliyet konusu içinde üretim işlemi bulunmuyor, sadece emtia alım satımı gibi bir konuda faaliyet gösteriyorsa yine randıman analizi yapılamayacaktır.

Yapılan incelemelerin birçoğunda randıman analizi uygulamasına yeterince yer verilmediği görülmektedir. İşletmenin çok çeşitte mal üretmesi, üretim süreçlerinin çok karmaşık olması, teknik bilgi teminin zorluğu, sektördeki fire oranlarının çok yüksek marjlar içermesi gibi nedenler randıman analizi yapılmasını zorlaştırmaktadır.

İncelemelerde randıman analizi uygulamasına daha çok yer verilmesinin, işletmenin vergi matrahının tam olarak kavranmasına ve vergi kayıp ve kaçığının önlenmesine katkıda bulunacağı düşünülmektedir.

2.5.2. Randıman Analizi Yönteminin Vergi İncelemelerinde Daha Etkin Kullanımı İçin Öneriler

Randıman analizinin vergi incelemelerinde uygulanması konusunda bazı zorluklar bulunmaktadır.

Randımana analizi yapılabilmesi için işletmenin üretim faaliyetinin, üretim sürecindeki mal hareketlerinin ayrıntılı şekilde bilinmesine ihtiyaç vardır. Bu çalışmanın 2.3.1. bölümünde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere, imalat defteri tutmayan işletmelerin muhasebe kayıtlarını randıman analizlerini kolaylaştıracak şekilde tutmaları için düzenleme yapılması uygun olacaktır.

Fire oranları konusundaki karmaşıklığın giderilmesi ve incelemelerde daha net verilerin kullanılabilmesi için ilgi kuruluşlar tarafından birlikte, daha ayrıntılı ve teknik araştırma ve tespitler yapılarak, fire ve randıman oranları tespit edilmesi ve kullanıcıların istifadesine sunulması faydalı olacaktır.

Düzenlenen kapasite raporları randıman analizlerinde kullanılacak şekilde daha ayrıntılı ve kapsamlı şekilde düzenlenmesi, bu raporlardan daha fazla yararlanılmasını sağlayacaktır.

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 56ncı maddesinde düzenlenen asgari randıman oranları belirlenmesine ilişkin düzenlemeye işlerlik kazandırılarak, bazı sektörler için asgari randıman oranları belirlenebilir.

Amerikan Gelir İdaresi IRS tarafından İşkolu Uzmanlaşma Programı (Industry Specialization Program) uygulanmaktadır. IRS endüstri gruplarını tanımlamak için merkezi

koordinasyon uzmanlığı gerektiren bir program geliştirmiştir. Programın kapsamına giren iş kolları önemli ve karmaşık vergi konularına sahip olan endüstrilerden seçilmiştir. Bir iş kolu uzmanlaşma programı için tanımlanınca, inceleme ve ana tavsiye fonksiyonlarından bir ekip oluşturulmaktadır. IRS tarafından Piyasa Ayrımı Uzmanlaşma Programı MSSP-Market Segment Specialization Programı kapsamında rehberler oluşturulmaktadır. Hazırlanan endüstri rehberi genel olarak, endüstriye ve ona has özellikleri, ayrıntılı defter tutma ve muhasebe kayıt sistemini, sektöre özgü kavramları içeren bir sözlük ve sektörde gelir elde etmeye ilişkin kuralları ve prosedürleri tanımlamaktadır (Karyağdı, 2006: 65). Endüstriler ve işkolları için bu şekilde ekipler ve uzmanlaşma programları oluşturulması, rehberler hazırlanması, sektörlerle yönelik vergilendirme ve inceleme işlemlerinde kolaylık sağlayacak ve başarıyı artıracaktır.

2.5.3. Randıman Analizi Yönteminin Daha Etkin Kullanılması Durumunda Vergi Gayretine Etkileri

Vergi gayreti ise “Belli bir dönemde tahmin edilen vergi kapasitesi ile toplanan vergi hasılatı arasındaki oran” olarak tanımlanmaktadır (Korkmaz’dan aktaran Çelik, 2006: 8).

Vergi hasılatı tutarı vergi kapasitesine yaklaştığı oranda, vergi toplamada başarı oranı yükselmektedir. Mükelleflerin vergi matrahlarının tam olarak kavranabilmesi ve yürürlükteki mevzuat çerçevesinde toplanabilecek vergilerin tahsil edilebilmesi için gönüllü uyum çalışmaları ile vergi denetimleri yapılmaktadır.

Vergi incelemelerinde diğer inceleme teknikleri yanında randıman analizi uygulamalarına daha sık yer verilmesinin, mükelleflerin beyan etmeleri gereken vergi matrahlarını daha doğru olarak tespit edilmesine yardımcı olacağı, incelemelerden beklenen faydanın sağlanmasına katkıda bulunacağı düşünülmektedir.

Kayıt dışılığın yüksek olduğu ekonomilerde, para hareketleri ile birlikte mal hareketlerinin de çok iyi izlenmesi gerekmektedir. Ekonomide üretilen bir malın ilk üretim aşamasından sonra kayıt dışı olarak piyasa satılması, sonraki aşamalarda da işlemlerin kayıt dışı olarak devam etmesine neden olmaktadır. Oysa üretilen bir malın ilk piyasaya arz edildiği aşamada kayıt dışılık önlenirse, sonraki aşamalarda kayıt dışı işlemler çok daha az olacaktır. Randıman analizi yoluyla yapılan vergi incelemeleri, işletmelerin kayıt dışı mal arzını azaltacak ve caydırıcı etki yapacaktır.

Randıman analizinin incelemelerde daha etkin kullanılmasının vergi kayıp ve kaçığının azalmasına ve vergi gayretinin yükselmesine olumlu katkı yapacağı düşünülmektedir.

SONUÇ

Ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun tespiti amacıyla yapılan vergi incelemelerinde, randıman analizi yöntemi yoluyla işletmenin üretim faaliyetinin ve sonuçlarının kayıt ve beyanlara doğru olarak yansıtılıp, yansıtılmadığı ortaya konulmaya çalışılmaktadır. Birçok işletme üretim faaliyetine ilişkin olarak giderlerini olduğundan yüksek göstermek veya üretim ve satış miktarını düşük göstermek suretiyle vergi matrahını azaltma yoluna gidebilmektedir. Kayıt dışılığın yaygın olduğu ülkelerde de malların ilk piyasaya arzı sırasında kayıt dışı olarak arzı, sonraki safhalarda da kayıt dışılığın devam etmesine neden olmaktadır. Bu nedenle üretim işletmelerinin üretim ve satış miktarlarının tam olarak kavranması sonraki safhalardaki kayıt dışılığı da azaltacaktır. Vergi incelemesi sırasında randıman analizi yönteminin kullanılabilmesi için işletmenin üretim yöntem ve tekniği, stok miktarları, fire oranları gibi bilgilerin sağlıklı olarak tespit edilmesi gerekmektedir. Ancak uygulamada işletmelerin üretim tekniklerinin standart olmaması, mesleki ve bilimsel

kurumlarca belirlenen fire oranlarının farklı olması ve yüksek marjlar belirlenmesi, dönem başı ve dönem sonu stok bilgilerinin kayıtlarda gerçek durumdan farklı olması gibi nedenlerle randıman analizi yönteminin kullanılması zorluklar içermektedir. İşletmelerin kayıtlarını randıman hesaplamalarına imkân verecek şekilde tutmalarının sağlanması, randıman ve fire oranlarının mesleki ve resmi kurumlarca oluşturulacak komisyonlar tarafından gerçeğe en yakın şekilde belirlenmesi ve incelenen sektörlerin tümünün bağlayıcılığı olan tek bir yerden fire oranı alıp kullanması, sektörlerin vergilendirilmesine ilişkin rehberler oluşturulması, inceleme elemanlarının belirli sektörlerle ilişkin incelemelerde uzmanlaşmasının sağlanması randıman analizi yönteminin uygulanmasını kolaylaştıracak ve etkinliğini artıracaktır.

Burada çözüm olarak Maliye Bakanlığı'nın mevcut KDVK'nundaki yetkisini kullanması önerilebilir. 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun "Asgari Randıman Oranları ve Birim Satış Bedelleri" başlıklı 56ncı maddesinde; "1. Maliye ve Gümrük Bakanlığı; imal ve inşa işlerinde, hammadde, yardımcı madde, enerji, işçilik ve benzeri ölçüleri esas alarak belli iş ve sanat kolları itibarıyla asgarî randıman oranları tespit etmeye, alım-satım ve hizmet işlerinde ise asgarî birim satış bedellerini belirlemeye yetkilidir." denilmek suretiyle bakanlığın fire oranlarını daha gerçekçi ve bağlayıcı tespit edebilecek ihtisas komisyonlarını kurabileceğinin önünün açık olduğu bariz olarak ortaya çıkmaktadır.

Vergi incelemelerinde randıman analizi yönteminin daha sık ve etkin şekilde kullanımı, üretim işletmelerinin vergi matrahlarının tam olarak kavranmasına imkan verecek ve kayıt dışılığı azaltıp vergi kapasitesini artırarak vergi gayretine olumlu katkı yapacaktır.

Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliğinin 12/c ve 15/c maddeleri gereğince Vergi Müfettiş Yardımcılığı sınavına ve Vergi Müfettişliği mesleğine Mühendislik Programları ile Eğitim, Fen ve Edebiyat Fakültelerinin Matematik, İstatistik, Fizik, Kimya, Biyoloji, Fen Bilimleri/Fen ve Teknoloji bölümlerinden mezun olanlar da girebilmektedir. Vergi incelemesi sırasında işletmelerin gerek randıman analizlerinin yapılması gerekse üretim süreçleri ile ilgili vergisel olayların değerlendirilmesinde, bu bölümlerden mezun olarak mesleğe giren Vergi Müfettişlerinin verimli çalışmalar yapmaları mümkündür. Çünkü birçok işletmenin üretim süreçleri çok teknik ve karmaşıktır. Hammaddenin işletmeye girmesinden ürün haline gelmesine kadar geçen aşamalarda yapılan işlemler çok teknik olabilmekte; bu süreçlerin tam olarak kavranabilmesi ve işletmenin üretim faaliyetinin tam anlamıyla analiz edilebilmesi ileri derecede uzmanlık veya mühendislik bilgisi gerektirebilmektedir. (Söz konusu alanlarda teknik uzmanlıkları olan mezunların müfettişliğe kabulü öncesi vergi-muhasebe-hukuk-işletme-iktisat alanlarında belli eğitimlerden geçirilmesi de unutulmamalıdır.) Fakat bu noktada şu da ifade edilmelidir ki; vergi müfettişliği mesleğine öncelikle, iktisadi ve idari bilimler fakülteleri ile siyasal bilgiler fakültelerinin ilgili bölümlerinden mezun olan öğrenciler öncelikle tercih edilmelidir. Vergileme olayının ne'vi şahsına münhasır özelliği ve anılan fakültelerde de vergi-muhasebe-hukuk-işletme-iktisat ağırlıklı yoğun eğitimler bu tercihin ana sebebidir. Fakat bu fakültelerden alınan öğrencilerimiz de, mesleğe başlamadan önce aldıkları özel eğitimler de, sektörlerin özelliklerine dayalı spesifik teknik bilgilerle donatılıp, vergi incelemesine tabi tuttıkları sektörlerle yabancılaşmama, randıman analizi yöntemlerinde kendilerinden de yararlanılabilmesi mümkün olabilecektir.

Örneğin Endüstri Mühendisliği mezunu bir Vergi Müfettişinin incelediği üretim işletmesinin (fabrikanın) üretim süreçlerini çok daha iyi analiz etmesi, vergisel bilgisi ile mühendislik bilgisini birleştirerek çok daha isabetli ve doğru sonuçlara ulaşabilmesi mümkündür. Yine kimya veya kimya mühendisliği mezunu bir müfettişin, kimyasal ürünler üreten ve kimyasal maddeleri kullanarak üretim yapan bir işletmenin incelenmesi sırasında bu

işletmenin iş ve işlemlerini teknik boyutlarıyla birlikte kavraması ve analiz etmesi mümkün olabilecektir. İnşaat Mühendisliği mezunu bir müfettişin inşaat, taahhüt, garimenuk sektörüne ilişkin incelemelerde çok daha isabetli ve doğru sonuçlara ulaşabileceğini kabul etmek gerekir. Çoğu incelemede işletmenin ne kadarlık malzeme veya hammadde ile söz konusu ürün veya mamulü ürettiği tam olarak saptanamamaktadır. Bir inşaat mühendisinin, konut inşa ederek satan bir firmayı incelemesi sırasında, bu işletmenin yapmış olduğu konutlarda ne kadar çimento, demir, tuğla, boya, kiremit vb. madde ve malzeme kullandığını tespit etmesi ve inceleme sırasında buna ilişkin hesaplamalar yaparak sonuçlara ulaşması çok daha kolaydır. Eğer işletme giderlerini yükseltmek için sahte faturalar ile madde ve malzeme alımı yapmış gibi faturalar almış ise veya aldığı malzemeleri bu inşaatlarda kullanmamış satmış veya başka inşaatlarda kullanmış ise, bunu ortaya çıkarmak inşaat mühendisi için çok daha kolay olacaktır. Yine böyle bir işletme sahte fatura kullanmış ise sahte faturada yer alan madde ve malzemeler gerçekten bu inşaatlarda kullanılmış mı kullanılmamış mı tespiti çok daha kolay olacaktır. Bir de teknik alanlardan mezun vergi müfettişleri, kendi mezun oldukları sektörlerle yönelik incelemelere yönelik olarak uzmanlaştırılır ve bu sektörlerle yönelik incelemelerde değerlendirilir iseler çok daha verimli ve isabetli vergi incelemeleri yapmaları söz konusu olacaktır.

Ayrıca Vergi Denetim Kurulu bünyesinde Vergi Müfettişi unvanında olmasa bile, değişik sektörlerle yönelik incelemelerde uzmanlıklarından yararlanılmak üzere teknik personel çalıştırılabilir. Örneğin tekstil sektörüne yönelik incelemelerde uzmanlıklarından faydalanılmak üzere gelir uzmanı kadrosunda veya mühendis kadrosunda çalıştırılmak üzere Tekstil Mühendisleri alınabilir. Bunların uzmanlıklarından merkezde sektörel vergi kılavuzları hazırlanması, yasal düzenlemeler yapılması, risk analizi merkezinde riskli mükelleflerin belirlenmesi, risk alanlarının belirlenmesi gibi konularda faydalanılabileceği gibi, bunlar bizzat bu sektörlerin yoğunlaştığı bölge ve illerde vergi inceleme elemanları ile birlikte çalışarak bizzat inceleme faaliyetlerinde de uzmanlıklarından yararlanılabilir.

KAYNAKÇA

- Çelik, Hüseyin Doğa (2006), Türkiye’de Belediyelerin Vergi Kapasitesi ve Vergi Gayreti Analizi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, T.C. Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyon.
- Demirel, Ali (2011), “Vergi Mevzuatında Fireler”, *Vergide Gündem*, Ağustos 2011.
http://www.vergidegundem.com/tr_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=8&publicationYear=2011&publicationId=290054
- Dubin A. Jeffrey&Wilde, L. Louis (1988), “*An Empirical Analysis Of Federal Income Tax Auditing And Compliance*”, *National Tax Journal*, Vol.XLI.
- Ebimobowei, Appah& Peter, Eze Gbalam (2013), “*A Causality Analysis Between Tax Audit and Compliance in Nigeria*”, *European Journal of Business and Management*, Vol.5, No:2.
- Hesap Uzmanları Derneği, (2004). *Denetim İlke ve Esasları. 1. Cilt*, Yıldız Ofset, Güncellenmiş ve Genişletilmiş 3. Baskı, İstanbul.
- Hukuki Net, Hukuk Sözlüğü, http://www.hukuki.net/hukuk_sozlugu.asp?start=891, 07.02.2014.
- Kararevi Karar Arama Motoru
www.kararevi.com
- Karyağdı, Nazmi (2006), *Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi’nde Vergi İncelemesi*, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara.

Online Fransızca Sözlük,

<http://www.fransizcasozluk.net/index.php?q=rendement>, 05.02.2014

Öğredik, Güray (2006), Vergisel Yönden Stokların Denetimi ve Randıman Analizi, T.C. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Özkan, Mehmet (2010), Mamül Maliyetlerinin Saptanmasında Fire ve Özürlü Mamullere İlişkin Sorunlar ve Çözümlenmeleri, ismmmo Mali Çözüm Dergisi,

<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/15MaliCozum/06-MehmetOzken17.doc>, 10.02.2014.

Perçin, Necati (1995), “Vergi Hukukunda İspat ve Serbest Delil Sistemi”, *Vergi Sorunları*, Sayı: 81.

http://www.vergisorunlari.com.tr/makale_yazdir.aspx?makaleno=3640, 06.02.2014.

Tecim, Burak Ali Han (2008), *Kayıt Dışı Ekonomide Vergi ve Vergi Denetiminin Önemi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.

Türk Dil Kurumu, Büyük Türkçe Sözlük

http://tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.52f489eae85639.52585840, 05.02.2014

Vural, Mahmut (2007), “Kuruluşunun 62. Yılında Hesap Uzmanları Kurulu”, *Vergi Dünyası*, Sayı: 310.

<http://www.hud.org.tr/icerik/kurulusunun-62.-yilinda-hesap-uzmanlari-kurulu>,07.02.2014.